Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las PYMES

AUDITORIA FINANCIERA DE PYMES

Samuel Alberto Mantilla (traductor)

ECOE EDICIONES

IFAC International Federation of Accountants

Prefacio

Esta Guía fue comisionada por el Small and Medium Practices (SMP) Committee de IFAC* para ayudarles a los profesionales en la auditoría de las entidades de tamaño pequeño y mediano (PYMES) y para promover la aplicación consistente de los Estándares Internacionales de Auditoría (ISAs*).

La Guía, si bien fue desarrollada por el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), es de completa responsabilidad del IFAC SMP Committee. El personal de la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) y un panel global asesor compuesto por miembros de diversos sectores de las asociaciones miembro de IFAC han ayudado en la revisión de la Guía.

La Guía ofrece orientación, que no tiene el carácter de autoridad, sobre la aplicación de los ISAs emitidos por IAASB a Diciembre 31 de 2006 tal y como aparecen en la edición 2007 del *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement* de IFAC.[1] La Guía no es para ser usada como sustituto de la lectura de los ISAs, sino más aún como complemento que tiene la intención de ayudarle a los profesionales a entender y aplicar consistentemente esos estándares en las auditorías de las PYMES.

La Guía ofrece un análisis detallado de los ISAs y de sus requerimientos en el contexto de la auditoría de las PYMES. Se refiere, entre otras cosas a: los conceptos clave que subyacen a la valoración del riesgo; planeación y ejecución de procedimientos de valoración del riesgo; entendimiento del cliente; respuesta a los riesgos; evaluación de la evidencia de auditoría; y presentación de reportes. Además, la Guía ofrece algunas ayudas prácticas que son útiles y un caso ilustrativo presentado en profundidad, basado en la auditoría de una PYME típica. Sin embargo, no ofrece un conjunto comprensivo con todas las formas, listas de verificación y programas que son necesarios para realizar la auditoría.

La Guía tiene la intención de explicar e ilustrar la manera como se desarrolla un entendimiento profundo de una auditoría dirigida de acuerdo con los ISAs. Esta Guía le ofrece a los profesionales el análisis y algunas de las herramientas que se necesitan para implementar efectiva y eficientemente los ISAs. Ofrece un enfoque práctico de "cómo" auditar, que los profesionales pueden usar cuando emprendan una auditoría basada-en-riesgos de una PYME.

---

* Comité de prácticas profesionales medianas y pequeñas de la Federación Internacional de Contadores (N del t).

* ISAs = International Standards on Auditing = Estándares internacionales de auditoría. Algunos prefieren utilizar en español la expresión NIAs = Normas internacionales de auditoría. (N del t).

[1] Para descargarla gratis vaya a: **http://www.ifac.org/Store/Details_tmpl?SID=11707139611377889&Cart=11765775554101525.**

En últimas, debe ayudarle a los profesionales a dirigir auditorías de alta calidad, costo-efectivas, de PYMES, y permitirles servir de mejor manera al interés público. También vemos que sea usada por asociaciones miembros, firmas de auditoría y otros como base para educar y entrenar contadores profesionales y estudiantes.

Esperamos que las asociaciones miembro y las firmas de auditoría usarán esta Guía, ya sea como tal, o ajustada a sus propias necesidades y jurisdicciones. Consideramos que la Guía será la base a partir de la cual las asociaciones miembro y otros puedan desarrollar "productos derivados" tales como materiales de entrenamiento, software de auditoría, listas de verificación, formas y programas de auditoría.

Sylvie Voghel
Chair, IFAC SMP Committee
Diciembre 2007

Solicitud de comentarios

Esta es la primera versión de la Guía. Si bien consideramos que esta Guía es de alta calidad y útil en su forma presente, al igual que como ocurre con cualquier primera edición puede ser mejorada. Por lo tanto, estamos comprometidos en actualizar regularmente esta Guía con el fin de asegurar que refleje los estándares actuales y sea tan útil como sea posible.

La siguiente actualización está programada para finales del 2009 y será basada en los recientemente clarificados ISAs que tendrán efecto para las auditorías de los períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009. [2] Para asegurar que la segunda edición sea aún más útil que esta, le damos la bienvenida a los comentarios de emisores de estándares nacionales, asociaciones miembro de IFAC, profesionales y otros, a ser recibidos dentro de los próximos 18 meses. Esos comentarios serán usados para valorar la utilidad de la Guía y para mejorarla antes de publicar la segunda edición. Además, podemos realizar una encuesta a los usuarios. En particular, le damos la bienvenida a puntos de vista sobre:

1. **¿Cómo usa la guía? Por ejemplo, ¿la usa como base para entrenamiento y/o como guía de referencia práctica, o de alguna otra manera?**
2. **¿La referencia cruzada con los ISAs es suficiente para que usted fácilmente se refiera a los ISAs mientras lee la Guía?**
3. **¿Considera que la Guía ha integrado de manera apropiada todos los ISAs que son relevantes en el proceso de auditoría?**
4. **¿Considera que la orientación conduce al desempeño de una auditoría de las entidades más pequeñas que, en cumplimiento con los ISA, sea eficiente, efectiva y económica?**
5. **¿Encontró útil el estudio de caso ilustrativo? En particular, ¿considera que la documentación que muestra como ejemplo el estudio de caso es comprensiva y de ayuda práctica, particularmente en vinculación con la auditoría de los negocios más pequeños administrados por el propietario?**
6. **¿Encontró que la Guía es fácil de navegar? Si no, ¿puede sugerir cómo se puede mejorar la navegación?**
7. **¿De qué otras formas piensa que la Guía puede ser más útil?**
8. **¿Es usted consciente de cualesquiera productos derivados – tales como materiales de entrenamiento, software de auditoría, formas, listas de verificación y programas – que hayan sido desarrollados con base en la guía? Si lo es, por favor ofrezca detalles.**

Por favor envíe sus comentarios a Paul Thompson, Senior Technical Manager a:

E-mail: paulthompson@ifac.org
Fax: + 1 212-286-9579
Mail: Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017, USA

---

[2] Ver http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0024.

Declinación de responsabilidad

Esta Guía está diseñada para ayudarles a los profesionales en la implementación de los Estándares internacionales de auditoría (ISAs) en la auditoría de las entidades de tamaño pequeño y mediano, pero no tiene la intención de ser sustituto de los ISAs mismos. Además, el profesional debe utilizar esta Guía a la luz de su propio juicio profesional y de los hechos y circunstancias que rodean cada auditoría particular. IFAC declina cualquier responsabilidad u obligación que pueda ocurrir, directa o indirectamente, como consecuencia del uso y aplicación de esta Guía.

Cómo usar la Guía

El propósito de esta Guía es ofrecer orientación práctica a los profesionales que dirigen contratos* de auditoría para entidades de tamaño pequeño y mediano (PYMES). Sin embargo, ningún material contenido en la Guía debe ser usado como sustituto para:

- **Lectura de los ISAs**
  Se asume que los profesionales ya tienen conocimiento de la edición 2007 del *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements* de IFAC.

- **Uso de juicio profesional sólido**
  A través de la auditoría se requiere juicio profesional basado en las circunstancias particulares y cuando se necesite la interpretación de un estándar particular.

Si bien se espera que las prácticas profesionales de tamaño mediano y pequeño (SMPs) será un grupo significante* de usuarios, esta Guía tiene la intención de ayudarle a todos los profesionales a implementar los ISAs en las auditorías de las PYMES.

La Guía ofrece un enfoque de práctico de "cómo" auditar, que los profesionales pueden usar cuando emprenden una auditoría basada-en-riesgos de una PYME.

La Guía puede ser usada para:

- Desarrollar un entendimiento profundo de la auditoría dirigida en cumplimiento con los ISAs;
- Desarrollar un manual para el personal (complementado en cuanto sea necesario según los requerimientos legales y los procedimientos de la firma) para ser usado para referencia en el día-a-día y como base para sesiones de entrenamiento y estudio individual, así como para la discusión.
- Asegurar que el personal adopta un enfoque consistente para la planeación y la ejecución de la auditoría; y
- Mejorar la comunicación entre el equipo de auditoría.

---

* La expresión original es '*engagements*', que puede traducirse como acuerdo, compromiso, vinculación o contrato. Generalmente se refiere a la expresión de dos voluntades para el desarrollo de una tarea, un acto o un proceso durante un tiempo y con unos recursos especificados. Los contratos pueden o no estar respaldados por la virtud de la ley o la reglamentación. En esta traducción se prefiere usar la expresión 'contratos', entendidos éstos como 'acuerdos de voluntades'. El lector, si así lo desea, puede sustituirla fácilmente por acuerdo, compromiso o vinculación (N del t).

* La expresión original es '*significant*', que se traduce como significante. El término 'significante' incluye tanto lo que es 'importante' como lo que es 'significativo', se refiere entonces, a asuntos que simultáneamente son importantes y significativos. Por eso en esta traducción se usa la expresión en español 'significante' (N del t).

La Guía a menudo se refiere al equipo de auditoría, lo cual implica que más de una persona participa en la dirección del contrato de auditoría. Sin embargo, los mismos principios generales también aplican a los contratos de auditoría desempeñados exclusivamente por una persona (el profesional).

Personalización de la Guía

Traducción

Para facilitar la traducción, la Guía ha usado la terminología de los ISA en la máxima extensión posible. En situaciones donde la terminología de los ISA no estaba disponible para uso, el autor hizo todos los intentos para usar terminologías que se pudieran traducir fácilmente.

Moneda

Se ha usado una unidad no-específica de moneda común de CU [€]. Durante la traducción, los países individuales pueden escoger cambiar la moneda a una moneda local o internacional estándar.

Adaptación nacional

En situaciones donde los estándares nacionales difieren de los ISAs (ya sea por razones legislativas o de otro tipo), esta Guía debe ser un punto de partida y adaptada según los requerimientos nacionales.

Contenido y organización

El material contenido en esta guía sigue las actividades que se destacan en el diagrama del proceso de auditoría que se encuentra más adelante en esta sección.

La Guía tiene cuatro secciones principales:

- Parte A: Conceptos básicos de auditoría;
- Parte B: Valoración del riesgo;
- Parte C: Respuesta al riesgo; y
- Parte D: Presentación de reportes

Resumen del contenido

La siguiente tabla resume el contenido de cada parte de la Guía.

A: Conceptos básicos	B: Valoración del riesgo	C: Respuesta al riesgo	D: Presentación de reportes
1.1 ¿Qué es auditoría basada-en-riesgos?	2.1 Entendimiento de la entidad	3.1 Plan de auditoría detallado	4.1 Evaluación de la evidencia de auditoría
1.2 Naturaleza del control interno	2.2 ¿Cuáles son los procedimientos de valoración del riesgo?	3.2 Pruebas de los controles	4.2 Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno
1.3 Aserciones de los estados financieros	2.3 Aceptación de y continuación con el cliente	3.3 Procedimientos sustantivos	4.3 El reporte del auditor
	2.4 Estrategia general de auditoría	3.4 Resumen de los ISAs no se tratan en otros lugares	4.4 Modificaciones al reporte del auditor
	2.5 Materialidad	3.5 Extensión de las pruebas	
	2.6 Discusiones del equipo de auditoría	3.6 Documentación del trabajo realizado	
	2.7 Riesgos de negocio	3.7 Representaciones de la administración	
	2.8 Riesgos de fraude		
	2.9 Riesgos significantes		
	2.10 Control interno		
	2.11 Valoración del diseño e implementación del control interno		
	2.12 Valoración de los riesgos de declaraciones equivocadas materiales		

Apéndices

Los apéndices a esta Guía incluyen cinco recursos adicionales:

- Apéndice A – Formas de documentación del control interno;
- Apéndice B – Procedimientos para los recorridos;
- Apéndice C – Vista de conjunto de la administración del riesgo;
- Apéndice D – Naturaleza del fraude; y
- Apéndice E – Haciendo indagaciones de auditoría.

Resumen de la organización

Cada capítulo en esta Guía ha sido organizado en el siguiente formato:

- **Título del capítulo**

- **Diagrama del proceso de auditoría – Extracto**
  La mayoría de los capítulos contiene un extracto del diagrama del proceso de auditoría (cuando ello aplica) para resaltar las actividades particulares que se tratarán en el capítulo. El diagrama se presenta completo en la sección titulada 'El proceso de auditoría.'

- **Propósito del capítulo**
  Expresa el contenido y el propósito del capítulo

- **Principales ISAs**
  Los ISAs que se escriben en negrilla al comienzo de cada capítulo se refieren a los estándares que son los más aplicables para la materia sujeto que se trata. Esto no quiere decir que otros ISAs no sean aplicables o que no se necesite considerarlos. Por ejemplo, los ISAs tales como 200, 220 y 300 tienen aplicabilidad a través de todo el proceso de auditoría pero solamente han sido tratados específicamente en uno o dos capítulos.

- **Vista de conjunto y material del capítulo**
  - La sección denominada vista de conjunto ofrece:
    - El texto en negrilla de los requerimientos de los ISAs principales; y
    - Una vista de conjunto de lo que ha sido tratado en el capítulo.

  La vista de conjunto es seguida por una discusión más detallada de la materia sujeto y de orientación/metodología paso-por-paso sobre cómo implementar los ISAs. Esto incluye algunas referencias cruzadas con los ISAs aplicables. €

- **Puntos a considerar**
  Hay una cantidad de 'puntos a considerar' (que se incluyen en cuadros sombreados) ubicados a través de la Guía. Esos 'puntos a considerar' ofrecen orientación práctica sobre asuntos de auditoría que pueden ser fácilmente pasados por alto o respecto de los cuales los profesionales a menudo tienen dificultades en el entendimiento y la implementación de ciertos conceptos.

  La Guía también hace referencia a, pero no destaca, los requerimientos del *Código de Ética para Contadores Profesionales*, de IFAC (El Código IFAC) efectivos para el 1 de enero del 2007, y a los requerimientos del International

Standards on Quality Control 1 (ISQC 1), "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements" [Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros contratos de aseguramiento y servicios relacionados].

- **Estudio de caso**
  Para demostrar cómo se pueden aplicar los ISAs en la práctica, la Guía incluye un estudio de caso sencillo con comentarios al final de la mayoría de los capítulos para mostrar la aplicación práctica de los principios que se discuten.

  El propósito del estudio de caso es solamente ilustrativo. Los datos, análisis y comentarios no representan todas las circunstancias y consideraciones que el auditor necesitará tratar en una auditoría particular. Como siempre, el auditor tiene que ejercer su juicio profesional. La documentación que se ofrece también es ilustrativa. El archivo de auditoría completo está por fuera del alcance de esta Guía.

El caso de estudio se basa en una entidad ficticia, Dephta Furniture, un fabricante de muebles, local, de propiedad familiar, con 19 empleados de tiempo completo. La entidad tiene una estructura de gobierno simple, pocos niveles de administración, y procesamiento sencillo de las transacciones. La función de contabilidad usa un paquete de software estándar, comprado.

Glosario de términos

Refiérase al glosario de términos contenido en la edición 2007 del *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements* de IFAC, para los términos que se usan en los ISAs y en esta Guía.

Acrónimos que se usan en la Guía*

Aserciones	C = Completitud [Completeness] E = Existencia [Existence] A = Exactitud [Accuracy] V = Valuación [Valuation]
CAATs	Técnicas de auditoría asistidas por computador [Computer assisted audit techniques]
CU	Unidades de moneda (la unidad de moneda estándar se le refiere como "•")
E/F	Estados financieros [Financial statements]
RH	Recursos humanos

* Cuando se trata de nombres propios/técnicos, se conservan los originales en inglés. Cuando hay grupos y en español se repetiría igual acrónimo con significados distintos, se usa el original en inglés tal y como se explica en esta sección. La lista acá conserva el orden original en inglés, no en español. (N del t).

IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
CI	Control interno. Los cinco componentes principales del control interno son como sigue:CA = Actividades de control [Actividades de control]CE = Control environment [Ambiente de control]IS = Sistemas de información [Information systems]MO = Monitoreo [Monitoring]VR = Valoración del riesgo [Risk assessment]
IFAC	International Federation of Accountants
Código IFAC	Código de Ética para Contadores Profesionales, de IFAC
IFRS	International Financial Reporting Standards [En español también se les conoce como NIIF = Normas Internacionales de Información Financiera]
ISAs	International Standards on Auditing [Estándares internacionales de auditoría. En español también se les conoce como NIAs = Normas Internacionales de Auditoría]
ISAEs	International Standards on Assurance Engagements [Estándares internacionales de contratos/compromisos de aseguramiento]
IAPSs	International Auditing Practice Statements [Declaraciones internacionales de la práctica de la auditoría]
ISQCs	International Standards on Quality Control [Estándares internacionales de control de calidad]
ISREs	International Standards on Review Engagements [Estándares internacionales de contratos/compromisos de revisión]
ISRSs	International Standards on Related Services [Estándares internacionales de servicios relacionados]
TI	Tecnología de la información [Information technology]
PC	Computador personal [Personal computer]
I&D	Investigación & desarrollo
RMM	Riesgos de declaración equivocada material [Risks of material misstatement]
RAPs	Procedimientos de valoración del riesgo [Risk assessment procedures]
PYMES	Entidades de tamaño mediano y pequeño
SMP	Práctica profesional (contaduría) de tamaño pequeño y mediano [Small- and médium-sized (accounting) practices]
TOC	Pruebas de los controles [Tests of controls]
TCWG	Quienes tienen a cargo el gobierno [Those charged with governance]

Otros términos que se usan en la Guía

Controles anti-fraude

Son controles diseñados por la administración para prevenir, detectar y/o corregir los fraudes. Con relación a la capacidad que tiene la administración para eludir los

controles, éstos pueden no prevenir que ocurra el fraude, pero actuarían como desalentador y hacen más difícil cometerlo. Los ejemplos típicos son:

- Políticas y procedimientos que proveen accountability adicional, tales como las aprobaciones firmadas de las entradas en el libro diario;
- Controles de acceso mejorados para los datos y las transacciones sensibles;
- Alarmas silenciosas;
- Reportes de discrepancia y excepción;
- Rastros de auditoría;
- Planes de contingencia por fraude;
- Procedimientos de recursos humanos tales como identificación/monitoreo de individuos con potencial de fraude anterior-promedio (por ejemplo, un estilo de vida excesivamente lujoso); y
- Mecanismos para reportar anónimamente los fraudes potenciales.

Administración principal

Administración principal se refiere a la persona o personas que tienen/han sido asignadas a los niveles más altos de autoridad para administrar los aspectos particulares de las operaciones. Esas responsabilidades pueden incluir funciones de control y dirección tales como las operaciones del día-a-día, ventas y mercadeo, recursos humanos, operaciones de TI, actividades de financiación, control interno, y la preparación y presentación de los estados financieros. En las PYMES más pequeñas, muchas de esas funciones pueden muy bien ser responsabilidad de una o dos personas.

Quienes tienen a cargo el gobierno (QTCG)

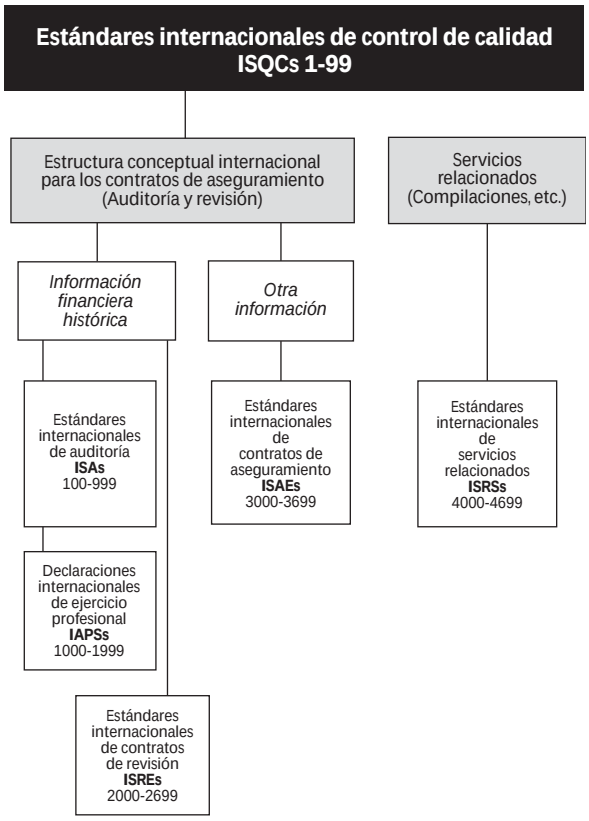
Este término (QTCG) describe el rol de las personas a quienes se les confía la supervisión, el control y la dirección de la entidad. Quienes tienen a cargo el gobierno ordinariamente son responsables por asegurar que la entidad logre sus objetivos, la información financiera y la presentación de reportes a las partes interesadas. Quienes tienen a cargo el gobierno incluyen la administración solamente cuando desempeñan tales funciones. Las responsabilidades respectivas de la administración y de quienes tienen a cargo el gobierno pueden variar dependiendo de las responsabilidades legales en la jurisdicción particular.

Propietario-administrador

Se refiere a los propietarios de la entidad que participan en la operación de la entidad sobre una base de día-a-día.

Pronunciamientos de IASB

Esta Guía se centra exclusivamente en los ISAs que aplican a las auditorías de información financiera histórica.



Referencias cruzadas

La siguiente tabla ofrece referencias cruzadas de los ISAs (relevantes para la auditoría de las PYMES) con los capítulos correspondientes de la Guía. Obsérvese que muchos ISAs (tales como el uso de procedimientos analíticos) aplican en diversas etapas de la auditoría. Esta tabla incluye referencias cruzadas solamente con los capítulos principales de la Guía en los cuales se tratan los requerimientos. Algún material contenido en los ISAs también se trata en otros capítulos.

Referencia a ISA	Título	Capítulo principal de la Guía
200	Objetivo y principios generales que gobiernan la auditoría de estados financieros	1.1, 2.3
210	Términos de los contratos de auditoría	2.3
220	Control de calidad para las auditorías de información financiera histórica	2.3, 2.4, 4.1
230	Documentación	3.5, 3.6
240	Responsabilidad del auditor para considerar el fraude en la auditoría de estados financieros	2.6, 2.8, 2.9
250	Consideración de las leyes y regulaciones en la auditoría de estados financieros	3.4
260	Comunicación de asuntos de auditoría con quienes están a cargo del gobierno	4.2
300	Planeación de la auditoría de estados financieros	2.4, 2.5, 2.6, 3.1, 3.6
315	Entendimiento de la entidad y su entorno y valoración de los riesgos de declaración equivocada material	Capítulos 1 y 2
320	Materialidad de auditoría	2.5
330	Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos valorados	Capítulo 3
402	Consideraciones de auditoría relacionadas con entidades que usan organizaciones de servicio	3.4
500	Evidencia de auditoría	1.3, 3.3
501	Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales para elementos específicos	3.4
505	Confirmaciones externas	3.4
510	Contratos iniciales – Saldos de apertura	3.4
520	Procedimientos analíticos	2.2, 3.3, 4.1
530	Muestreo de auditoría y otros medios de prueba	3.5
540	Auditoría de estimados de contabilidad	4.1
545	Auditoría de las mediciones y revelaciones a valor razonable	3.4
550	Partes relacionadas	3.4
560	Eventos posteriores	3.4
570	Empresa en marcha	3.4
580	Representaciones de la administración	3.7
600	Uso del trabajo de otro auditor	3.4
610	Consideración del trabajo de auditoría interna	No tratado
620	Uso del trabajo de un experto	3.4
700	Reporte del auditor independiente respecto del conjunto completo de estados financieros de propósito general	4.3
701	Modificaciones al reporte del auditor independiente	4.4
710	Comparativos	4.3
720	Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados	No tratada

Se consideró que las ISA 610 y 720 tienen aplicación limitada en las auditorías de las PYMES y por lo tanto no fueron tratadas en esta Guía.

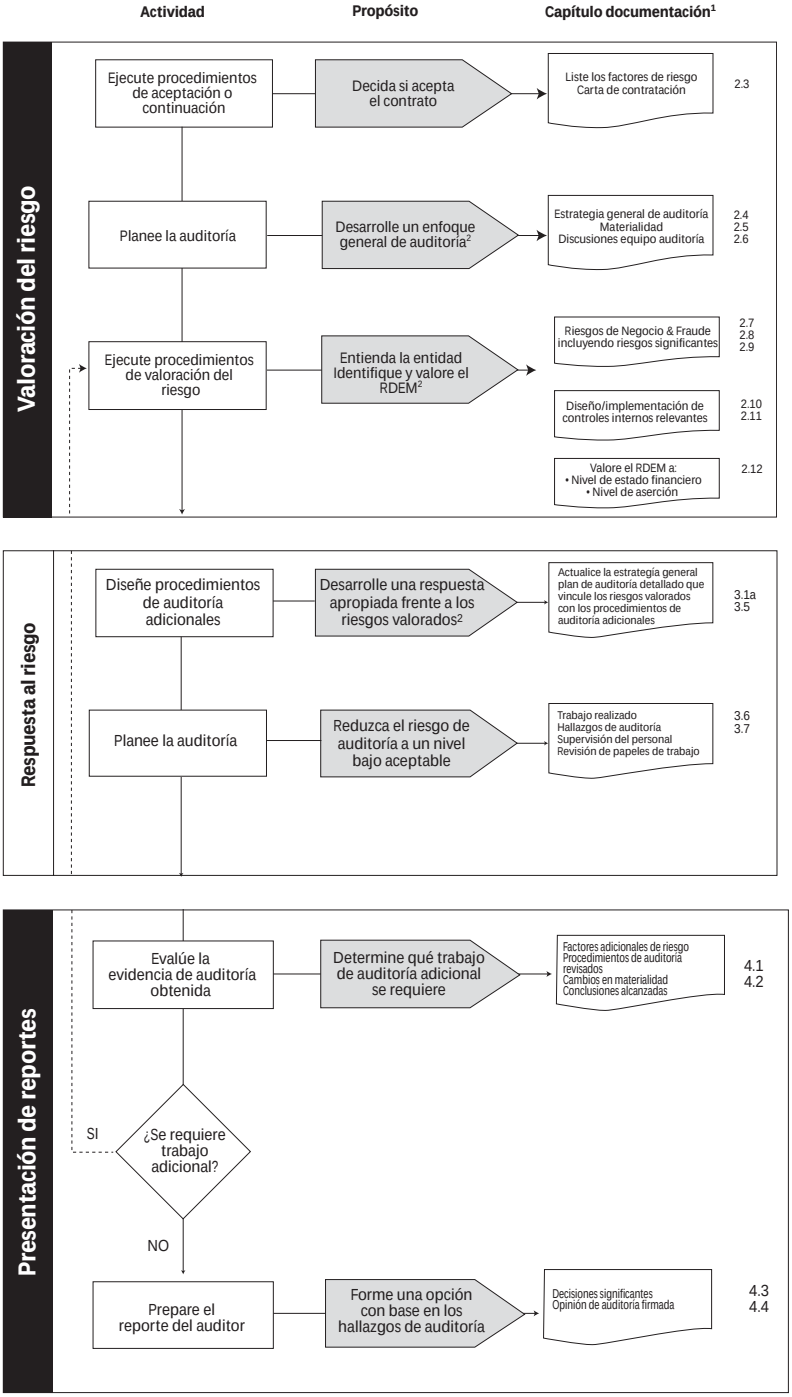
La siguiente tabla hace referencias cruzadas de los capítulos de la Guía con las secciones del ISA principal que se trata.

Nota: Esta es una Guía general. Muchos capítulos de esta Guía cubren aspectos que son tratados por más de un ISA particular.

Capítulo	Título	Referencia principal al ISA
1.1	¿Qué es auditoría basada-en-riesgos?	200
1.2	Naturaleza del control interno	315
1.3	Aserciones de los estados financieros	500
2.1	Entendimiento de la entidad	315
2.2	¿Cuáles son los procedimientos de valoración del riesgo?	315
2.3	Aceptación y continuidad del cliente	ISQC 1, 200, 210, 220, 300
2.4	Estrategia general de auditoría	220, 300
2.5	Materialidad	320
2.6	Discusiones del equipo de auditoría	240, 315
2.7	Entendimiento del riesgo de negocio	315
2.8	Entendimiento del riesgo de fraude	240, 315
2.9	Riesgos significantes	315, 330
2.10	Entendimiento del control interno	315
2.11	Valoración del diseño y la implementación del control interno	315
2.12	Valoración de los riesgos de declaración equivocada material	315
3.1	Plan de auditoría detallado	300
3.2	Pruebas de los controles	315, 330
3.3	Procedimientos sustantivos (Pruebas de detalle)	330, 520
3.4	Resumen de los ISAs que no son tratados en otro lugar	250, 402, 501, 505, 510, 545, 550, 560, 570, 600, 620
3.5	Extensión de las pruebas	330, 530
3.6	Documentación del trabajo realizado	230, 315
3.7	Representaciones de la administración	580
4.1	Evaluación de la evidencia de auditoría	220, 330, 520, 540
4.2	Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno	260
4.3	El reporte del auditor	700, 710
4.4	Modificaciones al reporte del auditor	701

El proceso de auditoría

El enfoque de auditoría que se resalta en esta Guía ha sido dividido en tres fases – valoración del riesgo, respuesta al riesgo y presentación de reportes. La siguiente gráfica ilustra la naturaleza de cada fase y las interrelaciones entre las actividades y fases.

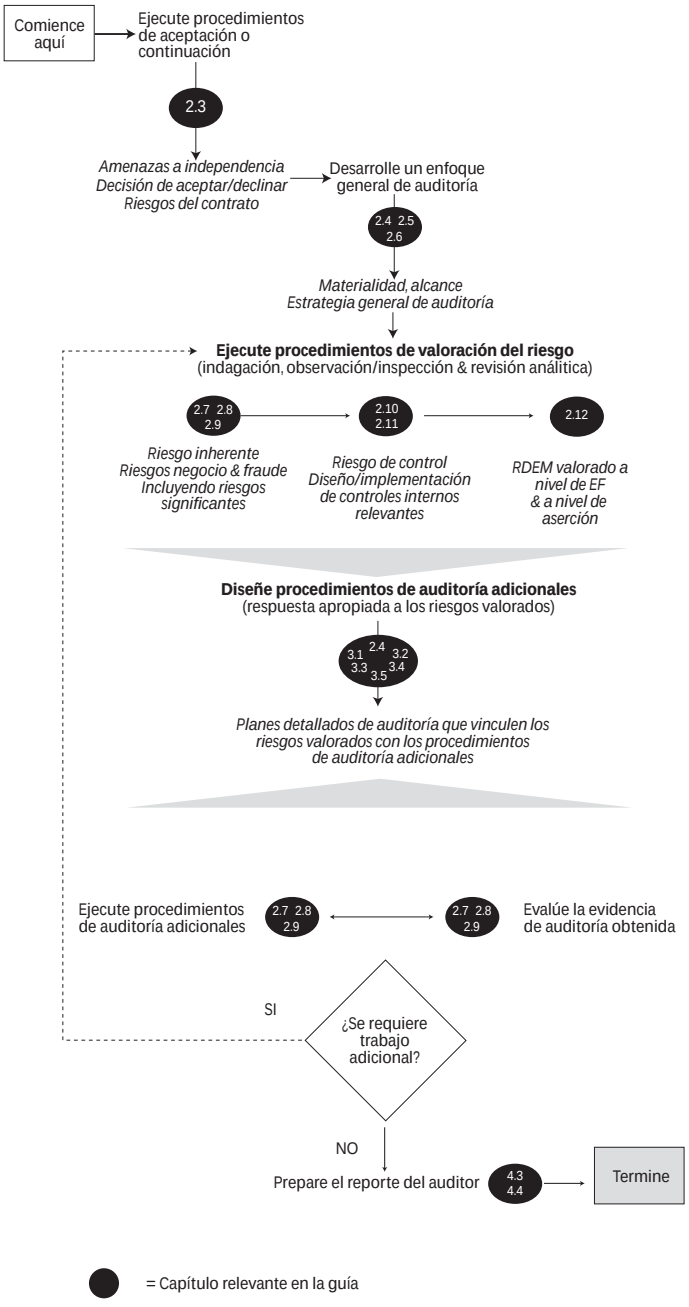


Notas:

1. Refiérase a SIA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. La Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de toda la auditoría
3. RDEM = Riesgo de declaración equivocada (en inglés: RMM)

Hoja de ruta para la Guía

La siguiente gráfica ofrece una "hoja de ruta" para la guía y señala las fases del proceso de auditoría y los capítulos correspondientes. Esta es una referencia práctica para hallar rápidamente el capítulo que corresponde a la fase particular de la auditoría.



Introducción al estudio de caso

Para acompañar esta Guía ha sido desarrollado un estudio de caso. El propósito del estudio de caso es ilustrar cómo se pueden aplicar en el ejercicio profesional ciertas secciones de los ISAs. Lo que sigue ofrece información de trasfondo sobre la compañía ficticia, Dephta Furniture Inc., que usa la estructura conceptual de presentación de reportes IFRS. Los capítulos siguientes incluyen comentarios sobre el estudio de caso para ilustrar los conceptos en la práctica.

Se le advierte a los lectores que este estudio de caso es únicamente ilustrativo. Los datos, análisis y comentarios no representan todas las circunstancias y consideraciones que el auditor necesitará tratar en una auditoría particular. Como siempre, el auditor tiene que ejercer juicio profesional.

Dephta Furniture Inc.

Dephta Furniture Inc. es una compañía fabricante de muebles, de propiedad familiar. Produce varios tipos de muebles de madera para el hogar, tanto listos para usar como a la medida del cliente. Dephta tiene una excelente reputación por la fabricación de productos de calidad.

La compañía tiene tres líneas principales de productos: juegos de dormitorio, juegos de comedor y mesas de todos los tipos. Las piezas estándar de los muebles también pueden ser personalizadas de acuerdo con necesidades específicas. Recientemente, la compañía le suministró a una celebridad local un juego de comedor muy exclusivo y, como resultado, recibió una enorme cobertura de los medios de comunicación. En medio de una cantidad de excitación (y preocupación) por parte de los miembros de la familia, recientemente crearon una página web donde las personas pueden comprar directamente los muebles y pagar mediante tarjeta de crédito. Durante el último año, la compañía envió pedidos incluso hasta 900 kilómetros de distancia.

La instalación de la fábrica está ubicada en un acre de terreno adyacente a la casa de propiedad de Suraj Dephta. Además, al occidente de la casa de Suraj está la tienda de Dephta Furniture. Las decisiones principales a menudo se toman en el comedor (que es la primera mesa que Suraj y su padre construyeron juntos). Le gusta el simbolismo de compartir la comida en el producto que produce el dinero para la alimentación de su familia.

Tendencias de la industria

La industria de los muebles está en expansión debido a:

- El crecimiento de la economía (más personas pueden permitirse buenos muebles);

- Disponibilidad de mano de obra calificada;
- Políticas gubernamentales que fomentan el desarrollo del negocio; y
- Las madereras locales pueden ahora producir materias primas a tarifas competitivas.

A causa de este crecimiento, la industria de los muebles está atrayendo nuevos jugadores y hay alguna consolidación de los pequeños fabricantes por los fabricantes más grandes, más rentables. Los vendedores al detal están colocando órdenes grandes pero solamente a cambio de precios más bajos. Esta demanda está orientando la producción en fábricas de estilo línea de ensamble que tienen pocas líneas estándar de promoción. Como resultado, el mercado por muebles tradicionales, fabricados a mano, por los cuales la región fue conocida, está comenzando a escasear.

Gobierno

La compañía fue iniciada en 1952 por el padre de Suraj, Jeewan Dephta. Jeewan fue uno de los primeros que hizo ejes de madera y barandas con un torno en un pequeño taller ubicado junto a la casa familiar.

La compañía no tiene una estructura formal de gobierno. Cada año Jeewan y Suraj preparan un plan de negocios y se reúnen regularmente (una vez al mes) con un exitoso hombre de negocios, Ravi Jain, para revisar su progreso frente al plan. También le pagan a Ravi para que les haga comentarios sobre la practicabilidad de sus nuevos sueños e ideas para el negocio, revise los resultados de la operación y les dé asesoría sobre cómo tratar cualesquiera problemas específicos que hayan surgido.

La hija de Ravi, Parvin (que tiene formación de abogado) usualmente acompaña a su padre a las reuniones con Suraj y Jeewan. Parvin ofrece alguna asesoría legal, pero su verdadera pasión es el mercadeo y la promoción. Fue idea de Parvin que Dephta Furniture debe expandir sus fronteras y comenzar a vender sus productos en Internet. También presionó por la expansión fuera de su región local y aún a países vecinos. Si bien Jeewan de alguna manera es escéptico a la expansión más allá de las fronteras locales, Suraj ve esto como la oportunidad para expandir el negocio y volverlo más rentable.

Empleados

Dephta Furniture Inc. tiene 19 empleados de tiempo completo. Cerca de ocho de esos empleados están relacionados de alguna manera con la familia. Sin embargo, durante los períodos más ocupados se contrata personal extra para cumplir las grandes órdenes cuando existe fecha límite para las entregas de las órdenes. Durante algunas semanas no hay necesidad de trabajadores temporales, pero en otros momentos se pueden emplear entre tres y siete trabajadores temporales. Unos pocos de los trabajadores temporales regresan periódicamente pero a causa

del pago bajo y la carencia de seguridad, la rotación es bastante alta, una situación que hace que el entrenamiento tenga prioridad alta.

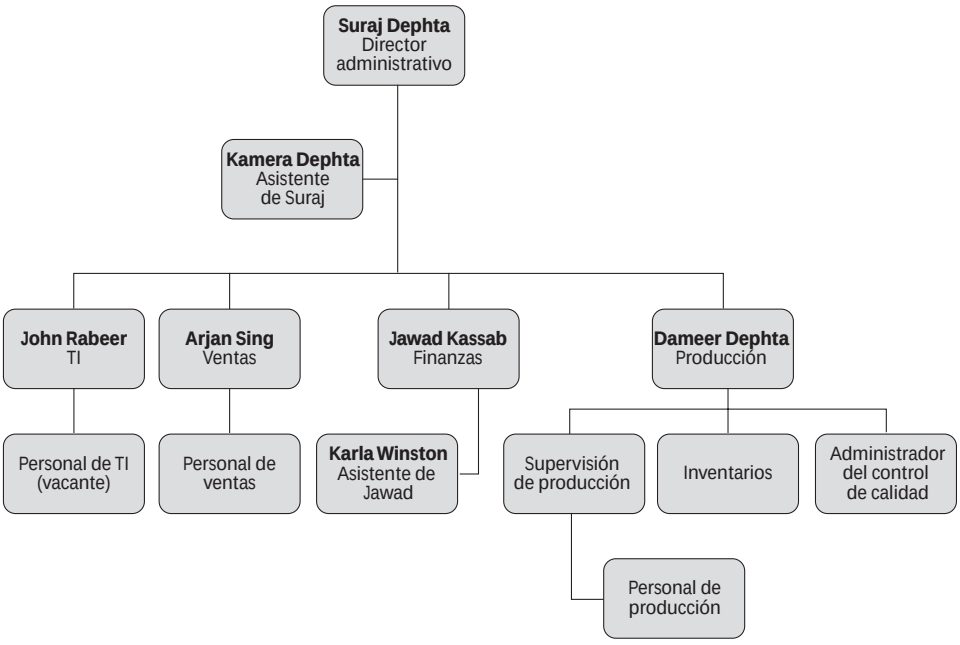
Suraj Dephta es el director administrativo. Supervisa todos los aspectos del negocio con la ayuda de su asistente, Kamera, quien es su nuera.

Arjan Sing tiene a cargo las ventas y es ayudado por vendedores de tiempo completo.

Dameer, hermano de Suraj, se ocupa de la producción, lo cual incluye ordenar materias primas y administrar el inventario. También hay un supervisor de producción y una persona a cargo del control de calidad. Dado que el espacio de la fábrica es limitado, Suraj y Dameer nunca van más allá del proceso de producción y comparten la tarea de supervisar al personal.

Jalad Kassab (primo de Suraj) tiene a cargo la función financiera y John Rabeer tiene a cargo la tecnología de la información (TI).

Diagrama organizacional



En el presente, el supervisor de producción también es responsable por los inventarios. La mayoría de los empleados de tiempo completo viven cerca. Ya sea caminan o toman el bus para el trabajo. Durante los períodos de ocupación, Suraj les da alojamiento a los trabajadores temporales en algunas edificaciones viejas en sus terrenos. Como beneficio les da a sus trabajadores el almuerzo cada día de manera que gastan el máximo del tiempo trabajando en la fábrica.

Propiedad

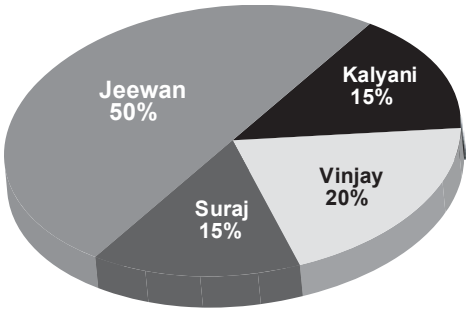
Jeewan es el principal accionista con el 50% de interés en la compañía. Planea comenzar a trasferirle las acciones a su hijo Suraj, en la medida en que Suraj continúe administrando de tiempo completo la compañía y ésta sea rentable como resultado de ello.

Suraj y su hermana Kalyani tienen cada uno un 15% de interés.

El 20% restante es tenido por un amigo de la familia, Vinjay Sharma. Vinjay es un rico inversionista que ha suministrado buena parte del capital requerido para el crecimiento de la compañía. También le hizo a Dephta un préstamo de 100.000€ para financiar algún nuevo equipo requerido para las órdenes más grandes. El préstamo gana intereses del 12% anual y es pagadero en 10 años, comenzando el 1 de enero de 20x1. La deuda es convertible en patrimonio si la compañía deja de pagar ya sea los intereses y/o el principal del préstamo.

El último año, Vinjay (de 63 años) expresó decepción porque Dephta no aceptó la oferta muy generosa de un fabricante grande para comprar la compañía. Jeewan rechazó completamente la oferta, señalando que era una compañía de la familia y que no estaba para la venta. Vinjay dijo que ésta era una oportunidad perdida para que la familia hiciera dinero.

Propiedad



Kalyani es una cantante bien conocida y viaja continuamente. No participa en las operaciones de la compañía y confía completamente en su padre y en su hermano para que cuiden sus intereses.

En junio de cada año, Jeewan organiza una reunión de negocios más formal. Los accionistas se reúnen por la mañana (principalmente para revisar los estados financieros) y, al final de la tarde, tienen una fiesta con todo el personal. Suraj usa esta ocasión para decirle al personal cómo le está yendo al negocio y cuáles son los planes para el futuro.

Operaciones

La compañía comenzó fabricando sillas, mesas y ejes para verjas y pasamanos, pero se ha expandido en el mercado de muebles sencillos para vivienda tales como tocadores, armarios y gabinetes. Dephta Furniture ha crecido considerablemente gracias a estrategias tales como:

- Suministrar productos de calidad a precios razonables para los clientes locales;
- Aceptar órdenes grandes de órdenes de vendedores nacionales al detal. Esas órdenes grandes tienen fechas de entrega límites (hay sanciones importantes para las entregas tardías) y los márgenes de utilidad son mucho más apretados que los de los muebles hechos por encargo;
- Ser la primera compañía de la región de vender (productos limitados) en Internet; y
- Fabricar partes tales como ejes y mesas redondas para otros fabricantes locales de muebles. Esto le ha permitido a la compañía comprar tornos costosos y máquinas especializadas que otras compañías no pueden adquirir.

Dephta también vende trozos de muebles y madera (piezas rechazadas en el proceso de control de calidad) en la fábrica y solamente en efectivo.

Las nuevas iniciativas que se están considerando incluyen:

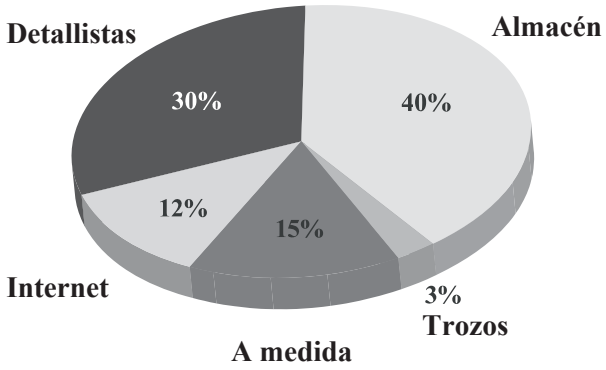
- Exportar sus muebles a países vecinos. Dephta reconoce que esto significará mayores costos de envío, negociar con clientes, riesgo de cambio de moneda extranjera y el potencial de daños durante el transporte. Sin embargo, Parvin está muy bien relacionado. Ella conoce mucha gente en el gobierno local y piensa que puede ayudar a facilitar el papeleo extra que ello conlleva.
- Rediseñar algunas de sus mesas, sillas y gabinetes de manera que puedan ser ensamblados con tornillos, más que confiar en encolado, pegantes y pines. Esto le permitirá a la compañía vender y empacar muebles por partes para ensamblarlas después.

Ventas

La composición de las ventas es aproximadamente:

- Muebles estándar (catálogo) de ventas que se negocian personalmente en el almacén: 40%
- Ventas a minoristas: 30%
- Ventas por Internet: 12%
- Muebles hechos según la orden (fabricados por encargo): 15%
- Ventas de trozos en la fábrica: 3%

Ventas



Arjan Sing es un excelente negociante. Es muy persistente cuando hace tratos con los clientes y usualmente consigue la venta, si bien algunas veces los márgenes de utilidad en esos tratos son muy reducidos. A Arjan le gusta el trabajo duro, pero también le gusta gastar dinero. Recientemente compró una hermosa casa con vistas al valle y un flamante Range Rover.

- **Observaciones sobre el sistema de ventas**
  - Para las ventas al detal y las órdenes especializadas se preparan contratos de venta. Para todas las órdenes a la medida se requiere el depósito del 15% de la orden, el cual cuando se recibe se registra como ingresos ordinarios. Dos de los más grandes detallistas requieren que Dephta tenga disponible 30 días de inventario de manera que las órdenes pueden ser enviadas rápidamente a los almacenes cuando se necesitan. Esos contratos también tienen provisiones para que el inventario sea devuelto a Dephta si no se vende dentro de un período de tiempo especificado.

- Las órdenes de venta son archivadas manualmente en el momento de la venta, excepto para los muebles que se venden directamente en el almacén o para otros elementos pequeños a mano. Todas las órdenes por encima de 500•, o cuando el precio de venta está por debajo del precio de venta mínimo, tienen que ser aprobadas por Arjan. Las facturas se preparan cuando los elementos se están despachando y son enviados al cliente.
- Para todas las ventas fuera de la tienda, las facturas se preparan en el momento de la venta y se ingresan en el sistema de contabilidad, el cual numera automáticamente cada transacción de venta y da una orden de ingresos si se solicita.
- El resumen da las ventas diarias por Internet se baja del sitio web. Se preparan los detalles de los elementos ordenados y se les entrega al departamento de producción. La factura es preparada al mismo tiempo y registrada en ingresos ordinarios cuando el elemento haya sido pagado por la tarjeta de crédito del cliente. Una factura marcada "pagada por completo" acompaña cada orden por Internet que haya sido enviada.
- Arjan raramente revisa verificaciones de los créditos de los clientes. Conoce a la mayoría de ellos. Los clientes pagan en efectivo en el momento de la entrega pero actualmente se les concede crédito para estar a la altura de los competidores que lo están otorgando. Como resultado, Dephta Furniture requiere del banco una línea de crédito. Cada año, el número de cuentas malas parece que están creciendo.
- Al final de cada mes, Suraj revisa las ventas y las listas de cuentas por cobrar. Asegura que no hayan errores obvios y personalmente llama a cada cliente cuya cuenta tiene más de 90 días de vencida.
- Cada miembro del personal de ventas (incluyendo Arjan) recibe una comisión del 15% en cada venta, además del salario mínimo base. Para motivar a los vendedores, su salario básico está muy por debajo de los salarios de la mayoría de los otros empleados. El sistema de computación rastrea las ventas que hace cada vendedor. Jawad imprime un reporte cada mes y prepara la lista de las comisiones que serán pagadas en la nómina de la siguiente semana. Ya sea Suraj o Dameer revisan las listas de las comisiones y de las ventas para asegurar que al personal se le paga la cantidad correcta. Arjan recibe de lejos las mayores comisiones por ventas.

Tecnología de la información

John supervisa el sistema de computación y las operaciones de TI de la compañía. El sistema consta de seis PCs y un servidor que es usado para alojar el sitio de Internet. El sistema interno es usado principalmente para correo electrónico, toma de órdenes y contabilidad.

El hijo de uno de los amigos de Jawad, Remal, ayuda con la configuración básica del sistema y la instalación de los programas. John asegura que los PCs están bien mantenidos, le ayuda a los usuarios que tienen problemas y semanalmente hace copias de respaldo del sistema de contabilidad en un disco duro externo que es

conservado seguro al lado de la sala de cómputo. En los dos últimos años John añadió protección contra intromisiones y protección mediante claves. En el último año, algunos PCs fueron robados de la oficina. John se dio cuenta que si bien el área de la fábrica era bien segura, las oficinas y los sistemas de computación eran vulnerables. Ahora se ha asegurado mejor el acceso a las oficinas, los PCs se han sujetado con cadenas a los escritorios, y el servidor se ha asegurado en una oficina separada y enfriada especialmente.

Las ventas por Internet son administradas por John con la supervisión de Dameer. Ellos tienen un acuerdo con el banco para procesar las tarjetas de crédito antes que cualquier orden sea procesada para su envío. Le pagan al banco el 7% por cada orden procesada. El programa de aplicación para las ventas por Internet muestra los detalles de cada venta, incluyendo nombre del cliente, dirección, y los elementos ordenados. Las transacciones por Internet son bajadas diariamente del sitio web y las órdenes de venta son preparadas y enviadas al departamento de producción.

Recursos humanos

Todas las decisiones de contratación son tomadas por Dameer y Suraj. Al igual que su padre, Suraj está comprometido en contratar personas competentes y espera que sus empleados sean leales. La compañía:

- Intenta contratar el mejor talento que se pueda encontrar en la región y le paga a sus empleados de tiempo completo tarifas muy competitivas.
- Invierte una cantidad considerable de tiempo y dinero en el entrenamiento de los empleados nuevos. Tiene programas de entrenamiento y un proceso informal de tutoría a través del cual requiere que los empleados más nuevos trabajen con los más experimentados durante un período de tiempo.
- Coloca muchas señales en la fábrica para recordarle a los trabajadores los procedimientos de seguridad. El último año, dos estudiantes temporales fueron heridos gravemente mientras usaban el torno. Este año, algunos trabajadores nuevos fueron disciplinados por actuar de manera irresponsable y poner en peligro a los otros.

Nómina

A los empleados se les paga en efectivo al inicio de cada semana. La asistente de Jawad, Karla Winston, tiene la lista de empleados y calcula la nómina y las deducciones con base en los resúmenes de las tarjetas de tiempos que Dameer le suministra. Suraj revisa la nómina cada lunes por la mañana antes de instruir a Karla para que le entregue los sobres a los empleados. Todos los empleados firman la lista cuando recogen su sobre. La compañía no mantiene registros formales de los empleados.

Compras y producción

Dameer es responsable por las compras y la producción. Dado que el sistema de inventario no es muy sofisticado, tiende a excederse al ordenar algunos elementos, lo cual a menudo resulta en que el inventario se mantiene en el almacén durante largos períodos de tiempo. Esto se considera que es mejor que ordenar suministros por debajo de lo requerido, lo cual resulta en retrasos en la producción. También es responsable por contratar suficientes trabajadores para cumplir las órdenes. Dado que la estimación de las necesidades de trabajadores no es muy científica, muchas veces hay ya sea demasiados o muy pocos trabajadores.

- **Observaciones sobre la función de compras**
  - Al menos dos cuotas tienen que ser alcanzadas antes que se aprueben compras por encima de 5.000 • . La excepción es el suministro de madera por el proveedor local con quien Dephta ha negociado un contrato de suministros exclusivos por cinco años.
  - La compañía prepara órdenes de compra para todas las compras de inventario o de capital que estén por encima de 1.000 €.
  - Dameer aprueba todos los proveedores nuevos y le suministra los detalles a Jawad. Jawad configura entonces los vendedores en el sistema e ingresa los detalles de las facturas recibidas.
  - Dephta mantiene 5.000 € en efectivo con la premisa de que en todo momento, ya que a una cantidad de los proveedores más pequeños se les paga en efectivo en el momento de la entrega de las materias primas.

Finanzas

Jawad estudió contaduría en la universidad está bien versado en asuntos relacionados con contabilidad y finanzas. Cuando se vinculó a Dephta hace dos años, rápidamente introdujo el paquete "Sound Accounting" de Onion Corp. que integra los módulos de cuentas por pagar, cuentas por cobrar, y activos de capital.

- **Notas sobre la función de contabilidad**
  - En el presente, la compañía no tiene un sistema de inventario perpetuo. El inventario se cuenta dos veces al año, una vez a final de año y otra a mitad del año. Esto asegura que los márgenes de utilidad en las ventas se pueden calcular exactamente al menos dos veces al año.
  - Jawad ha estado frustrado por la carencia de controles sobre el inventario. Le ha sugerido a Suraj que el inventario sea contado al menos cuatro veces por año para asegurar que los márgenes se revisan durante el año. Suraj ha eludido esta recomendación, señalando que sería demasiado perturbador contar el inventario tan a menudo y podría causar que la compañía incumpla plazos de entrega.
  - Si bien Dephta ha sido rentable, los márgenes brutos han sido inconsistentes. Jawad no tiene una explicación a por qué los costos de inventario no se rastrean por línea de producto. Por ejemplo, una de las áreas que más

consumen tiempo es hacer los complicados ejes por los cuales Dephta es conocido. Los ejes son usados en las líneas tanto de comedor como de dormitorio, y también se le venden a otros fabricantes.

- Jawad también ha estado presionando para que los costos sean rastreados individualmente por las piezas a la medida, incluyendo las asignaciones de los gastos generales de la compañía. Cuando presentó sus cálculos, Suraj no podía creer que las órdenes a la medida estaban perdiendo dinero y le pidieron a Jawad que hiciera el análisis de nuevo.
- Suraj se fastidia mucho por tener que pagar cualquier forma de impuestos a las ganancias y usualmente presiona a Jawad para que asegure que las causaciones son "más que adecuadas".

Los siguientes estado de resultados y balance general fueron preparados por la administración. Observe que no se han incluido las notas a los estados financieros o el estado de flujos de efectivo. Extractos de las políticas de contabilidad importantes, los términos y condiciones para el préstamo por pagar, y detalles de las transacciones con partes relacionadas han sido incluidos en el material del estudio de caso que se usa en las ilustraciones.

Apéndice A
Dephta Inc.
Estado de resultados – Preparado por la administración

Dephta Furniture Inc
Estado de resultados
(En unidades corrientes (€)

Para el año terminado el

	20X6		20X5		20X4	
Ventas	1,437,317	€	1,034,322	€	857,400	€
Costo de bienes vendidos	879,933		689,732		528,653	
Margen bruto	557,384		344,590		328,747	
Costos de distribución	64,657		41,351		39,450	
Gastos de administración	323,283		206,754		197,248	
Depreciación	23,499		21,054		10,343	
Utilidad antes de operaciones	145,946		75,431		81,706	
Costos financieros	19,471		19,279		15,829	
Utilidad antes de impuestos	126,475		56,152		65,877	
Impuestos a las ganancias	31,619		14,038		16,469	
Resultado neto	**94,856,1**	**€**	**42,113,8**	**€**	**49,408,0**	**€**

Apéndice B
Dephta Inc.
Balance General – Preparado por la administración

Dephta Furniture Inc
Balance General
(En unidades corrientes (•))

A diciembre 31

	20X6	20X5	20X4
ACTIVOS			
Activos corrientes			
Efectivo y equivalentes de efectivo	22,246 €	32,552 €	22,947 €
Cuentas por cobrar comerciales y otras	177,203	110,517	82,216
Inventarios	156,468	110,806	69,707
Pagados por anticipado y otros	12,789	10,876	23,876
Activos no-corrientes			
Propiedad, planta y equipo	195,821	175,450	103,430
	564,527 €	**440,171 €**	**302,177 €**
PATRIMONIO Y PASIVOS			
Pasivos corrientes			
Endeudamiento bancario	123,016 €	107,549 €	55,876 €
Cuentas por pagar comerciales y otras	113,641	107,188	50,549
Impuestos a las ganancias por pagar	31,618	14,038	16,470
Porción corriente de préstamos con intereses	10,000	10,000	10,000
Pasivos no-corrientes			
Préstamos con intereses	70,000	80,000	90,000
Capital y reservas			
Capital emitido	18,643	18,643	18,643
Utilidades acumuladas	197,609	102,753	60,639
	564,527 €	**440,171 €**	**302,177** €

Parte A
Conceptos básicos

1.1 ¿Qué es auditoría basada-en-riesgos?

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Una vista de conjunto del enfoque basado-en-riesgos para la auditoría, la metodología y los requerimientos clave.	**200**

1.1.1 Vista de conjunto

ISA 200 establece:

> **2. El objetivo de la auditoría de estados financieros es permitirle al auditor expresar una opinión respecto de si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.**

En la auditoría basada-en-riesgos el objetivo del auditor es obtener seguridad razonable de que en los estados financieros no existan declaraciones equivocadas materiales causadas por fraude o error. Esto implica tres pasos clave:

- Valorar los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros;
- Diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos valorados y reduzcan a un nivel aceptablemente bajo los riesgos de declaraciones materiales contenidas en los estados financieros; y
- Emitir un reporte de auditoría redactado adecuadamente, basado en los hallazgos de auditoría.

Seguridad razonable

La seguridad razonable se relaciona con todo el proceso de auditoría. Es un nivel alto de aseguramiento pero no es absoluta. El auditor no puede dar seguridad absoluta debido a las limitaciones inherentes del trabajo llevado a cabo, los juicios humanos que se requieren, y la naturaleza de la evidencia examinada. La siguiente muestra resalta algunas de las limitaciones de la auditoría.

Muestra 1.1-1

Limitaciones	Razones
Uso de pruebas	Cualquier muestra menor que el 100% de la población introduce algún riesgo de que la declaración equivocada no será detectada.
Limitaciones del control interno	Aún los controles mejor diseñados y más efectivos pueden ser eludidos o negados por la administración o por colusión entre los empleados
Fraude que permanece sin ser detectado	Dado que el fraude está específicamente diseñado para no ser descubierto, siempre hay la posibilidad de que no será descubierto
Naturaleza de la evidencia de auditoría disponible	La mayoría de la evidencia de auditoría tiende a ser de carácter persuasiva, más que conclusiva
Disponibilidad de la evidencia de auditoría	Puede estar disponible respaldo insuficiente para llegar a conclusiones absolutas sobre aserciones específicas tales como los estimados hechos a valor razonable
Confianza en los juicios hechos por el auditor	Se requiere juicio profesional para: • Identificar y tratar de manera apropiada los factores de riesgo; • Decidir qué evidencia obtener; • Valorar los estimados hechos por la administración; y • Obtener conclusiones con base en la evidencia y las representaciones de la administración.
Dificultad para asegurar la completitud	Hay el riesgo de que alguna información importante no se conozca, no se obtenga o le haya sido ocultada al auditor

Riesgo de auditoría

ISA 200 establece:

> **24. El auditor debe planear y ejecutar la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable que sea consistente con el objetivo de la auditoría.**

El riesgo de auditoría contiene dos elementos clave:

- El riesgo de que los estados financieros contengan una declaración equivocada material (riesgo inherente y de control);
- El riesgo de que el auditor no detectará tal declaración equivocada (riesgo de detección o del contrato).

Para reducir el riesgo de auditoría a un riesgo bajo aceptable, el auditor tiene que:

- Valorar el riesgo de declaración equivocada material; y
- Limitar el riesgo de detección. Esto también se puede lograr mediante la aplicación de procedimientos que respondan a los riesgos valorados en los niveles de estado financiero, clases de transacciones, saldos de cuenta y aserción.

Aserciones*

Incluidas en las representaciones de la administración respecto de los estados financieros, son una cantidad de afirmaciones implícitas. Se relacionan con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los diversos elementos (cantidades y revelaciones) contenidos en los estados financieros.

Para facilitar el uso, esta Guía ha combinado como sigue algunas de las aserciones que se presentan en ISA 500:

- C = Completitud (totalidad);
- E = Existencia, la cual incluye ocurrencia;
- A = Exactitud, que incluye inicio, clasificación y derechos y obligaciones; y
- V = Valuación

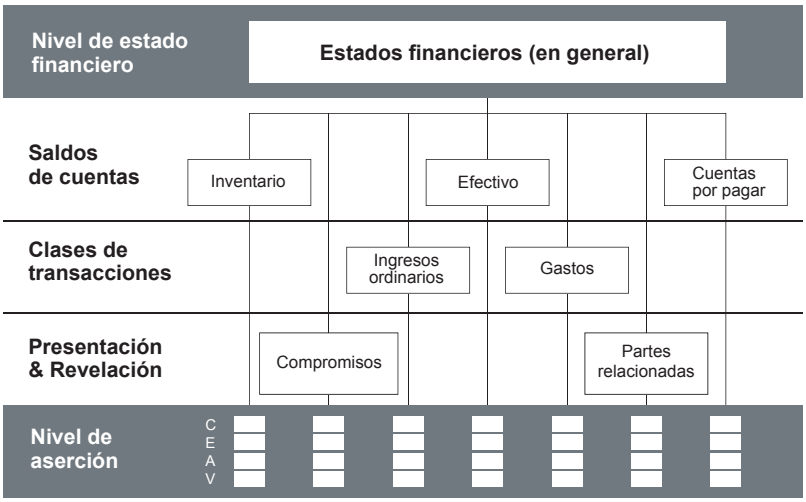
La naturaleza y el uso de las aserciones se trata en el Capítulo 1.3 de esta Guía.

De los auditores se requiere que valoren los riesgos de declaración equivocada material en dos niveles. El primero es el nivel del estado financiero en general, que se refiere a los riesgos de declaración equivocada material que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros como un todo y que potencialmente afectan muchas aserciones. El segundo se relaciona con los riesgos identificables con aserciones específicas a nivel de clase de transacciones, saldos de cuenta, o revelación. Esto significa que para cada saldo de cuenta, clase de transacciones y revelación, se debe hacer la valoración del riesgo (como alto, moderado o bajo) para cada aserción individual (C, E, A, y V en el diagrama que se presenta abajo) que se esté tratando. La diferencia entre el riesgo valorado a nivel de estado financiero en general y a nivel de aserción se ilustra abajo (solamente de manera parcial).

---

* También equivale a las expresiones ‘aseveraciones’, ‘afirmaciones’, ‘declaraciones’, ’sentencias’ (N del t).

Muestra 1.1-2



Nota: Las aserciones que se usan en este diagrama son C = Completitud, E = Existencia, A = Exactitud y asociación, V = Valuación. Para más información sobre el uso de las aserciones refiérase al Capítulo 1.3

1.1.2 Componentes del riesgo de auditoría

Los principales componentes del riesgo de auditoría están descritos en el siguiente cuadro:

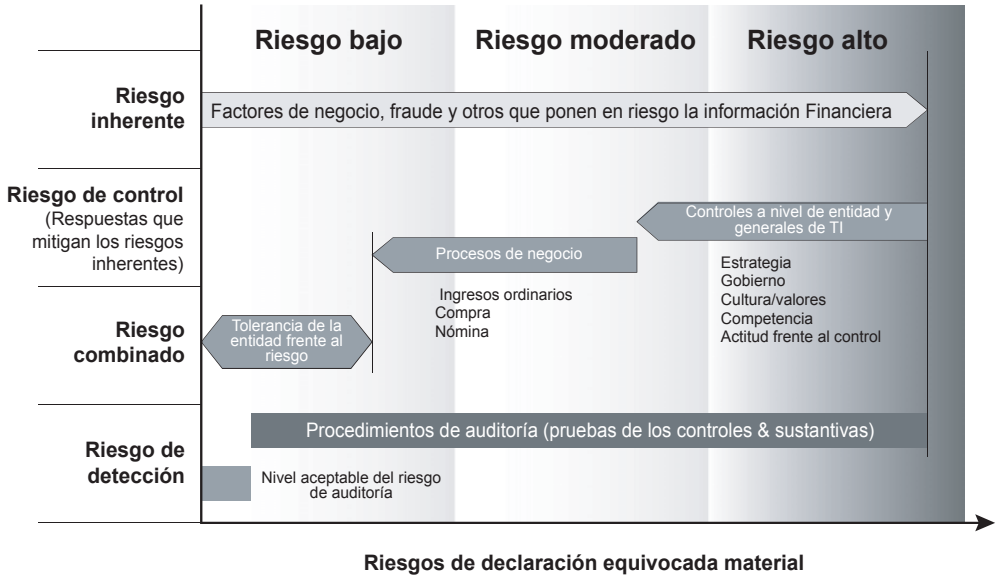
Muestra 1.1-3

Naturaleza	Descripción	Comentario
Riesgo inherente	Susceptibilidad de la aserción a estar declarada equivocadamente, la cual podría ser material individualmente o cuando se agrega con otras declaraciones equivocadas, asumiendo que no hay controles relacionados. El riesgo inherente se trata tanto a nivel de estado financiero como a nivel de aserción.	Hay riesgos de negocio y de otro tipo que surgen de los objetivos de la entidad, naturaleza de las operaciones e industria, entorno regulatorio en el cual opera y su tamaño y complejidad. Los riesgos de declaración equivocada material variarán con base en la naturaleza del saldo de la cuenta o de la clase de transacción. Los riesgos de interés particular para el auditor pueden incluir: • Complejidad de los cálculos que podrían estar equivocados; • Alto valor del inventario; • Estimados de contabilidad que estén sujetos a importante incertidumbre en la medición; • Carencia de suficiente capital de trabajo para continuar las operaciones; • Declinación o volatilidad en la industria con muchas fallas de negocio; y • Desarrollos tecnológicos que puedan hacer obsoleto a un producto particular.

Riesgo de fraude (Parte del riesgo inherente o posible riesgo de control)	El riesgo de un acto intencional cometido por uno o más individuos de la administración, de quienes tengan a cargo el gobierno, empleados o terceros, que conlleva el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.	Hay dos tipos de declaración equivocada intencional que son relevantes para el auditor: • Declaraciones equivocadas que surgen de información financiera fraudulenta; y • Declaraciones equivocadas que surgen del uso indebido de los activos
Riesgo de control **(¿Los controles internos existentes mitigan los riesgos inherentes?)**	Riesgo de que el sistema de control interno de la entidad no prevendrá o no detectará, sobre una base oportuna, la declaración equivocada que podría ser material, individualmente o cuando se agrega con otras declaraciones equivocadas	La entidad debe identificar y valorar sus riesgos de negocio y de otro tipo (tal como el fraude) y responder mediante el diseño y la implementación de un sistema de control interno. Los controles a nivel de entidad tales como supervisión por parte de la junta, controles generales de TI, y políticas de recursos humanos, son generales para todas las aserciones mientras que los controles a nivel de actividad se relacionan con aserciones específicas. A causa de las limitaciones inherentes de cualquier sistema de control siempre existirá algún riesgo de control. Del auditor se requiere que entienda el control interno de la entidad y ejecute procedimientos para valorar los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción.
Riesgo combinado	Es un término que se usa algunas veces para referirse a los riesgos valorados (riesgo inherente y de control) de declaración equivocada tanto a nivel de estado financiero como a nivel de aserción.	Los auditores pueden hacer valoraciones separadas o combinadas de los riesgos inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que se prefieran, así como de consideraciones prácticas.
Riesgo de detección	Es el riesgo de que el auditor no detectará la declaración equivocada que existe en una aserción que podría ser material, ya sea individualmente o cuando se agrega con otras declaraciones equivocadas. El nivel aceptable del riesgo de detección para un nivel dado de riesgo de auditoría equivale a la relación inversa con los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción.	El auditor identifica las aserciones donde hay riesgos de declaración equivocada material y concentra los procedimientos de auditoría en esas áreas. Al diseñar y evaluar los resultados de la ejecución de esos procedimientos, el auditor debe considerar la posibilidad de: • Seleccionar un procedimiento de auditoría que no sea apropiado; • Aplicar de manera equivocada un procedimiento de auditoría que sea apropiado; o • Interpretar de manera equivocada los resultados de un procedimiento de auditoría.

1.1.3 Interrelaciones entre los componentes del riesgo de auditoría

Muestra 1.1-4



Notas:

1. El término "controles a nivel de entidad" incorpora muchos elementos de los componentes del control interno ambiente de control, valoración del riesgo y monitoreo. Para una descripción completa refiérase al Capítulo 1.2.
2. Muchos riesgos de negocio también pueden ser riesgos de fraude. Por ejemplo, un sistema de ventas pobremente controlado puede derivar en riesgos de declaración equivocada y también ofrecen la oportunidad de que ocurra el fraude. Por esta razón, se sugiere que se mantengan listas separadas de los factores del riesgo de negocio y de fraude.

1.1.4 El enfoque basado-en-riesgos

ISA 200 establece:

6. El auditor debe dirigir la auditoría de acuerdo con los Estándares Internacionales de Auditoría.

11. Al determinar los procedimientos de auditoría a ser ejecutados al dirigir la

auditoría de acuerdo con los Estándares Internacionales de Auditoría, el auditor debe cumplir con cada uno de los Estándares Internacionales de Auditoría.

15. El auditor debe planear y ejecutar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén declarados equivocadamente en forma material.

37. El auditor debe determinar si es aceptable la estructura de información financiera adoptada por la administración en la preparación de los estados financieros.

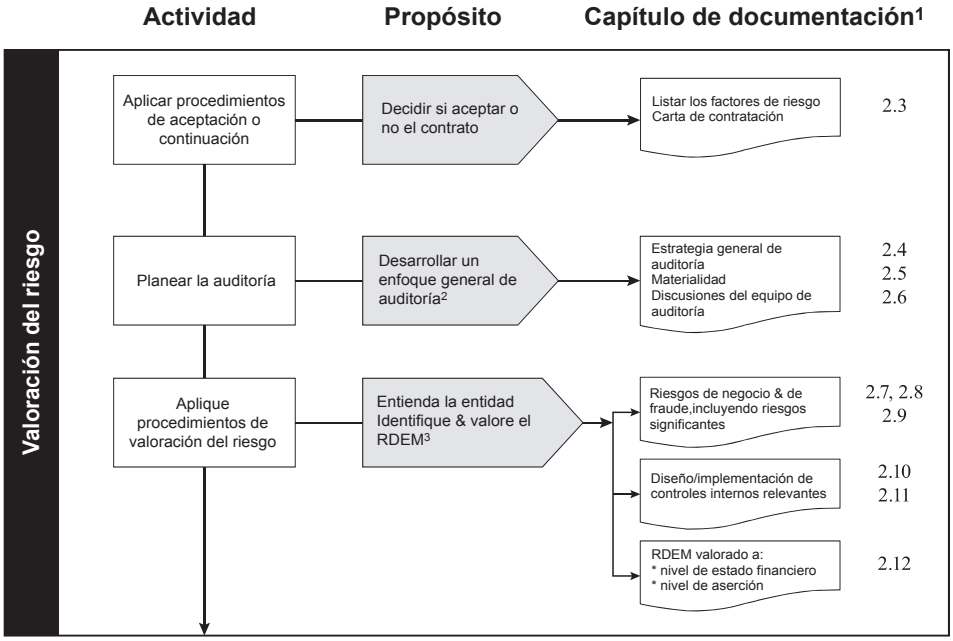
A través de esta Guía, el proceso de auditoría se presenta en tres fases diferentes:

- Valoración del riesgo;
- Respuesta al riesgo; y
- Presentación de reportes.

Abajo se destacan las diversas tareas que corresponden a cada una de esas fases. Cada fase se trata con mayor detalle en los capítulos posteriores de esta Guía.

Valoración del riesgo

Muestra 1.1-5



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Las auditorías basadas-en-riesgo requieren que los profesionales en ejercicio entiendan la entidad y su entorno, incluyendo el control interno. El propósito es identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros. Dado que las valoraciones del riesgo requieren considerable juicio profesional, esta fase probablemente requerirá tiempo del socio de auditoría y del personal principal de la auditoría para identificar y valorar los diversos tipos de riesgo y desarrollar entonces la respuesta de auditoría que sea apropiada.

La fase de la auditoría denominada valoración del riesgo conlleva los siguientes pasos:

- Aplicar procedimientos de aceptación o continuidad del cliente;
- Planear el contrato en general;
- Aplicar procedimientos de valoración del riesgo para entender el negocio e identificar los riesgos inherente y de control;
- Identificar los procedimientos de control interno relevantes y valorar su diseño e implementación (esos controles prevendrían que ocurran las declaraciones equivocadas materiales o detectarían y corregirían las declaraciones equivocadas luego que hayan ocurrido);
- Valorar los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros;
- Identificar cualesquiera riesgos significantes que requieran especial consideración de auditoría y esos riesgos para los cuales los solos procedimientos sustantivos no son suficientes;
- Comunicar, a la administración y a quienes tienen a cargo el gobierno, cualesquiera debilidades materiales en el diseño e implementación del control interno; y
- Hacer una valoración informada de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de estado financiero y a nivel de aserción.

Partes de la fase de auditoría denominada valoración del riesgo a menudo se llevan a cabo antes de final del año.

El tiempo que conlleva aplicar los procedimientos de valoración del riesgo a menudo puede ser compensado por la reducción, o aún por la eliminación, del trabajo de auditoría en las áreas de riesgo bajo. El conocimiento y las luces que se ganan también se pueden usar para hacerle a la administración de la entidad comentarios y recomendaciones prácticos sobre cómo minimizar o reducir el riesgo.

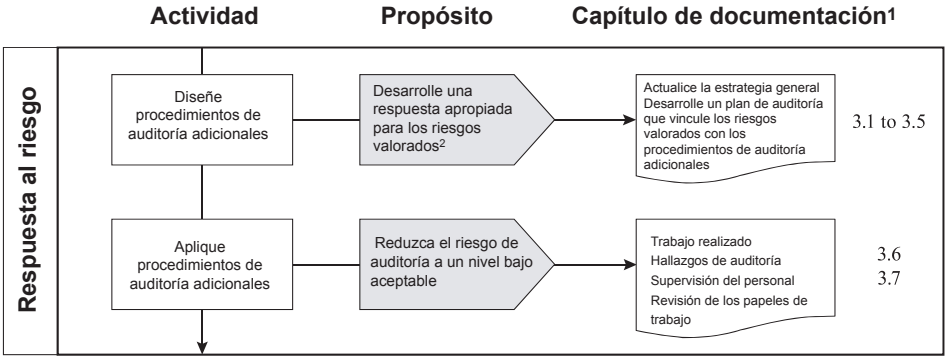
Un proceso efectivo de valoración del riesgo requiere que todos los miembros del equipo del contrato participen y se comuniquen efectivamente. El equipo de auditoría[1]

[1] Esta Guía a menudo se refiere al equipo de auditoría, lo cual implica que más de una persona participa en la ejecución del contrato de auditoría. Sin embargo, los mismos principios generales también aplican a los contratos de auditoría ejecutados exclusivamente por una persona (el profesional en ejercicio).

se debe reunir o hablar regularmente para compartir sus luces. Esto se puede lograr mediante:

- Planeación de las reuniones del equipo para discutir la estrategia general de auditoría y detallar el plan de auditoría, hacer lluvias de ideas sobre cómo podría ocurrir el fraude, y diseñar procedimientos de auditoría que puedan detectar si tal fraude de hecho ocurrió; y
- Reuniones del equipo (durante o al final del trabajo de campo) para discutir las implicaciones de los hallazgos de auditoría, identificar cualesquiera indicadores de fraude y determinar la necesidad (si la hay) de aplicar cualesquier procedimientos de auditoría adicionales.

1.1.5 Respuesta al riesgo



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría

La segunda fase de la auditoría es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos valorados de declaración equivocada y que aportarán la evidencia necesaria para respaldar la opinión de auditoría.

Algunos de los asuntos que el auditor debe considerar cuando planea los procedimientos de auditoría incluyen:

- Aserciones que no pueden ser tratadas únicamente con procedimientos sustantivos. Esto puede ocurrir cuando haya procesamiento altamente automatizado de las transacciones con poca o ninguna intervención manual.

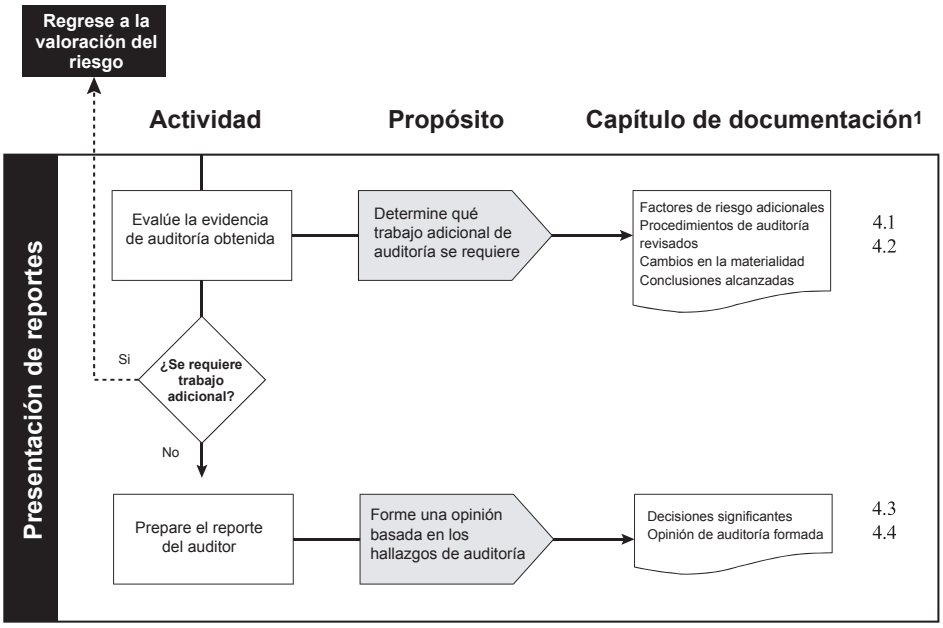
- Existencia de control interno que, si se prueba, podría reducir la necesidad/alcance de otros procedimientos sustantivos.
- El potencial de procedimientos analíticos sustantivos que reducirían la necesidad/alcance de otros tipos de procedimientos.
- La necesidad de incorporar un elemento de impredecibilidad en los procedimientos aplicados.
- La necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales para tratar el potencial de que la administración eluda los controles u otros escenarios de fraude.
- La necesidad de aplicar procedimientos específicos para tratar los "riesgos significantes" que han sido identificados. Refiérase al Capítulo 2.9.

Los procedimientos de auditoría diseñados para cubrir los riesgos valorados podrían incluir una mezcla de:

- Pruebas de la efectividad operacional del control interno; y
- Procedimientos sustantivos tales como pruebas de los detalles y procedimientos analíticos.

1.1.6 Presentación de reportes

Muestra 1.1-7



Nota:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida

La fase final de la auditoría es valorar la evidencia de auditoría obtenida y determinar si es suficiente y apropiada para reducir a un nivel bajo los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

ISA 200 establece:

> **14. El auditor no debe representar el cumplimiento con los Estándares Internacionales de Auditoría a menos que el auditor haya cumplido plenamente con todos los Estándares Internacionales de Auditoría que sean relevantes para la auditoría.**

En esta etapa es importante tomarse tiempo para determinar:

- Si ha habido cambio en el nivel valorado del riesgo;
- Si son apropiadas las conclusiones alcanzadas a partir del trabajo realizado; y
- Si se han encontrado cualesquiera circunstancias sospechosas.

Cualesquiera riesgos adicionales deben ser valorados de manera apropiada y aplicar procedimientos de auditoría adicionales cuando se requiera.

Cuando se han aplicado todos los procedimientos y se han alcanzado las conclusiones:

- Los hallazgos de auditoría deben ser reportados a la administración y a quienes están a cargo del gobierno; y
- La opinión de auditoría debe ser formada y tomada la decisión respecto de la redacción apropiada para el reporte del auditor.

1.1.7 Resumen

La auditoría basada-en-riesgos requiere que el auditor entienda primero la entidad y luego identifique/valore los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros. Esto le permite a los auditores identificar y responder a:

- Posibles saldos de cuentas, clases de transacciones o revelaciones del estado financiero que puedan ser incompletas, declaradas de manera inexacta o que falten por completo en los estados financieros. Ejemplos pueden incluir:
  - Pasivos sobre-estimados;
  - Activos no-registrados; activos tales como efectivo/inventario que pueden haber sido usados en forma indebida; y
  - Revelaciones faltantes/incompletas
- Áreas de vulnerabilidad donde podría ocurrir que la administración eluda los controles y manipule los estados financieros. Los ejemplos podrían incluir:
  - Preparación de entradas al libro diario;
  - Políticas de reconocimiento de ingresos; y
  - Estimados de la administración

- Otras debilidades de control que si no se corrigen podrían conducir a declaraciones equivocadas materiales contenidas en los estados financieros.

Algunos de los beneficios de este enfoque se resumen como sigue:

- **Flexibilidad del tiempo para el trabajo de auditoría**
  Los procedimientos de valoración del riesgo a menudo pueden ser aplicados tempranamente en el período fiscal de la entidad que como lo fue posible antes. Dado que los procedimientos de valoración del riesgo no conllevan la prueba detallada de las transacciones y de los saldos, éstas pueden ser realizadas muy bien al final del año, asumiendo que no se anticipan cambios operacionales. Esto puede ayudar a balancear el flujo del trabajo del personal durante el año. También puede darle al cliente para que responda a las debilidades identificadas (y comunicadas) en el control interno y a otras solicitudes de ayuda antes que comience el trabajo de campo de final del año.
- **El esfuerzo del equipo de auditoría se focaliza en las áreas clave**
  Mediante el entendimiento de dónde pueden ocurrir los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros, el auditor puede dirigir el esfuerzo del equipo de auditoría hacia las áreas de mayor riesgo y alejarse de las áreas de más bajo riesgo. Esto también ayudará a asegurar que los recursos del personal de auditoría sean usados de manera efectiva.
- **Procedimientos de auditoría focalizados en riesgos específicos**
  Los procedimientos de auditoría adicionales se diseñan para responder a los riesgos valorados. En consecuencia, pueden ser significativamente reducidas o aún eliminadas las pruebas de los detalles que solamente tratan los riesgos en términos generales. El requerido entendimiento del control interno le permite al auditor tomar decisiones informadas respecto de si probar la efectividad de la operación del control interno. Las pruebas de los controles (para los controles que pueden requerir que se les pruebe solo cada tres años) a menudo resultarán en que se requiera mucho menos trabajo que al aplicar pruebas extensivas de los detalles.
- **Comunicación de asuntos de interés para la administración**
  El entendimiento mejorado del control interno puede permitirle al auditor identificar debilidades en el control interno (tales como en el ambiente de control y en los controles generales de TI) que no fueron reconocidas previamente. La comunicación oportuna de esas debilidades a la administración le permitirá a la administración tomar acción apropiada, la cual es para su beneficio. También, esto puede a su vez ahorrar tiempo en la ejecución de la auditoría.
- **Mejorada documentación de la auditoría**
  Los ISAs dan bastante énfasis a la necesidad de documentar cuidadosamente cada etapa del proceso de auditoría. Si bien esto puede inicialmente agregar algún costo adicional, la documentación cuidadosa asegurará que el archivo de auditoría pueda mantenerse por sí mismo sin necesidad de ninguna explicación oral de lo que se hizo, por qué se hizo, o cómo se alcanzaron las conclusiones de auditoría.

1.2 Naturaleza del control interno

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer una vista de conjunto del control interno sobre la información financiera y de los cinco componentes del control interno que se deben abordar en la auditoría.	**315**

1.2.1 Vista de conjunto

ISA 315 establece:

> **41. El auditor debe obtener un entendimiento del control interno, que sea relevante para la auditoría.**

El control interno es diseñado e implementado por la administración para tratar los riesgos de negocio y de fraude identificados que amenazan el logro de los objetivos establecidos, tales como la confiabilidad de la información financiera.

Definición de control interno

Control interno es un proceso:

- Diseñado y efectuado por quienes tienen a cargo el gobierno, la administración y otro personal; y
- Que tiene la intención de dar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad con relación a la confiabilidad de la información financiera, la efectividad y la eficiencia de las operaciones, y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

1.2.2 Objetivos del control interno

Hay una relación directa entre los objetivos de la entidad y el control interno que la entidad implementa para asegurar el logro de tales objetivos. Una vez que se establecen los objetivos, es posible identificar y valorar los eventos (riesgos) potenciales que impedirían el logro de los objetivos. Con base en esta información, la administración puede desarrollar respuestas apropiadas, las cuales incluirán el diseño del control interno.

El control interno puede ser diseñado en primer lugar para prevenir que ocurran debilidades materiales potenciales o para detectar y corregir las debilidades materiales luego que hayan ocurrido.

Los objetivos de la entidad, y por consiguiente su control interno, pueden ser agrupados ampliamente en cuatro categorías:

- Metas estratégicas, de alto nivel, que respaldan la misión de la entidad;
- Información financiera (control interno sobre la información financiera);
- Operaciones (controles operacionales); y
- Cumplimiento con leyes y regulaciones.

El control interno que es relevante para la auditoría corresponde principalmente a la información financiera. Éste aborda los objetivos que tiene la entidad en la preparación de estados financieros para propósitos externos. Los controles operacionales, tales como la programación de la producción y del personal, el control de calidad, el cumplimiento de los empleados con los requerimientos de salud y seguridad, normalmente no serían relevantes para la auditoría, excepto cuando:

- La información producida es usada para desarrollar un procedimiento analítico;
- La información es requerida para revelación en los estados financieros.

Por ejemplo, si las estadísticas de la producción se usaron como base para un procedimiento analítico, serían relevantes los controles para asegurar la exactitud de tales datos. Si el no-cumplimiento con ciertas leyes y regulaciones tienen un efecto directo y material sobre los estados financieros, serían relevantes los controles para detectar y reportar sobre el no-cumplimiento.

1.2.3 Componentes del control interno

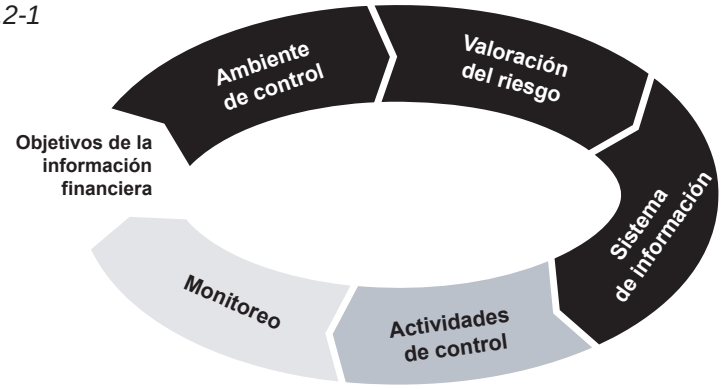
En ISA 315, el término "control interno" abarca los cinco componentes del control interno, los cuales son:

- El ambiente de control;
- El proceso de valoración del riesgo de la entidad;
- El sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera, y la comunicación;
- Las actividades de control; y
- El monitoreo del control interno.

Esos componentes se relacionan principalmente con los objetivos de la información financiera de la entidad, tal y como se ilustra abajo.

Los cinco componentes del control interno

Muestra 1.2-1



La división del control interno en esos cinco componentes ofrece una estructura útil para los auditores en el entendimiento de los diferentes aspectos del sistema de control interno de la entidad. Sin embargo, se debe observar que:

- La manera como se diseña e implementa el sistema de control interno variará con base en el tamaño y complejidad de la entidad. Las entidades más pequeñas a menudo usan medios menos formales y procesos y procedimientos más simples para lograr este objetivo. Los cinco componentes del control interno pueden entonces no ser distinguidos con claridad; sin embargo, sus propósitos subyacentes son igualmente válidos. Por ejemplo, un propietario-administrador puede (y en ausencia de personal adicional debe) ejercer funciones que corresponden a varios componentes del control interno.
- Terminologías o estructuras diferentes a las que se usan en ISA 315 pueden ser usadas para describir los diversos aspectos del control interno, y su efecto en la auditoría, pero todos los cinco componentes tienen que ser abordados en la auditoría.
- La consideración primaria del auditor es si, y cómo, un control específico previene, o detecta y corrige, las declaraciones equivocadas materiales contenidas en las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, y sus aserciones relacionadas, más que su clasificación en cualquier componente particular del control interno.

Abajo se ofrece un resumen de los cinco componentes del control interno.

1.2.4 El ambiente de control

ISA 315 establece:

67. El auditor debe obtener un entendimiento del ambiente de control.

El ambiente de control es el fundamento para el control interno efectivo, proveyendo disciplina y estructura para la entidad. Establece el tono de la organización, influyendo en el conocimiento o en la conciencia de su gente.

El ambiente de control incluye las funciones de gobierno y administración, así como las actitudes, conciencia y acciones de quienes tienen a cargo el gobierno y la administración en lo que concierne al control interno de la entidad y su importancia en la entidad.

La evaluación que hace el auditor respecto del diseño del ambiente de control de la entidad incluiría los elementos que se expresan abajo.

Muestra 1.2.-2

Elementos clave a abordar	Descripción
Comunicación y cumplimiento forzoso de la integridad y de los valores éticos	Elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de los controles
Compromiso para con la competencia	Consideración que hace la administración respecto de los niveles de competencia para los trabajos particulares y cómo esos niveles se convierten en capacidades y conocimientos requeridos.
Filosofía de la administración y estilo de operación	Enfoque de la administración para asumir y administrar los riesgos de negocio, y actitudes y acciones de la administración hacia la información financiera, el procesamiento de información, las funciones de contabilidad y el personal
Estructura organizacional	La estructura dentro de la cual se planean, ejecutan, controlan y revisan las actividades de la entidad para lograr sus objetivos.
Asignación de autoridad y responsabilidad	Cómo se asigna la autoridad y la responsabilidad por las actividades de operación y cómo se establecen las relaciones y las jerarquías de autorización para la presentación de reportes
Políticas y prácticas de recursos humanos	Actividades de contratación, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y remediación.

Los controles que arriba se resaltan penetran toda la entidad y a menudo son más subjetivos de evaluar que las actividades tradicionales de control (tales como la segregación de funciones) que los auditores abordan; por consiguiente, en esta evaluación el auditor tiene que ejercer juicio profesional.

Las fortalezas del ambiente de control en algunos casos pueden compensar o aún reemplazar los controles transaccionales débiles. Sin embargo, lo inverso también es cierto. Las debilidades del ambiente de control pueden deteriorar y aún anular el buen diseño de los otros componentes del control interno. Por ejemplo, si no existe una cultura de honestidad y comportamiento ético, el auditor tendría que considerar cuidadosamente qué tipos de procedimientos de auditoría serían efectivos para encontrar las declaraciones equivocadas materiales contenidas en los estados financieros. En algunos casos, el auditor puede concluir que el control interno se ha fragmentado en tal extensión que la única opción es retirarse del contrato.

En las entidades pequeñas, algunas de las preguntas clave a abordar al valorar el ambiente de control se resaltan en la muestra que aparece abajo.

Muestra 1.2-3

Elementos clave a abordar	Descripción
Comunicación y cumplimiento forzoso de la integridad y de los valores éticos	• ¿Cuál es la reputación que la administración tiene en la comunidad? • ¿Qué comunicaciones verbales/escritas existen? • ¿Qué ejemplo da la administración en las actividades del día-a-día? • ¿Cómo se manejan los casos de comportamiento no-ético o de carencia de integridad?
Compromiso para con la competencia	• ¿Cuál es la reputación o evidencia (resultados, conciencia, etc.) de la competencia de la administración o del propietario-administrador? • ¿La gente contrata las personas más competentes o las menos costosas? • ¿Cómo la entidad trata a los empleados incompetentes?
Filosofía de la administración y estilo de operación	• ¿Cuál es la actitud de la administración hacia el control interno? • ¿Cuál es su enfoque para asumir el riesgo? • ¿Sus bonos son pagados con base en el desempeño? • ¿Cuál es el nivel de participación que la administración tiene en la preparación de los estados financieros?
Estructura organizacional	• ¿La estructura tiene sentido para la naturaleza y tamaño de la entidad (no excesivamente compleja, etc.)? • ¿Difiere de otras entidades de tamaño similar en la industria?
Asignación de autoridad y responsabilidad	• ¿El personal conoce qué se espera de él? • ¿Existen claras descripciones del trabajo?
Políticas y prácticas de recursos humanos	• ¿Están en funcionamiento políticas y procedimientos que aborden las acciones de contratación, orientación, entrenamiento, evaluación, consejería, promoción, compensación y remediación?

Punto a considerar

Que un solo individuo domine la administración no significa que el control interno sea débil o que no exista. De hecho, la participación de un propietario-administrador competente en las operaciones del día-a-día sería una fortaleza importante del ambiente de control. Obviamente existe la oportunidad para que la administración eluda el control interno, pero esto se puede reducir en alguna extensión (virtualmente en entidad de cualquier tamaño) mediante la implementación de políticas sencillas de control del fraude.

1.2.5 Valoración del riesgo

ISA 315 establece:

76. El auditor debe obtener un entendimiento de los procesos que la entidad tiene para identificar los riesgos de negocio que son relevantes para los objetivos de la información financiera y para decidir respecto de las acciones a tomar para cubrir esos riesgos, y los resultados consiguientes.

El proceso de valoración del riesgo le aporta a la administración la información que necesita para determinar qué riesgos de negocio/fraude deben ser administrados y las acciones (si las hay) a tomar. Si el proceso de valoración del riesgo de la entidad es apropiado para las circunstancias, le ayudará al auditor en la identificación de los riesgos de declaración equivocada material. En las entidades más pequeñas donde puede no existir un proceso formal de valoración del riesgo, el auditor discutirá con la administración cómo se identifican los riesgos de negocio y cómo son administrados.

Los asuntos que el auditor debe considerar son cómo la administración:

- Identifica los riesgos de negocio (riesgos inherente y residual) que son relevantes para la administración financiera;
- Estima la importancia de esos riesgos;
- Valora la probabilidad de su ocurrencia; y
- Decide las acciones para administrarlos.

Si la administración identifica riesgos de declaración equivocada material que la administración falló en identificar, debe:

- Considerar por qué. ¿Fallaron los procesos de la administración? ¿Los procesos son adecuados en las circunstancias?
- Si en el proceso de valoración del riesgo de la entidad existe una debilidad material, comunicarle ello a quienes tienen a cargo el gobierno.

1.2.6 Sistema de información (Incluye procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera, y comunicación)

ISA 315 establece:

81. El auditor debe obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera, incluyendo las siguientes áreas:

- **Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que son importantes para los estados financieros.**
- **Los procedimientos, en los sistemas tanto de TI como manuales, mediante los cuales las transacciones son iniciadas, registradas, procesadas y reportadas en los estados financieros.**
- **Los registros de contabilidad relacionados, ya sean electrónicos o manuales, la información de respaldo, y las cuentas específicas contenidas en los estados financieros, con relación al inicio, registro, procesamiento y presentación de reportes de las transacciones.**
- **Cómo los sistemas de información capturan los eventos y las condiciones, diferentes a las clases de transacciones, que son significantes para los estados financieros.**
- **El proceso de información financiera usado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo los estimados de contabilidad y las revelaciones significantes.**

El sistema de información (que incluye el sistema de contabilidad) consta de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones de la entidad (así como los eventos y condiciones) y para mantener la *accountability* por los activos, pasivos y patrimonio relacionados.

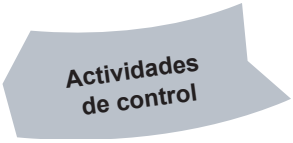
Muestra 1.2-4

	Asuntos a considerar
Fuentes de información	• Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que son significantes para los estados financieros • Cómo las transacciones se originan dentro de los procesos de negocio de la entidad • Los registros de contabilidad relacionados (sean electrónicos o manuales), la información de respaldo y las cuentas específicas contenidas en los estados financieros, con relación al inicio, registro, procesamiento y presentación de reportes sobre las transacciones • Cómo el sistema de información captura eventos y condiciones diferentes a las clases de transacciones que son significantes para los estados financieros
Procesamiento de la información	• El proceso de información financiera usado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo los estimados de contabilidad y las revelaciones significantes • Cómo la entidad comunica los roles de la información financiera, las responsabilidades y los asuntos importantes relacionados con la información financiera • Los riesgos de declaración equivocada material asociados con el eludir inapropiado de los controles sobre las entradas al libro diario • Los procedimientos usados para: o Iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones significantes y no-estándar contenidas en los estados financieros (tales como transacciones con partes relacionadas y reportes de gastos); o Transferencia de información desde el sistema de procesamiento de transacciones hacia el libro mayor o el sistema de información financiera; o Captura de la información relevante para la información financiera por eventos y condiciones diferentes a las transacciones (tales como depreciación/amortización de activos y cambios en la recuperabilidad de las cuentas por cobrar); o Registro y control del uso de entradas estándar y no-estándar en el libro diario; y o Asegurar que la información que la estructura aplicable de información financiera requiere revelar es acumulada, registrada, procesada, resumida y reportada apropiadamente en los estados financieros • Cómo se resuelve el procesamiento incorrecto de las transacciones. Esto podría ser automatizado o requerir intervención manual • ¿Los controles automatizados pueden ser suspendidos en cualquier circunstancia y qué ocurre cuando fallan en operar? • ¿Cómo se reportan las excepciones y cómo se actúa frente a ellas?
Usos de la información producida	• ¿Qué reportes son producidos regularmente por el sistema de información y cómo se usan para administrar la entidad? • ¿Qué información es suministrada por la administración a quienes tienen a cargo el gobierno y a las partes externas tales como las autoridades reguladoras?

1.2.7 Actividades de control

ISA 315 establece:

90. Para valorar los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción y para diseñar los procedimientos de auditoría adicionales que son respuesta a los riesgos valorados, el auditor debe obtener un entendimiento suficiente respecto de las actividades de control.



Las actividades de control son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se ejecutan las directivas de la administración. Por ejemplo, pueden incluir los controles para asegurar que no se despachan bienes a quien tiene mal riesgo de crédito o para asegurar que solamente se hacen compras que estén autorizadas. Esos controles cubren riesgos que si no se mitigan amenazarían el logro de los objetivos de la entidad.

Las actividades de control, ya se trate estén en los sistemas de información o en sistemas manuales, tienen diversos objetivos, y se aplican en distintos niveles organizacionales y funcionales. Los ejemplos incluyen:

- Autorización de transacciones;
- Revisiones del desempeño;
- Procesamiento de información;
- Controles físicos; y
- Segregación de funciones.

Las áreas que el auditor debe considerar incluyen:

- ¿Qué riesgos de declaración equivocada material (relacionados con clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones de estados financieros, que sean significantes) existen a nivel de aserción y requieren que sean mitigados?
- ¿Cómo las actividades de control específicas, individualmente o en combinación con otras, previenen, o detectan y corrigen, declaraciones equivocadas materiales contenidas en clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones?
- ¿Han sido diseñados e implementados cualesquiera controles anti-fraude? Esos controles serían diseñados para cubrir los factores de riesgo de fraude identifica-

dos dentro de la entidad, tales como la capacidad que tiene la administración de eludir los controles.
- Riesgos significantes. El entendimiento de los controles sobre los riesgos significantes le da al auditor información para desarrollar un enfoque de auditoría que sea efectivo. Observe que los riesgos relacionados con los asuntos no-rutinarios o que requieren juicio a menudo es menos probable que estén sujetos a controles rutinarios.

En las compañías más pequeñas, esos controles a menudo serán informales y pueden no ser necesarios como resultados de la supervisión por parte de la administración o de otras medidas de ésta. Por ejemplo, la administración puede:

- Fomentar una cultura corporativa que enfatice la importancia del control;
- Contratar personal competente;
- Monitorear los ingresos ordinarios y los desembolsos contra el presupuesto establecido;
- Aprobar todas las transacciones principales;
- Monitorear los indicadores clave del desempeño; y
- Asignar responsabilidades entre el personal para maximizar la segregación de funciones.

1.2.8 Monitoreo de los controles

ISA 315 establece:

96. El auditor debe obtener un entendimiento de los principales tipos de actividades que la entidad usa para monitorear al control interno sobre la información financiera, incluyendo las relacionadas con las actividades de control que son relevantes para la auditoría, y la manera como la entidad inicia las acciones correctivas para sus controles.

El monitoreo valora la efectividad del desempeño del control interno en el tiempo. El objetivo es asegurar que los controles están funcionando de manera apropiada y, si no, tomar las acciones correctivas necesarias. La administración logra el monitoreo de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones separadas o una combinación de las dos.

En las entidades más pequeñas, las actividades de monitoreo continuas son informales y usualmente están incorporadas en las actividades recurrentes de la enti-

dad. Esto incluye las actividades regulares de administración y supervisión, así como la revisión de los reportes de excepción que pueden ser producidos por el sistema de información. Cuando la administración participa de manera cercana en las operaciones, a menudo identificará las variaciones importantes con relación a las expectativas y las inexactitudes en los datos financieros y toma la acción correctiva para controlar.

El monitoreo periódico (evaluaciones separadas de áreas específicas dentro de la entidad), tal como la función de auditoría interna, no es común en las entidades más pequeñas. Sin embargo, las evaluaciones periódicas de los procesos críticos pueden ser realizadas por empleados calificados que no estén directamente involucrados o mediante la contratación de una persona externa.

Las actividades de monitoreo proveen a la administración con retroalimentación respecto de si el sistema de control interno que han diseñado para mitigar los riesgos:

- Es efectivo para lograr los objetivos de control establecidos;
- Está implementado apropiadamente y es entendido por los empleados;
- Está siendo usado y se cumple con él sobre una base del día-a-día; y
- Tiene necesidad de modificación o mejoramiento para reflejar los cambios en las condiciones.

Las actividades de monitoreo que realiza la administración también pueden incluir el uso de información proveniente de terceros tales como reclamos de los clientes o comentarios de cuerpos regulatorios que puedan señalar problemas, mostrar áreas que necesiten mejoramiento, o requerir de los auditores externos comunicaciones relacionadas con el control interno.

El Apéndice 2 de ISA 315 contiene una discusión detallada de los cinco componentes del control interno.

1.2.9 Niveles del control interno

Los tipos de controles que se usan para abordar los cinco elementos del control interno varían en naturaleza y precisión. Por ejemplo, ciertos controles del ambiente de control tales como la integridad y el compromiso para la competencia son de naturaleza general e impactan todas las actividades que realiza la entidad. Esos controles del nivel más alto (a los que a menudo se les refiere como "controles a nivel de entidad") directamente no previenen o detectan que ocurra la declaración equivocada pero tienen un importante efectivo indirecto. Otros controles tales como la segregación de funciones se relacionan directamente con una función específica dentro de un proceso de negocio particular (tal como nómina, ventas y compras). Esos controles de nivel más bajo o de procesos de negocio están diseñados de manera precisa para prevenir o detectar declaraciones equivocadas específicas.

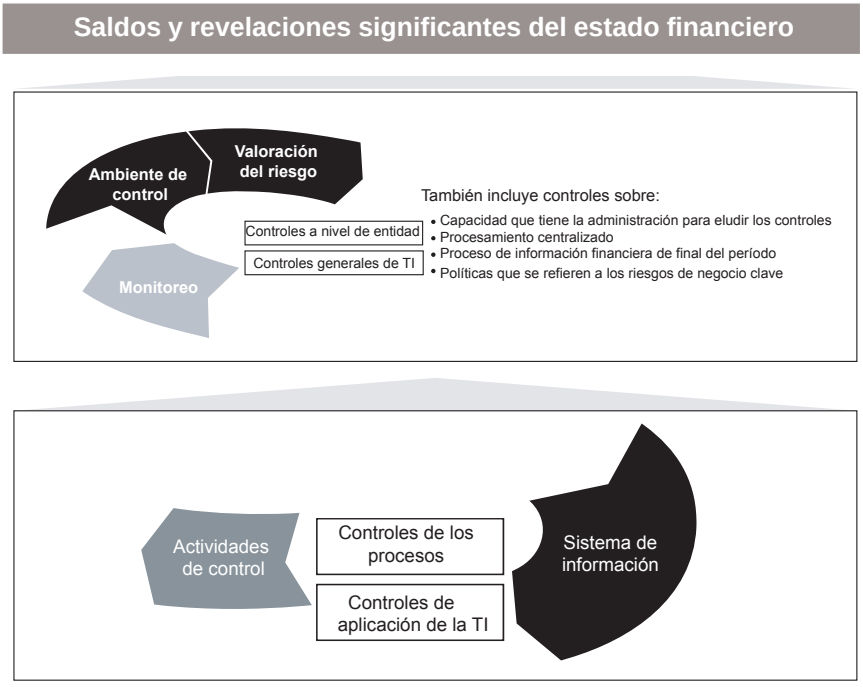
Los controles a nivel de entidad son particularmente importantes en las entidades más pequeñas. La carencia de precisos controles de los procesos de negocio (debido a limitaciones de personal y de recursos) a menudo es compensada por el alto grado de participación que la administración principal tiene en la ejecución de los controles. Esos controles a nivel de entidad algunas veces pueden operar a un nivel de precisión que, de hecho, puede prevenir o detectar declaraciones equivocadas específicas. A causa de esta participación incrementada de la administración principal en la ejecución de los controles y en la preparación de los estados financieros, los controles a nivel de la entidad sobre la capacidad que tiene la administración para eludir los controles también son muy importantes para las compañías más pequeñas.

ISA 315 establece:

89. El auditor debe entender cómo la entidad comunica los roles y las responsabilidades relacionados con la información financiera, así como los asuntos importantes relacionados con la información financiera.

La interrelación que existe entre las cuentas y revelaciones significantes de los estados financieros, los cinco componentes del control subyacentes, y los varios tipos de controles se resumen en la muestra que sigue.

Muestra 1.2.5



Notas:

1. La anterior ilustración es una guía general. En algunos casos, los controles a nivel de entidad pueden ser diseñados para operar con un nivel de precisión que prevendría o detectaría declaraciones equivocadas específicas a nivel de procesos de negocio. Por ejemplo, el presupuesto detallado aprobado por quienes tienen a cargo el gobierno puede ser usado por la administración para detectar gastos de administración no-autorizados. En otros casos, pueden existir actividades de control y sistemas de información que se relacionen con las actividades a nivel de entidad.
2. Los controles a nivel de entidad (algunas veces denominados "controles de la oficina central") usualmente son generalizados y tienen impacto en virtualmente todos los aspectos de las operaciones. El "tono desde lo alto" (establecido por quienes tienen a cargo el gobierno) que es el que la administración establece en el día-a-día, no el que la entidad dice que establecerá, es un ejemplo. Los controles a nivel de entidad, por consiguiente, establecen el estándar para todo el sistema de control interno. Los controles a nivel de entidad pobremente diseñados pueden fomentar que ocurran todos los tipos de errores y fraude. Sin embargo, si la administración tiene una actitud pobre hacia el control y fácilmente podría eludir esos controles, es todavía más probable que ocurra un error material contenido en los estados financieros. La capacidad que tiene la administración para eludir los controles y el "tono desde lo alto" pobre son temas comunes en las infracciones corporativas.
3. Los controles a nivel de entidad (tales como el compromiso para con la competencia) pueden ser menos tangibles que los controles a nivel de procesos de negocio (tales como cotejar con las órdenes de compra los bienes recibidos) pero son igualmente críticos para prevenir y detectar el fraude y el error.
4. Los controles generales de tecnología de la información (TI) son similares a los controles a nivel de entidad excepto que se focalizan en cómo las operaciones de TI (tales como organización, planta de personal, integridad de datos) son administradas a través de la entidad.
5. Los procesos de información financiera de final del período incluyen procedimientos para:
    1. Ingresar en el libro mayor los totales de las transacciones;
    2. Seleccionar y aplicar las políticas de contabilidad;
    3. Iniciar, autorizar, registrar y procesar en el libro mayor las entradas hechas en el libro diario;
    4. Registrar los ajustes recurrentes y no-recurrentes a los estados financieros; y
    5. Preparar los estados financieros y las revelaciones relacionadas
    6. Los controles de aplicación TI son similares a los controles de los procesos de negocio. Se relacionan con cómo las transacciones específicas son procesadas a nivel de procesos de negocio.

1.2.10 Controles de tecnología de la información

ISA 315 establece:

93. El auditor debe obtener un entendimiento de cómo la entidad ha respondido a los riesgos que surgen de la TI.

En la actualidad, en muchas entidades las aplicaciones de la tecnología de la información (TI) son administradas sobre una base central. En las entidades más pequeñas, la administración de la TI puede ser responsabilidad de solo una persona, aún de tiempo parcial o tercerizada. En la medida en que la entidad crece, participan más personas. Independiente del tamaño, hay una cantidad de factores de riesgo relacionados con la administración de la TI que, si no se mitigan, podrían resultar en la declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

Abajo se resumen los beneficios y los riesgos de usar controles de TI para mitigar los riesgos.

Muestra 1.2-6

Beneficios y riesgos de los controles de TI

Beneficios de los controles de la TI	• Aplicación consistente de reglas de negocio pre-definidas y ejecución de cálculos complejos en el procesamiento de volúmenes grandes de transacciones o datos • Mejoramiento de la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información • Facilitar el análisis adicional de la información • Fortalecer la capacidad para monitorear las actividades de la entidad, así como sus políticas y procedimientos • Reducir el riesgo de que el control interno será eludido • Fortalecer la capacidad para lograr efectiva segregación de funciones mediante la implementación de la seguridad del control interno en aplicaciones, bases de datos, y sistemas de operación.
Riesgos asociados con los controles internos de la TI	• Confianza en sistemas o programas que procesen de manera errónea los datos, procesen de manera inexacta los datos, o ambos • Acceso no-autorizado a datos que pueda resultar en destrucción de datos o cambios inapropiados a los datos, incluyendo el registro de transacciones no-autorizadas o no-existentes, o el registro inexacto de transacciones (pueden surgir riesgos particularmente cuando hay acceso de múltiples usuarios a una base de datos común) • La posibilidad de que personal de TI tenga acceso privilegiado que esté más allá del necesario para realizar las funciones que les sean asignadas, rompiendo por lo tanto la segregación de funciones • Cambios no-autorizados a los datos en los archivos maestros • Cambios no-autorizados a sistemas o programas • Falla en hacer los cambios necesarios a los sistemas o programas • Intervención manual inapropiada • Pérdida potencial de datos o incapacidad para tener acceso a los datos cuando se requiera

Hay dos tipos de controles de la TI que se necesita que trabajen juntos para asegurar el procesamiento completo y exacto de la información.

- **Controles generales de TI**
  Estos controles operan a través de todas las aplicaciones y usualmente constan de una mezcla de controles automatizados (implícitos en los programas de computador) y controles manuales (tales como el presupuesto de TI y los contratos con los proveedores de los servicios); y
- **Controles de aplicación de TI**
  Estos controles son controles automatizados que se relacionan específicamente con las aplicaciones (tales como procesamiento de ventas o nómina).

Controles generales de TI

La siguiente muestra esboza los controles generales de la TI.

Muestra 1.2-7

El ambiente de control de la TI	• La estructura de gobierno de la TI • Cómo los riesgos de la TI son identificados, mitigados y administrados • El sistema de información, el plan estratégico y el presupuesto • Las políticas, los procedimientos y los estándares de la TI • La estructura organizacional y la segregación de funciones
Operaciones de computación del día-a-día	• Adquisiciones, instalaciones, configuraciones, integración, y mantenimiento de la infraestructura de la TI • Entrega de servicios de información a los usuarios • Administración de los proveedores que son terceros • Uso de programas del sistema, seguridad de los programas, sistemas y utilidades de administración de la base de datos • Rastreo de incidentes, etiquetados del sistema y funciones de monitoreo
Acceso a programas y datos	• Seguridad de las claves • Protecciones en Internet y controles de acceso remoto • Encriptamiento de datos y claves criptográficas • Cuentas de usuario y controles de acceso privilegiado • Uso de perfiles que permiten o restringen el acceso • Revocación de claves de empleados e identificaciones de los usuarios cuando los empleados renuncian o terminan el trabajo
Desarrollo de programas y cambios de programas	• Adquisición e implementación de aplicaciones nuevas • Desarrollo de sistemas y metodología del aseguramiento de la calidad • Mantenimiento de las aplicaciones existentes incluyendo los controles sobre los cambios de programas
Monitoreo de las operaciones de la TI	• Políticas y procedimientos relacionados con el sistema de información y la presentación de reportes que aseguren que los usuarios cumplen con los controles generales de TI y que la TI está alineada con los requerimientos del negocio.

Controles de aplicación de la TI

Los controles de aplicación de la TI se relacionan con las aplicaciones de los programas particulares que se usan a nivel de procesos de negocio. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o detectiva y están diseñados para asegurar la integridad de los registros de contabilidad.

Los controles típicos de aplicación se relacionan con los procedimientos usados para iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones u otros datos financieros. Esos controles ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, están autorizadas y están completa y exactamente registradas y procesadas. Ejemplos incluyen la edición de verificaciones de datos de entrada con correcciones en el punto de entrada de los datos y verificaciones de las secuencias numéricas con el seguimiento manual de los reportes de excepciones.

1.2.11 Controles de los procesos de negocio

Los procesos de negocio son conjuntos estructurados de actividades diseñadas para producir un resultado específico. Los controles de los procesos de negocio se relacionan con las actividades diarias tales como el procesamiento de transacciones.

Los controles de los procesos de negocios generalmente se pueden clasificar como preventivos, detectivos, de compensación o directivos:

- Los controles preventivos evitan errores o irregularidades;
- Los controles detectivos identifican errores o irregularidades luego que han ocurrido, de manera que se pueda tomar acción correctiva;
- Los controles de compensación ofrecen algún aseguramiento cuando las limitaciones de recursos pueden impedir otros controles más directos; y
- Los controles directivos (esto es, las políticas) están diseñados para guiar las acciones hacia los objetivos deseados.

La naturaleza de los controles de los procesos de negocio variará con base en la aplicación específica.

Los controles típicos a nivel de procesos de negocio incluyen segregación de funciones, niveles de aprobación de las transacciones y controles automatizados tales como la numeración automática de las facturas de venta, preparación y revisión oportuna de conciliaciones bancarias y otras, y revisión de los resultados operacionales actuales contra los presupuestos.

Además de los beneficios y riesgos de los controles generales de TI, también hay beneficios y riesgos de usar controles manuales, tal y como se describe en la muestra que se presenta abajo.

Muestra 1.2-8

Beneficios y riesgos de los controles manuales

Beneficios de los controles manuales	• Más apropiados para áreas donde se requiere juicio y discreción, en relación con transacciones grandes, inusuales o no-recurrentes. • Beneficiosos cuando los errores son difíciles de definir, anticipar, o predecir • Las circunstancias cambiantes pueden requerir una respuesta de control que esté por fuera del alcance del control automatizado existente • Pueden monitorear la efectividad de los controles automatizados
Riesgos asociados con los controles manuales	• Menos confiables que los controles automatizados, dado que son ejecutados por personas • Más fáciles para ser soslayados, ignorados o anulados • Propensos a errores y equivocaciones simples • No se puede asumir consistencia en la aplicación • Menos confiables altos volúmenes o transacciones recurrentes donde los controles automatizados serían más eficientes • Menos confiables para actividades donde las maneras específicas para ejecutar el control puedan ser adecuadamente diseñadas y automatizadas

Los controles manuales pueden ser independientes de la TI o usar información producida por la TI. También pueden estar limitados a monitorear el funcionamiento efectivo de la TI y de los controles automatizados, y para manejar las excepciones.

Punto a considerar

Cuando la entidad tiene una mezcla de controles manuales y automatizados, es importante identificar quién es responsable por la operación de cada control. Por ejemplo, supóngase el administrador de un almacén que es responsable por el envío de los bienes. ¿Ese administrador es responsable únicamente por ingresar los datos o esta responsabilidad se extiende a los controles de computación que cotejan el envío con la orden? ¿Si ocurre alguna irregularidad en el proceso de cotejo, ella es responsabilidad del almacén, del departamento de TI o del departamento de contabilidad? A menos que a una persona se le asigne la responsabilidad por todo el proceso, de manera inevitable cuando hay errores los departamentos se culpan unos a otros.

1.3 Aserciones de los estados financieros

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Entender la naturaleza de las aserciones de la administración en relación con la presentación y revelación de los diversos elementos de los estados financieros y las revelaciones relacionadas.	**500**

1.3.1 Vista de conjunto

ISA 500 establece:

> **16. El auditor debe usar con suficiente detalle aserciones para las clases de transacciones, saldos de cuentas y presentaciones y revelaciones, con el fin de formar la base para la valoración de los riesgos de declaración equivocada material y para el diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría adicionales.**

Una representación hecha por la administración, tal como que los estados financieros tomados como un todo están presentados razonablemente de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera, contiene una cantidad de aserciones implícitas. Esas aserciones se relacionan con el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de los diversos elementos (cantidades y revelaciones) contenidos en los estados financieros.

Ejemplos de aserciones de la administración incluyen:

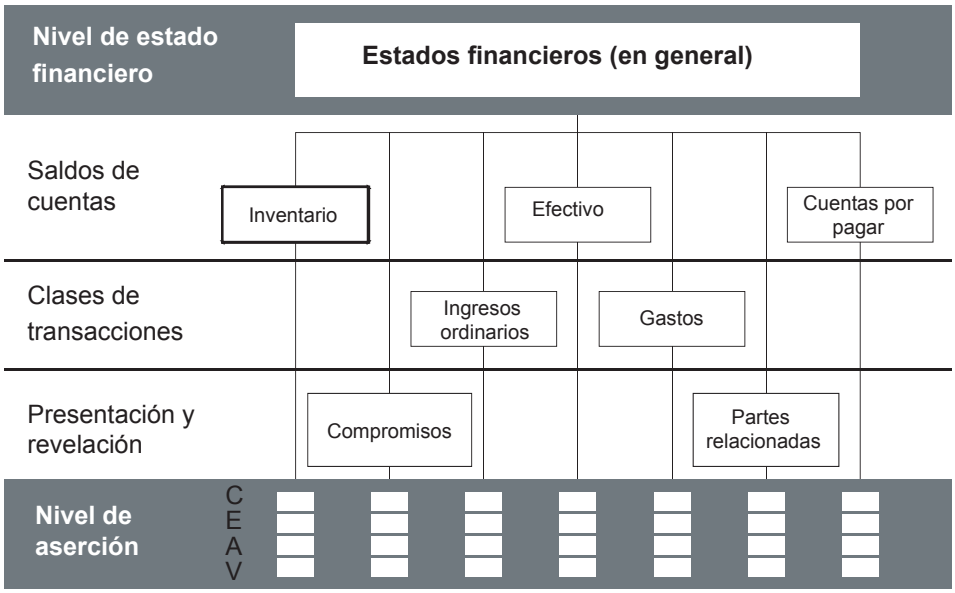
- Todos los activos existen;
- Todas las transacciones han sido registradas;
- Los inventarios están valuados en forma apropiada;
- Las cuentas por pagar son obligaciones adecuadas de la entidad;
- Todos las transacciones registradas ocurrieron en el período sometido a revisión; y
- Todas las cantidades están presentadas y reveladas en forma apropiada en los estados financieros.

Esas aserciones a menudo se resumen mediante una sola palabra tal como completitud (totalidad), existencia, ocurrencia, exactitud, valuación, etc. Por ejemplo, cuando se considera el saldo de ventas, la administración está afirmando que los ingresos ordinarios correspondientes a las ventas están completos (aserción de completitud), las transacciones ocurrieron (aserción de ocurrencia), y las transacciones han sido registradas apropiadamente en los registros de contabilidad (aserción de exactitud).

La relevancia que una aserción tiene para un saldo de cuenta individual variará con base en las circunstancias del saldo y en los riesgos potenciales de declaración equivocada material. Por ejemplo, la aserción de valuación no sería relevante para valorar el saldo de ventas pero es altamente significante cuando se valora el saldo de inventarios. Inversamente, los riesgos de declaración equivocada material debidos a completitud en el saldo del inventario pueden ser pequeños, pero altamente significantes en relación con el saldo de ventas.

La relación de las aserciones con los saldos de las cuentas se ilustra de manera parcial en la muestra que se presenta abajo.

Muestra 1.3-1



Nota: esta gráfica se refiere a las aserciones combinadas que han sido usadas para los propósitos de esta guía. Las aserciones combinadas se explican abajo.

1.3.2 Descripción de las aserciones

El parágrafo 17 de ISA 500 describe las categorías de aserciones tal y como aparece en la muestra que se presenta a continuación.

Muestra 1.3-2

	Aserción	Descripción
Clases de transacciones y eventos	**Ocurrencia**	Las transacciones y eventos que han sido registrados, han ocurrido y corresponden a la entidad
	Completitud	Todas las transacciones y eventos que han debido ser registrados han sido registrados
	Exactitud	Las cantidades y los otros datos relacionados con las transacciones y eventos registrados han sido registrados de manera apropiada
	Asociación	Las transacciones y los eventos han sido registrados en el correcto período de contabilidad
	Clasificación	Las transacciones y los eventos han sido registrados en las cuentas apropiadas
Presentación y revelación	**Ocurrencia, derechos y obligaciones**	Los eventos, las transacciones y los otros asuntos revelados han ocurrido y corresponden a la entidad
	Completitud	Todas las revelaciones que debían haber sido incluidas en los estados financieros han sido incluidas
	Clasificación y comprensibilidad	La información financiera está apropiadamente presentada y descrita, y las revelaciones están claramente expresadas
	Exactitud y valuación	La información financiera (y otra) está revelada razonablemente y en las cantidades apropiadas

El parágrafo 18 de ISA 500 establece que los auditores pueden usar las descripciones de las aserciones tal y como se describe arriba o expresarlas en forma diferente, provisto que se han cubierto todos los aspectos.

1.3.3 Aserciones combinadas

Para hacer que el uso de las aserciones sea más fácil de usar por parte de las entidades más pequeñas, esta Guía ha combinado algunas aserciones. Las cuatro aserciones combinadas y las aserciones que manejan se ilustran en la muestra que aparece abajo. Cuando el auditor usa aserciones combinadas, es importante recordar que la aserción exactitud y asociación también incluye derechos y obligaciones.

Muestra 1.3-3

Aserciones combinadas	Clases de transacciones	Saldos de cuentas	Presentación y revelación
Completitud	Completitud	Completitud	Completitud
Existencia	Ocurrencia	Existencia	Ocurrencia
Exactitud y asociación	Exactitud Asociación Clasificación	Derechos y obligaciones	Exactitud Derechos y obligaciones Clasificación y comprensibilidad
Valuación		Valuación y asignación	Valuación

La siguiente muestra describe las cuatro aserciones combinadas que se utilizan en esta Guía.

Muestra 1.3-4

Aserción combinada	Descripción
Completitud	Cada cosa que deba ser registrada o revelada en los estados financieros ha sido incluida. No hay activos, pasivos, transacciones o eventos no registrados o no-revelados; en los estados financieros no hay notas engañosas o incompletas
Existencia	Cada cosa que está registrada o revelada en los estados financieros existe para la fecha apropiada y debe ser incluida. Los activos, pasivos, transacciones registradas y notas a los estados financieros existen, han ocurrido, y corresponden a la entidad.
Exactitud y asociación	Todos los pasivos, ingresos ordinarios, elementos de gastos, derechos a activos (en la forma de tenencia o control), y las revelaciones de los estados financieros son propiedad u obligación de la entidad y han sido registradas en la cantidad apropiada y asignadas (asociadas) al período apropiado. Esto también incluye la apropiada clasificación de las cantidades contenidas en los estados financieros.
Valuación	Los activos, pasivos, e intereses de patrimonio están registrados en los estados financieros a la cantidad (valor) apropiada. Cualesquiera ajustes por valuación o asignación requeridos por su naturaleza o por los principios de contabilidad aplicables han sido apropiadamente registrados.

1.3.4 Uso de las aserciones en auditoría

El auditor debe usar aserciones con suficiente detalle para formar la base para:

- Considerar los diferentes tipos de declaraciones equivocadas potenciales que puedan ocurrir;
- Valorar los riesgos de declaración equivocada material; y
- Diseñar procedimientos de auditoría que sean respuesta a los riesgos valorados.

Consideración de los tipos de declaración equivocada potencial

El auditor debe hacer preguntas relacionadas con las cantidades y revelaciones de los estados financieros, con el fin de identificar las aserciones relevantes que, si no se controlan, podrían resultar en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

Al considerar los ejemplos de las aserciones de la administración que se resaltaron arriba, el auditor haría preguntas tales como:

- ¿El activo existe? (Existencia)
- ¿Están registradas todas las ventas? (Completitud)
- ¿El inventario está adecuadamente valuado? (Valuación)
- ¿Las cuentas por pagar son obligaciones propias de la entidad? (Exactitud)
- ¿Ocurrió la transacción? (Existencia)
- ¿Las cantidades están apropiadamente presentadas y reveladas en los estados financieros? (Exactitud)

Valoración de los riesgos de declaración equivocada material

Una vez que el auditor ha identificado los tipos de declaración equivocada potencial, el siguiente paso es identificar qué controles han sido implementados para abordar las aserciones relevantes. Por ejemplo, ¿cómo la administración asegura que las transacciones están registradas (completitud) o que los estimados significantes se basan en supuestos razonables y apropiadamente registrados en los estados financieros (exactitud)? Luego es entonces posible valorar los riesgos de declaración equivocada en los niveles tanto de estado financiero como de aserción.

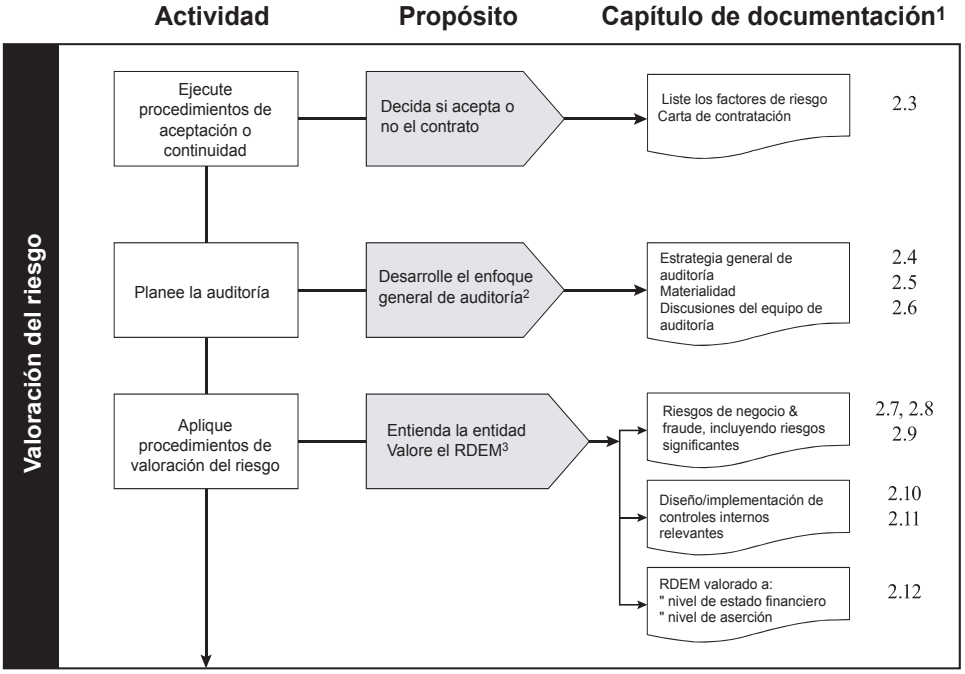
Diseño de procedimientos de auditoría

Al diseñar procedimientos de auditoría que sean respuesta a los riesgos valorados, el auditor debe dar énfasis a abordar las aserciones relevantes donde podrían ocurrir declaraciones equivocadas. Por ejemplo, si es alto el riesgo de que se sobredeclaren las cuentas por cobrar, se deben diseñar procedimientos de auditoría para abordar de manera específica la aseveración de la valuación. De manera similar, cuando el auditor diseña pruebas de controles, debe dar énfasis a las pruebas de los controles sobre las aserciones relevantes más que sólo sobre los controles significantes.

Parte B
Valoración del riesgo

2.1 Entendimiento de la entidad

Muestra 2.1-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Proveer orientación sobre qué está implicado en el entendimiento de la entidad y su entorno que es necesario para: • Identificar y valorar los factores potenciales de riesgo; y • Diseñar suficientemente y aplicar procedimientos de auditoría adicionales	**315**

2.1.1 Vista de conjunto

ISA 315 establece:

2. El auditor debe obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros debidos a fraude o error, y suficientes para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

El entendimiento de la entidad es un proceso interactivo, continuo a través de toda la duración de la auditoría.

ISA 315 establece

22. El auditor debe obtener un entendimiento de los factores relevantes de industria, regulatorios y otros de tipo externo, incluyendo la estructura aplicable de información financiera.
25. El auditor debe obtener un entendimiento de la naturaleza de la entidad.
28. El auditor debe obtener un entendimiento de la selección y aplicación, por parte de la entidad, de las políticas de contabilidad, y considerar si son apropiados para su negocio y consistentes con la estructura aplicable de información financiera y las políticas de contabilidad usadas en la industria relevante.
30. El auditor debe obtener un entendimiento de los objetivos y estrategias de la entidad, así como de los riesgos de negocio relevantes que pueden resultar en declaración equivocada material de los estados financieros.
35. El auditor debe obtener un entendimiento de la medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.

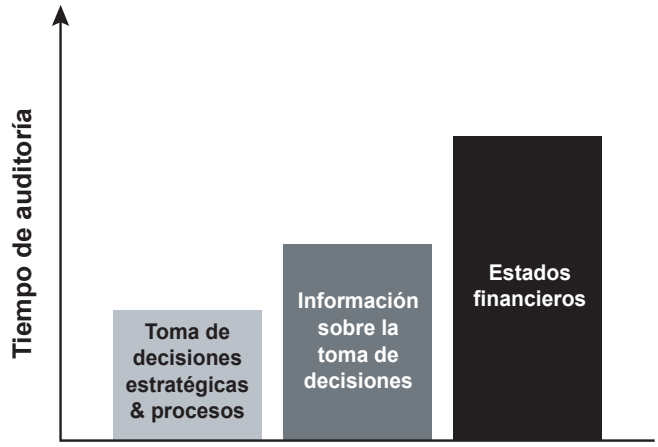
Cada año, el entendimiento que el auditor tiene respecto de la entidad debe ser actualizado, y documentados los detalles de los cambios significantes.

Los estados financieros ofrecen un registro formal de las actividades financieras de la entidad. Las actividades financieras comienzan con el proceso de toma de decisiones de la entidad, la cual resulta de la estrategia de negocios, el ambiente de control, y los procesos de negocio que están en funcionamiento. En la medida en que se implementa el proceso de toma de decisiones, ocurren transacciones de negocio que se incluyen en los registros de contabilidad y se resumen en los estados financieros. Esto se ilustra a continuación.

Muestra 2.1-2

Hasta que se emitieron los actuales ISAs, a menudo los auditores obtendrían un conocimiento básico de la entidad y luego se focalizarían en obtener suficiente evidencia de auditoría para respaldar el contenido de los estados financieros. El esfuerzo de auditoría estuvo dirigido principalmente a la información sobre las decisiones tomadas por la administración y el contenido de los estados financieros.

Muestra 2.1-3



Nota: El tiempo de auditoría que se muestra en esta gráfica y en la muestra siguiente es una figura relativa y no absoluta

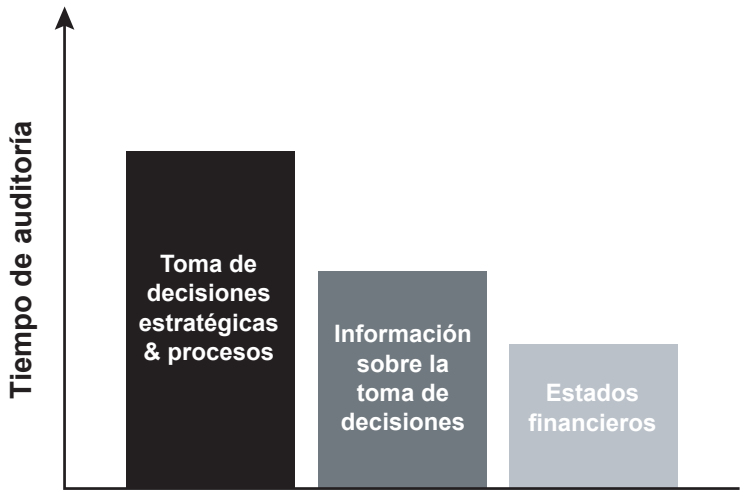
La debilidad de este enfoque estaba en que el auditor podía no ser consciente de, o comprender completamente, la importancia de la información que se está registrando sobre las decisiones tomadas por la administración. Solamente cuando se gasta tiempo para entender la naturaleza del negocio, la estrategia de negocio, su cultura y valores (ambiente de control), la competencia de las personas, y la estructura y procesos de la entidad que es posible desarrollar expectativas sobre qué tipos de información se debe, de hecho, registrar mediante el sistema de información.

Los ISAs requieren que el auditor tome tiempo para entender realmente el proceso de toma de decisiones de la entidad. Esto incluye la estrategia de negocios, los factores de riesgos de negocio y de fraude, la cultura, gente y relaciones de accountability (ambiente de control), y los controles internos establecidos para abordar los riesgos. Este fundamento del entendimiento sobre la entidad le permitirá al auditor:

- Identificar las tendencias de negocio, los factores de riesgo, y la información clave que se debe registrar en el sistema de información de la entidad; y
- Planee procedimientos de auditoría más focalizados (mediante el responder a los riesgos específicos identificados) y por consiguiente reducir el tiempo que se esté gastando para auditar ciertos saldos de los estados financieros.

La muestra que se presenta abajo ilustra este enfoque.

Muestra 2.1-4



El entendimiento de la naturaleza de la entidad y su entorno incluye los siguientes pasos, tal y como se discute en los capítulos correspondientes:

- Cuáles son los procedimientos de valoración del riesgo — Capítulo 2.2
- Riesgo de negocio — Capítulo 2.7
- Riesgo de fraude — Capítulo 2.8
- Riesgos significantes — Capítulo 2.9
- Control Interno — Capítulo 2.10
- Valoración del diseño e implementación del control interno — Capítulo 2.11
- Valoración de los riesgos de declaración equivocada material — Capítulo 2.12

El entendimiento de la naturaleza de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, provee al auditor con el marco de referencia para hacer juicios sobre las valoraciones del riesgo y desarrollar respuestas apropiadas a los riesgos de declaración equivocada contenida en los estados financieros.

Este entendimiento le ayudará al auditor a:

- Establecer la materialidad (refiérase al Capítulo 2.5);
- Valorar la selección y aplicación que la administración hace de las políticas de contabilidad;
- Considerar lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros;
- Identificar las áreas de auditoría que merecen consideración especial (por ejemplo, transacciones con partes relacionadas, acuerdos contractuales inusuales o complejos, empresa en marcha o transacciones inusuales);
- Desarrollar las expectativas necesarias para aplicar los procedimientos analíticos;
- Diseñar/aplicar procedimientos de auditoría adicionales para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable; y
- Evaluar la suficiencia / lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, lo apropiado de los supuestos usados por las representaciones orales y escritas de la administración).

Punto a considerar

La información obtenida a partir de los procedimientos de valoración del riesgo realizados antes de la aceptación o continuación del contrato debe ser usada como parte del entendimiento que el equipo de auditoría tiene respecto de la entidad. Simplemente asegurar que la información recogida está fácilmente disponible para el equipo de auditoría luego que ha sido aprobado el contrato.

2.1.2 Fuentes de información

La información sobre la entidad y su entorno se puede obtener de fuentes tanto internas como externas. En la mayoría de los casos, el auditor comenzará con las fuentes internas de información; sin embargo, se deben verificar por la consistencia con la información obtenida a partir de fuentes externas. La siguiente muestra algunas de las fuentes potenciales de información disponibles.

Muestra 2.1-5

	Fuentes internas	Fuentes externas
Información financiera	• Estados financieros • Presupuestos • Reportes • Medidas/métricas de desempeño financiero • Actas • Declaraciones de impuestos a las ganancias • Decisiones tomadas sobre políticas de contabilidad • Juicios y estimados	• Información de la industria • Inteligencia competitiva • Agencias calificadoras de crédito • Acreedores • Agencias gubernamentales • Franquiciantes • Los medios de comunicación y otras partes externas
Información No-financiera	• Visión • Misión • Valores • Objetivos • Estrategias • Estructura de la organización • Actas • Descripciones de trabajo • Desempeño operacional • Direccionadores del negocio • Capacidades • Manuales de políticas y procedimientos • Medidas/métricas de desempeño no-financiero	• Datos de asociaciones comerciales • Pronósticos de la industria • Reportes de agencias gubernamentales • Artículos en periódicos/revistas • Información en Internet

Punto a considerar

Una importante fuente de información que a menudo se pasa por alto son los archivos de los papeles de trabajo del auditor correspondientes a los contratos de los años anteriores. A menudo contienen información valiosa sobre asuntos tales como:

- Consideraciones o asuntos a tratar en la planeación de la auditoría de este año;
- Evaluación y fuente de posibles ajustes y errores no-corregidos;
- Áreas donde hay acuerdos recurrentes tales como los supuestos usados para los estimados de contabilidad;
- Áreas que parecen susceptibles de error; y
- Asuntos planteados en la comunicación del auditor dirigida a la administración y a quienes tienen a cargo el gobierno.

2.1.3 Alcance del entendimiento requerido

Además de la necesidad de entender al control interno relevante, lo cual se trata en el Capítulo 2.10, el auditor necesita entender y documentar cuatro áreas clave, las cuales se resaltan abajo.

Muestra 2.1-6

1. Factores externos	¿Naturaleza de la industria? ¿Entorno regulatorio? ¿Estructura de la información financiera?
2. Naturaleza de la entidad	¿Operaciones, propiedad & gobierno? ¿Gente, inversiones y estructura? ¿Aplicación de las políticas de contabilidad?
3. Objetivos & Estrategias de la entidad	¿Riesgos de negocio relacionados? ¿Consecuencias financieras?
4. Medición/revisión del desempeño financiero	¿Qué medidas clave se usan? ¿Qué presiones hay sobre la administración para mejorar el desempeño del negocio?

A continuación se ofrece información adicional sobre cada una de las cuatro áreas.

1. Factores externos	¿Naturaleza de la industria? ¿Entorno regulatorio? ¿Estructura de la información financiera?

Factores a considerar

- Condiciones de la industria, tales como el entorno competitivo, relaciones con proveedores y clientes, y desarrollos tecnológicos
- El entorno regulatorio, incluyendo la estructura aplicable de información financiera
- Riesgos específicos que surgen de la naturaleza del negocio o del grado de regulación
- El entorno legal y político y los requerimientos ambientales que afectan la industria y la entidad
- Leyes o regulaciones que, si se violan, podría razonablemente esperarse que resulten en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros
- Otros factores externos, tales como las condiciones económicas generales

2. Naturaleza de la entidad	¿Operaciones, propiedad & gobierno? ¿Gente, inversiones y estructura? ¿Aplicación de las políticas de contabilidad?

Factores a considerar

- Operaciones de la entidad
- Propiedad y gobierno, incluyendo propietarios, miembros de la familia, quienes tienen a cargo el gobierno y relaciones entre propietarios y otras personas o entidades
- Tipos de inversiones (adquisiciones, equipo, gente, productos nuevos, localizaciones, I&D, etc.) que la entidad tiene y planea hacer
- Estructura de la entidad (localizaciones, subsidiarias, etc). Las estructuras complejas pueden dar origen a riesgos de declaración equivocada material tales como:
  - Asignación de la plusvalía y su deterioro; y
  - Contabilización de las inversiones
- Cómo se identifican y contabilizan las transacciones con partes relacionadas
- Cómo se financia la entidad
- ¿Las políticas de contabilidad son apropiadas para el negocio?
- ¿Las políticas de contabilidad se usan en la industria relevante?
- ¿Las políticas de contabilidad son consistentes con la estructura aplicable de información financiera?
- ¿Qué métodos se usan para contabilizar las transacciones significantes e inusuales?
- ¿En las áreas controversiales o emergentes hay políticas de contabilidad para las cuales haya carencia de orientación con autoridad o consenso? Si las hay, considere el efecto de usar tales políticas
- ¿Hay cambios en las políticas de contabilidad durante el período? (Esto incluye nuevos estándares/regulaciones de información financiera.) Si los hay:
  - Documente las razones y considere su carácter apropiado; y
  - Considere la consistencia con los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera
- ¿En los estados financieros hay revelación adecuada de los asuntos materiales? Considere forma, estructuración y contenido de los estados financieros y de las notas, clasificación de los elementos, cantidad de detalle dado y base de las cantidades que se expresan.

3. Objetivos & Estrategias de la entidad	¿Riesgos de negocio relacionados? ¿Consecuencias financieras?

Factores a considerar

- Obtenga una copia de cualquier declaración de misión, visión o valores producida por la entidad (tal como materiales de promoción o basados en la web) y considere su consistencia con la estrategia y los objetivos de la entidad. En las entidades más pequeñas, a menudo esta información no estará documentada pero posiblemente podría ser obtenida mediante discusiones con la administración y observación de cómo responden a tales asuntos
- Identifique y documente las estrategias de la entidad (esto es, los enfoques operacionales con los cuales la administración intenta lograr sus objetivos)
- Identifique y documente los objetivos actuales de la entidad (esto es, los planes generales de la entidad tanto para el corto como para el largo plazo). En las entidades más pequeñas, esta información probablemente será obtenida mediante indagación con la administración y observación de cómo responde a tales asuntos
- Con base en el entendimiento obtenido sobre la misión, la visión, las estrategias y los objetivos de negocio, identifique y documente los riesgos de negocio relacionados
- Los riesgos de negocio resultan de condiciones, eventos, circunstancias, acciones o inacciones significantes que podrían afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias o mediante el establecimiento de objetivos y estrategias que no sean apropiados

4. Medición/revisión del desempeño financiero	¿Qué medidas clave se usan? ¿Qué presiones hay sobre la administración para mejorar el desempeño del negocio?

Factores a considerar

- Identifique las medidas clave usadas por la administración para valorar el desempeño de la entidad y el logro de los objetivos
- ¿Hay partes externas que miden y revisan el desempeño financiero de la entidad (reguladores, otorgantes de franquicias, instituciones de crédito, y similares)? Si las hay, considere si se deben obtener copias de tales reportes (por ejemplo, reportes de agencias calificadoras de crédito).
- ¿Las mediciones del desempeño motivaron que la administración tomara acción para:
  - Mejorar el desempeño del negocio?
  - Aumentar el riesgo mediante el tomar acciones agresivas para lograr los objetivos?
  - Satisfacer metas personales tales como lograr el umbral de un bono?
- Las mediciones del desempeño:
  - ¿Resaltan cualesquiera resultados o tendencias inesperados?
  - Señalan tendencias o resultados consistentes con la industria en su conjunto?
- ¿Las mediciones del desempeño se basan en información confiable y suficientemente precisa para ser usada como base para procedimientos analíticos?

Cada industria tiende a tener sus propios indicadores clave del desempeño (financieros y no-financieros) que el auditor debe identificar y considerar en primer lugar. Algunos indicadores clave del desempeño que son típicos incluyen:

- Comparaciones del desempeño frente a presupuestos;
- Análisis de variaciones;
- Margen bruto por producto;
- Ventas unitarias;
- Contratos repetidos;
- Clientes nuevos y perdidos;
- Información del segmento;
- Reportes del desempeño a nivel de división, departamento u otro; y
- Comparación del desempeño de la entidad con el de sus competidores.

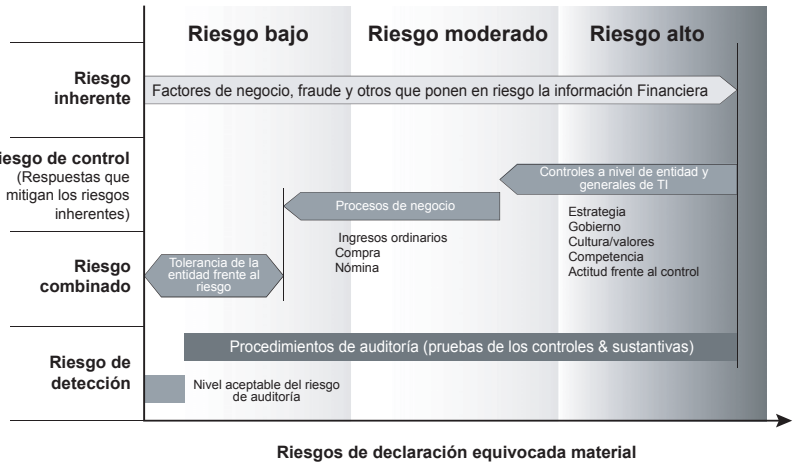
En las entidades más pequeñas, la administración puede confiar en sólo uno o dos indicadores clave que pueden ser confiables para evaluar el desempeño financiero y tomar la acción correctiva apropiada.

El auditor también debe considerar la información obtenida de otras fuentes, tales como procedimientos de aceptación y continuación del contrato, que pueden ser relevantes para cualquiera de las cuatro áreas clave que el auditor necesita entender y documentar.

2.1.4 Clasificación de la información obtenida

El propósito de entender la entidad es ejecutar la valoración del riesgo. Esto conlleva la identificación y la consiguiente valoración de los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros. La información obtenida constará de factores de riesgo o fuentes de riesgo, así como del sistema de control interno que mitigará tales riesgos, tal y como se ilustra en la muestra que aparece abajo.

Muestra 2.1-7

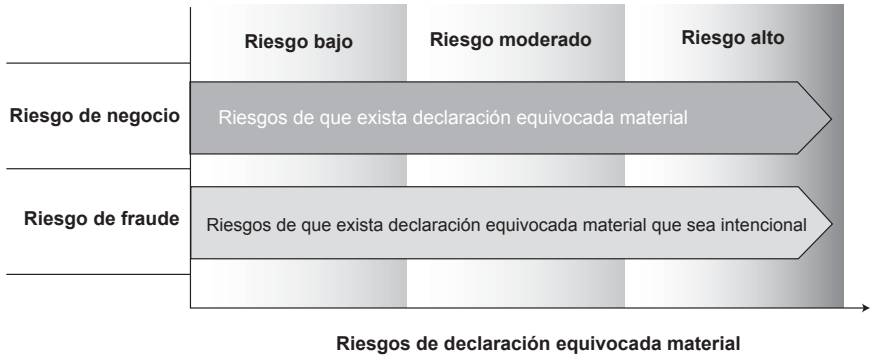


Nota. El término "controles a nivel de entidad" incorpora muchos elementos de los componentes ambiente de control, valoración y riesgo, del control interno. Refiérase al Capítulo 1.2.

Las fuentes de riesgo y la mitigación del riesgo se pueden dividir adicionalmente tal y como se ilustra en la muestra que aparece a continuación.

Fuentes de riesgo

Muestra 2.1-8



Nota: El término "controles a nivel de entidad" incorpora muchos elementos de los componentes ambiente de control, valoración del riesgo y monitoreo, del control interno. Vea el Capítulo 1.2

Nota: El término "riesgo de negocio" es más amplio que riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros. El riesgo de negocio también puede surgir del cambio, de la complejidad o de la falla en reconocer la necesidad de cambiar. El cambio puede surgir, por ejemplo, de:

- El desarrollo de nuevos productos que puedan fallar;
- Un mercado inadecuado, aún si se desarrolla exitosamente; o
- Fallas que pueden resultar en pasivos y riesgo de reputación.

El entendimiento del auditor respecto de los riesgos de negocio incrementa la probabilidad de identificar los riesgos de declaración equivocada material. Sin embargo, no es responsabilidad de los auditores identificar o valorar todos los riesgos de negocio.

La suficiencia de la información (profundidad del entendimiento) requerida por el auditor es asunto de juicio profesional. Es menor que la que posee la administración para dirigir la entidad.

Los siguientes capítulos de esta Guía se refieren a la identificación de los factores de riesgo de negocio, factores de riesgo de fraude, control interno, y la valoración combinada del riesgo.

2.1.5 Documentación

El auditor debe documentar los elementos clave del entendimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno, tal y como se resaltó arriba. El juicio profesional debe ser usado con relación a la manera como se documentan esos asuntos. A más complejos sean la entidad y los procedimientos de auditoría que se requieren, más extensiva será la documentación.

La documentación incluirá:

- Discusiones al interior del equipo de auditoría, relacionadas con la susceptibilidad de los estados financieros frente a declaración equivocada material debida a error o fraude y las decisiones significantes alcanzadas.
- Elementos clave del entendimiento de la entidad obtenido en relación con:
  - Cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno que se resaltaron arriba;
  - Cada uno de los componentes del control interno, tal y como se resaltó en el Capítulo 1.2;
  - Fuentes de información a partir de las cuales se obtuvo el entendimiento;
  - Los procedimientos aplicados para la valoración del riesgo;
- Los riesgos identificados y valorados de declaración equivocada material a nivel de estado financiero y a nivel de aserción;
- Los riesgos significantes identificados y la evaluación de los controles relacionados.

En la documentación, es importante obtener, por escrito, la aceptación de la administración respecto de la responsabilidad por el diseño y la implementación del control interno.

Punto a considerar

Cada año no se necesita preparar documentación nueva. En la extensión posible, simplemente se actualiza la documentación del año anterior con los cambios y la información fresca para siempre estar seguros de que los cambios que se pueden identificar han sido realizados en el actual período de auditoría. Entonces, se documenta el hecho de que la información fue actualizada.

Estudio de caso – Entendimiento de la entidad

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Dephta Furniture Inc.

Alguna de la información obtenida a partir de la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo puede incluir la siguiente:

Factores de industria

Parece que Dephta sigue las tendencias de la industria, tal y como se resaltó arriba.

La industria de muebles se está expandiendo a causa del crecimiento de la economía (más personas pueden permitirse buenos muebles), disponibilidad de mano de obra calificada, políticas gubernamentales que fomentan el desarrollo del negocio, y aserraderos que pueden producir materias primas a tasas competitivas. Dephta tiene un contrato a cinco años para el suministro de maderas a precios fijos.

La industria creciente también está atrayendo nuevos jugadores y hay alguna consolidación de los fabricantes más pequeños mediante fabricantes grandes y más rentables. El año pasado Dephta fue abordada por una compañía más grande que esperaba comprarla. La oferta fue rechazada.

La tendencia parece que es hacia fabricación de partes estándar (precios más bajos) de muebles para grandes distribuidores al detal, en oposición a la práctica tradicional de muebles a la medida que se le vendían directamente a los clientes. Los vendedores al detal están haciendo órdenes más grandes pero solamente a cambio de precios más bajos. Esto está conduciendo a fábricas de estilo línea de ensamble con unas pocas líneas de productos estándar. Dephta ha sido el proveedor de dos importantes vendedores al detal. Aquí hay un riesgo porque los vendedores al detal pueden ser muy exigentes. En el último año, tres compañías de muebles quebraron al intentar producir y financiar grandes cantidades de bienes y órdenes con márgenes de utilidad demasiado estrechos.

Las partes relacionadas incluyen…

El *desglose de las ventas* es como sigue:

Muebles estándar (según el catálogo)	40%
Ventas a vendedores de muebles al detal	30%

Ventas por Internet	12%
Muebles por órdenes (a la medida)	15%
Ventas de trozos (desechos) en la fábrica)	3%

Leyes y regulaciones a considerar….

Clientes clave…

Proveedores clave…

Naturaleza de la entidad

La compañía no tiene una estructura formal de gobierno, pero Jeewan y Suraj preparan un plan de negocios cada año y luego se reúnen regularmente (una vez al mes) con un exitoso hombre de negocios local, Ravi Jain, para revisar su progreso contra el plan. Le pagan a Ravi para que les comente sobre la practicabilidad de sus nuevos sueños e ideas para el negocio, revise los resultados de la operación, y les de asesoría sobre cómo tratar con cualesquiera asuntos específicos que hayan surgido (ver el diagrama organizacional en el PT Ref #).[1]

Suraj siente que la compañía paga demasiados impuestos corporativos. Mediante la comparación de los resultados actuales con los estimados hechos en los años anteriores, identificó algunos casos de sesgo administrativo. Este asunto se convirtió en tema de discusión en la reunión de cierre en cada uno de los dos últimos años.

La propiedad es como sigue:
(Ver el diagrama en PT Ref #)[1]

Personal

Dephta Furniture Inc. tiene 19 empleados de tiempo completo. Cerca de ocho de ellos están de alguna manera relacionados con la familia. Sin embargo, durante los períodos de mayor ocupación se contrata personal adicional para cumplir las órdenes más grandes cuando existen fechas límites para la terminación. Durante algunas semanas, no hay necesidad de trabajadores temporales; en otros tiempos, puede haber entre cuatro y ocho trabajadores temporales. Unos pocos de los trabajadores temporales regresan regularmente, pero a causa de la carencia de seguridad en el trabajo, la rotación es bastante alta.

Todas las contrataciones son realizadas por Dameer y Suraj. Igual que su padre, Suraj está comprometido con la contratación de gente competente y espera lealtad de parte de sus empleados. Dephta siempre ha intentado contratar el

[1] PT = Papeles de trabajo. Ref # = número de referencia. No se incluye.

mejor talento que la compañía pueda encontrar en la región y le paga a sus empleados de tiempo completo tarifas muy competitivas.

Las responsabilidades individuales son las siguientes:

- Suraj Dephta es el director administrativo. Supervisa todos los aspectos de las operaciones y las finanzas con la ayuda de su asistente, Kamera, quien es su nuera.
- Arjan Sing tiene a cargo las ventas y es asistido por dos vendedores de tiempo completo.
- Dameer se ocupa de la producción, lo cual incluye ordenar materias primas e inventario. Hay ocho miembros de tiempo completo en la planta de personal, los cuales incluyen el supervisor de la producción y una persona a cargo del control interno de calidad. Dado que el espacio de las instalaciones es limitado, Suraj y Dameer casi nunca están muy lejos del proceso de producción y comparten la tarea de supervisar al personal.
- Jawad Kassab (primo de Suraj) tiene a cargo la función financiera.
- John Rabeer tiene a cargo la TI.
- La administración está muy involucrada en las operaciones. Suraj y Dameer monitorean las operaciones y tratan todos los problemas que surjan. Las descripciones del trabajo han sido realizadas y los roles y las responsabilidades están razonablemente bien definidos.

Asesores clave

Además del gerente del banco y de Ravi, Parvin (hija de Ravi y abogada por formación) usualmente acompaña a su padre a las reuniones con Suraj y Jeewan. Parvin ofrece alguna asesoría legal, pero también está involucrada con la estrategia. Fue idea de Parvin que Deptha Furniture deba expandir sus fronteras e inicie las ventas por Internet. También impulsó la expansión fuera de su región local y aún a los países vecinos.

Financiación

HGIQ Bank - préstamo para operaciones y respaldado por cuentas por cobrar e inventario.

Vinjay – préstamo no garantizado al 12% reembolsable durante 10 años iniciando el 1 de enero de 20X4. La deuda es convertible en patrimonio si hay incumplimiento en el pago ya sea de intereses o del principal del préstamo.

Planes de bonos

Tanto Suraj como Dameer reciben un bono administrativo con base en los estados financieros auditados. Cada miembro del personal de ventas (incluyendo

Arjan) recibe una comisión del 10% por cada venta, además del salario mínimo base. Esta comisión puede representar una parte importante de sus salarios.

Políticas de contabilidad

Los ingresos ordinarios se reconocen cuando los bienes se envían. La única excepción es el depósito no-reembolsable del 15& sobre las órdenes grandes, que se reconoce como ingreso ordinario cuando se hace el depósito. Esta cantidad no ha sido material en los últimos tres años.

Mayor preocupación la generan los contratos de venta que tienen determinaciones para que el inventario sea devuelto a Dephta si no se vende dentro de un período de tiempo especificado. Esto podría resultar en un problema de reconocimiento de ingresos.

Las otras políticas de contabilidad significantes son como sigue…

Objetivos y estrategia de negocios

El plan de negocios pide más expansión más allá de las fronteras locales. Esto incluye más ventas a los grandes vendedores al detal y mercadeo para atraer ventas por Internet. Suraj ve esto como una nueva gran oportunidad para que la compañía crezca y se vuelva más rentable.

Las implicaciones del crecimiento son:
- Un riesgo incrementado de cuentas malas;
- La necesidad de una sólida administración del inventario para asegurar que se minimizan los niveles de inventario y la obsolescencia;
- Un posible agotamiento del capital de trabajo;
- Un riesgo incrementado de daño en el transporte;
- Un costo incrementado de mercancía devuelta;
- La necesidad de administración del riesgo de cambio de moneda extranjera;
- La necesidad de activos fijos adicionales;
- La necesidad de nuevos artesanos; y
- Administración del riesgo de cambio extranjero.

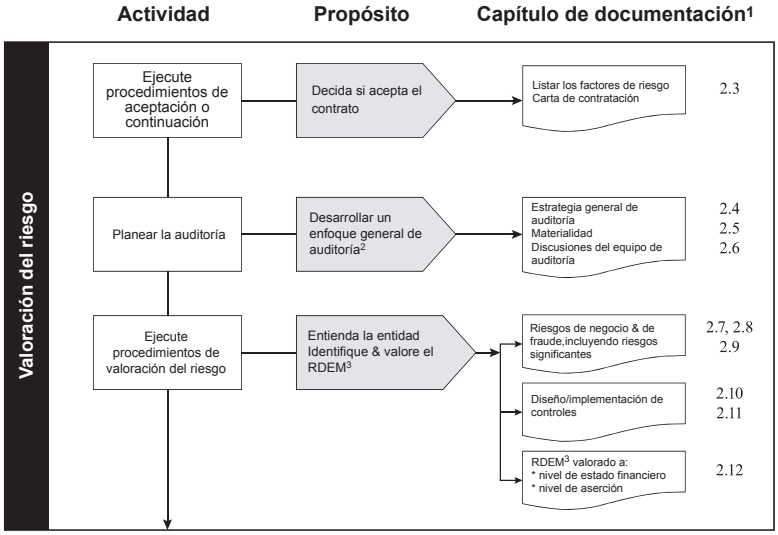
Medidas del desempeño

Vea en PT Ref # [2] los procedimientos analíticos extensivos que se aplicaron.
Suraj revisa de cerca los niveles de los márgenes brutos. Sin embargo, dado que la administración del inventario no es fuerte, algunos de los márgenes calculados pueden ser más altos que en la realidad. Esto ha sido tema de comunicaciones pasadas dirigidas a la administración.
Con base en nuestra investigación de la industria, los actuales márgenes son razonables.

[2] PT = Papeles de trabajo. Ref # = número de referencia. No se incluye

2.2 ¿Cuáles son los procedimientos de valoración del riesgo?

Muestra 2.2-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Explicar el propósito y la naturaleza de los procedimientos de valoración del riesgo y cómo se relacionan con el desarrollo del plan de auditoría detallado y la estrategia general de auditoría.	**315, 520**

2.2.1 Vista de conjunto

ISA 315 establece:

7. Para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor debe aplicar los siguientes procedimientos de valoración del riesgo:
(a) Indagaciones a la administración y a otros en la entidad;
(b) Procedimientos analíticos; y
(c) Observación e inspección

12. Cuando el auditor tiene la intención de usar información sobre la entidad y su entorno obtenida en períodos anteriores, el auditor debe determinar si han ocurrido cambios que pueden afectar la relevancia de tal información en la auditoría actual.

ISA 520 establece:

2. **El auditor debe aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno y en la revisión general al final de la auditoría.**

Los procedimientos de valoración del riesgo están diseñados para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Este entendimiento debe ser un proceso continuo, dinámico, de obtener, actualizar y analizar información a través de la auditoría.

2.2.2 Naturaleza de la evidencia obtenida

Los procedimientos de valoración del riesgo le dan al auditor la evidencia necesaria para respaldar la valoración de los riesgos en los niveles de estado financiero y aserción. Sin embargo, esta evidencia no es única. En la fase de respuesta al riesgo, la evidencia obtenida será complementada por procedimientos adicionales de auditoría (que respondan a los riesgos identificados) tales como pruebas de controles y/o procedimientos sustantivos.

Cuando son eficientes, procedimientos adicionales tales como procedimientos sustantivos o pruebas de controles pueden ser aplicados concurrentemente con los procedimientos de valoración del riesgo.

2.2.3 Procedimientos requeridos

Tal y como se ilustra abajo, hay tres procedimientos de valoración del riesgo.

Muestra 2.2--2

Cada uno de esos procedimientos debe ser aplicado durante la auditoría, pero no necesariamente para cada aspecto del entendimiento que se requiere. En muchas situaciones, los resultados de aplicar un tipo de procedimiento pueden conducir a otro. Por ejemplo, los hallazgos de los procedimientos analíticos sobre los resultados de operación preliminares pueden conducir a indagaciones a la administración. Las respuestas a las indagaciones puede conducir a solicitar la inspección de ciertos documentos u observar algunas actividades.

La naturaleza de los tres procedimientos se resalta en la muestra 2.2-3.

2.2.4 Indagaciones a la administración y a otros

La meta de este procedimiento es entender la entidad e identificar/valorar las diversas fuentes de riesgo que existen. Algunas áreas de indagación incluirán las que se resaltan en la siguiente muestra.

Muestra 2.2-3

Indague a…	Indague sobre…
La administración y a quienes son responsables por la información financiera / quienes tienen a cargo el gobierno	• Los procesos que están en funcionamiento para identificar y responder a los riesgos de fraude y error en los estados financieros • Cómo la administración comunica, en su caso, a los empleados, en relación con sus puntos de vista sobre las prácticas de negocio, la adherencia a las políticas y procedimientos, y el comportamiento ético • El rol que juegan • La cultura de la entidad (valores y ética) • Estilo de operación de la administración • Planes de incentivos de la administración • Potencial que tiene la administración para eludir los controles • Conocimiento del fraude o del fraude respecto del cual se sospecha • Procesos de preparación y revisión de los estados financieros También considere asistir a las reuniones de quienes tienen a cargo el gobierno y la lectura de las actas de sus reuniones.
Empleados clave (Compras, nómina, contabilidad, etc.)	• Inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales • La extensión de la capacidad que tiene la administración para eludir los controles (aunque nunca se les haya pedido que eludan los controles) • El carácter apropiado / la aplicación de las políticas de contabilidad usadas
Personal de mercadeo o ventas	• Estrategias de mercadeo y tendencias de las ventas • Incentivos para el desempeño en las ventas • Acuerdos contractuales con los clientes • La extensión de la capacidad de que la administración eluda los controles (¿nunca se les haya pedido que eludan los controles internos o las políticas de contabilidad para el reconocimiento de ingresos ordinarios?)

Punto a considerar

No limite sus preguntas (especialmente en las auditorías más pequeñas) al propietario-administrador y al contador. Pregúntele a otros en la entidad (tales como el gerente de ventas, el gerente de producción u otros empleados) sobre tendencias, eventos inusuales, principales riesgos de negocio, el funcionamiento del control interno y cualesquiera casos de que la administración eluda los controles.

2.2.5 Procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos usados como procedimientos de valoración del riesgo ayudan a identificar los asuntos que tienen implicaciones para los estados financieros y para la auditoría. Algunos ejemplos son transacciones o eventos inusuales, cantidades, ratios, y tendencias.

Hay otros propósitos importantes para usar procedimientos analíticos:

- Como la fuente principal de evidencia para la aserción del estado financiero. Este sería un procedimiento analítico sustantivo y se discute con mayor detalle en el Capítulo 3.3; y
- Al realizar la revisión general de los estados financieros al final, o casi, de la auditoría.

La mayoría de los procedimientos analíticos no son muy detallados o complejos. A menudo usan datos agregados a un nivel muy alto, lo cual significa que los resultados solamente pueden ofrecer un indicador inicial amplio respecto de si puede existir una declaración equivocada material.

Los pasos que hacen parte de la aplicación de los procedimientos analíticos se describen en la tabla que aparece abajo.

Muestra 2.2-4

Qué hacer	Cómo hacerlo
Identifique las relaciones al interior de los datos	Desarrolle expectativas sobre las posibles relaciones que razonablemente se podría esperar que existan entre los diversos tipos de información. Cuando sea posible, busque usar fuentes de información independientes (esto es, no generadas internamente). La información financiera y no-financiera podría incluir: • Estados financieros para períodos anteriores comparables; • Presupuestos, pronósticos y extrapolaciones, incluyendo extrapolaciones de datos intermedios o anuales; y • Información relacionada con la industria en la cual la entidad opera y con las condiciones económicas actuales

Compare	Compare las expectativas con las cantidades registradas o ratios desarrolladas a partir de las cantidades registradas.
Evalúe los resultados	Evalúe los resultados. Cuando se encuentren relaciones inusuales o inesperadas, considere los riesgos potenciales de declaración equivocada material.

Los resultados de esos procedimientos analíticos se deben considerar junto con la otra información obtenida, para:

- Identificar los riesgos de declaración equivocada material relacionados con las aserciones inmersas en los elementos significantes de los estados financieros; y
- Ayudar a diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de los otros procedimientos de auditoría.

2.2.6 Observación e inspección

La observación y la inspección:

- Respaldan las indagaciones hechas a la administración y a otros; y
- Ofrece información sobre la entidad y su entorno.

Los procedimientos de observación e inspección ordinariamente incluyen un procedimiento y una aplicación, tal y como se resalta en la tabla que aparece abajo.

Muestra 2.2-5

Procedimiento	Aplicación
Observación	Observe: • Cómo la entidad opera y está organizada; • El estilo de operación de la entidad y su actitud hacia el control interno; • La operación de los diversos procedimientos de control interno; • El cumplimiento con ciertas políticas
Inspección	Inspeccione documentos tales como: • Planes y estrategias de negocio; • Políticas y registros de contabilidad; • Manuales de control interno; • Reportes preparados por la administración (tales como estados financieros intermedios); y • Otros reportes tales como actas de reuniones de quienes tienen a cargo el gobierno, reportes de consultores, etc.

2.2.7 Otros procedimientos de valoración del riesgo

Para los propósitos de la valoración del riesgo también se pueden usar otros procedimientos que no se listan arriba. Los ejemplos típicos incluyen:

- Información obtenida de los procedimientos de pre-contratación;
- Experiencia alcanzada a partir de contratos anteriores y otros contratos ejecutados por la entidad;
- Información sobre la entidad y su entorno obtenida en períodos anteriores tal como:
  - Estructura organizacional, procesos de negocio y control interno,
  - Declaraciones equivocadas pasadas y si se corrigieron oportunamente, y
  - Antes que se pueda usar esa información, el auditor debe determinar primero (mediante indagaciones, recorridos, etc.) si ha habido cambios que puedan afectar su relevancia para la auditoría actual;
- Indagaciones al asesor legal externo de la entidad o a expertos en valuación;
- Revisión de información obtenida a partir de fuentes externas tal como reportes de bancos o agencias calificadoras, revistas comerciales y de negocios, y publicaciones regulatorias y financieras;
- Evidencia obtenida a partir de la evaluación del diseño del control interno y determinación de si se han implementado los procedimientos de control; y
- Resultados de la discusión al interior del equipo del contrato, sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad frente a declaraciones equivocadas materiales.

Estudio de caso – Procedimientos de valoración del riesgo

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Los procedimientos de valoración del riesgo se usan para entender la entidad. Hay cinco áreas clave (factores de industria, naturaleza de la entidad, políticas de contabilidad, planes de negocio, e indicadores de desempeño) para las cuales cada año se debe obtener o actualizar la información.

La meta es identificar y valorar los factores de riesgo y determinar cómo la administración mitiga tales riesgos. Esta información es entonces usada para desarrollar una respuesta de auditoría que sea apropiada. Alguna información obtenida como resultado de esas indagaciones está contenida en los capítulos sobre el riesgo de negocios/fraude, así como en los capítulos relacionados con el control interno.

Dephta Furniture Inc.

Algunos de los procedimientos típicos de valoración del riesgo que le aplicarían a Dephta incluyen los siguientes:

INDAGACIONES

1. A la administración y a quienes son responsables por la información financiera (Suraj, Jawad).

- Revisión de objetivos de negocio, tendencias de industria, problemas actuales, y respuestas planeadas de la administración.
- ¿Hay cambios significantes en la estructura corporativa, operaciones, personal clave, planes de bonos, control interno, y /o elementos de los estados financieros?
- Pregunte sobre las reuniones mensuales de la administración. ¿Hay actas y acciones a seguir?
- Discuta la cultura/valores de la entidad y los comportamientos que se esperan de los empleados.
- Refiérase a cómo se le comunican a los empleados los valores de la compañía.
- Pregunte cómo la administración valora los riesgos y qué procesos hay en funcionamiento para monitorear y responder a tales riesgos, incluyendo el fraude y el error en los estados financieros.
- ¿Hay cualesquiera casos de fraude presunto, sospechado o actual? Si lo hay, ofrezca detalles.

2. A los empleados clave (Dameer, Arjan, supervisores de producción)

- Pregunte por transacciones inusuales o complejas y por cambios en las políticas de contabilidad. ¿La administración les ha solicitado que eludan el control interno?
- Pregunte por tendencias de ventas, acuerdos contractuales con clientes, garantías, y tasas de retorno
- Pregunte por cualesquiera cambios en los términos con los proveedores clave
- Pregunte sobre lo adecuado de la cobertura de los seguros
- Pregunte por la efectividad de los sistemas de control interno, cualquier conocimiento de fraude, y cualquier conocimiento de no-cumplimiento con leyes y regulaciones

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

- Obtenga una copia de los más recientes resultados operacionales e identifique las posibles relaciones entre los distintos tipos de información disponible. Considere la información tanto financiera como no-financiera
- Compare las expectativas con las cantidades registradas o las ratios desarrolladas a partir de las cantidades registradas y los archivos del último año
- Identifique relaciones inusuales o inesperadas. Obtenga una explicación de la administración y valore los resultantes riesgos de declaración equivocada material

OBSERVACIÓN E INSPECCIÓN

Identifique, obtenga y lea documentos clave tales como:

- Planes de negocio, presupuestos y los estados financieros más recientes;
- Cualesquiera reportes de consultoría;
- Reportes/cartas de reguladores o agencias gubernamentales;
- Artículos de revistas/periódicos sobre Dephta o la industria;
- Cualesquiera correspondencia con el banco relacionadas con cambios en servicios de sobregiro o pactos;
- Detalles de cualesquiera litigios actuales o amenazas de ellos;
- Contratos o acuerdos importantes firmados en el período;
- Valoraciones tributarias; y
- Realice recorridos de los principales sistemas de control interno para asegurar que no ha habido cambios importantes en los procesos y/o personas que realizan los procedimientos de control interno

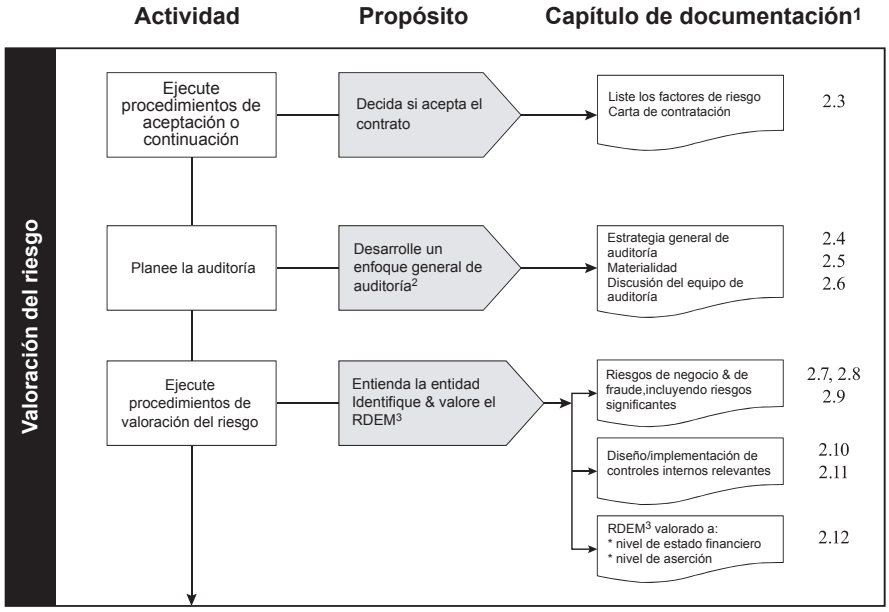
CONCLUSIONES

En los papeles de trabajo, documente los hallazgos clave. Esto incluiría la lista de todos los riesgos identificados, la matriz de diseño del control (ver el Capítulo 2.11 de esta Guía), y los planes de auditoría general y detallado. Los asuntos a tratar incluirían:

- Preocupaciones relacionadas con la capacidad que la administración tiene de eludir los controles, cultura, e integridad y/o competencia de los empleados clave;
- Factores de riesgo identificados que deben ser abordados en el plan de auditoría detallado;
- Deficiencias de control interno identificadas más su impacto, si lo tiene, en el plan de auditoría detallado; y
- Asuntos que se deben discutir con la administración.

2.3 Aceptación y continuación del cliente

Muestra 2.3-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer orientación sobre los procedimientos que se requieren para: • Identificar y valorar los factores de riesgo que son relevantes para decidir si aceptar o declinar el contrato de auditoría; y • Acordar y documentar los términos del contrato.	**ISQC 1, 200, 210, 220, 300**

2.3.1 Vista de conjunto

ISQC 1 establece:

3. La firma debe establecer un sistema de control de calidad diseñado para darle seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con los estándares profesionales y con los requerimientos regulatorios y legales, y que los reportes emitidos por la firma o por los socios del contrato son apropiados en las circunstancias.

7. El sistema de control de calidad de la firma debe incluir políticas y procedimientos que aborden cada uno de los siguientes elementos:
- **(a) Liderazgo de las responsabilidades por la calidad dentro de la firma;**
- **(b) Requerimientos éticos;**
- **(c) Aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y contratos específicos;**
- **(d) Recursos humanos;**
- **(e) Desempeño del contrato;**
- **(f) Monitoreo.**

8. Las políticas y los procedimientos de control de calidad deben estar documentados y comunicados al personal de la firma

28. La firma debe establecer políticas y procedimientos para la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y para contratos específicos, diseñados para darle seguridad razonable de que solamente iniciará o continuará relaciones y contratos cuando:
- **(a) Haya considerado la integridad del cliente y no tenga información que le conduciría a concluir que el cliente carece de integridad;**
- **(b) Es competente para ejecutar el contrato y tiene las capacidades, el tiempo y los recursos para hacerlo; y**
- **(c) Puede cumplir con los requerimientos éticos.**

La firma debe obtener tal información que considere necesaria en las circunstancias, haciéndola antes de aceptar el contrato con un cliente nuevo, cuando decide si continuar un contrato existente, y cuando considera la aceptación de un contrato nuevo con un cliente existente. Cuando se hayan identificado los problemas, y la firma decida aceptar o continuar la relación con el cliente o un contrato específico, debe documentar cómo se resolvieron los problemas.

34. Cuando la firma obtiene información que habría causado que decline un contrato si esa información hubiera estado disponible antes, las políticas y los procedimientos sobre la continuación del contrato y la relación con el cliente deben incluir la consideración de:
- **(a) Las responsabilidades profesionales y legales que aplican en las circunstancias, incluyendo si hay el requerimiento de que la firma reporte a la persona o personas que hayan hecho el nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades regulatorias; y**
- **(b) La posibilidad de retirarse del contrato o tanto del contrato como de la relación con el cliente.**

ISA 200 establece:

4. El auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes relacionados con los contratos de auditoría.

Una de las decisiones más importantes que la práctica puede tomar es a quién aceptar o conservar como cliente. Una decisión pobre puede conducir a tiempo no-facturable, honorarios no-pagados, estrés adicional sobre socios y personal, pérdida de reputación, o - lo peor de todo - pleitos potenciales. ISQC1 e ISA 220 requieren que las firmas desarrollen, implementen y documenten sus procedimientos de control de calidad relacionado con las políticas de aceptación y retención de clientes. Idealmente, esas políticas y procedimientos deben abordar el nivel de riesgo (tolerancia/apetito por el riesgo) o las características del clientes (tales como una compañía especializada o negociada públicamente) que no serían aceptables para la firma.

2.3.2 Procedimientos de aceptación y continuación

ISA 220 establece:

14. El socio del contrato debe estar satisfecho de que se han seguido procedimientos apropiados en relación con la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y contratos específicos de auditoría, y que las conclusiones alcanzadas en este sentido son apropiadas y han sido documentadas.

18. Cuando el socio del contrato obtiene información que habría causado que la firma decline el contrato de auditoría si esa información hubiera estado disponible antes, el socio del contrato debe comunicar esa información prontamente a la firma, de manera que la firma y el socio del contrato puedan tomar la acción necesaria.

Para los contratos de auditoría iniciales, ISA 300 establece:

28. El auditor debe realizar las siguientes actividades antes de comenzar una auditoría inicial:
(a) Aplicar procedimientos relacionados con la aceptación de la relación con el cliente y el contrato de auditoría específico.
(b) Comunicarse con el auditor anterior, cuando ha habido cambio de auditores, en cumplimiento con los requerimientos éticos relevantes.

Antes de decidir aceptar o retener un cliente, del auditor se requiere que ejecute algunos procedimientos de aceptación o continuidad. Los procedimientos son de naturaleza similar a los procedimientos de valoración del riesgo que se resaltan en

el Capítulo 2.4 y los resultados (si se acepta el contrato) pueden ser usados como parte de la valoración del riesgo. La valoración anual del riesgo del contrato asegurará la independencia y la capacidad continuadas de la firma para actuar y que el riesgo del contrato todavía está dentro del apetito por el riesgo predeterminado de la firma.

El propósito de esos procedimientos es identificar y luego valorar el riesgo que para la firma tiene aceptar o continuar un contrato. Por ejemplo, si el auditor descubrió que el cliente prospectivo está en dificultades financieras o encontró que un cliente existente ha hecho representaciones falsas en un contrato anterior, el riesgo de aceptación o continuidad con ese cliente se puede considerar inaceptable.

Además de los riesgos generados por el cliente, también se necesita revisar la capacidad de la firma de auditoría para ejecutar el contrato. Esto incluiría la disponibilidad de personal apropiadamente calificado cuando se requiere el trabajo, la necesidad de ayuda especializada, cualesquiera conflictos de interés, y la independencia frente al cliente.

Otras consideraciones se relacionan con el riesgo de negocio que para la firma tiene la aceptación o continuidad con la entidad. Esto incluiría el riesgo de que no se le pague, o que se le asocie con una entidad que pueda dañar la reputación de la firma, etc.

La siguiente muestra resalta algunas posibles líneas de indagación.

Muestra 2.3-2

Qué se requiere	• ¿Cuál es la naturaleza y el alcance de la auditoría? • ¿Cómo se usarán el reporte de auditoría y los estados financieros? • ¿Cuál es la fecha límite para la terminación de la auditoría?
Capacidad de la firma para servir	• ¿La firma puede conformar un equipo de contrato que tenga: o La competencia requerida para ejecutar la auditoría; y o El tiempo necesario y los recursos disponibles? • ¿Pueden la firma y el equipo del contrato cumplir con los requerimientos éticos? • ¿Hay cualesquiera limitaciones en el alcance tales como fechas límite irreales o incapacidad para obtener la evidencia de auditoría que se requiere? • Para los contratos nuevos, ¿la firma se ha comunicado con el contador predecesor para determinar si hay cualesquiera razones para no aceptar?
Cualesquiera cambios potenciales a abordar	• ¿Hay que abordar dificultades o problemas que consumen tiempo (políticas de contabilidad, estimados, naturaleza de la industria, cumplimiento con la legislación, etc.)? • ¿Qué cambios han ocurrido en este año que impactarán el contrato (iniciativas de negocio, información financiera, sistemas de TI, fusiones, regulaciones, etc.)? • ¿Hay un alto nivel de escrutinio público e interés de los medios de comunicación? • ¿La entidad tiene buena salud financiera y tiene la capacidad para pagar los honorarios profesionales?

Naturaleza de la administración de la entidad	• ¿Hay cualesquiera razones para dudar de la integridad de los propietarios principales, la administración principal, y quienes tienen a cargo el gobierno de la entidad? • ¿Qué tan competente son la administración principal y el personal? • ¿Cuál es la actitud de la administración frente al control interno (considere cultura corporativa, estructura organizacional, apetito por el riesgo, complejidad de las transacciones, etc.)? • ¿El cliente le ayudará a la firma a obtener información y preparar programaciones, análisis de saldos, proporcionar archivos de datos, etc.?

Verificaciones del trasfondo

Para asegurar que la información obtenida del cliente es exacta, considere que se podría obtener información de terceros para valorar los aspectos clave de la valoración del riesgo. Este paso sencillo prevendría problemas posteriores. Los ejemplos incluyen información proveniente de fuentes tales como estados financieros anteriores, declaraciones de impuestos a las ganancias, reportes de crédito, y cualesquiera discusiones con asesores clave tales como banqueros, abogados, etc.

Punto a considerar

Antes de contactar a terceros y recoger información del cliente, la firma de auditoría debe dar pasos para asegurar que todos los socios y el personal son conscientes de:

- Las políticas de la firma para proteger la información confidencial mantenida en los clientes;
- Requerimientos de cualesquiera legislación sobre privacidad; y
- Requerimientos del código de ética aplicable

2.3.3 Términos del contrato

Una vez que se ha terminado la valoración del riesgo del contrato y la firma decide proceder, se debe preparar, discutir, acordar y firmar por ambas partes una carta que establezca los términos del contrato. Este proceso es de interés tanto para el cliente como para el auditor, y ayudará a evitar malentendidos.

ISA 210 establece:

2. El auditor y el cliente deben acordar los términos del contrato.

10. En las auditorías recurrentes, el auditor debe considerar si las circunstancias requieren que los términos del contrato sean revisados y si hay la necesidad de recordarle al cliente los términos existentes del contrato.

12. Al auditor que, antes de la terminación del contrato, se le requiera que cambie el contrato por uno que ofrezca un nivel más bajo de aseguramiento, debe considerar lo apropiado de hacer ello.
17. Cuando se cambien los términos del contrato, el auditor y el cliente deben acordar los nuevos términos.
18. El auditor no debe acordar el cambio del contrato cuando no haya justificación razonable para hacerlo.
19. Si el auditor es incapaz de acordar el cambio del contrato y no se le permite continuar el contrato original, el auditor debe retirarse y considerar si hay cualquier obligación, ya sea contractual u otra, de reportarle a terceros, tales como a quienes tienen a cargo el gobierno o a los accionistas, las circunstancias que necesitan el retiro.

La carta del contrato generalmente establecería:

- El objetivo de la auditoría de estados financieros;
- Responsabilidad de la administración por los estados financieros;
- El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a la legislación aplicable, regulación o pronunciamientos de las asociaciones profesionales a las cuales pertenece el auditor;
- La forma de cualesquiera reportes u otra comunicación de los resultados del contrato;
- El hecho de que a causa de la naturaleza de prueba y otras limitaciones inherentes de la auditoría, junto con las limitaciones inherentes del control interno, hay el riesgo inevitable de que aún alguna declaración equivocada material puede permanecer sin que sea descubierta; y
- Habrá acceso sin restricciones a cualesquiera registros, documentación y otra información solicitada en vinculación con la auditoría.

La carta del contrato también puede contener lo siguiente:

- Los acuerdos relacionados con la planeación y ejecución de la auditoría;
- La expectativa de recibir confirmación escrita, de parte de la administración, relacionada con las representaciones hechas en vinculación con la auditoría;
- La solicitud de que el cliente confirme los términos del contrato haciéndolo mediante el reconocimiento de la recepción de la carta del contrato;
- Descripciones de cualesquiera otras cartas o reportes que el auditor espera emitir para el cliente;
- La base a partir de la cual se calculan los honorarios y cualesquiera acuerdos de facturación;
- Cualquier restricción a la responsabilidad del auditor cuando existe tal posibilidad; y
- Una referencia a cualesquiera acuerdos adicionales entre el auditor y el cliente.

Para orientación adicional, refiérase a los parágrafos 6 a 8 de ISA 210.

Para asegurar el entendimiento de la carta del contrato, el auditor debe discutir los

contenidos con quienes tienen a cargo el gobierno o con el representante apropiado de la administración principal. En algunos casos, puede ser prudente que el auditor o la entidad revisen con el asesor legal ciertos términos del contrato.

Aún en países donde el objetivo, el alcance y las obligaciones del auditor están establecidos por ley, la carta del contrato todavía puede ser útil para informarle a los clientes sobre roles y responsabilidades específicos.

En los materiales del estudio de caso que siguen se ofrece una muestra de una carta de contratación basada en el ejemplo contenido en ISA 210.

Nota: Las cartas de contratación necesitan ser adaptadas de acuerdo con los requerimientos y circunstancias individuales.

Para evitar cualquier potencial de entendimientos equivocados, la carta de contratación debe ser finalizada y firmada antes que comience el trabajo del contrato.

Actualización de la carta de contratación

La carta de contratación debe ser actualizada a intervalos reguladores, idealmente cada año pero no más que, dígase, cada tercer año. Cuando no han ocurrido cambios también se podrían confirmar los términos en el momento en que se vuelva a designar al auditor sin que cada año se requiera una nueva carta.

La carta de contratación debe ser actualizada siempre que ocurra un cambio material tal como:

- Cualquier indicador de que el cliente entiende de manera equivocada el objetivo y el alcance de la auditoría;
- Cualesquiera términos revisados o especiales del contrato;
- Un cambio reciente de la administración principal, de quienes tienen a cargo el gobierno o de la propiedad;
- Un cambio significante en la naturaleza, estructura o tamaño del negocio del cliente;
- Requerimientos legales; o
- Un cambio en la estructura de información financiera adoptada por la administración en la preparación de los estados financieros.

Estudio de caso – Aceptación y continuación del cliente

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Asumiendo que este es un contrato de auditoría continuado, el socio o el administrador principal de la firma de auditoría haría algunas indagaciones para identificar y valorar cualesquiera factores de riesgo nuevos o revisados que sean relevantes para decidir continuar con el contrato de auditoría. Para Dephta, esto incluiría las siguientes indagaciones.

Dephta Furniture Inc.	
Indagación	**Respuesta**
1. ¿Cualquier cambio en los términos de referencia o en los requerimientos para el contrato de auditoría?	*No. Se nos ha requerido que auditemos los estados financieros para el final del año*
2. ¿Cualesquiera problemas o conflictos de interés? Esto puede incluir servicios de no-auditoría prestados, un interés financiero con el cliente, relaciones de negocio diferentes a la auditoría, relaciones familiares/personales con personal clave del cliente por parte de los socios o del personal.	*Lo único que se observó fue que un miembro de nuestro personal compró una cantidad de muebles de dormitorio pero pagó el precio del catálogo. Este hecho no se considera una amenaza a nuestra independencia*
3. ¿Cualesquiera circunstancias que generarían duda sobre la integridad de los propietarios del cliente? Esto incluiría condenas, procesos/sanciones regulatorios, sospecha o confirmación de actos ilegales o fraude, investigaciones policivas, y cualquier publicidad negativa	*No. Sin embargo, Parvin (hija del asesor de negocios del cliente) recibió alguna publicidad negativa en julio. Fue asesor en el negocio de un terreno donde a funcionarios gubernamentales se les acusó recibir sobornos de los desarrolles. Este asunto también ha sido observado en nuestra lista de los factores de riesgo para la auditoría*
4. ¿Los socios y el personal que están planeados para el contrato tienen conocimiento suficiente de los principios y prácticas de contabilidad de la industria del cliente a fin de poder ejecutar el contrato?	*Sí. Para completar el contrato planeamos usar el mismo personal del último año.*

5. ¿Existen áreas donde se necesita conocimiento especializado?	*Usaremos nuestro especialista en computación para revisar el control sobre las ventas por Internet*
6. ¿La firma tiene la capacidad en tiempo, competencias y recursos para completar el contrato de acuerdo con los estándares profesionales y de la firma?	*Sí.*
7. ¿Hay cualesquiera nuevas circunstancias que incrementen el riesgo del contrato? Por ejemplo: tendencias y desempeño de la industria, diferencias de opinión con la administración, actitud pobre frente al control interno, registros contables inadecuados, personal incompetente, transacciones inusuales o no-explicadas, tiempo insuficiente para completar el trabajo, honorarios que no son adecuados, cambios cuestionables en las políticas de contabilidad, o amenazas contra la firma.	*No. La administración tiene una buena actitud hacia el control interno.* *La compañía está planeando crecer significativamente, lo cual requerirá financiación adicional y nuevos riesgos de negocio con relación a la administración de inventario y al recaudo de las cuentas por cobrar*
8. ¿Puede el cliente continuar pagando nuestros honorarios?	*Sí*
Valoración general del riesgo del contrato = Bajo	

Términos del contrato

Los términos del contrato serían incluidos en una carta como la del ejemplo que se presenta abajo

JAMEL, WOODWIND & WING LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territorios 123-50004

Octubre 1 de 20XX

Sr. Suraj Dephta, Director administrativo
Dephta Furniture
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Estimado señor Dephta:

Usted nos ha solicitado que auditemos el balance general de Dephta Furniture correspondiente al 31 de diciembre de 20XX y los estados relacionados de resultados y flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha. Mediante esta carta tenemos el gusto de confirmarle nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este contrato.

Objetivo

Nuestra auditoría será realizada con el objetivo de expresar la opinión sobre los estados financieros.

Nuestras responsabilidades

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de acuerdo con los Estándares Internacionales de Auditoría. Esos estándares requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de declaraciones equivocadas materiales. La auditoría incluye examinar, sobre una base de prueba, la evidencia que respalda las cantidades y las revelaciones contenidas en los estados financieros. La auditoría también incluye valorar los principios de contabilidad usados y los estimados significantes hechos por la administración, así como también evaluar la presentación general de los estados financieros.

Dadas la naturaleza de la prueba y las otras limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas declaraciones equivocadas materiales puedan permanecer sin que sean descubiertas.

Además de nuestro reporte sobre los estados financieros, esperamos darte una carta separada relacionada con cualesquiera debilidades materiales en los sistemas de contabilidad y de control interno de las que tengamos noticia.

Responsabilidad de la administración

Le recordamos que la responsabilidad por la preparación de los estados financieros, incluyendo la revelación adecuada, es de la administración de la compañía. Esto incluye el mantenimiento de registros de contabilidad y control interno que sean adecuados, la selección y aplicación de las políticas de contabilidad y la salvaguarda de los activos de la compañía.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, le solicitaremos a la administración confirmación escrita relacionada con las representaciones que nos hagan en vinculación con la auditoría.

Acceso a los registros

Esperamos plena cooperación de parte de su planta de personal y confiamos que harán disponibles para nosotros cualesquiera registros, documentación y otra información que se les solicite en vinculación con nuestra auditoría.

Honorarios

Nuestros honorarios, que serán facturados en la medida en que avance el trabajo, se basan en el tiempo requerido por los individuos asignados al contrato más gastos por desembolsos directos. Las tarifas individuales por hora varían de acuerdo con el grado de responsabilidad implicada y la experiencia y capacidad que se requieran.

Esta carta será efectiva para los años futuros a menos que se termine, enmiende o reemplace.

Por favor firme y devuélvanos la copia anexa para señalar que está de acuerdo con nuestro entendimiento de los acuerdos para nuestra auditoría de los estados financieros.

Atentamente,

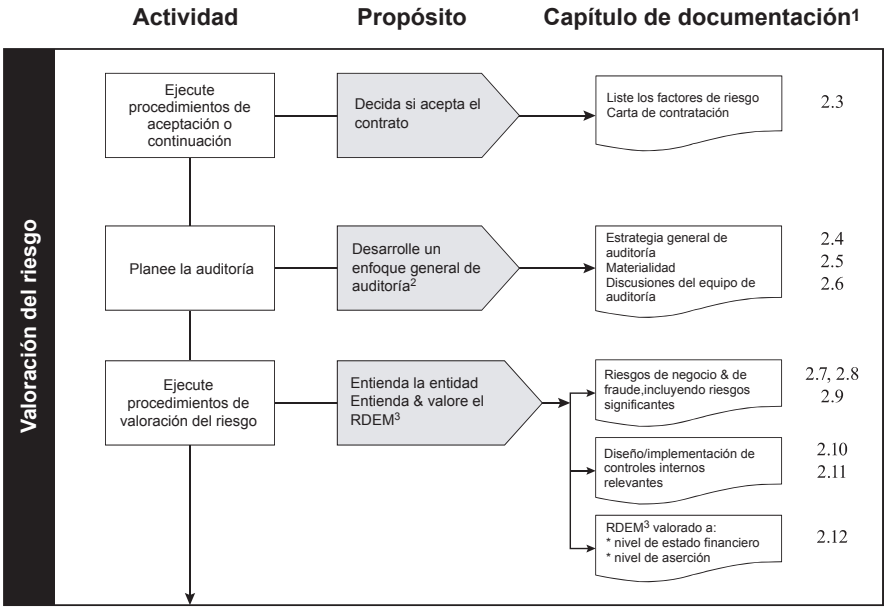
_____
Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing LLP

Conocimiento en nombre de Dephta Furniture por:

_____
Suraj Deptha
Director administrativo
Noviembre 1, 20XX

2.4 Estrategia general de auditoría

Muestra 2.4-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Describir los pasos que hacen parte del desarrollo del plan general de auditoría, incluyendo la estrategia general de auditoría para abordar los riesgos identificados de declaración equivocada material.	**220, 300**

2.4.1 Vista de conjunto

ISA 200 establece:

15. El auditor debe planear y ejecutar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén declarados equivocadamente en forma material.

ISA 220 establece:

19. El socio del contrato debe estar satisfecho de que el equipo del contrato colectivamente tiene las capacidades, la competencia y el tiempo apropiados para ejecutar el contrato de auditoría de acuerdo con los estándares profesionales y los requerimientos regulatorios y legales, y para permitir que se emita el reporte del auditor que sea apropiado en las circunstancias

30. El socio del contrato debe:

(a) Ser responsable porque el equipo del contrato realice la consulta apropiada sobre asuntos difíciles o controversiales;

(b) Estar satisfecho de que los miembros del equipo del contrato han realizado la consulta apropiada durante el curso del contrato, tanto al interior del equipo del contrato como entre el equipo del contrato y otros al nivel apropiado dentro y fuera de la firma;

(c) Estar satisfecho de que la naturaleza y el alcance, así como las conclusiones resultantes, de tales consultas están documentadas y acordadas con la parte consultada; y

(d) Determinar que las conclusiones resultantes de las consultas han sido implementadas.

34. Cuando surjan diferencias de opinión al interior del equipo del contrato, con quienes son consultados y, cuando sea aplicable, entre el socio del contrato y el revisor del control de calidad del contrato, el equipo del contrato debe seguir las políticas y los procedimientos de la firma para tratar y resolver las diferencias de opinión.

36. Para las auditorías de estados financieros de entidades registradas, el socio del contrato debe:

(a) Determinar que haya sido designado el revisor del control de calidad del contrato;

(b) Discutir, con el revisor del control de calidad del contrato, los asuntos significantes que surjan durante el contrato de auditoría, incluyendo los identificados durante la revisión del control de calidad del contrato; y

(c) No emitir el reporte del auditor hasta la terminación de la revisión del control de calidad del contrato.

ISA 300 establece:

2. **El auditor debe planear la auditoría de manera que el contrato será ejecutado de una manera efectiva.**

La planeación es importante para asegurar que el contrato es ejecutado de una manera eficiente y efectiva y que el riesgo de auditoría ha sido reducido a un nivel bajo que sea aceptable.

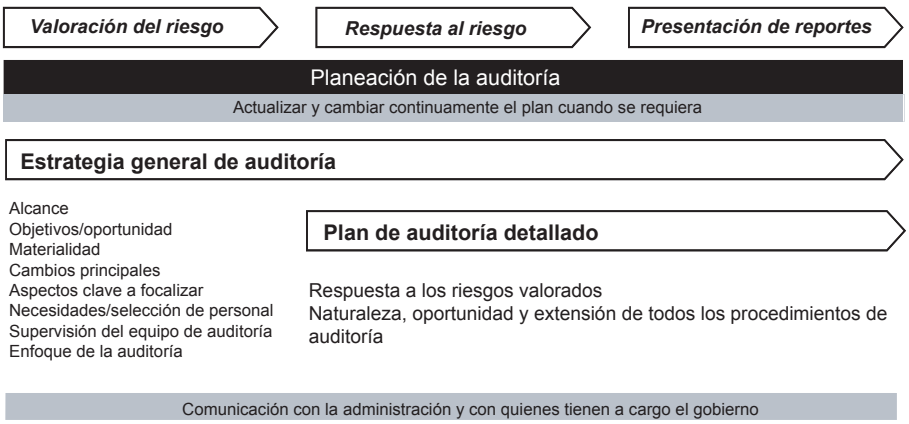
La planeación de la auditoría no es una fase discreta de la auditoría. Es un proceso continuo e interactivo que comienza poco después de la auditoría anterior y continúa hasta completar la auditoría actual.

ISA 300 establece:

8. **El auditor debe establecer la estrategia general de la auditoría**
13. **El auditor debe desarrollar un plan de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable.**
16. **La estrategia general de auditoría y el plan de auditoría deben ser actualizados y cambiados cuando sea necesario durante el curso de la auditoría.**

Tal y como se ilustra en la muestra que se presenta abajo, hay dos niveles de planeación de la auditoría.

Muestra 2.4-2



La estrategia general comienza durante la fase de valoración del riesgo de la auditoría. El plan detallado de auditoría puede comenzar cuando haya información suficiente sobre los riesgos valorados para desarrollar una respuesta de auditoría que sea apropiada. Muy a menudo esto ocurrirá en la fase de respuesta al riesgo. Los requerimientos para desarrollar el plan detallado de auditoría se tratan en el Capítulo 3.1.

La naturaleza y extensión de las actividades de planeación variarán de acuerdo con diversos factores:

- El tamaño y la complejidad de la entidad;
- La composición y el tamaño del equipo de auditoría. Las auditorías más pequeñas también tendrán equipos más pequeños, haciendo más fácil la planeación, coordinación y comunicación;
- La experiencia previa del auditor con la entidad; y
- Cambios en las circunstancias que ocurrieron durante el contrato de auditoría.

Los beneficios de la planeación de la auditoría se resaltan en la siguiente muestra.

Muestra 2.4-3

Beneficios de la planeación de la auditoría	• Los miembros del equipo aprenden de la experiencia/luces del socio y de otro personal clave • El contrato tiene la organización, el personal y la administración apropiados • Se utiliza apropiadamente la experiencia obtenida a partir de contratos de años anteriores y de otras asignaciones • Las áreas importantes de la auditoría reciben la atención apropiada • Los problemas potenciales se identifican y resuelven oportunamente • El archivo de la auditoría es revisado oportunamente • Se coordina el trabajo realizado por otros (otros auditores, expertos, etc.)

2.4.2 Desarrollo de la estrategia general de auditoría

Tal y como se mencionó, la planeación no es una fase discreta de la auditoría, sino un proceso continuo e interactivo que a menudo comienza poco después de (o en vinculación con) la terminación de la auditoría anterior y continúa hasta la terminación del actual contrato de auditoría.

El primer paso de la planeación es obtener información sobre la entidad y determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo que se requieren, y quién los aplicará. También incluye la programación de las reuniones

del equipo de auditoría para discutir la susceptibilidad de la entidad frente a declaraciones equivocadas materiales (incluyendo fraude) en los estados financieros. Luego, en la medida en que se identifiquen y valoren los riesgos, se puede desarrollar la apropiada respuesta de auditoría que conllevará determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos adicionales de auditoría que se requieren. Las otras consideraciones que participan en la planeación podrían conllevar la determinación de la materialidad, participación de expertos, y cualquier procedimiento adicional de valoración del riesgo que se pueda requerir.

Cuando han sido identificados y valorados los riesgos de declaración equivocada material, se puede finalizar la estrategia general (incluyendo tiempos, personal y supervisión), y se puede desarrollar el plan detallado de auditoría. El plan detallado establecerá los procedimientos adicionales de auditoría que se requieren a nivel de aserción y que serán respuesta a los riesgos identificados.

En la medida en que avanza el trabajo, se pueden requerir cambios a los planes general y detallado con el fin de responder a circunstancias nuevas, hallazgos de auditoría, y otra información obtenida.

Punto a considerar

Las auditorías de las entidades pequeñas a menudo son realizadas por equipos de auditoría muy pequeños. Esto hace que la coordinación y la comunicación al interior del equipo sean más fáciles y que la estrategia general de auditoría pueda ser más sencilla. La documentación para las entidades más pequeñas puede estar en la forma de un memorando breve que incluya:

- Naturaleza del contrato y programación (calendario);
- Problemas identificados en la auditoría ya realizada;
- Qué ha cambiado en el período actual;
- Cualesquiera revisiones requeridas en la estrategia general de auditoría o en el plan detallado de auditoría; y
- Las responsabilidades específicas de cada miembro del equipo de auditoría.
  La planeación para el año actual puede comenzar con un breve memorando preparado al final de la auditoría anterior. Este memorando puede ser usado como la base para la planeación del período actual cuando haya sido cambiado y actualizado para el período actual, basado en discusiones con el propietario-administrador. Para orientación adicional refiérase al parágrafo 12 de ISA 300.

Aprenda de la experiencia del año anterior

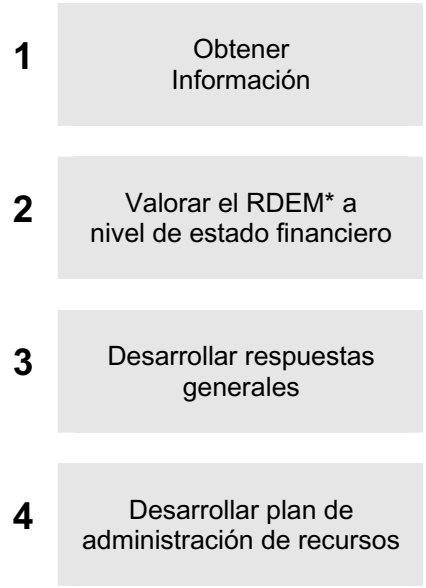
Una vez que está completa la auditoría anterior, es útil obtener retroalimentación de parte del equipo de auditoría sobre qué podría ser mejorado. Esto incluiría identificar:

- Cualesquiera áreas de auditoría que en el futuro puedan requerir atención adicional o menor;
- Cualesquiera cambios planeados que afectarán los contratos futuros, tales como adquisiciones, productos o servicios nuevos, o la instalación de un nuevo sistema de contabilidad; y
- Cuando la entidad podría dar ayuda adicional, tal como el análisis de ciertas cuentas.

2.4.3 Los cuatro pasos de la planeación

Los pasos que hacen parte del desarrollo del plan y de la estrategia general se ilustran abajo.

Muestra 2.4-4



* RDEM = Riesgos de declaración equivocada material

Paso 1 – Obtener información

El primer paso es establecer el alcance del contrato, los requerimientos de presentación de reportes y cualesquiera cambios significantes que hayan ocurrido desde el último contrato. Abajo se resaltan algunos de los factores a considerar.

El alcance del contrato

¿Qué características definirán el alcance del contrato? Considere las siguientes:

- La estructura de información financiera usada;
- Requerimientos de presentación de reportes específicos de la industria;
- Necesidad de la auditoría estatutaria de solo estados financieros individuales además de la auditoría para propósitos de consolidación;
- La disponibilidad de personal del cliente y de datos en el momento en que se requieren;
- Uso de una organización de servicio (tal como para la nómina, etc.) y disponibilidad de la evidencia sobre el control interno; y
- Componentes y localizaciones de la entidad (si los hay) auditados por otras firmas.

Requerimientos de presentación de reportes, cronograma y comunicaciones

¿Qué se requiere y cuándo? Considere:

- Cronograma del trabajo de auditoría y fechas límite para la emisión del(os) reporte(s);
- Comunicaciones y fechas clave para los otros auditores o terceros que participan; y
- Fechas clave para las comunicaciones que se espera con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno, para discutir:
    - Estado del trabajo de auditoría a través del contrato;
    - La naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo de auditoría; y
    - Entregables esperados que resultan de los procedimientos de auditoría.

Factores importantes para que el equipo de auditoría se focalice en ellos

Los factores clave a considerar incluyen:

- Lecciones aprendidas de la experiencia pasada y procedimientos de aceptación y continuidad del cliente;
- Determinación de los niveles apropiados de materialidad;
- Identificación de las áreas donde pueden haber mayores riesgos de declaración equivocada material;
- Identificación preliminar de los componentes y de los saldos de las cuentas que sean materiales;
- Compromiso de la administración para con el diseño y la operación de control interno sólido, incluyendo la documentación de tal control interno;
- Potencial para que la administración eluda los controles;
- Evaluación de los controles internos relevantes;
- Discusiones de los asuntos de auditoría con otro personal de la firma que tenga conocimiento de la entidad; y
- Efecto que la tecnología de la información (disponibilidad de rastros en papel, etc.) tiene sobre la auditoría.

Cambios significantes que impactarán al enfoque de auditoría

¿Qué cambios impactarán al enfoque de auditoría en el período actual? Considere los siguientes:

- Cambios en la estructura de información financiera, tales como en los estándares de contabilidad;
- Desarrollos específicos para la entidad, industria, información financiera u otros que sean relevantes;
- Desarrollos del negocio que afecten la entidad, incluyendo cambios en la tecnología de la información y en los procesos de negocio, cambios en la administración clave, y cualesquiera adquisiciones, fusiones y escisiones; y
- Desarrollos de la industria tales como cambios en la regulación de la industria y nuevos requerimientos de presentación de reportes.

Punto a considerar

Puede haber algunas entidades muy pequeñas que requieran la auditoría cuando el propietario-administrador opera la entidad, tenga en funcionamiento pocos controles documentados formales (si los hay), y por consiguiente puedan eludir casi cualquier cosa. En esas situaciones, el auditor tiene que determinar si es posible ejecutar la auditoría. Si no lo es, el auditor tiene que ejercer juicio profesional para determinar si debe declinar el contrato o negar la opinión.

Los factores a considerar incluyen:

- El ambiente de control de la entidad. ¿El propietario es digno de confianza, competente y tiene una buena actitud hacia el control? Un propietario-administrador que sea competente a menudo pude ser un control fuerte, dado que conoce el negocio, aprueba la mayoría de las transacciones, y por consiguiente es capaz de detectar las declaraciones equivocadas. Sin embargo, el control débil crearía el potencial de que la administración eluda los controles.
- ¿Es posible desarrollar procedimientos adicionales de auditoría que responderían de manera apropiada a los factores de riesgo valorados? El factor más difícil a determinar a menudo es el que no se incluyó (pero que se debía incluir) en los estados financieros. Por ejemplo, ¿todos los ingresos ordinarios y todos los pasivos están adecuadamente registrados en los registros de contabilidad?

Paso 2 – Valore el RDEM a nivel de estado financiero

Los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) a nivel del estado financiero en general se relacionan con los riesgos penetrantes que afectan a la entidad como un todo (tales como la naturaleza de la industria, la integridad de la administración y su actitud frente al control y a la competencia). Los riesgos a nivel de aserción generalmente se relacionan con los riesgos específicos (tales como valor alto del inventario o bienes enviados pero no facturados) que ocurren a nivel de procesos de negocio.

La valoración preliminar del RDEM a nivel de estado financiero en general puede ser usada para desarrollar la estrategia general preliminar de auditoría. La razón es que una valoración baja del riesgo general (apropiadamente documentada) puede ser usada para reducir los procedimientos sustantivos que se requieren a nivel de aserción. Inversamente, una valoración alta del riesgo resultaría en que se requiere más trabajo a nivel de aserción.

Esta valoración preliminar se puede basar en hallazgos provenientes de auditorías anteriores o como resultado de la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo en el período actual.

La valoración del riesgo a nivel de estado financiero puede variar desde alto hasta bajo. En la tabla que aparece abajo se resaltan algunas de las implicaciones que surgen de la valoración del riesgo.

	Impacto sobre las respuestas generales de auditoría
La valoración del riesgo es **BAJO**	• Alguna capacidad para dar incrementada confianza a las representaciones de la administración y a la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad • Mayor potencial para un enfoque de auditoría que use pruebas del control interno así como procedimientos sustantivos (enfoque combinado). Esto debe reducir la necesidad o la extensión de algunos procedimientos sustantivos • Capacidad para aplicar más procedimientos de auditoría en una fecha intermedia más que a final del período
La valoración del riesgo es **ALTO**	• Enfatizarle al equipo de auditoría la necesidad de un mayor nivel de escepticismo profesional en la obtención y evaluación de la evidencia de auditoría • Considerar la efectividad de las acciones (si las hay) tomadas por la administración para abordar las debilidades de control interno identificadas • Asignarle al equipo del contrato personal más experimentado y considerar la necesidad de usar expertos • Asegurar la continuidad del personal en el contrato con el fin de maximizar el conocimiento de la entidad • Supervisar más al personal • Obtener evidencia de auditoría más extensiva a partir de los procedimientos de auditoría • Hacer cambios a los procedimientos de auditoría analíticos o de otro tipo aplicados como procedimientos de valoración del riesgo • Modificar la naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría más persuasiva • Considerar cambios en la naturaleza, oportunidad o extensión de los otros procedimientos de auditoría • Obtener evidencia corroborativa adicional para las representaciones de la administración

Punto a considerar

Considerar comunicarle a la administración las debilidades en el control interno (particularmente en el ambiente de control o en los controles a nivel de entidad) antes que comience el trabajo de auditoría de final de año. Esta comunicación le da a la administración la posibilidad de hacer correcciones oportunas, lo cual puede mejorar el nivel valorado del riesgo de auditoría. La recomendación para reemplazar o reasignar a un contador / tenedor de libros incompetente le ayudaría a la entidad a mejorar el control y resultaría en que a final de año se esté requiriendo menos tiempo de auditoría.

Paso 3 – Desarrolle respuestas generales

El siguiente paso es considerar toda la información obtenida (en los pasos 1 y 2 anteriores) sobre la entidad y los riesgos valorados para desarrollar una estrategia general de auditoría para ejecutar el contrato.

La estrategia general de auditoría establece el alcance, la oportunidad y el enfoque de la auditoría y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado (que se resalta en el Capítulo 3.1).

Factores a considerar
• Resultados de la experiencia de auditorías anteriores (incluyendo pruebas de controles en las que se puede confiar en el período actual) y otras asignaciones para la entidad • Respuesta(s) de la administración frente a las debilidades identificadas en el control interno • Recursos de personal requerido y habilidades requeridas para la auditoría. Considere la necesidad de expertos para abordar áreas de auditoría complejas, específicas y de riesgo alto • Cronograma de la auditoría, incluyendo conteo de inventario y otros procedimientos requeridos • La manera más efectiva para responder a los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel tanto de estado financiero como de aserción • Efecto que la tecnología de la información (disponibilidad de rastros en papel, etc.) tiene en la auditoría • Compromiso de la administración para con el diseño y la operación de control interno sólido, incluyendo la documentación de tal control interno • Potencial para que la administración eluda los controles • Necesidad de introducir alguna impredecibilidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría

Paso 4 – Desarrolle un plan de administración de recursos

ISA 300 establece:

18. El auditor debe planear la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del contrato y de la revisión de su trabajo

La etapa final para completar la estrategia general de auditoría es conocer la naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para ejecutar el contrato.

Selección del equipo del contrato

- ¿El equipo de auditoría propuesto tiene los niveles de habilidad y los recursos que son necesarios?
- ¿A algunos miembros del equipo se les han asignado responsabilidades de supervisión en la auditoría?
- ¿Hay alguna continuidad del personal en el contrato?
- ¿Tareas de auditoría tales como asistir al conteo del inventario y envío de confirmaciones antes del final del año han sido asignadas a miembros específicos del personal?
- ¿Ha sido asignado un revisor del control de calidad del contrato (cuando es aplicable)?

Asignaciones de tiempo

- ¿A cada miembro del equipo se le ha asignado un presupuesto de tiempo para sus asignaciones?
- ¿Se ha reservado tiempo adicional para las áreas donde pueden haber riesgos más altos de declaración equivocada material?
- ¿Qué tanto tiempo se ha presupuestado en general para completar el trabajo asignado?

Comunicaciones

- ¿Han sido comunicados los roles, las responsabilidades y las expectativas para cada miembro del equipo de auditoría?
- ¿Se le ha recordado a los miembros del equipo la necesidad de mantener una mente que cuestione y ejercer escepticismo profesional en la obtención y evaluación de la evidencia de auditoría?
- ¿Se han establecido fechas de las reuniones del equipo de auditoría para discutir:
    - Los planes de auditoría detallados y compartir información sobre la entidad?
    - Identificar la posibilidad de fraude? (ver el parágrafo 27 de ISA 240)
    - Fechas límites del contrato y programación de las revisiones de los archivos?
- ¿Se han establecido fechas para que se inicien el trabajo de campo (intermedias y de final de año) y las otras actividades tales como envío de confirmaciones, conteo de inventario y procedimientos de cierre?
- ¿Se han establecido fechas para los otros auditores, expertos y terceros que participan en la auditoría?

Administración, dirección y supervisión

- ¿Ha sido desarrollado un plan para:
    - La supervisión diaria del personal que participa en el contrato?
    - Que el personal principal esté disponible para resolver preguntas, responder a problemas potenciales y generalmente estar informado sobre el progreso?
    - Revisión de archivos ya sea en los locales de la entidad o en la oficina.
    - Reuniones de rendición de informes del equipo (cuando sea apropiado)?
- ¿Hay la necesidad de incrementar la supervisión y la revisión como resultado de un nivel alto del riesgo valorado a nivel del estado financiero en general?

Punto a considerar

Además de la reunión de planeación de la auditoría al inicio del contrato (refiérase al Capítulo 2.7) es altamente deseable que el equipo de auditoría (aunque sea pequeño) se reúna (o realice conferencias telefónicas) y discuta los hallazgos de auditoría luego de aplicar:

- Procedimientos de valoración del riesgo; y
- Procedimientos adicionales de auditoría
  Esas sesiones para rendir informes no necesitan ser formales o largas, y la permiten a los miembros del equipo de auditoría reportar verbalmente sus hallazgos, las excepciones encontradas, y las preocupaciones observadas. También pueden reportar sobre cualesquiera asuntos (aunque sean pequeños) que consideren extraños o que no tienen sentido. A menudo son los asuntos pequeños los que, cuando se combinan con la información obtenida por otros miembros del equipo, los que puntualizan los posibles factores de riesgo (tales como el fraude) que pueden requerir que se aplique trabajo adicional. Aún cuando el equipo de auditoría sean solamente dos personas, esas reuniones pueden conducir a resultados significantes. En la reunión de planeación, se deben programar los tiempos y las fechas para esas reuniones de rendición de cuentas.

2.4.4 Comunicación del plan a la administración y a quienes tienen a cargo el gobierno

La estrategia general de auditoría y el plan detallado de auditoría son totalmente responsabilidad del auditor.

A menudo es útil discutir con la administración los elementos del plan de auditoría detallado (tales como la programación). Esas discusiones a menudo resultan en cambios menores al plan para coordinar la programación y facilitar la aplicación de ciertos procedimientos. Sin embargo, la naturaleza exacta, la oportunidad y el alcance de los procedimientos planeados no deben ser discutidos en detalle y no deben ser cambiados o reducidos para ajustarse a la solicitud de la administración. Tales solicitudes podrían comprometer la efectividad de la auditoría, haciendo demasiado predecibles los procedimientos de auditoría, y podrían aún constituir una limitación del alcance.

Cuando la administración le reporta a grupos separados de personas que tienen a cargo el gobierno, la estrategia general de auditoría debe ser discutida con ellos o comunicada por escrito, incluyendo:

- Estrategia general de auditoría;
- Oportunidad de la auditoría; y
- Cualesquiera requerimientos o limitaciones adicionales.

Para orientación adicional refiérase al parágrafo 11 de ISA 260 y al parágrafo 27 de ISA 300.

2.4.5 Documentación

ISA 300 establece:

22. El auditor debe documentar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, incluyendo cualesquiera cambios significantes hechos durante el contrato de auditoría.

La estrategia general de auditoría y el plan de auditoría detallado, incluyendo los detalles de cualesquiera cambios significantes hechos durante el contrato, deben ser documentados.

La forma y la extensión de la documentación dependerán de asuntos tales como el tamaño y la complejidad de la entidad, la materialidad, la extensión de otra documentación, y las circunstancias del contrato de auditoría específico. Puede tomar la forma de memorandos o de listas de verificación estándar.

Áreas que la documentación debe abordar

- Las decisiones clave (alcance, oportunidad y dirección de la auditoría) que se consideren necesarias para planear de manera apropiada la auditoría
- Información requerida para comunicarle los asuntos significantes al equipo del contrato
- Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo planeados y de los procedimientos adicionales de auditoría a nivel de aserción para cada clase material de transacción, saldo de cuenta y revelación, en respuesta a los riesgos valorados
- Razones para los cambios significantes a la estrategia original, tales como responder a eventos y condiciones nuevos o a los resultados de la aplicación de los procedimientos de auditoría. También incluyen detalles de los procedimientos revisados/adicionales aplicados como resultado de ello
- Identificación del nivel temporal de materialidad y de los factores relevantes de muestreo tales como niveles de confianza planeados y usados.

Estudio de caso – Estrategia general de auditoría

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Una vez que se decidió continuar con la auditoría de Dephta Furniture, el siguiente paso es desarrollar y documentar el plan y la estrategia general para la ejecución del contrato. Esto se puede documentar mediante un memorando o mediante el completar alguna forma de lista de verificación de la planeación, tal y como se ilustra en el ejemplo que aparece abajo.

Dephta Furniture Inc.

Memorando general de planeación

Alcance

Este año no cambió el alcance de la auditoría. Se nos requirió que auditemos los estados financieros de acuerdo con [inserte la estructura de contabilidad que sea aplicable] para el final del año.

Cambios

La compañía está comenzando a expandirse más allá del área local. En la medida en que Dephta expanda sus ventas a países extranjeros y haga ventas en moneda extranjera, la administración del riesgo de tasa de cambio se volverá más importante. Las ventas por Internet también están creciendo, de manera que las capacidades de TI de Dephta serán extendidas.

También se necesitará que en la preparación de los estados financieros se reflejen los cambios en la siguiente estructura aplicable de información financiera: [inserte].

Dephta le está vendiendo ahora a Franjawa Merchandising. Esta compañía tiene fama por reducir los márgenes de utilidad de los proveedores a cambio de hacerles grandes órdenes. También requieren que los proveedores mantengan, para entrega instantánea cuando se requiera, inventarios adicionales de algunos productos.

Ambiente de control interno

Nuestra valoración del riesgo a nivel de estado financiero es bajo (refiérase a PT Ref. #)[1] La administración no es particularmente sofisticada pero hay un fuerte compromiso para con la competencia, han introducido un código de ética y, en general, tienen una buena actitud hacia el control interno.

[1] PT = papeles de trabajo. Ref # = referencia número. No se incluye.

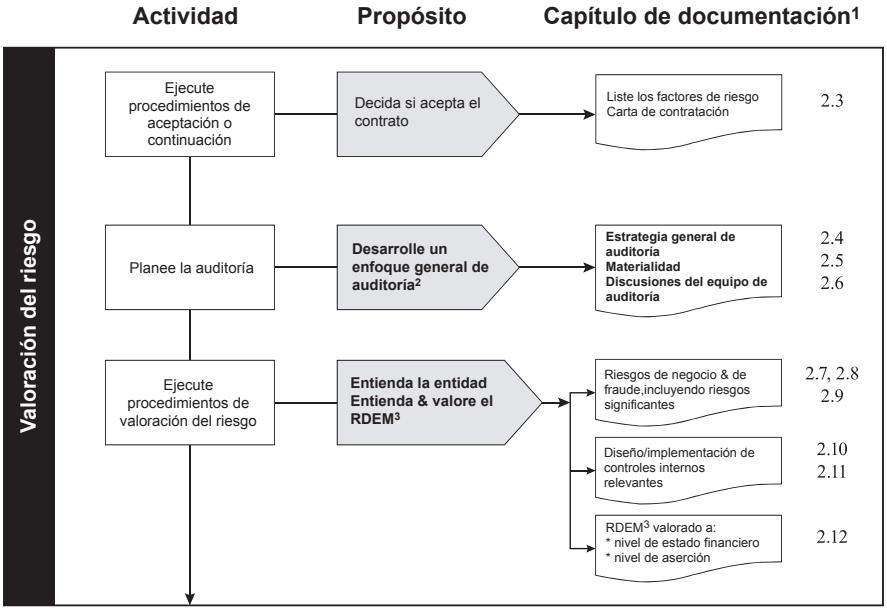
Estrategia general

Con base en nuestra valoración del ambiente de control interno debemos proceder como sigue:

1. Este año la materialidad se incrementará de 10,000• hasta 15,000• para reflejar el crecimiento en las ventas y la rentabilidad del año pasado.
2. Usar el mismo personal principal del año pasado y realizar el trabajo al mismo tiempo. Esto ofrecerá continuidad y eficiencia de auditoría. Se usará personal asistente nuevo.
3. En nuestra reunión de planeación del equipo a realizarse el 15 de Noviembre, necesitamos:
   i. Gastar más tiempo considerando la susceptibilidad de los estados financieros frente al fraude;
   ii. Enfatizar el uso de escepticismo profesional por parte de nuestro personal;
   iii. Considerar el potencial de fraude por parte de los empleados y de que la administración eluda los controles. No tenemos razón específica para sospechar pero los márgenes brutos han estado fluctuando y nadie parece saber por qué; y
   iv. Focalizarnos en las transacciones con partes relacionadas, las cuales han estado creciendo.
4. Aplicar a final de Julio nuestros procedimientos de valoración del riesgo. No hay planes para cambiar los sistemas a menos que el volumen de las nuevas ventas lo demande.
5. Debido a la carencia de procedimientos continuos para el control interno del inventario, asistir a los conteos de inventario tanto de mitad como de final de año.
6. Debemos tener contacto con la administración principal para asegurarnos de estar informados oportunamente respecto de cualquier incremento dramático en las ventas y en la producción. Esto conduciría a que nosotros apliquemos procedimientos adicionales de valoración del riesgo con el fin de identificar/valorar los nuevos riesgos y la actitud de la administración para mitigar esos riegos.
7. Probar la efectividad de la operación del control interno sobre las ventas y la nómina (en Septiembre) de manera que se pueda reducir la extensión de nuestros procedimientos sustantivos. Este trabajo será repetido para cubrir el período Octubre-Diciembre.
8. Este año nuestro especialista en TI necesita gastar algún tiempo en Dephta para valorar completamente el control interno sobre las ventas por Internet y los controles generales de TI. En la medida en que la compañía crece, los controles generales de TI se vuelven más críticos y tenemos que mantener el ritmo. A diferencia de John, no muchos administradores de Dephta son conocedores de la TI.
9. Debemos expandir nuestras pruebas de las transacciones con partes relacionadas. Esto incluye el proceso de identificar quién es parte relacionada y los términos y la oportunidad de tales transacciones.
10. A causa de los cambios recientes en los estándares de contabilidad y del crecimiento potencial de esta compañía y los riesgos asociados, debemos asignar un revisor del control de calidad del contrato para que revise el archivo este año.

2.5 Materialidad

Muestra 2.5-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Dar orientación sobre qué constituiría declaración equivocada material y cómo los auditores consideran la materialidad.	**320**

2.5.1 Vista de conjunto

ISA 320 establece:

4. **El objetivo de la auditoría de estados financieros es permitirle al auditor expresar una opinión respecto de si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.**
5. **La materialidad debe ser considerada por el auditor cuando:**

(a) Determina la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría; y
(b) Evalúa el efecto de las declaraciones equivocadas.

La materialidad se refiere a la significancia que la información del estado financiero tiene para las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros.

El concepto de materialidad reconoce que algunos asuntos, ya sea individualmente o en el agregado, son importantes para que la gente tome decisiones económicas con base en los estados financieros. Esto podría incluir decisiones tales como si invertir en, comprar, hacer negocios con, o prestarle dinero a una entidad.

Cuando una declaración equivocada (o el agregado de todas las declaraciones equivocadas) es suficientemente significante para cambiar o influir en la decisión de una persona informada, ha ocurrido una declaración equivocada material. Por debajo de este umbral, se considera que la declaración equivocada no es material. Por ejemplo, si se determina que la decisión del grupo usuario del estado financiero estaría influenciada por una declaración equivocada de 10.000• contenida en los estados financieros, el auditor planearía el contrato para detectar cualesquiera declaraciones equivocadas por exceso de esta cantidad o una combinación de declaraciones equivocadas más pequeñas que excederían esa cantidad en el total.

En las estructuras de información financiera la material a menudo es explicada como sigue:

- Las declaraciones equivocadas, incluyendo las omisiones, se considera que son materiales si, individualmente o en el agregado, razonablemente se podría esperar que influyan en las decisiones económicas que los usuarios tomen con base en los estados financieros;
- Los juicios sobre la materialidad se hacen a la luz de las circunstancias que la rodean y son afectados por el tamaño o la naturaleza de la declaración equivocada, o por una combinación de ambos; y
- Los juicios sobre los asuntos que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios tomados como grupo. No se considera el posible efecto que las declaraciones equivocadas tengan en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden variar ampliamente.

El auditor determina la materialidad con base en su percepción de las necesidades de los usuarios. Al aplicar su juicio profesional, es razonable que el auditor asuma que los usuarios:

- Tengan un conocimiento razonable de los negocios, las actividades económicas y la contabilidad, y estén dispuestos a estudiar con razonable diligencia la información contenida en los estados financieros;

- Entiendan que los estados financieros son preparados y auditados para los niveles de materialidad;
- Reconozcan las incertidumbres inherentes a la medición de las cantidades basadas en el uso de estimados, juicio y la consideración de eventos futuros; y
- Tomen decisiones económicas razonables con base en la información contenida en los estados financieros.

Las declaraciones equivocadas pueden surgir de una cantidad de causas y se pueden basar en lo siguiente:

- Tamaño – la cantidad monetaria implicada (cuantitativa);
- Naturaleza del elemento (cualitativa); y
- Circunstancias que rodean la ocurrencia.

Las declaraciones equivocadas típicas podrían incluir las siguientes:

- Errores o fraude en la preparación de los estados financieros;
- Apartarse de la estructura de contabilidad;
- Fraude cometido por empleados;
- Error de la administración;
- Fraude cometido por la administración;
- Preparación de estimados inexactos o inapropiados; o
- Descripciones inapropiadas o incompletas de las políticas de contabilidad o de las revelaciones en las notas,

La materialidad no es una cantidad absoluta. Representa un área gris entre lo que es muy probable que no sea material y lo que es muy probable que sea material. En consecuencia, la valoración de lo que es material siempre es asunto de juicio profesional. En algunas situaciones, un asunto que esté muy por debajo del nivel cuantitativo de materialidad puede ser determinado como material con base en la naturaleza del elemento o de las circunstancias relacionadas con la declaración equivocada. Por ejemplo, la información de que hay una cantidad de transacciones con partes relacionadas puede ser muy significante para la persona que toma la decisión con base en los estados financieros. Finalmente, una serie de elementos inmateriales puede muy bien volverse material cuando se agregan.

Muestra 2.5-2

2.5.2 Niveles de materialidad que se requieren

Al inicio de la auditoría, se tienen que hacer juicios respecto del tamaño y la naturaleza de las declaraciones equivocadas que serían consideradas materiales. Esto incluye establecer un nivel de materialidad para:

- Los estados financieros como un todo (materialidad general); y
- Clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones cuando sea apropiado. Esto aplica a cualesquiera áreas donde cantidades más pequeñas que el nivel general de materialidad razonablemente se podría esperar que influencien las decisiones económicas que los usuarios tomen con base en los estados financieros.

Para permitir la posible existencia de declaraciones equivocadas no-detectadas e inmateriales agregadas en una cantidad material, el auditor debe establecer una cantidad más baja que el nivel o los niveles de material para los propósitos de la valoración de los riesgos y el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría.

El nivel general de materialidad (los estados financieros tomados como un todo) será usado por el auditor para:

- Determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo;

- Identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material; y
- Determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

En la medida en que progrese la auditoría, la materialidad debe ser actualizada a partir de cualquier información nueva obtenida durante el contrato.

En la conclusión de la auditoría, tanto la materialidad general como las cantidades más bajas establecidas para transacciones particulares, saldos de cuentas o revelaciones serán usadas para evaluar el efecto que las declaraciones equivocadas identificadas tienen en los estados financieros y en la opinión contenida en el reporte del auditor.

Dado que la determinación de los niveles de materialidad se basan en el juicio profesional del auditor, es importante que las consideraciones realizadas se documenten de manera apropiada en la etapa de planeación del contrato. Esto incluirá:

- El nivel de materialidad para los estados financieros tomados como un todo;
- El nivel de material para una clase particular de transacciones, saldo de cuenta o revelación, si es aplicable;
- La cantidad o las cantidades determinadas para los procesos de valoración de los riesgos de declaración equivocada y para el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría; y
- Cualesquiera cambios hechos a los anteriores factores en la medida en que progrese la auditoría.

2.5.3 Materialidad y riesgo de auditoría

ISA 320 establece:

> **2. Cuando ejecuta la auditoría, el auditor debe considerar la materialidad y su relación con el riesgo de auditoría.**

La materialidad y el riesgo de auditoría se relacionan. El riesgo de auditoría es la posibilidad de que el auditor exprese una opinión de auditoría que no sea apropiada sobre estados financieros que estén declarados equivocadamente en forma material.

El riesgo de auditoría tiene dos componentes principales:

- Riesgos de declaración equivocada material; y
- Riesgo de detección.

Éstos se discuten en seguida.

Riesgos de declaración equivocada material

Este es el riesgo de que antes de iniciar cualquier trabajo de auditoría los estados financieros estén declarados equivocadamente en forma material. Los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) se relacionan con los riesgos de la entidad que existen bastante independiente de la auditoría de estados financieros. Los riesgos de declaración equivocada material se consideran a nivel de estado financiero en general (a menudo riesgos generalizados, que afectan muchas aserciones) y a nivel de aserción, que se relacionan con las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

Los riesgos de declaración equivocada material son una combinación de riesgo inherente y riesgo de control.

- **Riesgo inherente**
  Es la susceptibilidad de una aserción frente a una declaración equivocada que podría ser material (ya sea individualmente o cuando se agrega con otras declaraciones equivocadas), asumiendo que no están en funcionamiento sistemas de control interno relacionados para mitigar tales riesgos. Por ejemplo, si la entidad tiene inventario con un valor alto que fácilmente podría ser robado, habría un riesgo inherente relacionado con la aserción de existencia. Esta valoración del riesgo ignora al control interno que esté operando para proteger este inventario.

- **Riesgo de control**
  Este es el riesgo de que la declaración equivocada material que podría ocurrir en la aserción (ya sea individualmente o cuando se agrega con otras declaraciones equivocadas) no sería prevenida, o detectada y corregida, oportunamente, por el control interno de la entidad. Esto aborda el riesgo de que los controles de la entidad (diseñados para mitigar un riesgo particular) fallen en trabajar de manera apropiada y resulten en una declaración equivocada.

Riesgo de detección

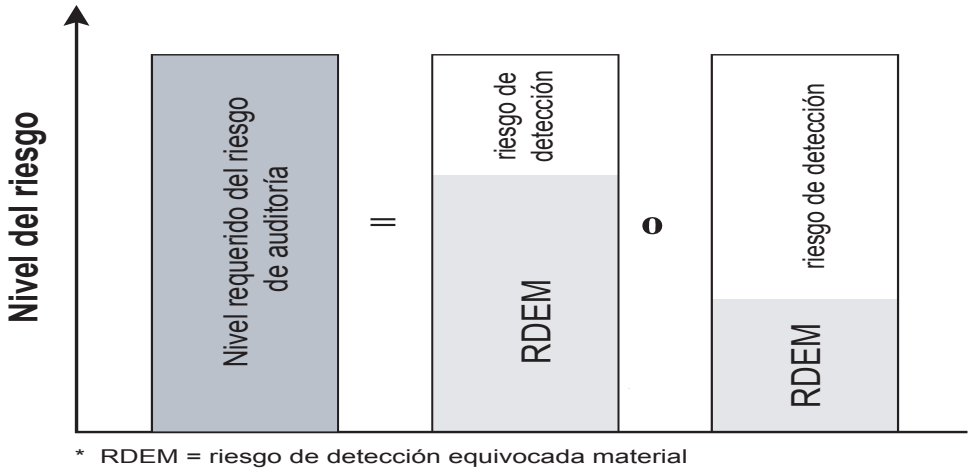
Este es el riesgo de que el auditor no detectará una declaración equivocada que exista en una aserción y que podría ser material. El riesgo de detección se relaciona con el carácter apropiado de la aplicabilidad, efectividad y aplicación apropiada de los procedimientos de auditoría realizados. El riesgo de detección nunca se puede reducir a cero a causa de las limitaciones inherentes del proceso llevado acabo, los juicios humanos que se requieren y la naturaleza de la evidencia examinada. Esos factores de riesgo son tratados mediante planeación adecuada, asignación apropiada del personal de auditoría, la aplicación de escepticismo profesional, y la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.

Para un nivel dado de riesgo de auditoría, el nivel aceptable del riesgo de detección corresponde a la relación inversa de la valoración de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción. Por consiguiente:

- A mayor RDEM, menor el riesgo de detección que se puede aceptar.
- A menor RDEM, mayor el riesgo de detección que se puede aceptar.

Esta relación entre los riesgos se ilustra en la muestra que se presenta abajo.

Muestra 2.5.3



Nota: La relación entre los riesgos también se puede expresar matemáticamente en la siguiente fórmula:

Riesgo de auditoría = RDEM* (Riesgo Inherente x Riesgo de Control) x Riesgo de Detección

En resumen, el auditor aplica procedimientos de auditoría para valorar los riesgos de declaración equivocada material y busca limitar el riesgo de detección mediante la aplicación de procedimientos adicionales de auditoría basados en esa valoración. Los procedimientos de valoración del riesgo se tratan en los Capítulos 2.2 a 2.12 y los procedimientos adicionales de auditoría en los Capítulos 3.1 a 3.15 de esta Guía.

2.5.4 Determinación de los niveles de materialidad

Consideraciones cualitativas y cuantitativas

La materialidad debe abordar consideraciones cualitativas y cuantitativas. En algunos casos, las declaraciones equivocadas de cantidades relativamente pequeñas podrían tener un efecto material en los estados financieros. Por ejemplo, el pago ilegal de una cantidad de otra manera inmaterial o la falla en cumplir con un requerimiento regulatorio pueden ser materiales si hay la posibilidad razonable de que tal pago o falla conduzcan a un pasivo contingente material, a una pérdida material de activos o a una pérdida material de ingresos ordinarios.

La tabla que se presenta abajo resalta algunos factores cualitativos posibles.

Factores cualitativos posibles	• Percepción de las necesidades de los usuarios. ¿Qué áreas de los estados financieros son de más interés? • Tendencias de la rentabilidad. • Impacto de las declaraciones equivocadas resultantes del no-cumplimiento con pactos de préstamos, acuerdos contractuales, provisiones regulatorias y requerimientos estatutarios/regulatorios de presentación de reportes. • La base para el cálculo de la compensación de la administración (bonos, etc.) • Susceptibilidad de los elementos de la cuenta frente a pérdida debida a errores o fraude. • Pasivos contingentes significantes. • Volumen de actividad, complejidad y homogeneidad de las transacciones individuales procesadas a través de la cuenta. • Transacciones con partes relacionadas. • Posibles actos ilegales, violaciones de contratos y conflictos de interés. • Significancia, naturaleza, complejidad y composición de los elementos de los estados financieros. • Estimación, asignación o incertidumbre que pueden implicar un alto grado de subjetividad. • Sesgo de la administración. ¿Hay motivación ya sea para maximizar o para minimizar los ingresos/resultados? • Indisposición continua de la administración para corregir las debilidades reportadas en el control interno sobre la información financiera. • Complejidades de la contabilidad y de la presentación de reportes asociadas con la cuenta. • Cambios en las características de la cuenta con relación al período anterior (por ejemplo, nuevas complejidades, subjetividad o tipos de transacciones) • La existencia de efectos de compensación de declaraciones equivocadas individualmente significantes, pero diferentes.

Nivel de materialidad para los estados financieros tomados como un todo

La determinación del nivel de materialidad para los estados financieros tomados como un todo requiere el ejercicio de juicio profesional.

A menudo se usa un umbral (o comparación) numérico porcentual como el primer paso para valorar la materialidad. Los factores a considerar en la identificación de la comparación apropiada incluyen:

- Los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos);
- Si hay elementos en los cuales tiende a focalizarse la atención de los usuarios de los estados financieros de la entidad particular (un ejemplo es cuando, con el propósito de evaluar el desempeño financiero, los usuarios pueden tender a focalizarse en utilidad, ingresos ordinarios o activos netos);
- La naturaleza de la entidad, en qué parte de su ciclo de vida se encuentra la entidad, y el entorno de industria y económico en el cual opera la entidad;
- La estructura de propiedad de la entidad y la manera como se financia (por ejemplo, si la entidad se financia solo mediante deuda más que patrimonio, los usuarios pueden dar más énfasis a los pasivos y a los reclamos que hay sobre ellos que a las ganancias de la entidad); y
- La volatilidad relativa de la comparación.

Los ingresos provenientes de las operaciones continuadas (esto es, ingresos después de impuestos antes de las operaciones descontinuadas) generalmente se reconocen como la medida cuantitativa de mayor significancia para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, otra base, tal como el porcentaje de ingresos antes de impuestos o el total de ingresos ordinarios o de gastos, pueden ser más apropiados cuando los ingresos netos son pequeños o fluctúan ampliamente de año a año.

Por ejemplo, para las empresas con ánimo de lucro se podría usar el porcentaje de ingresos provenientes de las operaciones continuadas. Los ingresos provenientes de las operaciones continuadas se deben ajustar por:

- Elementos inusuales o no-recurrentes de ingresos ordinarios / gastos; y
- Elementos tales como bonos de la administración, que se pueden basar en utilidades antes de los bonos o simplemente pagar para reducir las utilidades de la compañía.

Otras medidas que se podrían usar en circunstancias especiales incluyen activos corrientes, capital de trabajo neto, activos totales, ingresos ordinarios totales, utilidad bruta, patrimonio total, y flujos de efectivo provenientes de las operaciones.

Niveles de materialidad para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones

Los factores a considerar incluyen los siguientes:

- Expectativas de los usuarios relacionadas con la medición o revelación de ciertos elementos. Los ejemplos incluyen transacciones con partes relacionadas, remuneración de la administración y de quienes tienen a cargo el gobierno y cumplimiento con leyes y regulaciones sensibles.
- Revelaciones específicas de la industria. Los ejemplos incluyen costos de operación en una compañía minera y costos de investigación y desarrollo en una compañía de alta tecnología o farmacéutica.
- Atención focalizada en un aspecto particular del negocio de la entidad que se revela por separado en los estados financieros. Esto podría incluir la revelación de elementos tales como adquisición, escisión o re-estructuración.

2.5.5 Niveles de materialidad y riesgo de auditoría

El nivel de materialidad se basa en las decisiones económicas que toma el usuario del estado financiero. Esto difiere del riesgo de auditoría, que se relaciona con que se emita una opinión de auditoría inapropiada sobre estados financieros que estén declarados equivocadamente en forma material.

Si la auditoría fue planeada únicamente para detectar declaraciones equivocadas materiales, no habría margen de error para identificar y contabilizar las declaraciones equivocadas inmateriales que pudieran existir. Como resultado, sería posible que el agregado de las declaraciones equivocadas individualmente inmateriales cause que los estados financieros estén declarados equivocadamente en forma material.

Para tratar esta posibilidad, el auditor debe determinar cantidades más bajas de materialidad para:

- Valorar los riesgos de declaración equivocada material; y
- Diseñar procedimientos adicionales de auditoría para responder a los riesgos valorados.

El propósito de establecer niveles más bajos de materialidad es reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que el total de declaraciones equivocadas no-corregidas y no-detectadas contenidas en los estados financieros exceda el(os) nivel(es) de materialidad.

La determinación de esta(s) cantidad(es) más baja(s) no es un simple cálculo mecánico. Requiere que el auditor ejerza juicio profesional, y está afectada por:

- El entendimiento que el auditor tiene respecto de la entidad, el cual es actualizado durante la ejecución de los procedimientos de valoración del riesgo; y
- La naturaleza y extensión de las declaraciones equivocadas identificadas en las auditorías anteriores.

Punto a considerar

No reduzca el nivel general de materialidad con base en un nivel alto del riesgo de auditoría.
Evite el error de reducir el nivel general de materialidad (estado financiero) a causa de un riesgo de auditoría alto. Esto tiene el efecto de reducir el nivel de tolerancia del auditor por las declaraciones equivocadas que se encontraron, lo cual puede empeorar la situación. Implica que a causa del riesgo de auditoría alto, la decisión del usuario del estado financiero sería afectada por una cantidad más baja que si el riesgo de auditoría no estuviera presente.
Primero establezca el nivel de materialidad por referencia a los usuarios de los estados financieros y luego use una cantidad más baja a nivel de clase de transacción o saldo de cuenta para diseñar los procedimientos adicionales de auditoría.

2.5.6 Puntos de partida para la determinación de los niveles de materialidad

ISA 320 no ofrece comparaciones respecto de qué porcentaje de ingresos o de ingresos ordinarios sería usado para calcular la materialidad general, dado que la valoración de qué es material siempre se considera que es asunto de juicio profesional basado en las circunstancias.

Como una generalización, los niveles generales de materialidad a menudo caen en uno de los siguientes rangos según sea apropiado para la naturaleza de la entidad implicada:

- Ingresos provenientes de operaciones continuadas: 3 a 7%;
- Activos: 1 a 3%;
- Patrimonio: 3 a 5%;
- Ingresos ordinarios: 1 a 3%

Al planear el trabajo de auditoría, el auditor puede establecer intencionalmente el nivel aceptable de materialidad a un nivel más bajo que el que se tiene la intención de usar para evaluar los resultados de la auditoría. Esto puede reducir la probabilidad de declaraciones equivocadas no-descubiertas y darle al auditor un margen de seguridad cuando evalúa los efectos de las declaraciones equivocadas descubiertas durante la auditoría.

2.5.7 Otras consideraciones

Las otras consideraciones incluyen:

- Comunicación con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno;
- Actualización de la materialidad; y
- Reducción del nivel de materialidad del período anterior.

Comunicación con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno

La administración y quienes tienen a cargo el gobierno necesitan entender las limitaciones relacionadas con el grado de precisión que se puede esperar de la auditoría. También necesitan ser conscientes de que no es económicamente factible diseñar procedimientos de auditoría que ofrecerán aseguramiento absoluto de que los estados financieros no están declarados equivocadamente en forma material. En este sentido la auditoría solamente puede dar seguridad razonable.

Actualización de la materialidad

La valoración preliminar de la materialidad y del riesgo de auditoría puede cambiar desde la planeación inicial hasta el momento cuando se evalúan los resultados de los procedimientos de auditoría. Esto podría resultar de un cambio en las circunstancias o de un cambio en el conocimiento del auditor como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si los procedimientos de auditoría se aplican antes de final del período, el auditor anticipará los resultados de las operaciones y la posición financiera. Si los resultados actuales de las operaciones y de la posición financiera son sustancialmente diferentes, la valoración de la materialidad y del riesgo de auditoría también puede cambiar. Para orientación adicional refiérase al parágrafo 11 de ISA 320.

Punto a considerar

Asegure que los expertos empleados por la entidad o usados por el equipo de auditoría tienen la instrucción para usar un apropiado nivel de materialidad.
Si en el contrato se emplean cualesquiera expertos, asegure que se les informó respecto de lo que usted ha determinado es la materialidad de la auditoría. También asegure que usan el nivel de materialidad, tal y como usted lo instruyó, que sea apropiado en relación con el trabajo que ellos realizan.

Reducción del nivel de materialidad del período anterior

Cuando de un año al siguiente cambian las circunstancias, el auditor debe considerar el efecto de cualquier declaración equivocada en el patrimonio de apertura. Por ejemplo, cuando las ventas y los ingresos son sustancialmente menores que en el año anterior, se requiere una materialidad más baja. Podrían existir errores en las cifras de apertura, dado que la auditoría anteriormente fue ejecutada usando un nivel de materialidad más alto. Para reducir el riesgo de que un error material ocurra en el patrimonio de apertura, el auditor puede aplicar procedimientos adicionales de auditoría en los saldos de apertura de los activos y de los pasivos.

Estudio de caso – Materialidad

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

La materialidad a menudo se documenta en una hoja de trabajo que incluye el resumen de los resultados de operación y deja espacio para otras consideraciones relacionadas con la materialidad tales como factores cualitativos.

Dephta Furniture Inc.

Valoración de la materialidad

Como punto de partida para determinar la materialidad calculamos los ingresos/ resultados provenientes de las operaciones continuadas como entre el 1% y el 1% de los ingresos ordinarios (ver PT Ref #)[1]. Decidimos basar nuestra materialidad en aproximadamente el 1% de las ventas del año. Dado el crecimiento actual y esperado de Dephta, los ingresos ordinarios parece que son la medida más consistente y confiable para basar nuestro nivel de materialidad.

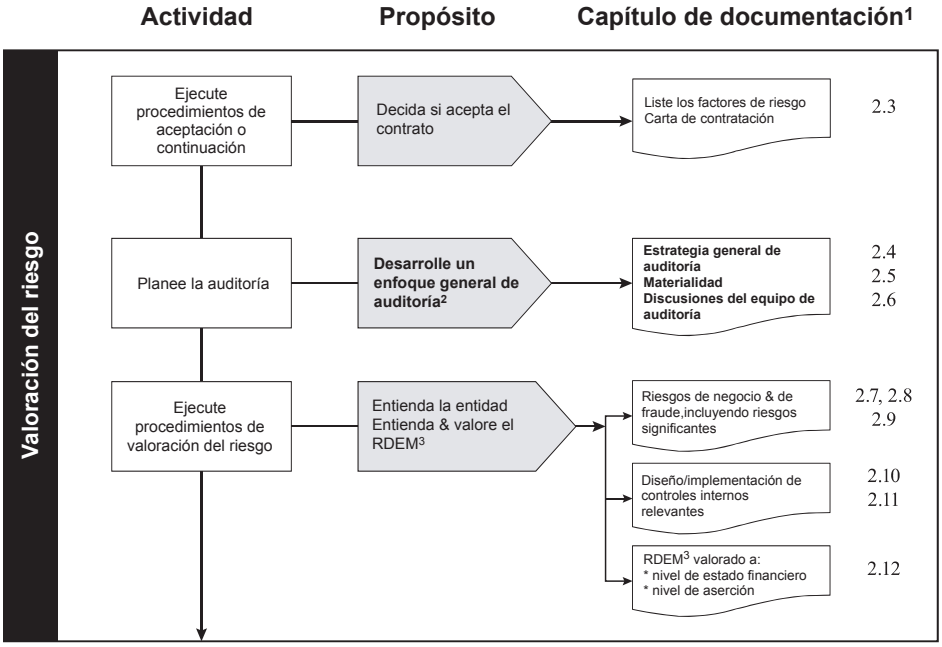
La cifra de la materialidad que se usó en el año anterior fue 10,000•. Los principales usuarios de los estados financieros son el banco y los accionistas. Este año, el plan es usar 15,000• como la materialidad general debido al crecimiento en las ventas y en la rentabilidad. Esta cantidad revisada le ha sido comunicada oralmente al cliente.

En la reunión de planeación de la auditoría, discutimos el uso de las cantidades más bajas de materialidad que serían aplicables a las clases principales de transacciones y saldos de cuentas tales como cuentas por cobrar e inventario.

[4] PT = Papeles de trabajo. Ref # = número de referencia. No se incluye.

2.6 Discusiones del equipo de auditoría

Muestra 2.6-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Resaltar el propósito y la naturaleza de las discusiones que se requieren al interior del equipo de auditoría respecto de la susceptibilidad de los estados financieros frente a declaraciones equivocadas materiales.	**315, 240**

2.6.1 Vista de conjunto

ISA 315 establece:

14. Los miembros del equipo del contrato deben discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad frente a declaraciones equivocadas materiales.

ISA 240 establece:

27. Los miembros del equipo del contrato deben discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad frente a la declaración equivocada material debida al fraude.
29. El socio del contrato debe considerar qué asuntos se le comunican a los miembros del equipo del contrato que no participaron en las discusiones.

Los miembros del equipo del contrato tienen la responsabilidad continua de discutir:

- Su entendimiento de la entidad a ser auditada;
- Los riesgos de negocio a los cuales la entidad está sujeta;
- La aplicación de la estructura aplicable de información financiera; y
- La susceptibilidad de los estados financieros frente a declaraciones equivocadas materiales, incluyendo fraude.

2.6.2 Comunicación entre los miembros del equipo de auditoría

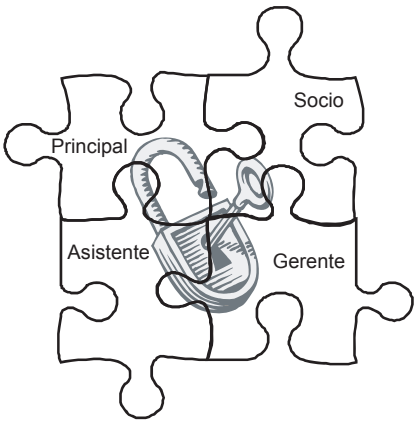
La comunicación entre los miembros del equipo de auditoría es necesaria en todas las etapas del contrato a fin de asegurar que todos los asuntos son considerados de manera apropiada. Los miembros más experimentados del equipo de auditoría, tales como el socio del contrato, pueden compartir sus luces y cualquier experiencia de trabajo anterior con la entidad. Esto incluye identificación y valoración del riesgo, respuestas al riesgo, y presentación de reportes.

Cada miembro del equipo de auditoría tendrá una perspectiva ligeramente diferente de la entidad. Alguna información obtenida por un miembro particular del equipo puede no tener sentido a menos que se combine con información obtenida por otros miembros del equipo. Esto es particularmente verdadero con relación al fraude donde la identificación de pequeños patrones, rarezas y excepciones puede conducir a su detección última.

Una analogía simple es el rompecabezas. Por sí misma, cada parte no le permite a la persona ver todo el cuadro. Solamente cuando se juntan todas las piezas es que se puede ver todo el cuadro. Lo mismo es cierto en auditoría. Solamente cuando se comparten con el equipo el conocimiento / los hallazgos individuales de cada auditor es que surge el cuadro completo.

Muestra 2.6-2

Compartiendo los hallazgos



El compartir en el equipo a menudo se logra en la reunión de planeación de la auditoría. El juicio profesional se usa para determinar qué miembros del equipo del contrato se incluyen, pero la agenda típicamente incluye a los miembros del equipo del contrato.

Nota. No es necesario que todos los miembros del equipo tengan un conocimiento comprensivo de todos los aspectos de la auditoría.

El revisor del control de calidad del contrato, tal y como se describe en ISQC 1 también puede asistir a la reunión (cuando ello aplique) pero solamente como observador/ consultor, no como tomador de decisiones del equipo o como participante en el contrato.

Los objetivos de las discusiones del equipo de auditoría son:

- Compartir luces con base en su conocimiento de la entidad;
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio;
- Obtener un entendimiento del potencial de declaraciones equivocadas materiales (especialmente para las áreas de auditoría que les son asignadas);
- Considerar la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad frente a declaración equivocada material debida a fraude;
- Considerar la aplicación, a los hechos y circunstancias de la entidad, de la estructura aplicable de información financiera; y
- Entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados pueden afectar los otros aspectos de la auditoría incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

No se necesita limitar las discusiones del equipo de auditoría a sólo la reunión de planeación. Se debe fomentar que los miembros del equipo de auditoría comuni-

quen y compartan la información que obtienen durante la auditoría, haciéndolo sobre cualesquiera asuntos de relevancia, particularmente cuando afecta la valoración del riesgo y los procedimientos de auditoría planeados.

2.6.3 Reunión de planeación del equipo de auditoría

Todas las reuniones de planeación deben ser programadas antes del inicio del trabajo de campo. Esto dará el tiempo necesario para preparar o hacer cambios en el plan de auditoría detallado.

Se debe fomentar que los miembros del equipo asistan a las reuniones con una mente que cuestione y estén preparados a participar y compartir la información con una actitud de escepticismo profesional. Deben dejar a un lado cualesquiera creencias arraigadas de que la administración es honesta o repetir enfoques anteriores. La extensión de la discusión debe estar influenciada por los roles, experiencia y necesidades de información de los miembros del equipo del contrato. En la tabla que se presenta en seguida se resaltan las tres áreas clave a abordar.

Muestra 2.6-3

Áreas clave a abordar	Propósito: entender la entidad y tener una discusión abierta
Compartir conocimiento	Discutir asuntos tales como: • La naturaleza de la entidad, administración, la actitud hacia el control interno, experiencia a partir de contratos de auditoría anteriores, y factores significantes de riesgo de negocio. • Conocer los factores internos y externos del riesgo de fraude que afectan la entidad y que pueden crear incentivos/presiones para que la administración u otros: o Cometan fraude; o Permitan la oportunidad para que se cometa fraude; o Tomen ventaja de la cultura o del ambiente corporativos que les permitan a la administración o a otros racionalizar el cometer fraude; y o Usar de manera indebida los activos. Considerar la participación de la administración en la supervisión de los empleados que tienen acceso a efectivo o a otros activos susceptibles de uso indebido. • Cambios inusuales o no-explicados en el comportamiento o en el estilo de vida de la administración o de los empleados. • Cualesquiera denuncias de fraude que hallan llamado la atención del auditor. Identificar: • Cuando los estados financieros pueden ser susceptibles de declaración equivocada material. • Cualesquiera circunstancias que señalen sesgo por parte de la Administración ya sea para sobre-expresar o sub-estimar los ingresos/ resultados.

	Propósito: intercambiar ideas y posibles enfoques de auditoría
Intercambio de ideas	Intercambio de ideas sobre: • Cómo la administración podría cometer y ocultar la información financiera fraudulenta de manera que eluda el control interno. Puede ser útil desarrollar el escenario del fraude con base en la valoración de los factores de riesgo de fraude identificados. Por ejemplo, el gerente de ventas podría lograr bonos mediante el sobre-expresar las cifras de las ventas. Entonces, los métodos más probables serían cambios en la política para el reconocimiento de ingresos ordinarios, o el omitir facturas, y • Cómo los activos de la entidad podrían ser usados en forma indebida o usados para propósitos personales. Considerar: • Las posibles técnicas para sobre/sub-estimar las entradas en el libro diario, sesgo de la administración en estimados/provisiones, cambios en políticas de contabilidad, etc. • Posibles procedimientos/enfoques de auditoría que pueden ser seleccionados para responder a los riesgos valorados.
	Propósito: darle dirección al equipo de auditoría

Dar dirección	Darle dirección al equipo de auditoría:
	
	• Fortalece la importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría. La administración no debe ser tratada ni como que sea totalmente honesta ni como criminales.
	• Resaltar las circunstancias que, si se encuentran, pueden señalar la posibilidad de fraude. Por ejemplo:
	  o Reconocer las señales de alarma (banderas rojas) y seguirles el rastro; y
	  o Una cantidad inmaterial (tal como un reembolso de gastos inflado) podría ser indicador de un problema más grande, tal como la integridad de la administración.
	• Decidir cómo el elemento de impredecibilidad será incorporado en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría a ser aplicados.
	• Ofrecer una vista de conjunto de las secciones de auditoría que aplicará cada uno de los miembros del personal, el enfoque requerido, consideraciones especiales, oportunidad, documentación requerida, la extensión de la supervisión ofrecida, a quién se debe contactar cuando surjan preguntas, revisión del archivo y cualesquiera otras expectativas.
	• Enfatizar la importancia de estar alerta frente a los indicadores de deshonestidad, pero también ser cuidadosos de no saltarse ninguna conclusión, particularmente cuando se discuten los hallazgos con la administración o el personal de la entidad.

Nota. Si algunos miembros del equipo de auditoría no pueden asistir a la reunión, el socio del contrato debe considerar cuáles de los asuntos que surgen en la reunión se les debe comunicar.

Estudio de caso – Discusiones del equipo de auditoría

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Los registros del riesgo de negocio y del riesgo de fraude deben ser revisados en la reunión del equipo de auditoría, así como cualesquiera factores de riesgo adicionales. Todas las veces se debe tomar tiempo para reforzar la necesidad de escepticismo profesional y reportar inmediatamente cualesquiera posibles señales de alarma relacionadas con la ocurrencia de fraude.

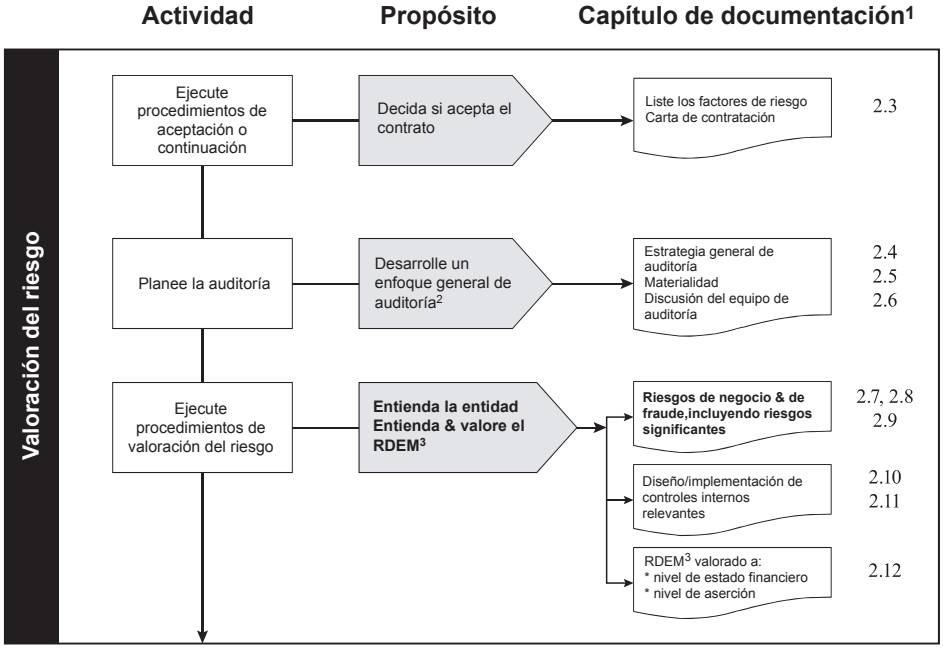
El siguiente ejemplo de la discusión del equipo de auditoría resalta otros asuntos a abordar.

Área de discusión	Respuestas posibles
1. Materialidad y saldos de cuentas significantes.	*Incrementarla a 15,000€ con base en el crecimiento en la rentabilidad y en las ventas.*
2. Oportunidad, fechas clave, y disponibilidad del personal del cliente.	*Confirmar que son razonables las oportunidades del año anterior y nuestras solicitudes para que la administración ayude en la preparación de ciertas programaciones.*
3. ¿Qué podemos aprender de la experiencia pasada, tal como de problemas/eventos que causaron demoras y áreas de sobre/sub auditoría?	*El control interno del inventario fue pobre en el año pasado y resultó en trabajo adicional. El cliente ha señalado que esto será abordado antes de final de año.*
4. ¿Hay cualesquiera nuevas preocupaciones por integridad de la administración, empresa en marcha, litigios, etc.?	*Ver el recorte del periódico re: Parvin. Esto puede ser un hecho aislado pero se necesita tener cautela.*
5. Cambios este año en operaciones del negocio y/o condición financiera, regulaciones de la industria, políticas de contabilidad usadas, y personas.	*Están en funcionamiento planes para crecimiento significante. Esto generará tensión en los recursos de efectivo, control interno y sistemas de operación.*
6. Susceptibilidad de los estados financieros frente al fraude. ¿De qué maneras posibles la entidad podría ser defraudada? Desarrolle algunos escenarios posibles y luego planee procedimientos que podrían confirmar o despejar cualquier sospecha.	*El sesgo de la administración y la posibilidad de que eluda los controles para evitar pasivos tributarios son bastante altos. Debemos mirar estimados de la administración, entradas al libro diario, y el uso de transacciones con partes relacionadas. También, Arjan (el vendedor) tiene un estilo de vida costoso. Debemos mirar los cálculos de los bonos y los ingresos ordinarios por ventas.*

7. Riesgos significantes que requieren especial atención.	*La posibilidad de fallar en los compromisos de pago con los bancos es real dado el crecimiento y la escasez de efectivo. Surjaj dice que este año va a renegociar con el banco para buscar alguna flexibilidad.*
8. Respuestas de auditoría apropiadas ante los riesgos identificados.	*El plan detallado de auditoría fue revisado de alguna manera por el miembro del personal responsable por ello.*
9. Considere la necesidad de habilidades o consultores especializados, pruebas del control interno versus procedimientos sustantivos, la necesidad de introducir impredecibilidad en lagunas pruebas de auditoría, y el trabajo que podría ser realizado por el cliente.	*Especialista en TI para mirar las ventas por Internet y los controles de TI en general. Programar visita para septiembre de este año.*
10. Roles del equipo de auditoría, programación y revisiones del archivo.	*Los planes de auditoría general y detallado han sido actualizados.*

2.7 Riesgos de negocio

Muestra 2.7-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer orientación sobre la identificación y valoración de los riesgos de negocio.	**315**

2.7.1 Vista de conjunto

ISA 315 establece:

100. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material a nivel de estado financiero y a nivel de aserción para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

108. Como parte de la valoración del riesgo que se describe en el parágrafo 100, el auditor debe determinar cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, riesgos que requieren especial consideración de auditoría (a tales riesgos se les define como "riesgos significantes").

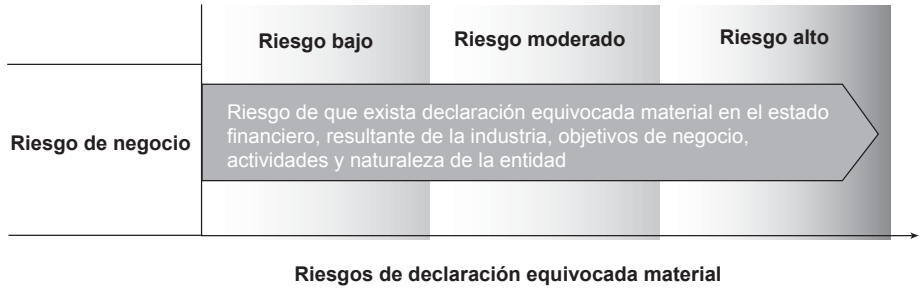
La valoración de los riesgos de declaración equivocada material se hace a:

- Nivel de estado financiero; y
- Nivel de aserción para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

Este capítulo se centra en la identificación y valoración de los riesgos de negocio que resultan de la ejecución de los procedimientos de valoración del riesgo.

2.7.2 Factores de riesgo

Muestra 2.7-2



El entendimiento de los riesgos de negocio incrementa la probabilidad de identificar los riesgos de declaración equivocada material. Sin embargo, el auditor no tiene responsabilidad por identificar o valorar todos los riesgos de negocio.

Los riesgos de negocio resultan de condiciones, eventos, circunstancias, acciones o inacciones que podrían afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias.

Punto a considerar

Es mejor separar la identificación de los riesgos de su valoración. Como los riesgos de negocio pueden ser identificados durante cualquier etapa del compromiso, se debe fomentar que el equipo de auditoría los documente en un solo lugar (para facilidad de referencia y revisión) antes que sean valorados. Esto asegurará que todos los riesgos son documentados y considerados, aún si algunos de los riesgos identificados son valorados más tarde como que son insignificantes y no requieren trabajo adicional.

La tabla que aparece abajo resalta algunos ejemplos de factores de riesgo que pueden señalar la existencia de riesgos de declaración equivocada material.

Muestra 2.7-3

Fuentes de factores de riesgo	
Factores externos	• Estado de la economía y regulación gubernamental; • Alto grado de regulación compleja; • Cambios en la industria en la cual opera la entidad; • Cambios en la cadena de suministro; • Demanda en declive para los productos y servicios de la compañía; • Incapacidad para obtener los materiales que se requieren o el personal con las habilidades que se requieren para la producción; • Sabotaje deliberado para con los productos o servicios de la entidad; y • Restricciones sobre la disponibilidad de capital y crédito.
Estrategias de negocio	• Operaciones en regiones que son económicamente inestables; • Operaciones expuestas a mercados volátiles; • Desarrollo u oferta de productos o servicios nuevos, o movimiento hacia nuevas líneas de negocio; • Ingreso en áreas/transacciones de negocio en las que la entidad tiene poca experiencia; • Establecimiento de objetivos y estrategias inapropiados o irrealistas; • Expansión agresiva en localizaciones nuevas; • Adquisiciones y escisiones; • Alianzas y negocios conjuntos complejos; • Uso de acuerdos de financiación complejos; • Reestructuraciones corporativas; y • Transacciones significantes con partes relacionadas.
Organización de la entidad	• Cultura y gobierno corporativo pobres; • Personal incompetente en posiciones clave; • Cambios en personal clave, incluyendo el retiro de ejecutivos clave; • Complejidad en operaciones, estructura y productos de la organización; • Falla en reconocer la necesidad del cambio tal como en las habilidades que se requieren o el uso de tecnología; • Respuesta a crecimiento o declinación rápidos en las ventas, lo cual puede restringir los sistemas de control interno y las habilidades de la gente • Carencia de personal con habilidades apropiadas en contabilidad e información financiera; • Debilidades en el control interno, especialmente las que no son abordadas por la administración; e • Inconsistencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocio.
Otros	• Fallas en producto o servicio que pueden resultar en pasivos y riesgo reputacional; • Relaciones con proveedores externos de fondos, tales como bancos; • Problemas de empresa en marcha y de liquidez, incluyendo pérdida de clientes importantes; e • Instalación de sistemas de TI nuevos y significantes relacionados con la información financiera

2.7.3 El proceso de valoración del riesgo de la entidad

La valoración del riesgo es uno de los cinco componentes del control interno que la entidad debe usar para:

- Identificar los riesgos de negocio que son relevantes para los objetivos de la información financiera; y
- Formar la base a partir de la cual la administración determinará qué riesgos administrar.

En las entidades más pequeñas, el proceso de valoración del riesgo probablemente sea informal y esté menos estructurado. En esas entidades los riesgos a menudo se reconocen implícita más que explícitamente. La administración puede ser consciente de los riesgos relacionados con la información financiera mediante la participación personal con los empleados y las partes externas. Como resultado, el auditor hará indagaciones a la administración respecto de cómo identifica y administra el riesgo, qué riesgos han sido identificados y administrados, y entonces documenta los resultados.

Punto a considerar

Cuando los factores de riesgo son documentados y valorados por el auditor, es importante que los resultados sean discutidos con la administración de la entidad. Esto ayudará a asegurar que un factor de riesgo significante no haya sido pasado por alto y que la valoración de los riesgos (probabilidad e impacto) sea razonable.

En la medida en que la administración entiende los beneficios de un proceso más formalizado de valoración del riesgo, puede decidir desarrollar, implementar y documentar sus propios procesos. Cuando esto ocurre se requiere que el auditor evalúe su diseño e implementación. Esto conlleva determinar cómo la administración:

- Identifica los riesgos de negocio que son relevantes para la información financiera;
- Estima la significancia de los riesgos;
- Valora la probabilidad de su ocurrencia; y
- Decide las acciones para administrarlos.

Además de considerar el proceso de la entidad, el auditor también debe indagar respecto de:

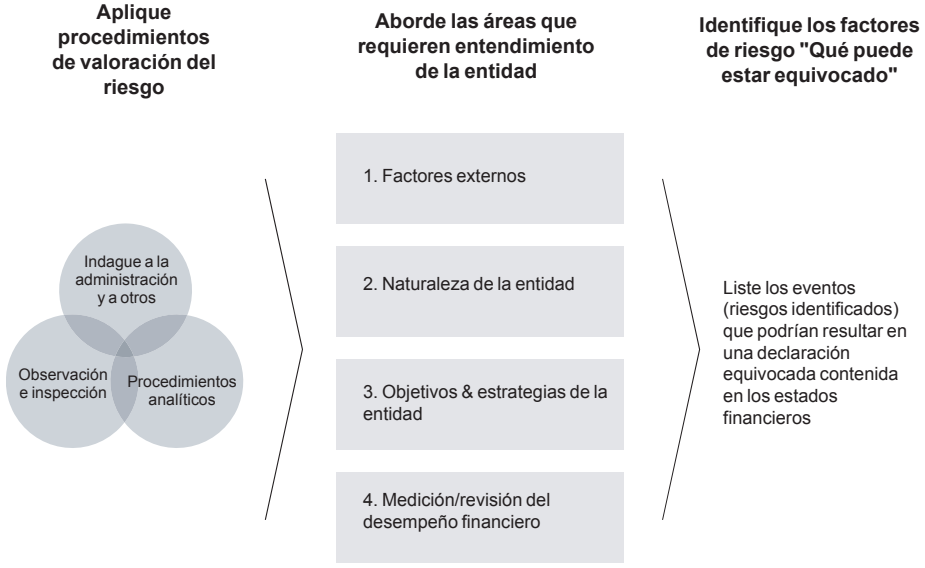
- Los riesgos de negocio que la administración ha identificado y si pueden resultar en declaración equivocada material; y
- Los riesgos de negocio que la administración pueda haber fallado en identificar dentro del proceso de la entidad. Si se encuentran riesgos adicionales, se debe prestar consideración a si hay una debilidad material en el proceso de valoración del riesgo de la entidad, lo cual se debe comunicar a quienes tienen a cargo el gobierno.

Identificación de los riesgos

La identificación del riesgo se deriva de la información obtenida al realizar los tres procedimientos de valoración del riesgo. Primero, identificar los riesgos sin consideración de cualquier control interno que pueda mitigar tales riesgos. (El control interno se trata en el Capítulo 2.10). Valorar por separado los riesgos antes de considerar el sistema de control interno ayudará a identificar cualesquiera riesgos significantes (refiérase al Capítulo 2.9) y ofrece la base necesaria para valorar el diseño y la implementación del control interno de la administración.

El proceso de identificación del riesgo se ilustra en la muestra que se presenta abajo.

Muestra 2.7-4



Para cada riesgo identificado, el auditor consideraría cuidadosamente:

- **¿Cuáles son las implicaciones?**
  ¿Qué tipo de declaración equivocada podría ocurrir en los estados financieros como resultado del riesgo? Por ejemplo, si la entidad comercia con diamantes hay un alto nivel de riesgo inherente (esto es, antes de la consideración de cualquier control interno) de que podrían ser robados. La implicación de este

riesgo es la posibilidad de que el inventario de diamantes en los estados financieros no exista (aserción de existencia) o el valor pueda ser declarado equivocadamente (aserción de valuación). Esta pregunta se vuelve aún más difícil para los riesgos generalizados donde podrían ser numerosas las posibilidades de declaración equivocada. Por ejemplo, si quienes tienen a cargo el gobierno fueran inefectivos, todos los tipos de declaraciones equivocadas (deliberadas u otras) potencialmente podrían permanecer sin ser observadas.

- **¿Qué áreas y aserciones del estado financiero son afectadas?**
  ¿Con cuáles clases específicas de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aserciones relacionadas se relaciona el riesgo? Observe que una cantidad de riesgos identificados estará generalizada a través de la entidad, dado que no se relacionan con áreas o aserciones específicas. Por ejemplo, la falla de la entidad para establecer objetivos y presupuestos de operación podría resultar en diversos tipos de errores sean pasados por alto. Otro ejemplo sería un tenedor de libros / contador incompetente. Esos riesgos no se pueden asignar fácilmente a áreas o revelaciones específicas del estado financiero.

Los riesgos generalizados a menudo se derivan de un débil ambiente de control interno y afectan potencialmente muchas áreas, revelaciones y aserciones del estado financiero. Esos riesgos probablemente afectarán la valoración del riesgo a nivel de estado financiero y requerirán una respuesta general (tal como más trabajo de auditoría, asignación de personal más experimentado, etc.) por parte del auditor.

Evitar la tentación de solamente listar los factores de riesgo que es probable que sean significantes o importantes. Una parte clave de la identificación del riesgo o del evento es desarrollar una lista de los factores de riesgo tan completa como sea posible. Los factores de riesgo que carezcan de consecuencias siempre pueden ser eliminados después que cada riesgo sea valorado de manera apropiada. Esto ayudará a asegurar que todos los riesgos materiales son realmente identificados.

En la medida en que progresa la auditoría, pueden ser identificados riesgos adicionales. Ésos deben ser agregados a la lista de los riesgos identificados y valorados apropiadamente antes de tomar la decisión respecto de cualesquiera procedimientos adicionales de auditoría que se requieran.

2.7.4 Valoración de los riesgos

Luego que el auditor ha identificado los factores de riesgo y los tipos de declaración equivocada contenidos en los estados financieros que pudieran ocurrir, el siguiente paso es valorar o clasificar su significancia. Una vez más, es preferible valorar esos riesgos antes de considerar cualquier control interno que mitigue los riesgos.

Para cada riesgo identificado considerar:

- La probabilidad de ocurrencia del riesgo; y
- El impacto monetario de la ocurrencia del riesgo.

Probabilidad de ocurrencia del riesgo

¿Cuál es la probabilidad de que el riesgo ocurrirá? El auditor puede evaluar esta probabilidad simplemente como alta, media o baja, o mediante el asignar un puntaje numérico, tal como de 1 a 5. A más alto el puntaje, más probable que el riesgo ocurrirá.

Impacto monetario de la ocurrencia del riesgo

¿Si ocurre el riesgo, cuál sería el impacto monetario? Este juicio necesita ser valorado contra una cantidad monetaria especificada. Si no, diferentes personas (con diferentes cantidades en la mente) podrían llegar a conclusiones completamente diferentes. Para los propósitos de la auditoría, la cantidad especificada se relacionaría con lo que constituye una declaración equivocada material de los estados financieros. Esto también puede ser evaluado simplemente como alto, medio o bajo o mediante la asignación de un puntaje numérico, como de 1 a 5.

Los puntajes numéricos para la probabilidad y el impacto pueden ser multiplicados para dar un puntaje combinado o general. Esto puede ser útil para clasificar los riesgos en orden de importancia.

El uso de un formato simple dentro de una hoja de trabajo electrónica puede ser una manera eficiente para realizar este paso. Los riesgos pueden entonces ser clasificados de manera que los riesgos identificados más significantes estén en los primeros lugares de la lista.

El "registro de riesgos" que se presenta abajo ofrece un formato para la identificación y valoración de los riesgos.

Muestra 2.7-5

Registro de riesgos

Entidad: ____ABCCo_ _____
Tolerancia al riesgo para la materialidad de 2500•

	Factor de riesgo	Aserciones abordadas	Valoración del riesgo		
			Proba-bilidad	Impacto €	Comb[1]
			1-5	1-5	Pr x Im
1	La tecnología nueva está reduciendo en forma significante los costos de producción de algunos productos	El inventario o los productos más antiguos podrían volverse obsoletos y por lo tanto sobre-valuados	3	4	12
2	Se está introduciendo nueva legislación ambiental	Nuevos pasivos y pasivos contingentes serán creados por costos de limpieza ambiental	2	4	8
3	Se está introduciendo un nuevo sistema de contabilidad	Podrían ocurrir errores durante el cambio, los cuales no serían prevenidos o detectados	4	2	8
4	El administrador principal de la producción se está retirando	No encontrar un reemplazo confiable podría resultar en que se cometan muchos tipos de errores	3	2	6
5	Bonos administrativos significantes basados en las ventas	Podría existir presión para inflar las ventas para asegurar que se logra el umbral de los bonos	2	2	4

[1] Comb = puntaje combinado del riesgo

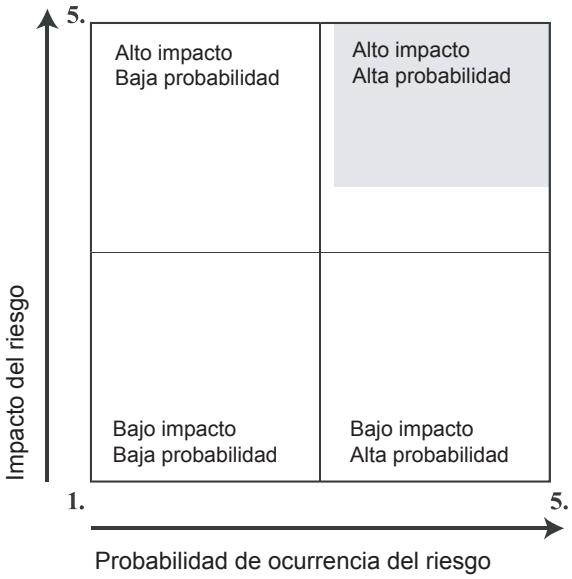
Nota: Al anterior formato también se le puede agregar una columna adicional para identificar o hacer referencia cruzada con el control interno o con los pasos dados por la administración para mitigar el riesgo.

Punto a considerar

En el anterior formato la columna a completar más importante, pero también la más difícil, es "Como resultado, ¿qué puede estar equivocado en los estados financieros?" Es en esta columna que el auditor establece la implicación del riesgo identificado. La disminución en las ventas es un factor de riesgo pero si la entidad la registra exactamente, esto no resultaría en riesgos de declaración equivocada material. Sin embargo, la disminución en las ventas podría resultar en que los inventarios se vuelvan obsoletos o sobre-valuados y las cuentas por cobrar se podrían volver difíciles de recaudar. Es la implicación de cada factor de riesgo lo que el auditor necesita identificar de manera que se pueda desarrollar una respuesta de auditoría que sea apropiada (tal como procedimientos adicionales de auditoría).

Los resultados del proceso de valoración del riesgo también se pueden presentar en una tabla, tal y como se ilustra a continuación.

Muestra 2.7-6



Los riesgos que caen en el área de "alto impacto, alta probabilidad" claramente requieren acción de la administración para mitigarlos. Además, probablemente serán determinados como que son riesgos significantes, los cuales requieren consideración especial de auditoría (refiérase al Capítulo 2.9).

2.7.4 Documentación de los riesgos

Tal y como se resaltó arriba, el auditor debe documentar los elementos clave del entendimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno. La documentación puede ser en memorandos o formas a ser usadas para asegurar que la información se captura en un formato estructurado. A menudo el auditor usará una mezcla de ambos formatos – memorandos y formas.

Punto a considerar

Un punto clave a considerar es cómo se actualizará la documentación en los años siguientes. Si la información se captura de una manera estructurada, puede tomar tiempo prepararla inicialmente pero luego puede ser mucho más fácil de actualizar.

Usar un "registro del riesgo" tal y como el del ejemplo anterior ayuda a asegurar que todos los riesgos están documentados en un lugar central y que son valorados de una manera consistente y sistemática. Cuando tal lista se graba en una hoja electrónica, los riesgos también se pueden clasificar con base en el puntaje de probabilidad, impacto, o combinado.

Un formato estructurado ayuda a asegurar:

- Una base consistente para la valoración del riesgo y la identificación de los riesgos significantes;
- Facilidad de revisión;
- Capacidad para clasificar los riesgos usando diversos criterios; y
- Capacidad para que el auditor comparta la lista con el cliente para su input o para solicitud de que el cliente la prepare para revisión por parte del auditor.

A mayor complejidad de la organización y de los procedimientos de auditoría requeridos, más extensiva la documentación requerida.

Nota: El auditor debe usar su juicio profesional en relación con la manera como se documentan esos asuntos.

Estudio de caso – Entendimiento de la entidad

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Una manera de documentación de los riesgos (tanto de negocios como de fraude) es listarlos en un formato estructurado tal como el registro de riesgos que se usa en el ejemplo que se presenta abajo. Una forma como esta podría ser usada para registrar y valorar todos los factores de riesgo identificados durante la auditoría.

Abajo se ofrece un extracto de la lista de riesgos de Dephta. En la columna "impacto del estado financiero", CEAV se relaciona con las aserciones de Completitud, Existencia, Exactitud y Valuación.*

Registro del Riesgo —— Negocio / Operación

Materialidad 15.000 €

Valore cada riesgo en término de probabilidad e impacto en una escala de 1-5 (1= bajo, 5 = alto)
Discuta esta hoja de trabajo (registro del riesgo) con la administración, para asegurar la completitud y el carácter apropiado de la valoración del riesgo.

		Impacto en EF - CAEV			Valoración del riesgo			
Riesgos identificados	**Como resultado, qué podría estar equivocado?**	Activos	Pasivos	Res[1]	Prob. ocurre	Impacto €	Riesgo combinado	Riesgo significante?
Devoluciones de inventarios no identificadas en el momento de la venta. Depósitos tratados como ingresos ordinarios	Inadecuado reconocimiento de los ingresos ordinarios			EA	3	3	9	N
Pagos contingentes de multas a grandes vendedores al detal por envíos tardíos	No se causen las multas por entregas tardías		CA	C	2	2	4	N
Las devoluciones de inventarios pueden no ser vendibles con los márgenes normales	Se puede requerir el castigo de inventarios	V			3	3	9	N
Grandes ventas a clientes hechas a crédito	Posibles deudas malas	V			3	4	12	N
Se podría incumplir pactos bancarios debido a la rápida expansión y al pobre control de inventarios	Si el banco exige su préstamo la compañía podría ser incapaz de hacerlo, resultando en castigo de activos importantes	V			4	5	20	S
Los controles generales de TI son débiles en una cantidad de áreas	La integridad de los datos puede estar comprometida o se pueden perder datos	Todos	Todos	Todos	3	4	12	N

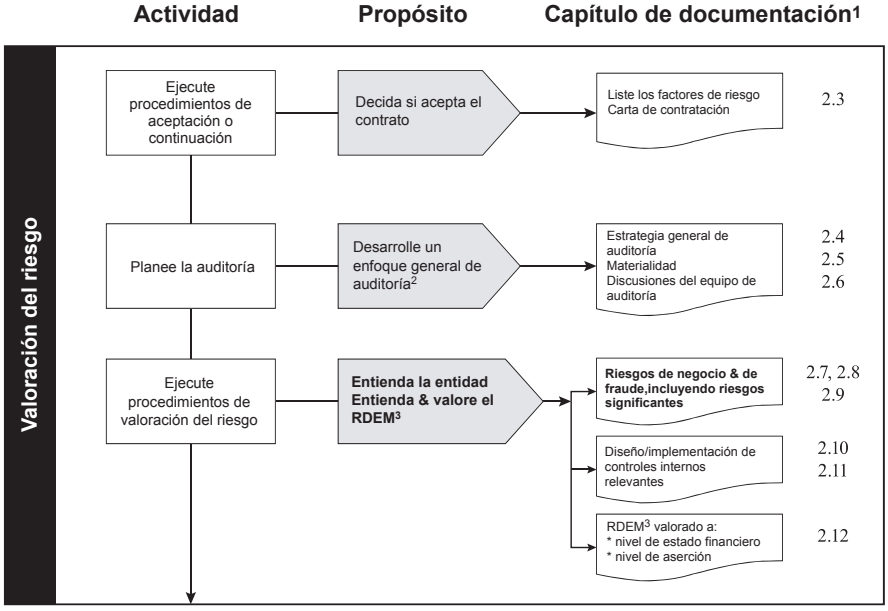
[1] Res = estado de resultados

Nota: La posible violación de los pactos bancarios tiene un puntaje combinado de riesgo de 20 y por consiguiente está siendo considerada como un riesgo significante. Los riesgos significantes requerirán especial consideración de auditoría.

* Tal y como se expresó atrás, se conservan las iniciales originales en inglés: C (completeness = completitud, totalidad), E (existente = exactitud), A (accuracy = exactitud) y V (valuation = valuación) (N del t).

2.8 Riesgos de fraude

Muestra 2.8-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Resaltar el rol del auditor en la valoración de los factores de riesgo que podrían resultar en fraude en los estados financieros y uso indebido de los activos.	**240,315**

2.8.1 Vista de conjunto

ISA 315 establece:

100. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material a nivel de estado financiero, y a nivel de aserción para las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones.

108. Como parte de la valoración del riesgo que se describe en el parágrafo 100, el auditor debe determinar cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, riesgos que requieren especial consideración de auditoría (a tales riesgos se les define como "riesgos significantes").

ISA 240 establece:

3. Al planear y ejecutar la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable, el auditor debe considerar los riesgos de declaración equivocada material contenidos en los estados financieros y debidos a fraude.

24. Durante la auditoría el auditor debe mantener una actitud de escepticismo profesional, reconociendo la posibilidad de que podría existir una declaración equivocada material debida a fraude, no obstante la experiencia pasada del auditor con la entidad respecto de la honestidad e integridad de la administración y de quienes tienen a cargo el gobierno.

27. Los miembros del equipo del contrato deben discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad frente a la declaración equivocada material debida a fraude.

29. El socio del contrato debe considerar qué asuntos comunicar a los miembros del contrato que no participaron en la discusión.

34. Cuando obtiene un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor debe hacer indagaciones a la administración relacionadas con:

(a) Valoración del riesgo, que hace la administración, de que los estados financieros pueden estar declarados equivocadamente en forma material debido a fraude;

(b) Procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo cualesquiera riesgos específicos de fraude que la administración haya identificado o saldos de cuentas, clases de transacciones o revelaciones para los cuales es probable que exista el riesgo de fraude;

(c) Comunicación de la administración, si la hay, a quienes tienen a cargo el gobierno, relacionada con sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad; y

(d) Comunicación de la administración, si la hay, a los empleados, relacionada con sus puntos de vista sobre las prácticas de negocio y el comportamiento ético.

38. El auditor debe hacer indagaciones a la administración, auditoría interna y a otros que dentro de la entidad sean apropiados, para determinar si tienen conocimiento de cualquier fraude actual, sospechado o alegado que afecte la entidad.

43. El auditor debe obtener un entendimiento de cómo quienes tienen a cargo el gobierno ejercen supervisión de 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 esos riesgos.

46. El auditor debe hacer indagaciones a quienes tienen a cargo el gobierno para determinar si tienen conocimiento de cualquier fraude actual, sospechado o alegado que afecte la entidad.

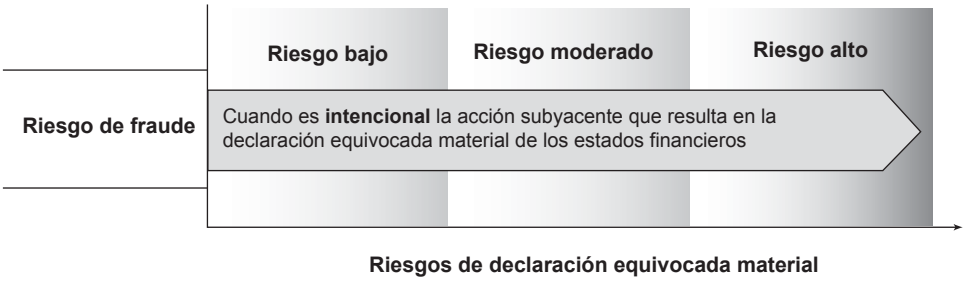
48. Cuando obtiene un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor debe considerar si la información obtenida señala que está presente uno o más factores de riesgo de fraude.

53. Cuando aplica procedimientos analíticos para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor debe considerar las relaciones inusuales o inesperadas que puedan señalar riesgos de declaración equivocada material debida a fraude.

55. Cuando obtiene un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor debe considerar si otra información obtenida señala riesgos de declaración equivocada material debida a fraude.

La valoración del riesgo que se describe en este capítulo se centra en la responsabilidad que tiene el auditor para considerar el fraude que causa una declaración equivocada material contenida en los estados financieros. Esto se describe en ISA 240 pero todavía hace parte de la valoración general del riesgo ejecutada de acuerdo con ISA 315.

Muestra 2.8-2



2.8.2 Fraude

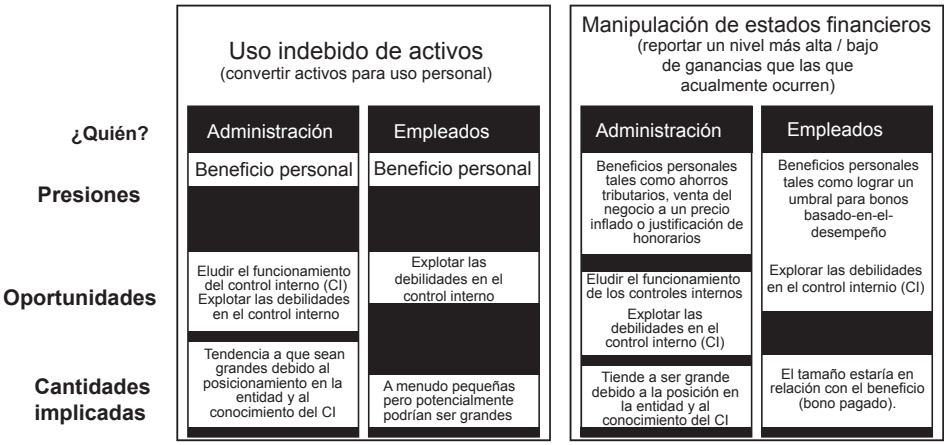
El término "raude" se refiere al acto intencional cometido por uno o más individuos de la administración, de quienes tienen a cargo el gobierno, empleados o terceros, que conlleva el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

Al fraude que implica a uno o más miembros de la administración o de quienes tienen a cargo el gobierno se le refiere como "fraude de la administración". Al fraude que implica solamente a empleados de la entidad se le refiere como "fraude de empleados." En cualquier caso, puede haber colusión dentro de la entidad o con terceros fuera de la entidad.

La muestra que se presenta abajo resalta los tipos y las características del fraude.

Muestra 2.8-3

Tipos y características del fraude



Si bien el fraude puede ocurrir en cualquier nivel de la organización, tiende a ser más serio (e implica cantidades monetarias más altas) cuando está involucrada la administración principal.

Algunas de las principales condiciones que crean un ambiente de fraude incluyen:

- Gobierno corporativo inefectivo;
- Carencia de liderazgo y de "tono desde lo alto" por parte de la administración;
- Altos incentivos dados por el desempeño financiero;
- Complejidad en las reglas, regulaciones y políticas de la entidad;
- Objetivos (targets) presupuestales irreales para que el personal los logre; y
- Control interno inadecuado, especialmente en presencia de cambio organizacional.

Como se puede determinar a partir de lo anterior, el control interno anti-fraude más efectivo sería un compromiso fuerte, por parte de quienes están en el gobierno y en la administración principal, para hacer las cosas correctas. Esto se evidencia mediante la articulación de los valores de la entidad y el compromiso para con la ética que se moldee sobre una base del día-a-día. Esto es cierto para cualquier tamaño de organización.

El triángulo del fraude

El Apéndice B – Naturaleza del Fraude resalta tres condiciones que a menudo proveen pistas para la existencia de fraude. Los contadores forenses a menudo se refieren a esto como el «triángulo del fraude» porque cuando están presentes todas las tres condiciones, es altamente probable que pueda estar ocurriendo fraude.

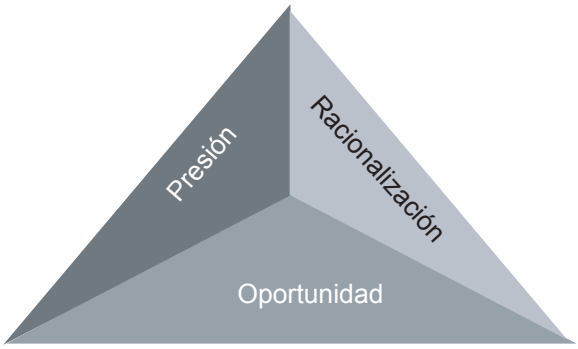
Las condiciones son:

- **Oportunidad**
  La cultura pobre y la carencia de procedimientos inadecuados de control interno a menudo crean la confianza de que el fraude podría no ser detectado.

- **Presión**
  Esto a menudo es generado por necesidades inmediatas (tales como tener deudas personales significantes o satisfacer las expectativas de utilidad de un analista o del banco) que sean difíciles de compartir con otros.

- **Racionalización**
  Racionalización es la creencia de que realmente no se ha cometido fraude. Por ejemplo, quien lo comete racionaliza "esto no es un gran negocio" o "Yo sólo estoy tomando lo que merezco".

Muestra 2.8-4



Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, los miembros del equipo de auditoría pueden identificar un factor de riesgo de fraude que se relacione con uno de los elementos del triángulo. Sin embargo, es menos probable que cualquier auditor identifique todas las tres condiciones juntas (oportunidad, presión, racionalización). Por esta razón, es muy importante que el equipo de auditoría continuamente discuta sus hallazgos durante todo el contrato.

Por ejemplo, en el negocio de la construcción el propietario-administrador puede ofrecer construir una adición significante para la casa de un amigo haciéndolo por un buen precio, en la medida en que sea solamente una transacción en efectivo que no implique papeleo. Dada la posición de propietario-administrador, existe la oportunidad para que eluda los controles internos sobre el reconocimiento de ingresos ordinarios y no registre los ingresos ordinarios provenientes de la venta. La presión puede ser reducir impuestos que de otra manera serían pagables y la racionalización sería que ya está pagando demasiado en impuestos. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, el auditor puede hacer diversos hallazgos.

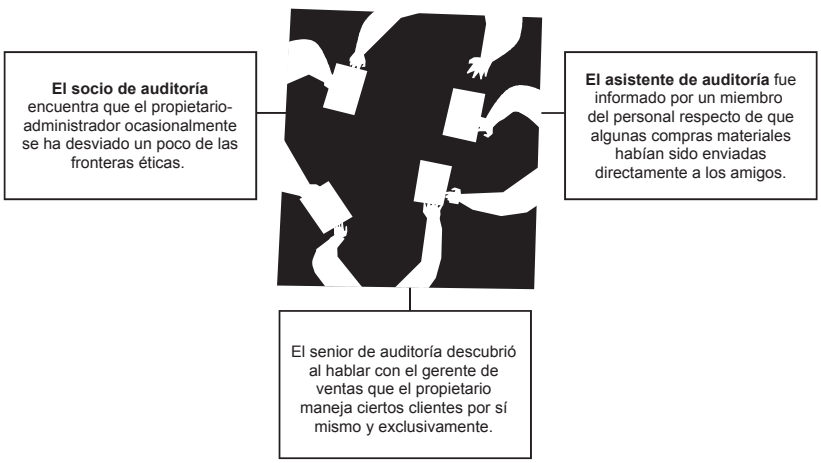
2.8.3 Discusiones del equipo de auditoría

Una parte importante de la consecución de información respecto de los factores del riesgo de fraude y la utilización efectiva del conocimiento que la firma tiene en relación con la entidad es compartir esa información con los otros miembros del equipo de auditoría. Fomente que los miembros del equipo vayan a la reunión con una mente que cuestione, dejando a un lado cualesquiera creencias (construidas posiblemente durante una cantidad de años) de que la administración es honesta y tiene una integridad incuestionable. Para más información sobre las reuniones del equipo de auditoría refiérase al Capítulo 2.6.

Los beneficios de las discusiones del equipo de auditoría se resaltan en la muestra que se presenta abajo.

Muestra 2.8-5

Beneficios de las discusiones del equipo de auditoría



En ausencia de comunicación, sería difícil que cualquier miembro del mencionado equipo de auditoría vea toda la descripción completa. Sin embargo, las discusiones del equipo de auditoría le permiten unir las diferentes partes de la información de manera que pueda verse el cuadro general. El fraude siempre es intencional e implica ocultar información. Su detección a menudo se realiza mirando los patrones, las rarezas, y las excepciones en lo que pueden ser cantidades monetarias muy pequeñas.

Escepticismo profesional

Es responsabilidad de los auditores mantener una actitud de escepticismo profesional en todos los momentos del contrato. La actitud de escepticismo profesional incluye:

- Hacer evaluaciones críticas, con una mente que cuestiona, de la validez de la evidencia de auditoría obtenida;
- Estar alerta a la evidencia de auditoría que contradice o cuestiona la confiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones, así como a la otra información obtenida de la administración y de quienes tienen a cargo el gobierno; y
- Reconocer que la administración siempre está en posición en eludir el que de otra manera es buen control interno.

Al ejecutar su trabajo, los auditores necesitan tener cuidado para evitar:

- Pasar por alto circunstancias inusuales;
- Sobre-generalizar cuando se extraen conclusiones de las observaciones de auditoría;
- Utilizar supuestos erróneos para determinar la naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos de auditoría y para la evaluación de los resultados correspondientes;
- Aceptar menos que evidencia persuasiva a partir de la creencia de que la administración y quienes tienen a cargo el gobierno son honestos e íntegros; y
- Aceptar las representaciones de la administración como sustituto para obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada.

2.8.4 Identificación de los factores del riesgo de fraude

Dado que siempre hay la posibilidad de ocultar el fraude y de que la administración eluda los controles, los auditores necesitan considerar cuidadosamente toda la información obtenida a partir de la aplicación de los tres procedimientos de valoración del riesgo, así como tener discusiones regulares al interior del equipo de auditoría, tal y como se ilustra a continuación.

Muestra 2.8-6

Esos procedimientos incluirán obtener entendimiento y consideración del "tono desde lo alto" o de las actitudes de la administración hacia el ambiente de control interno. Por ejemplo:

- ¿Cómo quienes tienen a cargo el gobierno ejercen supervisión de los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude?
- ¿Cómo la administración aborda el diseño y la implementación del control interno para mitigar esos riesgos? En las entidades más pequeñas, la administración puede escoger de manera concienzuda aceptar el riesgo asociado con la carencia de segregación de funciones debido a los altos niveles de la supervisión diaria de las operaciones.
- ¿Hay fraude actual, sospechado o alegado, que afecte la entidad y la administración ha descubierto cualesquiera errores materiales?
- Las personas diferentes al propietario y a la administración principal, ¿qué perspectivas tienen sobre la cultura, el estilo de operación de la administración, la posibilidad que tiene la administración para eludir los controles, y la existencia de los factores de riesgo de fraude?
- ¿Hay áreas específicas de vulnerabilidad tales como los estimados de la administración, reconocimiento de ingresos, uso de entradas en el libro diario, transacciones con partes relacionadas, etc.?

Este entendimiento de la entidad también debe incluir al control interno sobre la información financiera. Refiérase a las discusiones sobre el control interno contenidas en los Capítulos 1.2 y 2.10.

Ejemplos de factores del riesgo de fraude

Los factores del riesgo de fraude que se identifican en el Apéndice 1 de ISA 240 (y que se resumen en la siguiente tabla para las entidades más pequeñas) son ejemplos que típicamente los auditores enfrentan en un amplio rango de situaciones.

Muestra 2-8.7

Información financiera fraudulenta	
Tono desde lo alto Corresponde a las capacidades, presiones, estilo y actitud de la administración, relacionados con el control interno el proceso de información financiera.	**1. Presiones** • Bonos Una parte importante de la compensación de la administración o del personal está representada por bonos (u otros incentivos), cuyo valor es contingente de que la entidad logre objetivos (targets) excesivamente agresivos para resultados de operación, posición financiera, o flujos de efectivo. • Pronósticos La administración se compromete con instituciones financieras, acreedores y otros terceros lo que parece son pronósticos excesivamente agresivos o claramente poco realistas. • Reducción de impuestos La administración está interesada en conseguir medios inapropiados para minimizar las ganancias reportadas por razones motivadas por impuestos.
	2. Oportunidades • Actitudes de la administración Falla de la administración para expresar/comunicar una actitud apropiada en relación con el control interno y el proceso de información financiera tal que: o La administración no comunica ni respalda, de manera efectiva, los valores o la ética de la entidad, o la administración comunica de manera inapropiada los valores o la ética; o La administración está dominada por una sola persona o por un pequeño grupo sin el control interno que compense tal como la supervisión efectiva por parte de quienes tienen a cargo el gobierno; o La administración no monitorea adecuadamente los procedimientos de control interno significantes; o La administración falla en corregir oportunamente las debilidades materiales conocidas en el control interno; o La administración establece objetivos (targets) y expectativas financieros excesivamente agresivos para el personal de operación; o La administración expresa un desacuerdo significante por las autoridades regulatorias; y o La administración continúa empleando inefectivos personal de contabilidad y/o tecnología de la información. • Rotación Hay una rotación alta de los miembros de la administración, del consejo legal o de la junta.

	• Relaciones administración/auditor Hay relaciones tensas entre la administración y el auditor actual/predecesor: o Disputas frecuentes sobre asuntos de contabilidad, auditoría o información; o Exigencias no-razonables contra el auditor, incluyendo restricciones de tiempo irracionales relacionadas con la terminación de la auditoría o la emisión del reporte del auditor; o Restricciones formales o informales sobre el auditor, que limitan de manera inapropiada el acceso del auditor a personas o información o que limitan la capacidad del auditor para comunicar de manera efectiva con quienes tienen a cargo el gobierno; y o Comportamiento dominante de la administración en el trato con el auditor, especialmente cuando conlleva intentos para influir en el alcance del trabajo del auditor. • Estructura de gobierno corporativo La estructura de gobierno corporativo es débil o inefectiva, tal y como lo evidencia la inexperiencia o carencia de miembros, miembros que no son independientes de la administración o que le prestan poca atención a los asuntos relacionados con la información financiera y a los sistemas de contabilidad y control interno.

Información financiera fraudulenta	
Condiciones de la industria Corresponde al entorno económico y regulatorio en el cual opera la entidad	• Nuevos requerimientos de cumplimiento Nuevos requerimientos de contabilidad, estatutarios o regulatorios que podrían deteriorar la estabilidad financiera o la rentabilidad de la entidad. • Desafíos operacionales Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado por márgenes que declinan. • Tendencias de la industria o Industria en declive con crecientes fallas de negocios y significantes disminuciones en la demanda de los clientes; y o Cambios rápidos en la industria, tales como alta vulnerabilidad frente a la tecnología rápidamente cambiante o rápida obsolescencia del producto.
Características de operación y estabilidad financiera Corresponde a la naturaleza y complejidad de la entidad y sus transacciones, la condición financiera de la entidad, y su rentabilidad	• Flujos de efectivo o Incapacidad para generar flujos de efectivo a partir de las operaciones mientras que se reporta crecimiento de los ingresos y de las ganancias; y o Presión significante para obtener el capital adicional necesario para mantenerse competitivo, considerando la posición financiera de la entidad (incluyendo la necesidad de fondos para financiar investigación y desarrollo o desembolsos de capital importantes). • Estimados o Activos, pasivos, ingresos ordinarios o gastos basados en estimados significantes que incluyes juicios o incertidumbres inusualmente subjetivos; y o Estimados sujetos a cambio significante en el corto plazo que pueden tener un efecto financieramente perturbador en la entidad (tal como recuperabilidad de las cuentas por cobrar, valuación de inventario, oportunidad del reconocimiento de ingresos, o diferir de manera significativamente los costos).

	• Partes relacionadas o Transacciones significantes con partes relacionadas que no son del curso ordinario del negocio; y o Transacciones significantes con partes relacionadas que no son auditadas o son auditadas por otra firma • Complejidad o Transacciones significantes, inusuales o altamente complejas (especialmente las de cierre de final de año) que generan preguntas difíciles relacionadas con la sustancia sobre la forma; o Cuentas bancarias significantes u operaciones con subsidiarias en jurisdicciones de paraísos fiscales para las cuales parece que no hay justificación clara de negocio; o Estructura organizacional demasiado compleja que implica entidades legales numerosas o inusuales, líneas directivas de autoridad; o acuerdos contractuales sin propósito de negocios que sea aparente; y o Dificultad para determinar la organización o persona (o personas) que controla la entidad. • Crecimiento/rentabilidad Crecimiento o rentabilidad inusualmente rápido, especialmente en comparación con el de otras compañías en la misma industria. • Dependencias/vulnerabilidades o Especialmente vulnerable a los cambios en las tasas de interés; o Inusual alta dependencia frente a la deuda, la capacidad marginal para satisfacer los requerimientos de reembolso de la deuda, o pactos de deuda que son difíciles de mantener; o Programas de incentivos poco reales y agresivos de ventas o rentabilidad; o La amenaza de quiebra inminente, ejecución hipotecaria; o toma hostil; o Consecuencias adversas en transacciones significantes pendientes (tales como combinación de negocios o adjudicación de contratos) si se reportan resultados financieros pobres; y o Posiciones financieras pobres o en deterioro cuando la administración haya garantizado personalmente las deudas significantes de la entidad.

Muestra 2.8-8

Uso indebido de activos	
Susceptibilidad de los activos frente al robo	• Se tienen a mano o se procesan grandes cantidades de efectivo; • Características del inventario, tales como tamaño pequeño combinado con alto valor y alta demanda; • Activos fácilmente convertibles, tales como bonos al portador, diamantes, o chips de computador; y • Características de los activos fijos, tales como tamaño pequeño combinado con mercadeabilidad y carencia de identificación del propietario.

Ausencia de control interno	• Carencia de supervisión apropiada por parte de la administración (por ejemplo, supervisión inadecuada o monitoreo inadecuado de localizaciones remotas); • Carencia de procedimientos para visualizar a quienes aplican para el trabajo en posiciones donde los empleados tienen acceso a activos susceptibles de uso indebido; • Mantenimiento inadecuado de los registros para los activos susceptibles a uso indebido; • Carencia de segregación de funciones apropiada o de verificaciones independientes; • Carencia de un apropiado sistema de autorización de aprobación de las transacciones (por ejemplo, en compras); • Salvaguardas físicas pobres sobre efectivo, inversiones, inventario o activos fijos; • Carencia de documentación oportuna y apropiada para las transacciones (por ejemplo, créditos para devoluciones de mercancías); y • Carencia de vacaciones obligatorias para los empleados que desempeñan funciones clave de control interno.

2.8.5 Valoración del riesgo de fraude

Una vez que han sido identificados los factores de riesgo de fraude (a partir de desempeñar procedimientos de valoración del riesgo), el siguiente paso es valorar la probabilidad de que ocurra el riesgo y si podría resultar en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros. Se deben seguir los mismos procedimientos de valoración del riesgo que se siguen para los riesgos de negocio y que se resaltan en el Capítulo 2.7.

Documentación

El auditor debe documentar los factores del riesgo de fraude identificados y su valoración. Cuando decide qué forma de documentación se requiere, considere cómo será actualizada en los años posteriores. Si la información se captura de una manera estructurada, puede tomar más tiempo prepararla inicialmente pero puede ser mucho más fácil actualizarla después.

Punto a considerar

Separe las listas de los factores del riesgo de fraude y los riesgos de negocio. Algunos riesgos de negocio, tales como acuerdos complejos de financiación, podrían resultar en que se cometan errores simples pero también podrían ocultar fraude. Es preferible documentar por separado los riesgos de negocio y de fraude valorados.

El mismo ‘registro del riesgo’ que se ilustra en el Capítulo 2 para los riesgos de negocio puede ser usado para documentar los factores del riesgo de fraude. La muestra 2.8-9 ofrece un ejemplo sencillo.

Muestra 2.8-9

Registro del riesgo – Fraude

Materialidad 15,000•
Valore cada riesgo en términos de probabilidad e impacto en una escala de 1-5 (1= bajo, 5 = alto)
Discuta su hoja de trabajo (registro del riesgo) con la administración para asegurar la completitud (totalidad) y el carácter apropiado de la valoración del riesgo.

		Impacto en EF - CAEV			Valoración del riesgo			
Riesgos identificados	**Como resultado, ¿qué podría estar equivocado en el estado financiero?**	Activos	Pasivos	Res[1]	Probab ocurre	Impacto €	Riesgo combin	Riesgo significante?
Los flujos de efectivo son apretados debido a la entrega tardía de un contrato principal. Tomará tiempo rectificar los problemas.	El propietario-administrador puede intentar cubrir las pérdidas en el contrato para evitar preguntas duras por parte del banco	EV	C	A	3	3	9	No
Este año los objetivos de las ventas para los bonos pueden ser poco alcanzados para una cantidad de vendedores	Los vendedores pueden intentar inflar sus ingresos ordinarios por ventas para asegurar que se cumplen los objetivos	EV		C	3	2	6	No
Inconsistencia en el reconocimiento de ingresos ordinarios	Los ingresos ordinarios podrían ser inflados o registrados en el período equivocado	ECA		ECA	4	5	20	Sí

[1]... Estado de resultados.

Nota: El reconocimiento de ingresos ordinarios se considera un riesgo significante que requerirá especial atención.

Cuando tal lista se registra en una hoja electrónica, los riesgos también se pueden clasificar con base en la probabilidad, el impacto, o el marcador del riesgo combinado. Se debe usar el juicio profesional en relación con la manera como se documentan esos asuntos.

Punto a considerar

Tenga listas separadas para los factores de riesgo de negocio y para los factores de riesgo de fraude. Observe que algunos factores de riesgo de negocio también serán factores de riesgo de fraude. Por ejemplo, el reconocimiento de ingresos se incluyó en el «registro del riesgo» de negocios/operación en el Capítulo 2.7 y en el anterior registro del riesgo de fraude.

Esta separación también es útil para:

- Identificar posibles presiones, oportunidades y racionalización por el fraude;
- Identificar la susceptibilidad que saldos de cuenta y transacciones particulares tienen frente al fraude; y
- Diseñar una apropiada respuesta de auditoría.

Estudio de caso – Riesgos de fraude

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Los riesgos de fraude se pueden documentar usando la misma estructura que para los riesgos de operación. Un enfoque posible es documentar los riesgos según los encabezados de oportunidades, presiones y racionalizaciones.

Abajo se ofrece un extracto de la lista de riesgos de Dephta. En la columna "impacto del estado financiero", CEAV se relaciona con las aserciones de Completitud, Existencia, Exactitud y Valuación.*

Registro del riesgo – Fraude

Materialidad ____15.000€_____

Valore cada riesgo en términos de probabilidad e impacto en una escala de 1-5 (1= bajo, 5 = alto)
Discuta su hoja de trabajo (registro del riesgo) con la administración para asegurar la completitud (totalidad) y el carácter apropiado de la valoración del riesgo.

		Impacto en EF - CAEV			Valoración del riesgo			
Riesgos identificados	**Como resultado, ¿qué podría estar equivocado?**	Activos	Pasivos	Res[1]	Probab ocurre	Impacto €	Riesgo combin	Riesgo signific?
Presiones								
Minimizar carga tributaria	Sesgo de la administración en los estimados	CA	C		4	4	16	N
	Entradas no-autorizadas en el libro diario	Todas	Todas		4	5	20	S
El rápido crecimiento genera presiones en la financiación	Manipulación de los EF para evitar violar pactos bancarios	Todas	Todas		4	5	20	S
Los bonos de los vendedores se basan en las ventas por encima de ciertos umbrales	Ventas infladas para lograr los umbrales	CV		E	3	3	9	N
Pagar sobornos para obtener contratos	Actos ilegales	C	CE	A	2	3	6	N
Oportunidades								
Control pobre sobre el inventario	Bienes robados	E			4	3	12	N
Control pobre sobre ventas en efectivo	Bienes robados / efectivo robado	E			4	3	12	N
Transacciones con partes relacionadas	Ventas/compras podrían ser sub-valudadas/sobre-valuadas	V		V	3	3	9	N
Expansión significante en el uso de transacciones con partes relacionadas	Ventas/compras podrían ser sub-valudadas/sobre-valuadas	V	V	V	4	5	20	S
Racionalización								
Baja moral entre los trabajadores temporales	Bienes robados	E			3	2	6	N

[1] Res = estado de resultados

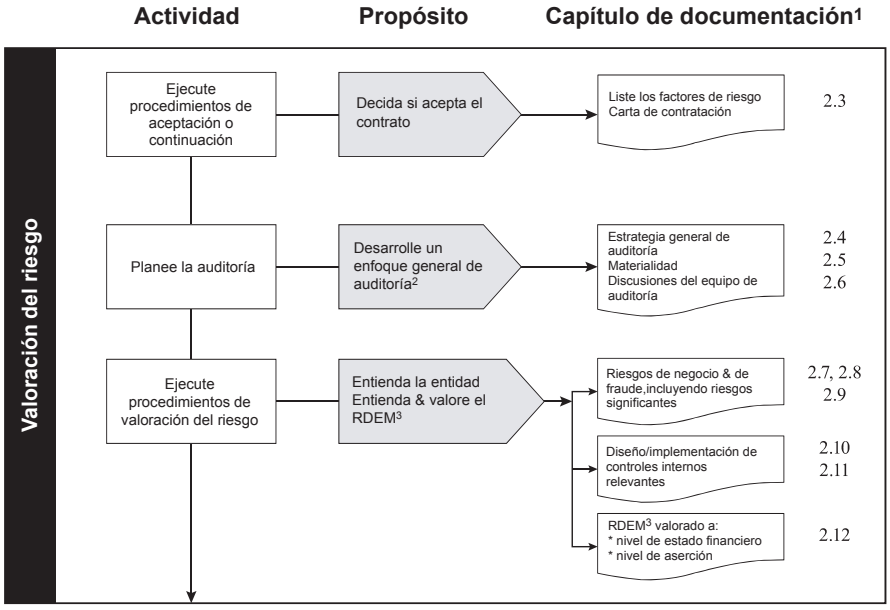
* Tal y como se expresó atrás, se conservan las iniciales originales en inglés: C (completeness = completitud, totalidad), E (existente = exactitud), A (accuracy = exactitud) y V (valuation = valuación) (N del t).

Nota: El posible sesgo de la administración en estimados, entradas no-autorizadas al libro diario, las presiones para financiar el crecimiento rápido, y las transacciones con partes relacionadas han sido identificados como riesgos significantes. Los riesgos significantes requerirán especial consideración de auditoría.

La columna de la respuesta de auditoría se puede usar para hacer referencia cruzada entre los factores de riesgo y los procedimientos de auditoría que tratan el riesgo identificado.

2.9 Riesgos significantes

Muestra 2.9-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer orientación sobre la naturaleza y determinación de los riesgos significantes y las consecuencias para la auditoría.	**240,315**

2.9.1 Vista de conjunto

ISA 315 establece:

108. Como parte de la valoración del riesgo que se describe en el parágrafo 100, el auditor debe determinar cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, riesgos que requieren especial consideración de auditoría (tales riesgos se definen como "riesgos significantes").

113. Para los riesgos significantes, en la extensión en que el auditor no lo haya hecho, el auditor debe evaluar el diseño de los controles

relacionados de la entidad, incluyendo las actividades de control relevantes, y determinar si han sido implementados.

ISA 240 establece:

57. Cuando se identifican y valoran los riesgos de declaración equivocada material a nivel de estado financiero, y a nivel de aserción para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, el auditor debe identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material debida a fraude. Esos riesgos valorados que podrían resultar en una declaración equivocada material debida a fraude son riesgos significantes y de acuerdo con ello, en la extensión en que no lo haya hecho, el auditor debe evaluar el diseño de los controles relacionados de la entidad, incluyendo las actividades de control relevantes, y determinar si han sido implementados.

ISA 330 establece:

44. Cuando, de acuerdo con el parágrafo 108 de ISA 315, el auditor haya determinado que un riesgo valorado de declaración equivocada material a nivel de aserción es un riesgo significante y el auditor planee confiar en la efectividad de la operación de los controles que tienen la intención de mitigar ese riesgo significante, el auditor debe obtener la evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de esos controles, haciéndolo a partir de las pruebas de los controles aplicadas en el período actual.

51. Cuando, de acuerdo con el parágrafo 108 de ISA 315, el auditor ha determinado que el riesgo valorado de declaración equivocada material a nivel de aserción es un riesgo significante, el auditor debe aplicar procedimientos sustantivos que sean respuesta específica a ese riesgo.

2.9.2 Determinación de los riesgos significantes

Una parte clave del proceso de valoración del riesgo es determinar cuáles de los riesgos de negocio y de fraude identificados son, a juicio del auditor, significantes.

Los riesgos significantes:

- Surgirán en la mayoría de las auditorías; y
- Requieren especial consideración de auditoría.

La determinación de cuáles riesgos son significantes se basa en:

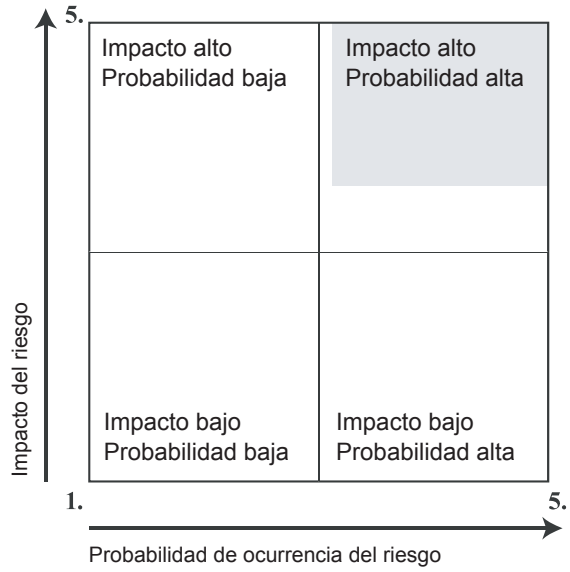
- La naturaleza del riesgo;

- Consideración del efecto que cualquier control interno identificado tiene para el riesgo;
- La magnitud (tamaño) probable de la declaración equivocada potencial (o de múltiples declaraciones equivocadas); y
- La posibilidad (probabilidad) de que ocurra el riesgo.

Observe que la determinación del riesgo significante se basa en el riesgo inherente (antes de considerar el control interno relacionado) y no en el riesgo combinado (considerando los riesgos tanto inherente como de control interno). Por ejemplo, una compañía con un inventario grande de diamantes tendría un riesgo inherente alto de robo. La respuesta de la administración es mantener instalaciones seguras y conservar los diamantes en una caja de seguridad que esté vigilada en todo momento. Los riesgos combinados de declaración equivocada material son por consiguiente mínimos. Sin embargo, a causa de que el riesgo de pérdida (antes de considerar el control interno) es altamente probable y su tamaño tendría un impacto material en los estados financieros, el riesgo sería determinado como "significante".

El Capítulo 2.7 contiene una tabla que muestra la valoración de los riesgos con base en la probabilidad y el impacto. Los riesgos que caen dentro del área sombreada de la tabla que se presenta abajo (impacto alto, probabilidad alta) ciertamente serían considerados como riesgos significantes.

Muestra 2.9-2



2.9.3 Áreas a considerar

Cuando considera si existen riesgos significantes, el auditor consideraría los siguientes asuntos (refiérase al parágrafo 109 de ISA 315):

- Si el riesgo es un riesgo de fraude;
- Si el riesgo está relacionado con desarrollos significantes económicos, de contabilidad u otros y, por consiguiente, si requiere atención específica;
- La complejidad de las transacciones;
- Si el riesgo implica transacciones significantes con partes relacionadas;
- El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente la que conlleva un rango amplio de incertidumbre en la medición; y
- Si el riesgo implica transacciones significantes que están por fuera del curso normal de los negocios de la entidad, o que de otra manera parece son inusuales.

En las entidades más pequeñas, los riesgos significantes a menudo se relacionan con los asuntos que se resaltan en la tabla que aparece abajo.

Materia sujeto/ Información	Características
Transacciones significantes no-rutinarias	• Riesgo inherente alto (probabilidad e impacto) • Ocurren con poca frecuencia • No están sujetas a procesamiento sistemático • Inusuales debido a su tamaño o naturaleza (tal como la adquisición de otra entidad) • Requieren intervención de la administración: o Para especificar el tratamiento contable; y o Para la recolección y el procesamiento de los datos. • Conllevan cálculos o principios de contabilidad completos • La naturaleza de las transacciones hace que para la entidad sea difícil implementar controles internos efectivos sobre los riesgos
Asuntos que requieren juicio significante	• Riesgo inherente alto • Conllevan significante incertidumbre en la medición (tal como el desarrollo de estimados de contabilidad) • Los principios de contabilidad involucrados pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones (tales como la preparación de estimados de contabilidad o la aplicación del reconocimiento de ingresos ordinarios) • El juicio requerido puede ser subjetivo, complejo, o puede requerir supuestos sobre los efectos de los eventos futuros (tales como los juicios sobre valor razonable, valuación de inventarios sujetos a obsolescencia rápida, etc.)

Cuando identifica los riesgos significantes el auditor también debe considerar los siguientes factores:

- ¿Hay potencial para que ocurra fraude?
- ¿El riesgo está relacionado con significantes desarrollos económicos o cambios en contabilidad u otros?
- ¿Están implicadas transacciones complejas?
- ¿Hay transacciones significantes con partes relacionadas?
- ¿Hay un alto grado de subjetividad en la medición de la información financiera, especialmente en áreas que implican un rango amplio de incertidumbre en la medición?
- ¿Hay transacciones significantes que estén por fuera del curso normal de los negocios de la entidad, o que de otra manera parece que son inusuales?

2.9.4 Respondiendo a los riesgos significantes

Cuando el riesgo es clasificado como que es «significante», el auditor debe responder tal y como se resalta abajo.

Se deben evaluar el diseño y la implementación del control interno

El auditor debe evaluar el diseño del sistema de control interno relacionado de la entidad, incluyendo las actividades de control interno que son relevantes, y determinar si han sido implementadas. Esto es necesario para darle al auditor información adecuada para que desarrolle un enfoque de auditoría que sea efectivo.

Las actividades de control interno podrían incluir:

- Revisión, por parte de la administración principal o de expertos, de los supuestos (usados en los estimados);
- El proceso formal para la preparación de las estimaciones; y
- Aprobación de la respuesta por quienes tienen a cargo el gobierno.

Cuando los asuntos significantes que no son rutinarios o que requieren juicio no están sujetos al control interno de rutina (tales como el evento que ocurre una sola vez o que es anual), el auditor debe evaluar la conciencia que la administración tiene respecto de los riesgos, así como el carácter apropiado de su respuesta. Por ejemplo, si la entidad compró los activos de otro negocio, la respuesta de la entidad puede incluir contratar un valuador independiente para los activos adquiridos, la aplicación de los principios de contabilidad que sean apropiados, y la revelación adecuada de la transacción en los estados financieros.

Cuando el auditor juzga que la administración no ha respondido de manera apropiada (mediante la implementación del control interno sobre los riesgos significantes) y que existe una debilidad material en el control interno de la entidad:

- El asunto debe ser comunicado (tan pronto como sea posible) a quienes tienen a cargo el gobierno; y
- Se deben considerar las implicaciones que tiene para la valoración del riesgo hecha por el auditor (determinando los procesos adicionales de auditoría que se pueden requerir para tratar el riesgo valorado).

No se permite confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores

Cuando se planea la prueba de la efectividad de la operación para el control que mitiga un riesgo significante, el auditor no puede confiar en la evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación del control interno obtenida en auditorías anteriores. (Refiérase al parágrafo 41 de ISA 330).

Los procedimientos sustantivos deben responder de manera específica al riesgo identificado

Los procedimientos sustantivos relacionados con los riesgos significantes deben tratar el riesgo específico identificado. También deben ser diseñados para obtener evidencia de auditoría con alta confiabilidad.

En muchos casos, los procedimientos del auditor para los riesgos significantes serán una extensión de los procedimientos que serían planeados en cualquier caso. Por ejemplo, si el riesgo significante relacionado con el sesgo potencial de la administración en la preparación de un estimado, los procedimientos sustantivos tratarían la validez de los supuestos usados, identificando las fuentes y considerando la confiabilidad de la información usada (tanto interna como externa), la existencia de cualquier sesgo en los estimados del año anterior comparados con hechos actuales, y los métodos usados en el cálculo del estimado.

Los solos procedimientos sustantivos analíticos no son respuesta suficiente

El uso de los procedimientos sustantivos analíticos por sí mismos no se considera una respuesta apropiada para tratar un riesgo significante. Cuando el enfoque frente a los riesgos significantes consta solamente de procedimientos sustantivos, los procedimientos de auditoría pueden estar compuestos por:

- Solo pruebas de los detalles; o
- Una combinación de pruebas de los detalles y procedimientos sustantivos analíticos.

Para orientación adicional sobre el diseño de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos, refiérase al Capítulo 3.3.

Estudio de caso – Riesgos significantes

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

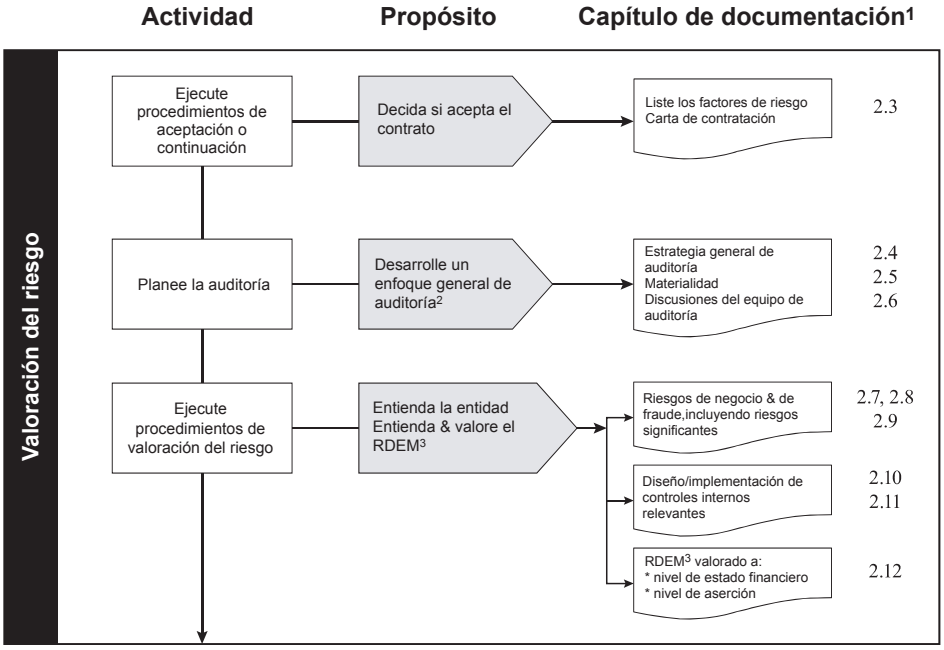
Los riesgos significantes pueden ser identificados de la lista de los factores de riesgo y su valoración. Refiérase a los ejemplos del «Registro del riesgo» contenidos en la discusión del estudio de caso para los Capítulos 2.6 y 2.7. Tal forma también puede ser usada para hacer referencia cruzada de cada riesgo significante con el plan detallado de auditoría relacionado.

Para cada riesgo significante identificado, se debe documentar la respuesta de la administración y desarrollar procedimientos de auditoría apropiados que respondan al riesgo específico.

Riesgo significante	Respuesta de la administración	Respuesta de auditoría	Ref PT
¿La compañía ha violado los términos de su financiación bancaria? *Si lo ha hecho, el banco podría pedir el pago total. Si esto sucedió, la compañía podría ser incapaz de operar normalmente, lo cual podría resultar en el castigo de activos importantes.*	*Preparación y monitoreo de los pronósticos de los flujos de efectivo.* *Renegociar la cantidad y los términos de la financiación.*	*Mirar los planes de crecimiento de la compañía y si los pronósticos de los flujos de efectivo son realistas.* *Revisar y comparar los resultados actuales y los flujos de efectivo.* *Asegurar que las valuaciones de las cuentas por cobrar y de los inventarios (la seguridad por los préstamos) son razonables).* *Revisar la solicitud de refinanciación presentada al banco.*	*(No se incluye)*
Podría ocurrir manipulación de los estados financieros para evitar que se violen los pactos con el banco.	*Ninguna. La administración no ve que esto sea un riesgo.*	*Revisión cuidadosa de los supuestos usados en los pronósticos de los flujos de efectivo y las bases a partir de las cuales se preparan los reportes de los flujos de efectivo. También asegurar que las bases para las valuaciones de las cuentas por cobrar y de los inventarios son válidas y correctas.*	

Reconocimiento inconsistente de los ingresos ordinarios.	*Los contratos de venta superiores a 500€ son revisados por el gerente de ventas.*	*Revisión de los contratos principales (y de una muestra de los contratos más pequeños) y discusión con el gerente de ventas para asegurar que los ingresos ordinarios fueron reconocidos apropiadamente en el año.*	
Entradas no-autorizadas al libro diario.	*La administración ha de acordar poner en funcionamiento una política que requiere la aprobación de todas las entradas al libro diario pero todavía no ha sido implementada.*	*Identificar y revisar todas las entradas al libro diario superiores a 1,500€ y todas las entradas en el mes antes y después del final del año.*	
Expansión significante en el uso de transacciones con partes relacionadas.	*La política es que todas las transacciones con partes relacionadas sean identificadas como tales y conducidas según los términos normales de venta. Esto incluye cualesquiera activos o servicios corporativos dados para uso personal de la administración o de los empleados.*	*Revisar el entendimiento que los empleados tienen respecto de la política, haciéndolo mediante indagación e inspección.* *Buscar asegurar que todas las transacciones con partes relacionadas han sido identificadas y que las transacciones, los términos de venta, la naturaleza de las transacciones y las fechas son realmente apropiadas.*	

2.10 Control interno



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer orientación sobre: • El control interno relevante; • El alcance del entendimiento que se requiere; y • Los niveles de control y los cinco componentes del control interno.	**315**

2.10.1 Vista de conjunto

ISA 315 establece:

41. El auditor debe obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría.

67. El auditor debe obtener un entendimiento del ambiente de control.

76. El auditor debe obtener un entendimiento de los procesos de la entidad para la identificación de los riesgos de negocio que son relevantes para los objetivos de la información financiera y decidir sobre las acciones para tratar esos riesgos, así como los resultados consiguientes.

81. El auditor debe obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, que es relevante para la información financiera, incluyendo las siguientes áreas:

- **Las clases de transacciones, en las operaciones de la entidad, que son significantes para los estados financieros.**
- **Los procedimientos, dentro de los sistemas tanto de TI como manuales, mediante los cuales esas transacciones se inician, registran, procesan y reportan en los estados financieros.**
- **Los registros de contabilidad relacionados, sean electrónicos o manuales, que respaldan la información, así como las cuentas específicas contenidas en los estados financieros, con relación al inicio, registro, procesamiento y presentación de reportes de las transacciones.**
- **Cómo el sistema de información captura los eventos y condiciones, diferentes a las clases de transacciones, que son significantes para los estados financieros**
- **El proceso de información financiera usado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo los estimados y revelaciones de contabilidad significantes.**

89. El auditor debe entender cómo la entidad comunica los roles y las responsabilidades de la información financiera, así como los asuntos significantes relacionados con la información financiera.

90. Para valorar los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción y para diseñar los procedimientos adicionales de auditoría que son respuesta a los riesgos valorados, el auditor debe obtener un entendimiento suficiente de las actividades de control.

93. El auditor debe obtener un entendimiento de cómo la entidad ha respondido a los riesgos que surgen de la TI.

96. El auditor debe obtener un entendimiento de los principales tipos de actividades que la entidad usa para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo los relacionados con las actividades de control que son relevantes para la auditoría, y de cómo la entidad inicia las acciones correctivas para sus controles.

Los capítulos anteriores de esta Guía abordaron la naturaleza del control interno (refiérase al Capítulo 1.2) y a cómo identificar y valorar los riesgos de negocio inherentes y los factores del riesgo de fraude (refiérase a los Capítulos 2.6 y 2.7).

Este capítulo aborda el siguiente paso de la valoración del riesgo, que es entender el control interno que es relevante para la auditoría. Esto incluye la evaluación de cómo el diseño y la implementación de los controles prevería que ocurran declaraciones equivocadas materiales o detectaría y corregiría las declaraciones equivocadas luego que hayan ocurrido. Este paso también puede identificar las debilidades materiales en el control interno de la entidad, las cuales les serían comunicadas a la administración y a quienes tienen a cargo el gobierno.

ISA 315 requiere que en todos los contratos de auditoría los auditores obtengan un entendimiento del control interno. Esto aplica a todas las auditorías, incluyendo cuando el auditor decide que un enfoque completamente sustantivo es la respuesta apropiada a los riesgos identificados.

2.10.2 El control interno en las entidades más pequeñas

En las entidades más pequeñas, a menudo hay pocos empleados, lo cual puede limitar la extensión en la cual es posible la segregación de funciones y el rastro en papel de la documentación disponible. Pero el control interno aún existe. En tales entidades, será muy importante evaluar el ambiente de control (compromiso de la administración para con los valores éticos, la competencia, la actitud hacia el control, y sus acciones en el día-a-día). Esto incluirá valorar el comportamiento, las actitudes y las acciones de la administración.

La presencia de un propietario-administrador altamente involucrado puede ser tanto una fortaleza como una debilidad del control interno. La fortaleza es que la persona (asumiendo su competencia) será conocedora de todos los aspectos de las operaciones y que es altamente improbable que los errores materiales serán olvidados. La debilidad es que la persona también está en buena posición para eludir los controles internos.

Capacidad que tiene la administración para eludir los controles

La capacidad que tiene la administración para eludir los controles a menudo puede ser mitigada o reducida estableciendo políticas y procedimientos documentados. Por ejemplo, la política escrita que dice que todas las entradas no-rutinarias al libro diario requieren aprobación le daría empoderamiento al tenedor de libros para que busque su aprobación. Si no están en funcionamiento tales procedimientos u otros controles anti-fraude, el riesgo de que la administración eluda los controles necesitará ser abordado mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales.

Punto a considerar

En la auditoría de las entidades pequeñas, a menudo hay la tentación de concluir que no existe control interno y que, por consiguiente, no vale la pena evaluarlo. Sin embargo, cualquier entidad que desee continuar operando tendrá alguna forma de control interno. ¿Qué negocios no desearían monitorear que el efectivo que se recibe es consignado o que los bienes que se envían son facturados?

Los controles del ambiente de control en las entidades pequeñas (tales como la integridad y la competencia del propietario-administrador) tienden a ser mucho más subjetivos que las actividades de control tradicionales (controles tipo "segregación de funciones"), pero sin embargo son muy importantes.

Auditabilidad

En la mayoría de las entidades, siempre hay alguna forma de control interno. Puede ser informal y carecer de sofisticación. La entidad que no mitiga los riesgos que enfrenta, así como las declaraciones equivocadas resultantes contenidas en los estados financieros, no permanecerá en el negocio durante largo tiempo. Si, no obstante, no hay control interno como tal (como la carencia de personal competente y/o políticas y procedimientos documentados), genera preguntas básicas sobre la auditabilidad de los estados financieros de la entidad.

Los siguientes asuntos, en particular, deben dar origen a serias dudas:

- Preocupaciones sobre la integridad de la administración o una actitud pobre hacia el control interno. Esto da origen al riesgo de representación equivocada y fraude por parte de la administración; y
- Preocupación por la condición y confiabilidad de los registros de la entidad que hace que sea improbable que evidencia de auditoría suficiente y apropiada, estará disponible para respaldar una opinión no-calificada.

Si están presentes estas dudas, el auditor debe considerar la necesidad de emitir una opinión calificada o una negación de la misma, o incluso retirarse del contrato.

Si se escoge retirarse, el auditor debe considerar sus responsabilidades profesionales y legales, incluyendo cualquier requerimiento para reportarles a las personas que hacen la designación de la auditoría y a las autoridades regulatorias. Con el nivel apropiado de la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno, el auditor también debe discutir el retirarse y las razones para ello.

2.10.3 Entendimiento requerido del control interno

Se requiere que los auditores obtengan un entendimiento suficiente del control interno (relevante para la auditoría) para:

- Identificar los controles específicos que prevendrán que ocurran declaraciones equivocadas materiales o que detectarán y corregirán las declaraciones equivocadas luego que hayan ocurrido);
- Valorar los riesgos de declaración equivocada material a nivel de estado financiero y a nivel de aserción; y
- Permitir el diseño de procedimientos de auditoría adicionales que sean respuesta a los riesgos valorados.

La valoración del control interno conlleva identificar los riesgos de declaración equivocada material (riesgos de negocio y de fraude) y luego determinar lo que la entidad está haciendo para abordarlos. Esto se puede lograr mediante discusiones con la administración seguidas por observación e inspección de cualquier control interno identificado.

La sóla indagación no es suficiente para evaluar el diseño de un control que sea relevante para la auditoría y para determinar si ha sido implementado.

El entendimiento del auditor relacionado con el control interno incluye:

- Evaluar el diseño del control interno. ¿Los procedimientos de control interno, individualmente o en combinación con los otros procedimientos de control interno, son capaces de prevenir efectivamente, o de detectar y corregir, las declaraciones equivocadas materiales?
- Determinar la implementación del control interno. ¿Existe el control interno y la entidad lo está usando?

Procedimientos de valoración del riesgo

Los procedimientos de valoración del riesgo que son usados para realizar este trabajo pueden incluir:

- Indagación del personal de la entidad;
- Observación de la aplicación de controles específicos e inspección de documentos y reportes; y
- Rastrear las transacciones a través del sistema de información relevante para la información financiera.

Si el control interno está diseñado de manera impropia, no es necesario determinar su implementación.

En lugar de ello, el auditor debe considerar si representa una debilidad material en el control interno de la entidad. Si ello es así, se le debe comunicar a la administración y a quienes tengan a cargo el gobierno.

Limitaciones del control interno

El control interno (independiente de qué tan bien esté diseñado e implementado) solamente puede dar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la información financiera. Las principales limitaciones incluyen:

- Los juicios humanos requeridos en cualquier sistema y las fallas humanas simples tales como errores o equivocaciones;
- Elusión del control interno por la colusión de dos o más personas; y
- Eludir inapropiado del control interno por parte de la administración, tal como revisar los términos de un contrato de venta o exceder el límite de crédito de un cliente.

Prueba de la efectividad operacional

En los ISAs no hay requerimiento para probar la efectividad de la operación de los controles a menos que no haya forma alternativa (tal como un sistema altamente automatizado y papeles de trabajo electrónicos) para obtener la evidencia de auditoría necesaria. La decisión de probar la efectividad de la operación de los controles es por consiguiente asunto de juicio profesional. Este tópico es abordado adicionalmente en el Capítulo 3.2.

El entendimiento del control interno se limita al diseño e implementación. Esto es establecido mediante procedimientos de valoración del riesgo tales como indagaciones al personal de la entidad, observación de la aplicación de controles específicos, inspección de documentos y reportes, y rastreo de una o dos transacciones a través del sistema de información. Dado que este entendimiento se limita a un punto específico del tiempo (la fecha del procedimiento de valoración del riesgo), no ofrece evidencia sobre la efectividad de la operación del control interno durante un período tal como el año fiscal.

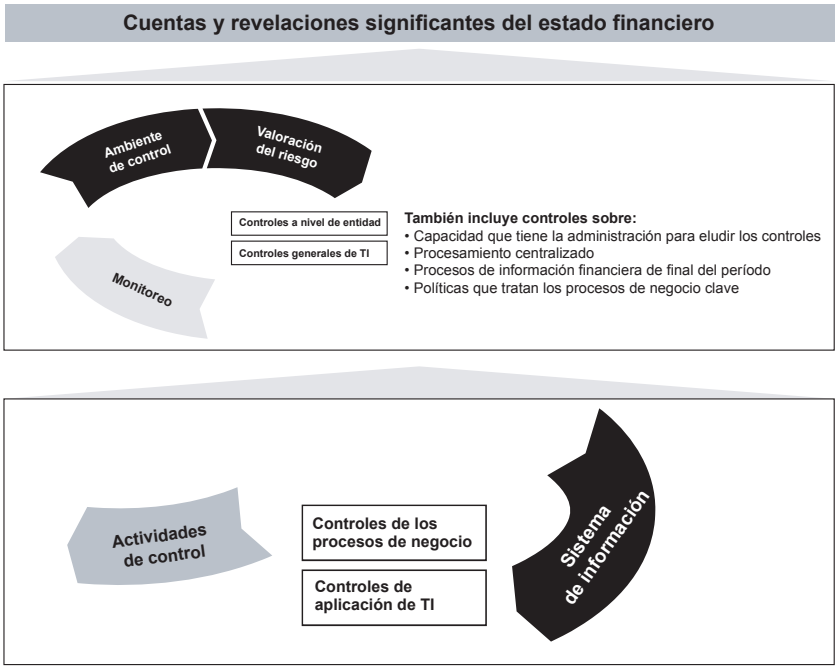
Representaciones de la administración sobre el control interno

El auditor debe obtener de la administración representaciones escritas reconociendo su responsabilidad por el diseño y la implementación del control para prevenir, detectar y corregir errores.

2.10.4 Control interno relevante

El Capítulo 1.2 resalta las relaciones entre los cinco componentes del control interno y los niveles de control que existen en la entidad. Los controles a nivel de entidad (que incluyen controles sobre la capacidad que tiene la administración para eludir los controles) y los controles generales de TI tienen a ser generalizados a través de todas las actividades de negocio. El control de los procesos de negocio se centra en el control interno sobre transacciones tales como nómina, ventas, y compras. En la siguiente muestra se ilustran (en términos generales) las interrelaciones.

Muestra 2.10.2



Los controles a nivel de entidad tienen una influencia significante sobre el rigor con el cual se diseña y opera el control interno dentro de todos los procesos de negocio. Un pobre control a nivel de entidad puede incluso hacer que sea inefectivo el mejor control de los procesos de negocio. Por ejemplo, la entidad puede tener un sistema efectivo de compra pero si el tenedor de libros / contador es incompetente, todavía podría ocurrir una amplia variedad de errores y algunos de ellos posiblemente podrían resultar en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros. Además, la capacidad que tiene la administración para eludir los controles y el "tono desde lo alto" pobre (que usualmente ocurre a nivel de entidad) son temas comunes en el mal comportamiento corporativo.

Punto a considerar

El enfoque del auditor para entender el control interno debe ser de arriba-hacia-abajo. El entendimiento sólido de los controles a nivel de entidad ofrece una base importante para valorar los controles relevantes sobre la información financiera a nivel de procesos de negocio. Por ejemplo, si a nivel de entidad hay controles pobres sobre la integridad de los datos, esto impactará la confiabilidad de toda la información producida por sistemas tales como compras, ventas y nómina.

Los controles a nivel de entidad usualmente son más subjetivos de evaluar que los controles de los procesos de negocio. Por ejemplo, preguntar "¿antes que se autorice el pago las órdenes de compra son cotejadas con los bienes recibidos?" es respondida muy fácilmente con "sí" o "no". Sin embargo, preguntar "¿la administración es competente?" requiere algún análisis subjetivo antes que se pueda resolver.

Controles relevantes

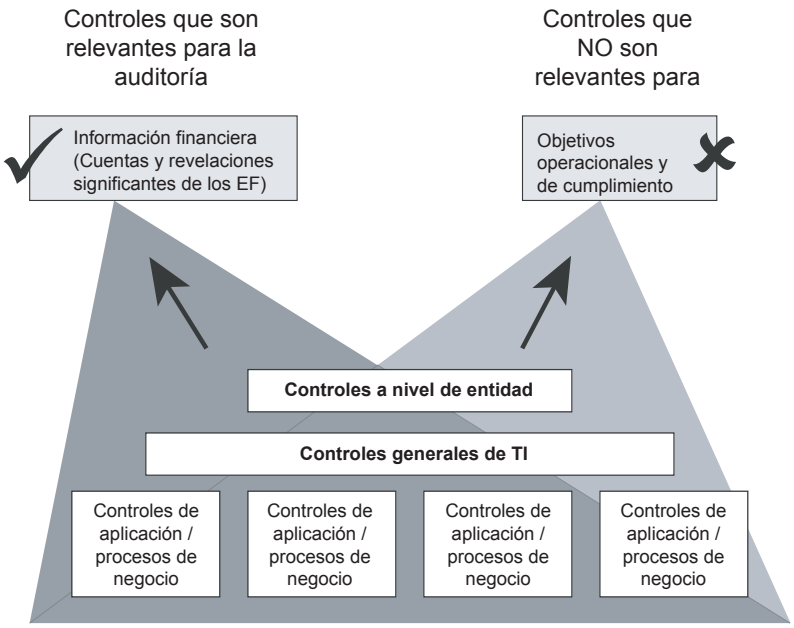
No todos los controles son relevantes para la auditoría. El control interno que es relevante para la auditoría se relaciona con:

- El objetivo que tiene la entidad en relación con la preparación de estados financieros para propósitos externos; y
- La administración de los riesgos que podrían resultar en una declaración equivocada material contenida en esos estados financieros.

Esto significa que normalmente ciertos tipos de controles se pueden sacar del alcance de la consideración de la auditoría. Son controles que:

- No abordan la información financiera (tales como los controles operacionales y los controles que se refieren al cumplimiento con las regulaciones); y
- Es improbable que resulten en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

Muestra 2.10-3



En algunos casos, puede haber sobre-posición entre los controles financieros y los controles relacionados con los objetivos de las operaciones y el cumplimiento. Ejemplos incluyen controles que corresponden a los datos que el auditor evalúa o usa en la aplicación de otros procedimientos de auditoría tales como:

- Datos requeridos para los procedimientos analíticos, por ejemplo, estadísticas de producción;
- Controles que detectan el no-cumplimiento con leyes y regulaciones.
- Controles de la salvaguarda de activos que corresponden a la información financiera; y
- Controles sobre la completitud y exactitud de la información producida y que puede constituir la base para calcular las medidas clave del desempeño.

El juicio profesional se requiere para determinar si el control interno, individualmente o en combinación con otros, es, de hecho, relevante.

La determinación de la relevancia de los controles se debe basar en factores tales como:

- Materialidad;
- Entendimiento de la entidad y su entorno. Esto incluye tamaño de la entidad, naturaleza de los negocios, organización, propiedad, diversidad, complejidad de las operaciones, y requerimientos legales y regulatorios aplicables;
- Experiencia anterior con la entidad; y
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que hacen parte del control interno de la entidad, incluyendo el uso de organizaciones de servicio.

Punto a considerar

Un enfoque de arriba-hacia-abajo y basado-en-riesgos para el entendimiento del control interno incluye:

- Identificar los procesos de negocio implicados (incluyendo contabilidad) para cada saldo de cuenta significante;
- Determinar, para cada proceso identificado, si posiblemente podría ocurrir una declaración equivocada material contenida en los estados financieros o si existen otros factores que la harían irrelevante; y
- Sacar del alcance de la auditoría los procesos y los controles que no sean relevantes.

Por ejemplo, una compañía de producción de galletas puede tener los siguientes procesos que orienten las cifras de ingresos ordinarios por ventas:

- El sistema principal de órdenes de venta captura los detalles y los progresos de cada orden recibida por teléfono. Esto contabiliza el 70% de las ventas.
- El "mostrador" es el lugar donde los clientes pueden comprar galletas rotas en un almacén pequeño en la parte de atrás de la fábrica. Esto contabiliza el 5% de las ventas.
- Las ventas por Internet, donde las órdenes se colocan en línea y se paga con tarjeta de crédito. Esto contabiliza el 25% de las ventas.
- El sistema de contabilidad captura los detalles de todos los tipos de venta.

En esta situación, la ventana de ventas es improbable que resulte en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros y por lo tanto puede ser sacada del alcance de la auditoría. Sin embargo, antes de tomar esta decisión, sería prudente al menos indagar por la existencia de controles sobre las ventas en mostrador para asegurar que tales ventas se registran y que no hay ruptura deliberada de las galletas para venderlas a precios reducidos a partes relacionadas.

2.10.5 Alcance de entendimiento requerido

El objetivo de entender el control interno es considerar si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos de negocio y de fraude mediante el establecimiento de controles efectivos. Esto incluiría los siguientes elementos:

- Controles sobre la inicialización, autorización, registro, procesamiento y reporte de las cuentas y revelaciones significantes y de las aserciones relacionadas que están implícitas en los estados financieros;
- Controles sobre la selección y aplicación de las políticas de contabilidad;
- Programas y controles anti-fraude;
- Controles de los cuales dependen otros controles, incluyendo controles generales de tecnología de la información;
- Controles sobre transacciones significantes no-rutinarias y no-sistemáticas, tales como las cuentas que incluyen juicios y estimados;
- Controles sobre el proceso de información financiera de final de año;
- Controles sobre los procedimientos usados para ingresar en el libro mayor los totales de las transacciones;
- Controles para iniciar, autorizar, registrar y procesar en el libro mayor las entradas hechas en el libro diario; y
- Controles para registrar los ajustes recurrentes y no-recurrentes a los estados financieros.

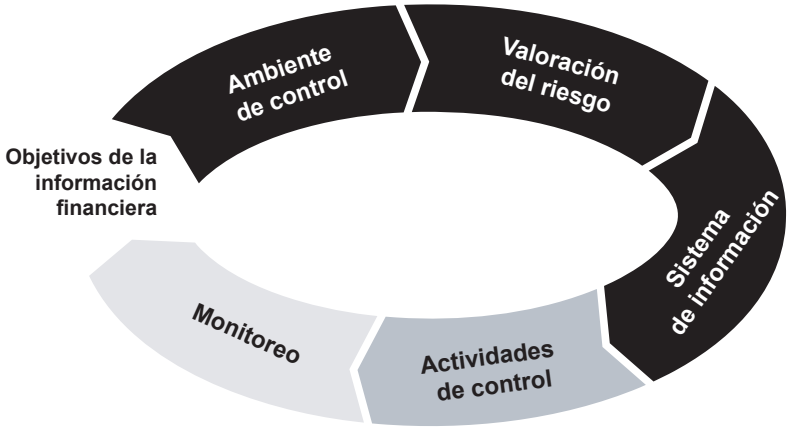
El énfasis del auditor está en identificar y obtener un entendimiento de las actividades de control interno donde es más probable que ocurran declaraciones equivocadas materiales. Cuando múltiples actividades de control interno logran el mismo objetivo, no es necesario obtener un entendimiento de cada una de las actividades de control interno relacionadas con el objetivo.

Los cinco componentes del control interno

La división del control interno en cinco componentes, para los propósitos de los ISAs, aporta una estructura útil para que los auditores consideren cómo los diferentes aspectos del control interno de la entidad pueden afectar la auditoría. Cada uno de los cinco componentes debe ser abordado por el auditor como parte del entendimiento del control interno sobre la información financiera.

Los cinco componentes se resumen en la ilustración que se presenta en seguida.

Muestra 2.10-4



Cómo la entidad diseña e implementa el control interno variará según el tamaño y la complejidad de la entidad. En las entidades más pequeñas, el propietario-administrador puede desempeñar funciones que aborden algunos de los componentes del control interno. En consecuencia, esos componentes del control interno deben ser usados solamente como una guía respecto de lo que se debe considerar en cualquier sistema sólido de control interno.

Refiérase al Capítulo 1.2 para la descripción detallada de cada componente y al Capítulo 3.2 para la descripción de las pruebas del control.

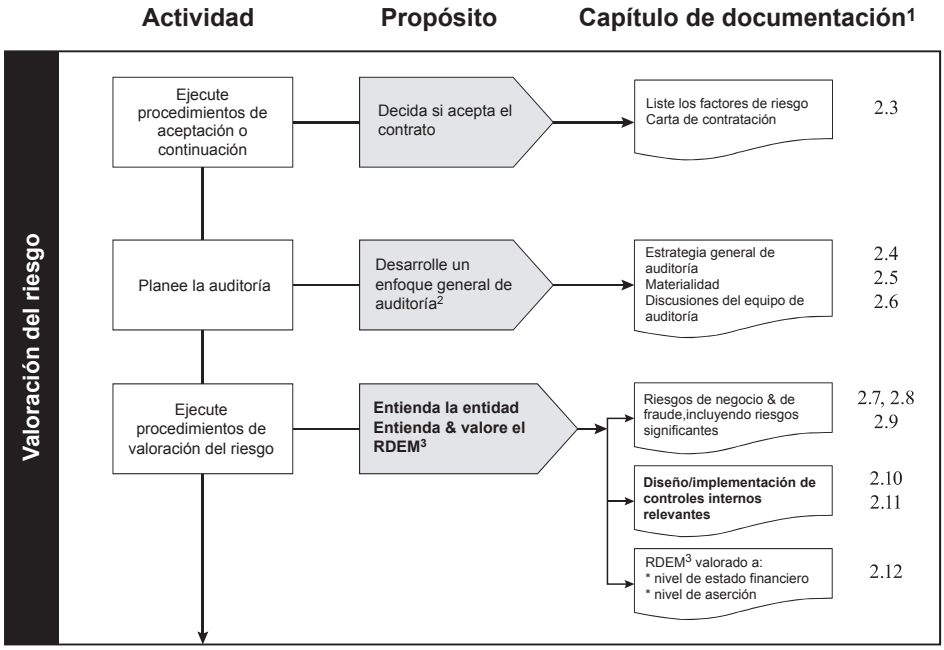
Estudio de caso - Control interno

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Refiérase al Capítulo 2.11 para un extracto de la documentación del control interno de Dephta Furniture.

2.11 Valoración del diseño e implementación del control interno

Muestra 2.11-1



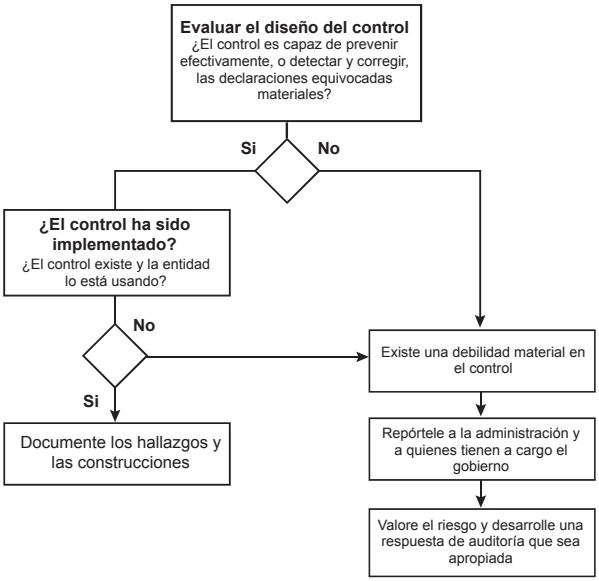
Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer orientación sobre: • Documentación de la información sobre el control interno • Valoración del diseño e implementación del control interno; e • Identificación de las debilidades materiales en el control interno	**315**

2.11.1 Vista de conjunto

Tal y como se discute en el Capítulo 2.19, obtener un entendimiento del control interno conlleva evaluar el diseño del control interno y determinar si los controles han sido implementados. Los pasos clave de este proceso se ilustran en la muestra que aparece abajo.

Muestra 2.11-2



2.11.2 Diseño del control

El control interno se diseña e implementa para tratar los riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de los objetivos tales como la confiabilidad de la información financiera. En su nivel más básico, el diseño del control consta de una lista de los factores de riesgo cotejados con los controles internos. Refiérase al parágrafo 42 de ISA 315.

La evaluación del diseño del control conlleva considerar si el control individualmente o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir efectivamente, o detectar y corregir, declaraciones equivocadas materiales.

La evaluación del diseño del control incluye:

- Identificar los factores de riesgo relevantes (los que podrían resultar en una declaración equivocada material);
- Mapear los factores de riesgo para el control interno que previene que ocurran declaraciones equivocadas o que detectaría y corregiría las declaraciones equivocadas luego que hayan ocurrido; y
- Determinar si el control individualmente o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir efectivamente, o detectar y corregir, las declaraciones equivocadas materiales.

Mapeo de riesgo/control

Un enfoque común para este mapeo de riesgo/control es el que a menudo se refiere como "matriz del diseño del control," "matriz de mapeo" o matriz "de relaciones múltiples." Esas matrices le permiten al auditor dar un vistazo a:

- Las relaciones múltiples que existen entre riesgos y controles;
- Dónde el control interno es fuerte;
- Dónde el control interno es débil; y
- Los controles clave que abordan muchos riesgos/aserciones y que podrían ser probados para la efectividad de su operación.

Abajo se ilustra un ejemplo de una matriz simple de diseño del control.

Muestra 2.11-3

Proceso xyz					
		Riesgo A	**Riesgo B**	**Riesgo C**	**Riesgo D**
	Aserción	**C**	**E A**	**A**	**C A**
Control	**CI Com**				
Procedimiento 1	**AC**	**P**			**P**
Procedimiento 2	**SI**		**D**		
Procedimiento 3	**AsC**	**P**	**P**		**P**
Procedimiento 4	**M**	**D**			
Procedimiento 5	**AsC**		**P**		
Procedimiento 6	**AsC**				**D**
Procedimiento 7	**SI**	**D**	**D**		

CI Com = Componente de control interno
AC = ambiente de control
SI = sistema de información
AsC = actividades de control
M = monitoreo
P = control preventivo
D = control detectivo y correctivo

Nota: La siguiente información que está contenida en esta matriz incluye:

- Las aserciones abordadas por los factores de riesgo;
- El componente del control interno abordado por el procedimiento de control interno; y
- Cuando el procedimiento de control interno aborda (intersecta) el riesgo en la matriz, se registra ya sea como que previene (P) la declaración equivocada o detiene (D) la declaración equivocada luego que haya ocurrido.

Algunas matrices también pueden capturar información adicional tal como:

- Frecuencia del control interno;
- Si es un control interno manual o automatizado; y
- La probable confiabilidad del control interno durante un período de tiempo.

La matriz que se ilustra arriba también puede ser usada para:

- **Identificar debilidades del control interno**

Mirar cada columna de riesgo para ver qué procedimientos de control interno existen para mitigarlo. Cuando no hay procedimientos de control interno identificados para mitigar un riesgo, existe una deficiencia significante de control interno. Refiérase a la columna de la matriz para el riesgo C en el ejemplo anterior. En este caso, el auditor debe primero indagar si hay cualesquiera procedimientos de control interno que no estén documentados o procedimientos compensatorios de control interno que existan. Si no hay ninguno o si los controles que existen son inadecuados:

- Considere cuáles procedimientos adicionales de auditoría pueden ser necesarios; y
- Comuníquele las debilidades a la administración y a quienes tienen a cargo el gobierno, haciéndolo tan pronto sea posible de manera que se pueda tomar la acción correctiva.

- **Identifique las fortalezas del control interno**

Mire las filas de los procedimientos de control interno para identificar los procedimientos de control interno que prevendrían o detectarían y corregirían la ocurrencia de declaraciones equivocadas o que efectivamente abordan ciertas aserciones. Refiérase al procedimiento 3 en el ejemplo anterior. Esos son controles clave que, si se considera que son confiables, podrían ser considerados para probar su efectividad operacional. Esto ocurriría cuando la evidencia obtenida a partir de las pruebas de los controles reduciría la necesidad o la extensión de otros procedimientos de auditoría sustantivos.

Implementación del control

La sóla indagación no es suficiente para evaluar el diseño del control que es relevante para la auditoría y para determinar si ha sido implementado. Refiérase al parágrafo 55 de ISA 315.

Como resultado, se requieren procedimientos de valoración del riesgo para obtener evidencia de auditoría sobre el diseño y la implementación del control interno relevante. Esto incluirá:

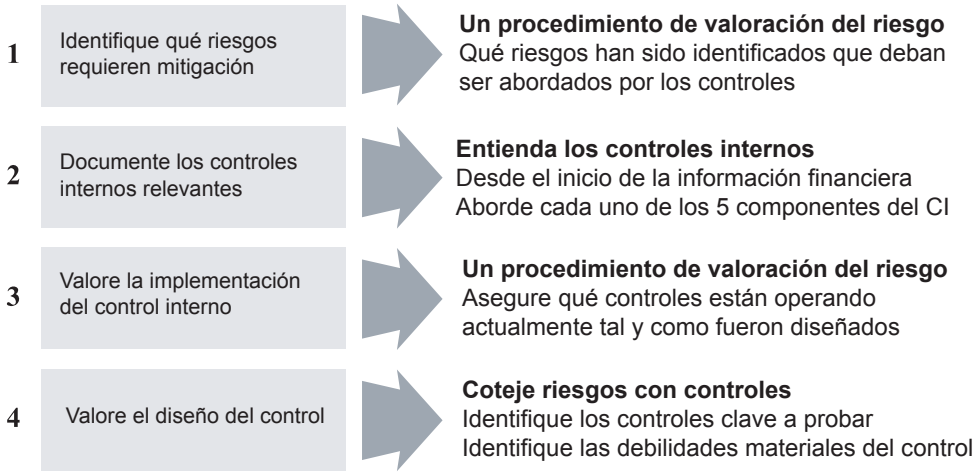
- Indagar al personal de la entidad;
- Observar la aplicación de controles específicos;
- Inspeccionar documentos y reportes; y
- Rastrear transacciones a través del sistema de información que es relevante para la información financiera.

2.11.3 Un proceso de cuatro pasos

En la obtención del entendimiento del control interno y luego evaluar el diseño y la implementación del control interno hay cuatro pasos importantes. Aparte del primer paso, el orden en el cual pueden ser aplicados esos pasos puede variar con base en las circunstancias y el tamaño de la entidad.

Los cuatro pasos se ilustran en la muestra que se presenta abajo.

Muestra 2.11-4



Paso 1 - Identifique qué riesgos requieren mitigación

El primer paso es identificar qué riesgos necesitan ser mitigados para prevenir la declaración equivocada material contenida en los estados financieros. Los factores de riesgo a menudo se describen como "qué puede estar equivocado" si no se logra el objetivo específico del control interno.

La siguiente muestra resume los tipos de factores de riesgo que se necesita abordar.

Muestra 2.11-5

¿Qué puede estar equivocado?	Fuentes de riesgo	Controles de mitigación
Informes financieros no-confiables (riesgos generalizados)	Factores externos de industria Naturaleza de la entidad Políticas de contabilidad Objetivos y metas Medidas de desempeño Fraude	Controles a nivel de entidad Controles generales de TI Controles a los procesos de negocio
Declaraciones equivocadas que surgen de la preparación de los estados financieros	Estimados de contabilidad Provisiones Políticas de contabilidad Uso de hojas de cálculo Transacciones no-rutinarias Entradas al libro diario, conciliaciones Información necesaria para las revelaciones en los EF	Controles a nivel de entidad Controles generales de TI Controles a los procesos de negocio
Transacciones no procesadas o no registradas exactamente	Identificación/registro de todas las transacciones válidas Clasificación de las transacción Medición y castigo	Controles a los procesos de negocio

Antes de evaluar el diseño del control interno es importante que el auditor se tome el tiempo para entender, identificar, y valorar los factores de riesgo significantes y de otro tipo. De otra manera, la evaluación del control interno se realizará sin ningún contexto o conocimiento específico-para-la-entidad de los riesgos que la entidad enfrenta y que necesitan ser mitigados. Si se omite este paso, se podrá gastar tiempo de auditoría para valorar controles internos que pueden ser irrelevantes, innecesarios o que, aún si están bien diseñados, no mitigarían riesgos específicos-para-la-entidad que existan.

Los riesgos relacionados con la información financiera en general usualmente son de naturaleza omnipresente (cubren todas las aserciones) y serán identificados mediante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo. Las declaraciones equivocadas que surgen a partir del proceso de preparación de los estados financieros pueden incluir una mezcla de riesgos omnipresentes y riesgos relacionados específicamente con las aserciones.

Para los principales procesos de negocio los factores del riesgo transaccional (tales como bienes enviados pero no facturados en el proceso de ventas) tienden a ser de naturaleza similar para la mayoría de los tipos de entidades, pero la respuesta que la administración le da a ellos puede variar considerablemente.

La manera más común de organizar la evaluación del control interno es por proceso de negocio. Sin embargo, muchos procesos de negocio le entregarán los datos de las transacciones (tal como las ventas) al sistema de contabilidad para su registro en el libro mayor y en últimas para incluirlas en los estados financieros. Por lo

tanto, los factores de riesgo se deben considerar desde el inicio de las transacciones a través de toda la información financiera.

Cuando se ha preparado la lista de los factores de riesgo (por proceso de negocio), el paso final es:

- Eliminar cualesquiera factores de riesgo que no resultarían en una declaración equivocada material aún si no se mitigan. Esos controles no son relevantes.
- Ajustar la redacción de los factores de riesgo para la entidad particular;
- Asegurar que han sido abordadas todas las aserciones relevantes; y
- Considerar si existen otros riesgos transaccionales que podrían resultar en una declaración equivocada material si no se mitigan.

Punto a considerar

Algunas estructuras de control interno ofrecen una lista de los objetivos de control interno que son típicos para los flujos transaccionales tales como ventas, compras y nómina. Antes de usar tal herramienta como punto de partida para la evaluación del control:

- Elimine los factores de riesgo que es improbable que resulten en una declaración equivocada material aún si no existiera control interno;
- Agregue cualesquiera otros factores de riesgo que podrían resultar en una declaración equivocada material si no se mitigan; e
- Identifique las aserciones que son afectadas por los factores de riesgo.

Paso 2 - Documente el control interno relevante

A menudo los pasos 2 y 3 se realizan al mismo tiempo. El propósito del paso es identificar la existencia del control interno que mitigue los factores de riesgo que se listaron en el Paso 1 anterior. Recuerde que no hay requerimiento para documentar y evaluar los controles internos que no sean relevantes para la auditoría. Refiérase a la discusión del control interno contenida en el Capítulo 2.10 de esta Guía.

Además, cuando han sido identificados controles suficientes para mitigar de manera efectiva el riesgo, no hay necesidad de continuar listando los otros controles que mitigan el mismo riesgo. Cuando se documentan los procesos de negocio esto puede ahorrar una cantidad de tiempo. En caso de duda, considere cuáles riesgos de declaración equivocada material están siendo abordados por el control específico. Si no hay ninguno, el control puede no ser relevante.

Cuando se documentan los controles internos, el auditor debe asegurar que se ha considerado cada uno de los cinco componentes del control interno. Si ellos no son aplicables a cierta actividad, documente las razones en un memorando anexo al archivo. Por ejemplo, los componentes ambiente de control, valoración del riesgo y monitoreo a menudo se relacionan con los controles a nivel de entidad y no a los procesos de negocio individuales tales como ventas, nómina y similares.

Punto a considerar

Evite la tentación de usar listas genéricas de actividades de control interno que sean apropiadas para la denominada entidad "típica." Leer y entender las listas de controles "estándar" o "típicos" toman una gran cantidad de tiempo, y a menudo son irrelevantes, especialmente para las entidades más pequeñas. En lugar de ello, úselas como fuente de referencia solamente cuando lo necesite. Es mucho mejor documentar la naturaleza del control usando la propia descripción del cliente.

Documentación de los controles generalizados (omnipresentes)

Cuando documente los controles, comience siempre con los controles que tienen un efecto generalizado (omnipresente) sobre todos los otros controles. Son los de a nivel de entidad (ambiente de control, valoración del riesgo, y monitoreo) y los generales de TI. El entendimiento de esos controles generalizados ofrecerá el contexto para valorar el diseño y la operación de los controles de los procesos de negocio. Esos controles a menudo pueden ser identificados mediante indagaciones a la administración principal usando una lista de verificación o un cuestionario que se refiera a asuntos tales como:

- Quiénes han tenido a cargo el gobierno, sus calificaciones, independencia, y cómo desempeñan sus funciones;
- Controles anti-fraude (si los hay) que estén en funcionamiento y que se refieran a la capacidad que tiene la administración para eludir los controles;
- Control interno sobre las entradas al libro diario;
- Selección de políticas de contabilidad;
- Actitud de la administración hacia el control interno y cómo se evidencia en las operaciones del día-a-día;
- Planes de incentivos que puedan motivar a los empleados para que manipulen los resultados financieros;
- Los valores de la entidad y cómo de manera efectiva han sido comunicados a los empleados. Se le podría preguntar a los empleados asistentes si son conscientes de los valores de la entidad y de cualquier código de conducta que pueda existir;

- La competencia del personal clave y la confiabilidad de sus descripciones del trabajo;
- Excepciones (si las hay) que la administración haya hecho a las políticas y a los procedimientos;
- Cómo los problemas o las caídas del sistema han sido manejadas durante el año;
- Si a cualesquiera empleados la administración les ha pedido que eludan cualesquiera controles; y
- Conciencia respecto de cualesquiera actividades ilegales o fraude potencial.

Punto a considerar

La documentación de los controles a nivel de entidad o generalizados (penetrantes) a menudo puede combinarse con la inspección/observación de los documentos que respaldan la implementación. Por ejemplo, si existió la política de que las entradas no-rutinarias al libro diario no podían hacerse sin autorización, solicitar ver algunas entradas al libro diario así como la evidencia de la aprobación.

Esta documentación debe ser actualizada cada año. Los cambios en los controles a nivel de entidad pueden tener un efecto significante en la efectividad de otros controles y pueden afectar la relevancia de la información obtenida en auditorías anteriores. Por ejemplo, la decisión de la administración para contratar un profesional calificado para que prepare los estados financieros puede reducir considerablemente el riesgo de errores en la información financiera. Alternativamente, la falla de la administración en asignar recursos suficientes para manejar los riesgos de seguridad en la TI puede afectar de manera adversa al control interno mediante el permitir que sean procesadas transacciones no-autorizadas.

Punto a considerar

En lugar de identificar los controles a nivel de entidad, es bastante posible que las indagaciones puedan identificar factores adicionales de riesgo. Por ejemplo, si se descubre que el contador no es competente para el trabajo que realiza, ello puede impactar la naturaleza y la extensión de los procedimientos adicionales de auditoría que se requieren. Los factores de riesgo adicionales que se identifiquen se deben documentar (como en el "registro del riesgo") y valorar de manera similar a los otros factores de riesgo.

Formas de documentación

La manera como se documenta el control interno puede variar considerablemente. Puede incluir papel, archivos electrónicos, u otros medios, y puede incluir una variedad de información, como manuales de políticas, modelos de procesos, diagramas de flujo, descripciones de trabajos, documentos y formas.

La extensión de la documentación requerida variará dependiendo del tamaño, naturaleza y complejidad de la entidad y es asunto de juicio profesional.

La documentación completada debe proveer información sobre lo siguiente:

- El diseño del control interno sobre todas las aserciones relevantes relacionadas con las cuentas y revelaciones significantes contenidas en los estados financieros;
- Cómo las transacciones significantes son iniciadas, autorizadas, registradas, procesadas, y reportadas;
- El flujo de las transacciones con suficiente detalle para identificar los puntos en los cuales podrían ocurrir declaraciones equivocadas materiales debidas a error o fraude; y
- Control interno sobre el proceso de información financiera de final del período, incluyendo estimados y revelaciones de contabilidad significantes.

Las formas más comunes de documentación preparadas por la administración o por el auditor son:

- Descripciones narrativas o memorandos;
- Diagramas de flujo;
- Una combinación de diagramas de flujo y descripciones narrativas; y
- Cuestionarios y listas de verificación.

Para información adicional sobre esos métodos de documentación, refiérase al Apéndice A en los Apéndices a esta Guía.

Paso 3 - Valore la implementación del control

Tal y como se observó al inicio, la sola indagación no es suficiente para evaluar el diseño del control interno o para determinar si ha sido implementado. Esto porque la documentación (sin embargo buena) de los controles que no existen o que no operan no es de valor para la auditoría. Refiérase al parágrafo 55 de ISA 315.

Otras razones para observar al control interno en acción son:

- El cambio de los procesos que con el tiempo resultan de productos o servicios revisados/nuevos, eficiencias en operación, cambios en personal, e implementación de nuevas aplicaciones de respaldo de TI;
- El personal de la entidad puede explicarle al auditor cómo debe operar el sistema más que cómo opera actualmente; y
- Algunos aspectos del sistema pueden ser inadvertidamente pasados por alto al obtener el entendimiento del control interno.

Solamente cuando se ha establecido que el control interno relevante para la auditoría ha sido diseñado e implementado de manera apropiada tiene mérito considerar:
- Qué pruebas de la efectividad de los controles (si los hay) reducirán la necesidad de otras pruebas sustantivas; y
- Qué controles requieren prueba porque no pueden ser probados sustantivamente.

La implementación de los controles puede ser abordada mediante la realización de recorridos. En el recorrido, el auditor rastrea una transacción que corresponde a cada clase principal de transacciones, desde el origen hasta los sistemas de contabilidad e información de la entidad y los procesos de preparación de reportes financieros, hasta que son reportados en los estados financieros. El recorrido típicamente incluye indagaciones al personal, observación de la aplicación de controles específicos, e inspección de documentos y reportes.

Nota: El recorrido no es una prueba de la efectividad de la operación del control. Esto, porque solamente aborda la existencia del control en un punto específico del tiempo. La prueba de la efectividad de la operación obtiene evidencia sobre la operación del control en un período de tiempo tal como un año.

Punto a considerar

Las diferencias entre diseño del control, implementación del control, y pruebas de los controles, pueden resumirse como sigue:
- Diseño el control

  ¿Han sido diseñados controles que mitigarán los riesgos identificados de declaración equivocada material?
- Implementación del control

  ¿Los controles diseñados están actualmente en operación? Los recorridos del sistema de control deben ser realizados cada año para identificar cualesquiera cambios del sistema
- Pruebas de los controles

  ¿Los controles operaron efectivamente durante el período de tiempo especificado? No hay requerimiento para probar los controles pero ello debe ser considerado como una matera efectiva para lograr los objetivos de la auditoría.

Para información sobre cómo realizar el procedimiento de recorrido, refiérase al Apéndice B en los Apéndices de esta guía.

Cambios principales al sistema

Cuando haya habido cambios significantes en el flujo de las transacciones del proceso, tales como la introducción de una nueva aplicación de computador, el entendimiento del control interno necesitará ser actualizado y realizado un recorrido en el nuevo sistema.

Cuando ocurre un cambio que afecta al control interno que es relevante para la auditoría, puede haber la necesidad de recorrer las transacciones que fueron procesadas, haciéndolo antes y después del cambio.

Documentación del año anterior

Cuando planea la auditoría del período subsiguiente, el auditor puede usar documentación preparada u obtenida en el anterior período de auditoría. Esto requiere actualizar la documentación del período anterior a fin de reflejar los cambios en el control interno.

ISA 315 establece:

> **12. Cuando el auditor tiene la intención de usar información sobre la entidad y su entorno, obtenida en períodos anteriores, el auditor debe determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de tal información en el período actual.**

Cualesquiera papeles de trabajo del período anterior que vayan a ser incorporados en el período actual deben ser copiados primero. Mantenga intacto el archivo del año anterior porque es la evidencia del trabajo llevado a cabo.

Punto a considerar

Este paso puede ser realizado junto con la documentación del sistema, luego que haya sido completada la documentación del control o aún después de la evaluación del diseño del control interno. En la práctica, a menudo es preferible valorar la implementación del control antes del diseño. Esto porque se puede perder tiempo evaluando el diseño de controles que no existen o que operan bastante diferente a como alguien sintió que debía estar sucediendo.

Paso 4 - Valore el diseño del control interno

El paso siguiente es reunir toda la información obtenida y mapear los controles identificados (e implementados) para los factores de riesgo. Un ejemplo de este mapeo se ofrece en el estudio de caso que sigue. Es entonces materia de juicio profesional determinar si los controles identificados, individualmente o en combinación con otros controles, son capaces de prevenir efectivamente, o detectar y corregir, las declaraciones equivocadas materiales.

Punto a considerar

Para la entidad muy pequeña que incluye solamente unas pocas personas, se ahorrará tiempo cambiando el orden de los cuatro pasos del proceso que se resalta arriba.

Paso 1 - Este paso continúa siendo el mismo. Primero se necesitan identificar los factores de riesgo.

Paso 2 - Simplemente pregúntele a la persona responsable qué procedimientos de control interno existen en la entidad para mitigar cada factor de riesgo particular y documente los resultados. Si se usa la matriz:

- Registre los procesos de control interno identificados directamente en la matriz y señale si previenen o detectan y corrigen factores de riesgo; y
- Aborde por separado cada factor de riesgo. Es bastante posible que algunos procedimientos de control interno prevendrán o detectarán un número de factores de riesgo.

  Esto es no solo una manera eficiente para documentar los procedimientos del control interno relevante para las entidades pequeñas sino que alertará de manera inmediata al cliente respecto de los factores de riesgo que no han sido mitigados.

Paso 3 - Este paso es entonces documentar los procedimientos de control en el contexto del proceso de negocios implicado.

Paso 4 - Este paso, que puede ser completado al mismo tiempo que el paso 3, es realizar el recorrido para asegurar que los procedimientos de control interno identificados tienen existencia en la actualidad. Si es así, entonces se puede completar la evaluación del diseño e implementación del control.

2.11.4 Debilidades materiales en el control

Luego de completar los cuatro pasos anteriores, el auditor debe abordar cualesquiera debilidades materiales en el control interno.

ISA 315 establece:

120. El auditor debe hacer que quienes tienen a cargo el gobierno o la administración estén conscientes, tan pronto como sea posible, y en el nivel apropiado de responsabilidad, de las debilidades materiales en el diseño o implementación del control interno que hayan llamado la atención del auditor.

Los factores de riesgo identificados que no hayan sido abordados por el control interno deben ser documentados (como con el registro del riesgo) y valorados luego. Esto ayudará en el diseño de procedimientos adicionales de auditoría que serán respuesta a los riesgos valorados. En este punto, sería buena práctica preparar la comunicación, dirigida a la administración, que exprese las debilidades significantes en el control interno identificado.

Estudio de caso – Valoración del diseño e implementación del control interno

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Los siguientes extractos de la documentación del control interno de Dephta Furniture ofrecen un ejemplo de la información obtenida usando el proceso de cuatro pasos que se describe en este capítulo.

Paso 1 – Identifique qué riesgos requieren mitigación

Para los controles a nivel de entidad y generales de TI, los riesgos a ser mitigados pueden haber sido identificados en el registro del riesgo o serán identificados y tratados mediante un cuestionario como el que se ilustra en forma parcial en el Paso 2 abajo.

Para los controles de los procesos de negocio, el primer paso es identificar los riesgos transaccionales que resultarían en una declaración equivocada material si no se mitigan. Esto ofrece el punto de partida o el contexto para la identificación de los procedimientos de control interno que mitigarían esos riesgos. Si se usa la matriz de diseño del control, se necesita completar las columnas de "qué puede estar equivocado," tal y como se ilustra abajo.

Matriz de diseño del control - Cuentas por cobrar, ingresos

Entidad: *Dephta Furniture* Proceso: *Cuentas por cobrar/ingresos*

Aserciones:
C = Completitud
E = Existencia
A = Exactitud
V = Valuación

Componente del control interno (CI)
AC = Ambiente de control
AsC = Actividades de control
SI = Sistemas de información
M = Monitoreo

Tipo de control
P = Preventivo
D = Detectivo y correctivo

		Control interno/Componente	Factores de riesgo: qué puede estar equivocado												
			Ingresos son parcialmente o no depositados o registrados	Ventas de efectivo son parcialmente registradas o no son registradas	Ingresos registrados son acreditados al cliente o cuenta equivocado (fraude o error)	Ingresos registrados en período equivocado	Cuentas en mora por cobrar no tienen seguimiento oportuno						Control probado (S/N)	PT ref.
	Aserción tratada por factor de riesgo		CAE	CAE	CAE	CAE	AV							
1	Karla prepara los recibos de consignación pero Jaward hace la consignación del efectivo para asegurar que se segregan las funciones	CA	P											
2	Cuando se abre el correo, los cheques se sellan "solamente para consignación" con el número de la cuenta de Deptha. Se instruye al banco para que no pague los cheques.	CA	P											
3	Se listan los cheques recibidos, se totalizan y se revisan antes de la consignación	CA	P											
4	Las cuentas con 90 días de vencimiento son investigadas por Suraj y Jaward y se documentan las acciones tomadas	CA					D							
5	Existen procedimientos de corte para asegurar que los ingresos se registran en el período correcto	CA				P								
6	Regularmente se prepara una lista de cuentas por cobrar vencidas y se le envía mensualmente a Suraj y Jawad	IS					D							
7	Regularmente Suraj revisa las cuentas por cobrar vencidas y le hace seguimiento a las que están en mora. Las cuentas en mora se colocan aparte;	MO					P							
8														
9	¿Los procedimientos de control mitigan el factor de riesgo? S = riesgo mitigado; S = alguna mitigación No = existe debilidad material													

	Debilidades materiales identificadas:													
	1. Dado que a los clientes no se les envían extractos, existe la debilidad de control de que podría ser acreditada la cuenta de un cliente equivocado													
	2. Dado que la mayoría de las ventas en la sala de ventas son en efectivo y que los ingresos son dados cuando son requeridos, existe el riesgo de que no se registren todas las ventas													

Paso 2 – Documentación del control interno relevante

Extracto de la documentación del control interno a nivel de entidad

Usualmente, la obtención de información sobre los controles a nivel de la entidad y generales de TI será combinada con el recorrido. En la medida en que se obtiene la información, el auditor debe buscar la documentación de respaldo.

Área de indagación	**Resultados**
Describa cómo la administración comunica la necesidad de integridad y valores éticos. Considere qué constituye comportamiento de trabajo aceptable/inaceptable.	*Surjab aceptó nuestra recomendación del año pasado y preparó un código de conducta para todos los empleados. Cuando una persona se vincula a la compañía, se realizan reuniones para asegurar que entiende los requerimientos junto con otros asuntos, tales como salud y seguridad.*
Describa las políticas y procedimientos que están en operación para minimizar el potencial de que la administración eluda los controles. Considere la documentación requerida para las entradas al libro diario iniciadas por la administración principal, los estimados, los cambios en las políticas de contabilidad, y las excepciones hechas para los procedimientos de control interno establecidos.	*Esto continúa siendo una debilidad. Hemos recomendado que todas las entradas al libro diario sean aprobadas por Suraj y que se ofrezca una explicación narrativa. Los estimados de la administración también tienden a sesgarse para minimizar los impuestos. Esta debilidad es abordada en el plan detallado de auditoría.*
¿Qué procedimientos sigue la administración cuando es consciente de deficiencias en el control interno, políticas de contabilidad demasiado agresivas, o fraude?	*La administración responde muy positivamente frente a las recomendaciones que no son muy costosas o difíciles de implementar. Cuando se descubre fraude, los empleados son retirados inmediatamente.*
Describa las políticas de la administración para determinar la estructura organizacional y las líneas de presentación de reportes. Considere si son adecuadamente tratados los riesgos del control interno y de la información financiera.	*Suraj lee muchos libros de administración y piensa que la estructura de la organización de Dephta está de acuerdo con el estado-del-arte. La estructura actual tiene buen sentido, trabaja bien y asegura la comunicación continua entre producción y ventas.*
Describa las políticas de recursos humanos tales como contratación, compensación, evaluaciones del desempeño, terminaciones, y disciplina para asegurar que solamente se contratan las personas honestas y mejores que estén disponibles.	*Recursos humanos están bien administrados tal y como se señala en el manual de políticas de recursos humanos que se anexa. Se verifican las referencias de los nuevos empleados y se ponen a prueba por un período de tres meses.*

Extracto de la documentación del control interno general de TI

Área de indagación	Resultados
Describa el enfoque tomado para planear y administrar las operaciones de TI. Considere cómo se evalúan las necesidades (incluyendo el uso de nueva tecnología), el desarrollo del presupuesto de TI, y la importancia estratégica que la TI tiene para la entidad como un todo.	*Cada año John Rabeer prepara el presupuesto de TI. Suraj revisa luego el presupuesto, le hace algunos cambios y lo aprueba. Las ventas por Internet iniciadas el año anterior resultaron en una cantidad de caídas del sistema, de naturaleza temporal. El plan de este año busca contratar una segunda persona de tiempo completo para TI.*
Describa las políticas y los procedimientos que definen el rol y las responsabilidades del departamento de TI.	*John está preparando el manual de políticas y procedimientos para las operaciones de TI, pero ha estado demasiado ocupado para terminarlo. Los nuevos empleados son entrenados adecuadamente sobre el uso de las aplicaciones de Dephta.*
Describa cómo son identificados y valorados los riesgos asociados con TI.	*El sistema operativo que se usa es Windows XP y John está muy familiarizado con las aplicaciones de la compañía y las herramientas de Internet que se usan.* *Hemos recomendado que la valoración del riesgo de TI se prepare manualmente.*
Describa el(os) sistema(s) usado(s) para producir la información financiera y la extensión (si la hay) en la cual el programa ha sido ajustado para el uso de la entidad. Por ejemplo: • El paquete principal de contabilidad permanece sin modificación • Un sistema viejo o ajustado para el cliente	*El sistema de ventas le fue comprado a la asociación industrial de fabricantes de muebles.* *El sistema de contabilidad es Sound Accounting de Onion. No se le han hecho modificaciones ni al software de ventas ni al de contabilidad*
Describa las políticas y los procedimientos que se refieren a la administración y a la seguridad de los datos.	*El año anterior fueron robados algunos PCs en el área de oficina. Se han realizado acciones para hacer que la oficina sea más segura.* *El área del servidor está con llave en todo momento y las copias de respaldo de los datos se almacenan en lugar seguro.* *Los nuevos usuarios reciben una clave que les da acceso únicamente a sus aplicaciones. Cuando alguien se retira, recursos humanos le notifica a John, quien le retira el acceso a la persona.* *Actualmente no hay acceso remoto al sistema diferente a por correo electrónico. Hay energía de respaldo en el caso de que falle la energía, lo cual ocurre con bastante regularidad.*

Describa las políticas y los procedimientos que se refieren a la recuperación de desastres de TI. Considere el desarrollo, actualización y mantenimiento de un plan que se refiera a la continuidad del negocio y a la seguridad de los datos. Considere si el plan es probado periódicamente (incluyendo el almacenamiento y las instalaciones fuera del lugar) y actualizado cuando se requiere.	*Actualmente no hay plan para recuperación de desastres. Además, las cintas de respaldo se almacenan en un lugar que no está a prueba de incendios. Nuestro especialista en TI revisará este año los controles generales de TI y hará recomendaciones específicas para mejoramiento.*

Extracto de la documentación del proceso de negocios (usando un enfoque narrativo)

Proceso de negocio – Ingresos ordinarios / Cuentas por cobrar / Sistema de ingresos

Contratos de venta

Los contratos para las órdenes de minoristas y especializadas son preparados por Arjan dado que conllevan trabajo intensivo. Todos los contratos se basan en una plantilla que contiene las cantidades estimadas, los tipos de muebles, solicitudes especiales así como términos y condiciones estándar de entrega y pago. Los términos y las condiciones de pago pueden variar de acuerdo con el cliente. Se requiere un depósito del 15% en todas las órdenes de los clientes y se registra como ingreso ordinario en el momento de la venta.

Todos los contratos son revisados y firmados para aprobación por Suraj antes que se presenten para la firma del cliente. Cuando el contrato es firmado por el cliente dando su aprobación, se ingresa la orden en el sistema de contabilidad el cual le asigna automáticamente a la orden un número consecutivo. Cuando la orden está lista para envío, se prepara el documento de envío, se ingresa en el sistema, y se coteja con la orden. Karla prepara entonces la factura a partir del sistema de contabilidad el cual asigna automáticamente un número consecutivo. Es una regla estricta que no se haga ningún envío sin que se ingrese en el sistema el número del documento de envío. El sistema puede entonces rastrear cuáles órdenes han sido archivadas y cuáles están pendientes de la fecha de entrega.

Órdenes de venta regulares

Las órdenes de venta son preparadas para cada orden recibida y son ingresadas en el sistema de contabilidad. Las órdenes de venta son preparadas e ingresadas en el sistema el cual asigna automáticamente el número consecutivo de la orden. La única excepción son los muebles o los otros elementos pequeños que se venden directamente en el almacén.

Todas las órdenes por encima de 500•, o cuando el precio de venta está por debajo del precio mínimo de venta, tienen que ser aprobadas por Arjan.

Cuando se ensamblan los elementos y están listos para su envío, Karla prepara la factura que le es enviada al cliente junto con la orden.

Arjan no recibe cheques a los clientes a menos que los conozca o la orden sea grande. Cuando otorga crédito confía más en su experiencia anterior con el cliente.

Ventas en el almacén

Para todas las ventas en el almacén, las facturas se preparan en el momento de la venta y se ingresan en el sistema de contabilidad. El sistema genera automáticamente el número de la factura para cada venta. Usualmente las facturas se le entregan a los clientes.

La mayoría de las ventas en el almacén son en efectivo, de manera que hay un pequeño riesgo de crédito.

Ventas por Internet

Karla descarga de la página web el resumen de las ventas por Internet que se realizan durante el día. Prepara las órdenes de venta, las cuales se envían al departamento de producción. La factura se prepara al mismo tiempo y se registra como ingresos ordinarios pagados por anticipado dado que el elemento ya ha sido pagado. La factura es marcada «pagada en su totalidad» y acompaña a todas las órdenes hechas por Internet.

Cuentas por cobrar

Karla abre todo el correo y separa los pagos recibidos para consignación. Usualmente Jawad va al banco y hace la consignación. Karla ingresa entonces los pagos en el sistema de contabilidad y aplica los pagos a las facturas señaladas.

Jawad prepara una lista de cuentas por cobrar vencidas y se la entrega a Suraj. Éste las revisa.

Cada mes se le hace seguimiento a las cuentas que tienen más de 90 días y se hacen comentarios a las listas, relacionados con cuándo el cliente acordó pagar el saldo.

Para los clientes que tienen más de 90 días y que no han hecho acuerdos alternativos de pago, las ventas futuras se les hacen sobre una base de efectivo en el momento de la entrega.

Paso 3 – Valore la implementación del control

El recorrido confirma el entendimiento que el auditor tiene respecto del proceso y lo hace mediante el rastrear una transacción desde el origen a través del sistema de procesamiento de la información y hasta los estados financieros. El recorrido consiste en indagaciones al personal de la entidad, las cuales son corroboradas mediante la obtención de evidencia. Se documentan los detalles de las discusiones con el personal y se obtienen copias de la evidencia.

Extracto del recorrido a Ingresos ordinarios / Cuentas por cobrar.

Indagaciones hechas al personal que procesa la transacción:
Personas entrevistadas:

Karla_____ Fecha_____Noviembre 15, 20X7_____
Dameer_____ Fecha____Noviembre 17, 20X7_____
Maria Ho_____ Fecha_____Diciembre 3, 20X7_____

Área de indagación	**Resultados**
Describa los procedimientos desempeñados en relación con la transacción: refiérase a inicio, autorización, asiento en los registros de contabilidad, e información en los estados financieros.	*El sistema funciona tal y como se describe en la documentación del sistema. Vea PT Ref #[1] para copias de los documentos que demuestran los controles internos en acción. Sin embargo, observamos que Maria Ho es un empleado nuevo y en el presente conoce bastante poco sobre el sistema.*
Describa los procesos para cualesquiera transferencias de información desde una persona (propietario del proceso) a la siguiente.	*Hay un traslado de ventas a contabilidad. Con base en el recorrido, la transferencia funcionó bien.*
Observe la frecuencia y la oportunidad de los procedimientos de control interno desempeñados.	*Se observó la matriz de diseño del control.*
Identifique cualesquiera controles generales de TI requeridos para proteger los archivos de los datos de las transacciones y asegurar el apropiado funcionamiento de los controles internos de la aplicación.	*Los controles generales de TI son mínimos a causa del tamaño pequeño de la entidad.*
Documente los procedimientos que están en funcionamiento para cubrir las enfermedades y las vacaciones del personal. Si en los últimos 12 meses no se han tomado vacaciones, documente por qué.	*Durante cuatro meses hubo la vacancia de un funcionario de ventas, período durante el cual se contrató a Maria. Esto significó menos segregación de funciones durante esa época.*
Pregunte sobre la extensión y la naturaleza de los errores que se encontraron en el año pasado.	*La mayoría de los errores se debió a equivocaciones en la fijación de los precios, lo cual en la actualidad es principalmente un proceso manual.*
Pregunte si a alguna persona se le ha solicitado que se desvíe de los procedimientos documentados.	*Fue negada una solicitud hecha por el gerente de ventas para reducir sustancialmente el precio de un juego de dormitorio para un amigo.*

[1] PT = papeles de trabajo. Ref No. = número de referencia. No se incluye

Paso 4 – Valore el diseño del control interno

Controles a nivel de entidad y generales de TI

Para los controles a nivel de entidad y generales de TI, las respuestas al cuestionario (refiérase al Paso 2 arriba) y la documentación de respaldo obtenida serían cuidadosamente revisadas y valoradas. La meta es identificar los controles que prevendrían o detectarían la ocurrencia de declaraciones equivocadas materiales.

Nota. Los controles a nivel de entidad varían en precisión. Algunos operan a nivel de procesos de negocio y por sí mismos pueden ser suficientes para prevenir o detectar la ocurrencia de una declaración equivocada material.

En el estudio de caso, las fuertes políticas de recursos humanos de Dephta reducen el riesgo de que se contratarán personas incompetentes para desempeñar los procedimientos de control interno sobre las transacciones. El código de conducta que la compañía introdujo el año anterior (que le da a los empleados orientación clara sobre el comportamiento ético) podrá, si se implementa bien, prevenir la ocurrencia de algunas formas de fraude. Otros controles a nivel de entidad, tales como la revisión mensual que Suraj hace de las cuentas por cobrar, son de naturaleza más general. Trabajan junto con otros controles de los procesos de negocio (tales como ventas, cuentas por cobrar, e ingresos) establecidos para identificar las interrupciones en el control interno. Este tipo de control interno todavía requiere que estén funcionando efectivamente los controles de los procesos de negocio. Cuando se evalúa el diseño y la implementación del control interno, los controles tanto a nivel de entidad como generales de TI necesitan ser mapeados con relación a los controles de los procesos de negocio que les son subyacentes o dependientes.

Controles de los procesos de negocio

La valoración del diseño y la implementación conlleva aparear los procedimientos de control interno identificados, con los riesgos de declaración equivocada material. Esto se puede lograr usando la matriz de diseño del control.

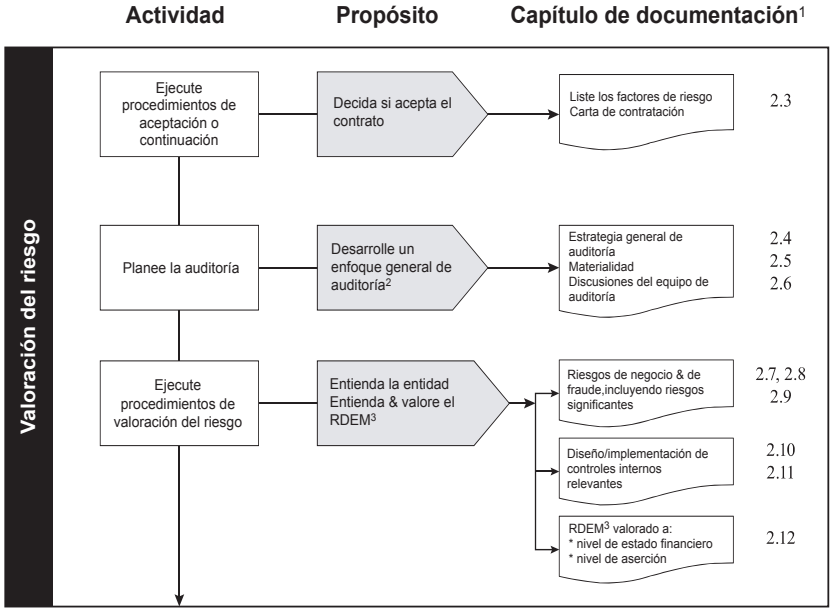
Para cada «qué puede estar equivocado» o factor de riesgo identificado en la matriz de diseño del control (refiérase al Paso 1 arriba), registre los detalles de los procedimientos de control interno de la entidad que previenen o detectan la ocurrencia de declaraciones equivocadas potenciales. Cuando en la matriz el control interno se interfecta con el riesgo, ello es señal de si previene (P) o detecta (D) la ocurrencia de una declaración equivocada potencial. Repita este paso para cada uno de los otros «qué puede estar equivocado» o factores de riesgo. Algunos procedimientos de control interno pueden prevenir o detectar una cantidad de factores de riesgo.

Cuando no se han identificado procedimientos de control interno para mitigar un "que puede estar equivocado" o factor de riesgo, parecería que existe una deficiencia significante de control interno. En el anterior ejemplo, hay dos factores de riesgo donde parece que no existen procedimientos de control interno. Vea la descripción debajo de "debilidades identificadas." Comuníquele a la administración esas debilidades de manera que se puedan tomar acciones correctivas.

El auditor también consideraría el impacto sobre los otros procedimientos de auditoría planeados. Cuando un procedimiento de control interno previene o detecta una cantidad de declaraciones equivocadas potenciales y aserciones, es probable que sea un control interno clave. El control interno clave podría ser considerado para probar (efectividad de la operación) si la evidencia obtenida reduciría la necesidad o extensión de los otros procedimientos sustantivos de auditoría.

2.12 Valoración de los riesgos de declaración equivocada material

Muestra 2.12-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría
3. RDEM = riesgos de declaración equivocada material

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Resaltar los pasos que participan en la valoración y documentación de los riesgos combinados de declaración equivocada material contenida en los estados financieros.	**315**

2.12.1 Vista de conjunto

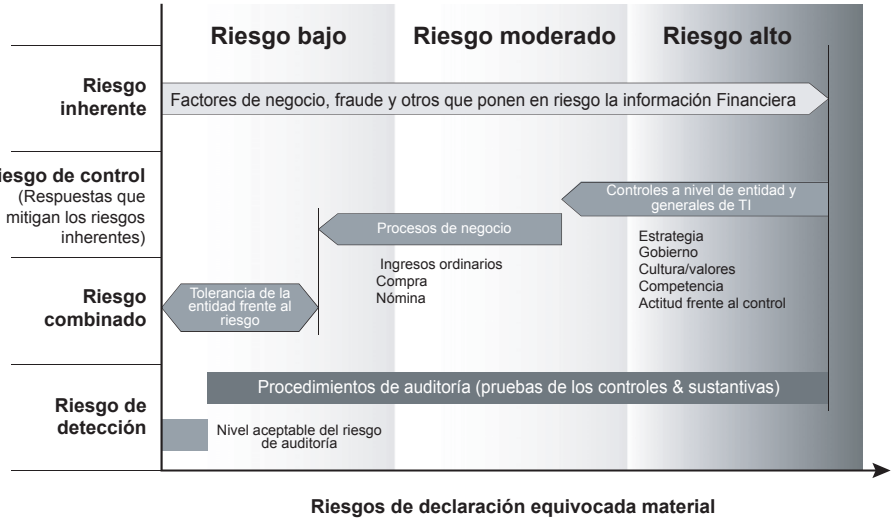
La valoración de los riesgos de declaración equivocada material es el paso final de la fase de auditoría relacionada con la valoración del riesgo. La información obtenida (a partir de desempeñar los procedimientos de valoración del riesgo) sobre los factores de riesgo y la mitigación de los riesgos de control se reúnen para valorar los riesgos de declaraciones equivocadas materiales a:

- Nivel del estado financiero; y
- A nivel de aserción para las clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones.

Esta valoración constituirá la base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos adicionales de auditoría a ser desempeñados y que respondan a los riesgos identificados.

Los elementos de la información que ha sido obtenida hasta el momento se ilustran en la siguiente muestra.

Muestra 2.12-2



2.12.2 Documentación

La documentación de los riesgos valorados puede hacerse de diversas formas. Un enfoque posible (que usa las cuatro aserciones que se usan en esta Guía, tal y como se define en el Capítulo 1.3) se ilustra abajo.

Muestra 2.12-3

Niveles de riesgo valorados

	As	IR	CR	RDEM combin	Documente los riesgos clave y los otros factores que contribuyen a la valoración del riesgo
Nivel de estado financiero	Todas	A	B	M	La industria está en declive y las nuevas tecnologías podrían acelerar la tendencia. La actitud de la administración frente al control interno es buena. En las posiciones clave hay personas competentes. Es posible que la administración eluda los controles pero las nuevas políticas que están en funcionamiento deben impedir las prácticas más comunes. La junta de gobierno no tiene ningún miembro que no sea de la familia.

Nivel de aserción FSA o revelación en el estado financiero					
1. Ventas	C	A	B	M	Los propietarios desean ahorrar impuestos. El reconocimiento de los ingresos ordinarios ha sido inconsistente
	E	B	B	B	La entidad tiene un buen sistema de ventas. Son una posibilidad las pruebas del control interno
	A	B	B	B	La entidad tiene un buen sistema de ventas
	V	NA	B	NA	
2. Cuentas por cobrar	C	B	B	B	No se identificaron riesgos significantes
	E	A	M	M	Los bonos de los vendedores se basan en las ventas registradas
	A	B	B	B	
	V	A	M	M	La recuperación de cuentas por cobrar podría ser problema en la industria en declive
3. Inventario	C	B	B	B	
	E	A	B	M	Robo de inventario y pobre control interno físico en la bodega
	A	B	B	B	
	V	A	A	A	La nueva tecnología hará que se vuelvan obsoletas algunas partes y aún productos completos

A = Alto M = Moderado B = Bajo
As = Aserción NA = No aplica
IR = Riesgo inherente CR = Riesgo de control interno
RDEM comb = riesgo combinado de declaración equivocada material
FSA = Área de estados financieros

La documentación del proceso de valoración del riesgo debe incluir:

- Los resultados de las discusiones del equipo del contrato y las decisiones significantes alcanzadas;
- Los elementos clave del entendimiento obtenido;
- Las fuentes de información a partir de las cuales se obtuvo el entendimiento;
- La naturaleza y los resultados de desempeñar los procedimientos de valoración del riesgo;
- Los riesgos identificados y valorados de declaración equivocada material a nivel de estado financiero y a nivel de aserción;
- Detalles de los riesgos significantes que requieren atención especial; y
- Riesgos para los cuales los sólos procedimientos sustantivos no aportarán evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Riesgos generalizados (omnipresentes)

Los riesgos que surgen de una actitud pobre frente al control interno, un ambiente de control interno débil o carencia de competencia por parte de la administración tendrán un efecto más generalizado en los estados financieros y pueden requerir una respuesta general por parte del auditor. En algunos casos, las debilidades pueden ser tan serias que requieran una calificación, negación de la opinión, o retirarse del contrato.

2.12.3 Factores a considerar en la valoración de los riesgos

Algunos de los factores de riesgo a ser considerados y documentados en la valoración combinada del riesgo se resaltan en la muestra que se presenta abajo.

Muestra 2.12-4

1. ¿Qué factores de riesgo han sido identificados?	
Nivel de estado financiero	• Riesgos resultantes de controles a nivel de entidad pobres o de controles internos generales de TI pobres • Riesgos significantes • Factores de riesgo relacionados con el fraude y con la capacidad que tiene la administración para eludir los controles • Riesgos que la administración ha escogido aceptar, tales como la carencia de segregación de funciones en la entidad más pequeña.
Riesgos a nivel de aserción	• Riesgos específicos relacionados con la completitud, exactitud, existencia o valuación de: o Ingresos ordinarios, desembolsos y otras transacciones; o Saldos de cuentas; y o Revelaciones del estado financiero. • Riesgos que pueden dar origen a múltiples declaraciones equivocadas.
Procedimientos relacionados con el control interno	• Riesgos significantes • Procedimientos de control interno apropiadamente diseñados e implementados que ayudan a prevenir, detectar o mitigar los riesgos identificados • Riesgos que solamente pueden ser abordados mediante el desempeño de pruebas de los controles
2. ¿Cuál sería la magnitud de la declaración equivocada (impacto monetario) que podría ocurrir?	
Nivel de estado financiero	• ¿Qué eventos, si ocurrieran, resultarían en declaración equivocada material contenida en los estados financieros? Considere la capacidad que tiene la administración para eludir los controles, el fraude, eventos inesperados, y experiencia pasada.
Nivel de aserción	Considere: • La naturaleza inherente de las transacciones, saldos de cuentas o revelaciones; • Eventos rutinarios y no-rutinarios; y • Experiencia pasada
3. ¿Qué tan probable es que ocurra el evento (riesgo)?	
Nivel de estado financiero	Considere: • "Tono desde lo alto"; • Enfoque que la administración tiene frente al riesgo; • Políticas y procedimientos en funcionamiento; y • Experiencia pasada.
Nivel de aserción	Considere: • Actividades de control interno relevantes; y • Experiencia pasada.
Procedimientos de control interno relacionados	Identifique los elementos de la respuesta de la administración frente al riesgo que sean cruciales para reducir la probabilidad de que ocurra el evento.

Supuestos

Algunas valoraciones del riesgo se basarán en la expectativa de que el control interno está operando de manera efectiva para prevenir, o detectar y corregir, la declaración equivocada material a nivel de aserción. Esos supuestos son consideraciones importantes para diseñar las pruebas de la efectividad de la operación del control interno, así como los otros procedimientos sustantivos que se requieren.

Debilidades del control interno

Ejemplos de debilidades significantes en el control interno incluyen:

- Controles débiles del ambiente de control (a nivel de entidad), tales como supervisión inefectiva, actitud pobre frente al control interno, o casos que se encuentren de fraude o de que la administración eluda los controles.
- Debilidades en los controles generales de TI
- Riesgos de negocio significantes que no hayan sido abordados mediante políticas, procedimientos o controles internos
- Políticas y procedimientos inadecuados que están en operación para:
  - Valorar y aplicar de manera apropiada los principios de contabilidad;
  - Determinar los estimados de contabilidad y valorar su razonabilidad;
  - Preparar los estados financieros y las revelaciones requeridas; y
  - Salvaguardar los activos.
- Actividades de control o controles de aplicación, significantes, que no operan como fueron diseñados, no son aplicados consistentemente por las personas apropiadas, o no son monitoreados por las personas apropiadas.
- Deficiencias significantes previamente comunicadas a la administración o a quienes tienen a cargo el gobierno, que permanecen sin ser corregidas luego de un período de tiempo razonable.

2.12.4 Comunicación de las debilidades del control interno

ISA 315 señala:

> **120. El auditor debe hacer que quienes tengan a cargo el gobierno o la administración sean conscientes, tan pronto como sea posible, y en el nivel apropiado de responsabilidad, de las debilidades materiales en el diseño o implementación del control interno que hayan llamado la atención del auditor.**

Tan pronto como sea posible, el auditor debe comunicarle las debilidades significantes en el control interno a la administración y a quienes tienen a cargo el gobierno. También es útil discutir las implicaciones, o el "así qué", de cada debilidad. Es entonces responsabilidad de la administración responder oportunamente mediante la implementación de los procedimientos de control interno necesarios o explicando por qué tal acción no es necesaria. La falla en responder apropiadamente puede

señalar una actitud pobre frente al control interno, lo cual puede tener implicaciones para la valoración del riesgo que hace el auditor.

La responsabilidad de comunicar las debilidades significantes aplica igualmente a la auditoría de las entidades de propietario-administrador y más pequeñas. Solamente mediante la comunicación de tales debilidades significantes es que el auditor puede tener certeza de que la administración ha sido informada del problema. Es decisión de la administración – no del auditor – determinar si el costo de abordar las debilidades compensa los beneficios obtenidos.

Punto a considerar

Se tiene que documentar la presentación de reportes sobre las debilidades del control interno. La forma más común es mediante una carta. Sin embargo, dependiendo de las circunstancias, es aceptable el archivo de las notas que contienen las actas de las reuniones con el cliente (para discutir las debilidades del control interno).

2.12.5 Revisión de la valoración del riesgo

La valoración del riesgo no termina en un punto del tiempo. Se puede obtener nueva información en la medida en que la auditoría progresa y el desempeño de los procedimientos de auditoría puede identificar riesgos adicionales o que el control interno no está operando como se tiene la intención que lo haga. Cuando esto ocurre, la valoración original del riesgo debe ser revisada y considerado el impacto sobre la naturaleza y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

Estudio de caso – Valoración de los riesgos de declaración equivocada material

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

El paso final en el proceso de valoración del riesgo es valorar los riesgos combinados de declaración equivocada material a niveles de estado financiero y aserción.

Esta valoración se puede resumir usando una forma como la que se ilustra abajo.

Niveles de riesgos valorados

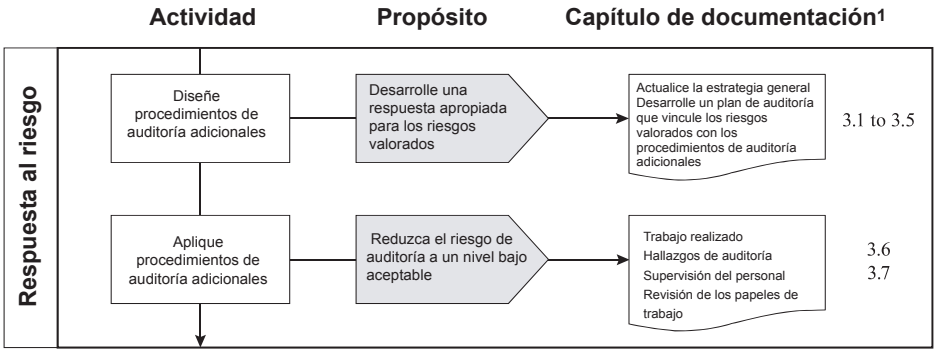
	As	IR	CR	RDEM combin	Documente los riesgos clave y los otros factores que contribuyen a la valoración del riesgo
Nivel de estado financiero				B	*La actitud de la administración frente al control interno es buena y en las posiciones clave están ubicadas personas competentes.* *La reunión mensual para revisar el desempeño le ofrece alguna accountability para la administración.* *La actitud de la administración frente al control interno es buena y en las posiciones clave están ubicadas personas competentes.*
Nivel de aserción FSA o revelación en el estado financiero					
1. Ventas	C	A	B	M	*Las políticas de reconocimiento de ingresos ordinarios son inconsistentes*
	E	B	B	B	*El sistema de ventas opera bien. Son posibles las pruebas de los controles*
	A	B	B	B	*El sistema de ventas opera bien. Son posibles las pruebas de los controles*
	V	NA	B	NA	
2. Cuentas por cobrar	C	B	B	B	*No se identificaron riesgos significantes*
	E	A	M	M	*Los bonos de los vendedores se basan en las ventas registradas*
	A	B	B	B	
	V	A	M	M	*La recuperación de cuentas por cobrar de minoristas grandes podría ser problema si hay preocupación por la calidad del producto o se hacen devoluciones*

A = Alto M = Moderado B = Bajo
As = Aserción NA = No aplica
IR = Riesgo inherente CR = Riesgo de control interno
RDEM comb = riesgo combinado de declaración equivocada material
FSA = Área de estados financieros

Parte C
Respuesta al riesgo

3.1 Plan detallado de auditoría

Muestra 3.1-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Responder a los riesgos identificados de declaración equivocada material, haciéndolo mediante la obtención de evidencia de auditoría suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable.	**300**

3.1.1 Vista de conjunto

ISA 300 señala:

13. El auditor debe desarrollar un plan de auditoría en orden a reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable.

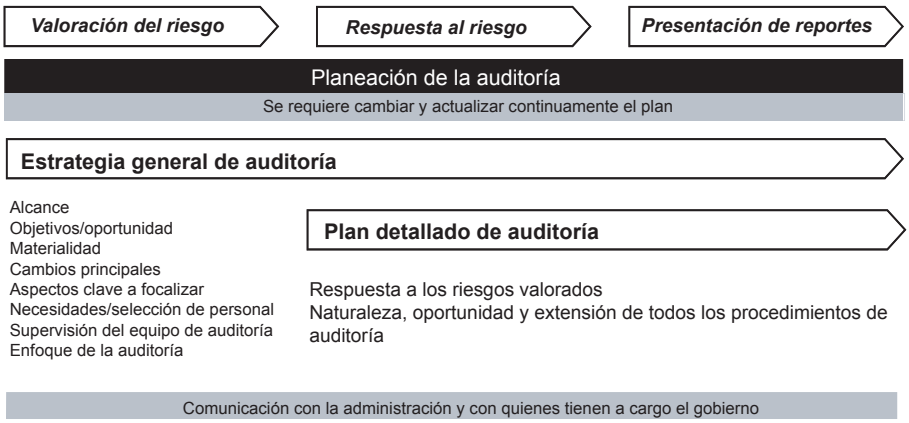
16. Durante el curso de la auditoría, la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría deben ser actualizados y cambiados en cuanto sea necesario.

22. El auditor debe documentar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, incluyendo cualesquiera cambios significantes hechos durante el contrato de auditoría.

La estrategia general de auditoría (que se discute en el Capítulo 2.2 de esta Guía) establece el alcance, la oportunidad y la dirección de la auditoría y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado, el cual se discute en este capítulo. El plan de auditoría más detallado aborda los diferentes asuntos que se identifican en la estrategia general de auditoría, teniendo en cuenta la necesidad de lograr los objetivos de la auditoría mediante el uso eficiente de los recursos del auditor.

Si bien la estrategia general de auditoría será establecida antes de desarrollar el plan detallado de auditoría, las dos actividades de planeación no son necesariamente discretas o un proceso secuencial. Están estrechamente interrelacionadas dado que los cambios en una pueden resultar en cambios que tienen consecuencias en la otra. Esto se ilustra en la muestra que se presenta abajo.

Muestra 3.1-2



El objetivo del plan detallado de auditoría es responder de manera apropiado a los riesgos identificados y valorados, reduciendo por lo tanto el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable.

El plan detallado:

- Ofrece un vínculo claro entre los riesgos valorados y los procedimientos adicionales de auditoría; y
- Resalta la naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría (pruebas de controles y procedimientos sustantivos).

Punto a considerar

El plan detallado debe vincular el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría con los riesgos valorados que se abordaron durante la fase de la auditoría relacionada con la valoración del riesgo. Este "vínculo" es bastante diferente de algunos enfoques tradicionales de auditoría en los que se completan programas estándares de auditoría haciendo pocos cambios, si los hay, para reflejar los riesgos específicos que están presentes en la entidad.

3.1.2 Respondiendo a los riesgos valorados

La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría deben:

- Responder a los riesgos valorados (identificados durante el proceso de valoración del riesgo);
- Reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable; y
- Responder a los riesgos valorados de declaraciones equivocadas materiales para cada clase material de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones.

La información básica y las consideraciones que se necesitan para diseñar los procedimientos adicionales de auditoría incluyen:

- Naturaleza de los riesgos valorados;
- Uso de las pruebas de los controles;
- Necesidad de impredecibilidad; y
- Otros procedimientos de auditoría básicos o requeridos.

Ello se discute como sigue.

Naturaleza de los riesgos valorados

La atención de la auditoría se debe dirigir para responder a esos riesgos que tienen el potencial más alto de declaración equivocada material. Las consideraciones incluyen:

- **¿Qué tan significante es el riesgo valorado?**
  ¿Cuál sería el impacto si ocurriera?

- **¿Qué tan probable es la ocurrencia del riesgo valorado?**
  ¿Cuál es la posibilidad o probabilidad de que el riesgo ocurra actualmente?

- **¿Cuál es la valoración combinada del impacto y la probabilidad?**

- **¿Cuáles aserciones son afectadas?**
  Considere el impacto que el riesgo tiene en cada clase de aserciones (completitud, existencia, exactitud y valuación) relevante para el saldo de cuenta, clase de transacciones o revelación.

- **¿Es un "riesgo significante"?**
  Los riesgos significantes requieren atención y respuestas separadas de parte del auditor. Los procedimientos de auditoría planeados deben abordar directamente esos riesgos.

- **¿Cuál es la respuesta de la administración?**
  Considere la naturaleza del sistema de control interno que esté en funcionamiento y su posible efectividad para mitigar los riesgos involucrados. Los controles son:
  - ¿De naturaleza rutinaria (ocurren diariamente) o periódica tal como mensual?
  - ¿Diseñados para prevenir o detectar y corregir errores?
  - ¿Manuales o automatizados?

- **¿Existen cualesquiera características únicas?**
  Considere la existencia de cualesquiera características particulares (riesgos inherentes) en las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones que necesitan ser abordadas en el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría. Los ejemplos podrían incluir valuación alta del inventario, acuerdos contractuales complejos, ausencia de rastro en papel para ciertos flujos de transacciones o grandes porcentajes de ventas que provienen de un solo cliente.

Uso de las pruebas de los controles

La valoración que hace el auditor respecto de los riesgos identificados a nivel de aserción provee la base para considerar el enfoque de auditoría que es apropiado para diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría. En el caso de las entidades muy pequeñas, puede no haber muchas actividades de control que podrían ser probadas. En este caso, los procedimientos adicionales de auditoría es probable que sean principalmente sustantivos.

Hay dos asuntos a considerar cuando se determina si la respuesta a los riesgos valorados debe incluir la prueba de la efectividad de la operación del control interno.

- **¿Es eficiente probar el control interno?**
  Cuando existe control interno y se espera que opere efectivamente, considere:
  - Si las pruebas de los controles lograrían una respuesta efectiva para el riesgo valorado de declaración equivocada material para una aserción particular; y

- Qué pruebas sustantivas podrían reducirse mediante la aplicación de pruebas de los controles.

Aún en una entidad muy pequeña, a menudo hay controles bien diseñados y efectivos sobre los ingresos ordinarios que, si se prueban podrían reducir la extensión de los procedimientos sustantivos que se requieren.

Si la prueba de la efectividad del control interno no sería efectiva o eficiente, entonces será necesario aplicar procedimientos sustantivos que respondan a los riesgos valorados para las aserciones específicas. No se debe dar crédito a la operación efectiva de los controles que no hayan sido probados.

- **¿Existen aserciones que solamente puedan ser abordadas efectivamente mediante las pruebas de los controles?**
  En algunos casos, pueden no estar disponibles procedimientos sustantivos (para obtener evidencia para una aserción particular) que sean confiables, de manera que serán necesarias las pruebas de los controles. Un ejemplo de esto serían los sistemas altamente automatizados con poco o ninguna disponibilidad de rastro en papel. Si tal control interno no se considera confiable (no es probable que los controles operen efectivamente) o está ausente, el auditor tendrá que determinar si es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Necesidad de impredecibilidad

Con base en la naturaleza de los riesgos valorados, considere si algunos de los procedimientos planeados no deben ser anunciados, cambiados con relación a los años anteriores, o aplicados en momentos que no sean predecibles.

Otros procedimientos de auditoría básicos o requeridos

Para cumplir con los ISAs y con los requerimientos locales se puede requerir una cantidad de procedimientos de auditoría adicionales específicos (independiente de los riesgos valorados). Ejemplos pueden incluir asistir al conteo del inventario, confirmaciones externas, y eventos posteriores.

3.1.3 Diseño de los procedimientos de auditoría

El auditor puede responder a los riesgos valorados haciéndolo mediante el diseño de procedimientos adicionales de auditoría. Esos procedimientos usualmente implican elementos tales como inspección, indagación, confirmación, volver a calcular, volver a desempeñar, o procedimientos analíticos. Hay tres categorías principales:

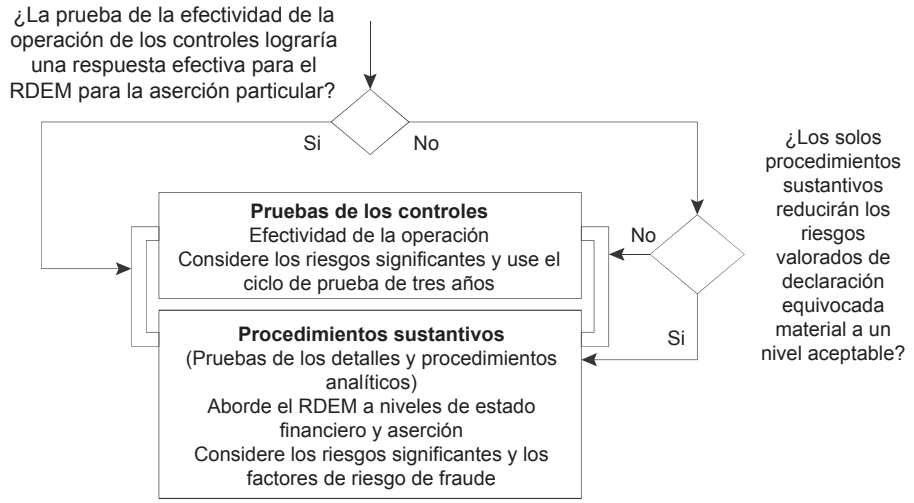
- Procedimientos de valoración del riesgo (refiérase al Capítulo 2.5);
- Pruebas de la efectividad de la operación del control interno (refiérase al Capítulo 3.2); y

- Procedimientos sustantivos. Éstos incluyen pruebas de detalle y procedimientos sustantivos analíticos (refiérase al Capítulo 3.3).

La respuesta apropiada ante los riesgos valorados puede contener una combinación de procedimientos tales como pruebas de los controles y procedimientos sustantivos.

La siguiente muestra señala algunas consideraciones al desarrollar la respuesta apropiada.

Muestra 3.1-3



Muestra 3.1-4

Factores a considerar en el diseño de la naturaleza de los procedimientos	
Naturaleza de las aserciones	Ciertos procedimientos de auditoría pueden: • Ser más apropiados para abordar algunas aserciones que otras. La evidencia respecto de la completitud de las ventas puede obtenerse mejor mediante las pruebas de los controles, mientras que la evidencia para respaldar la valuación del inventario probablemente será obtenida mediante procedimientos sustantivos; y • Ofrecer evidencia más confiable para la aserción. La confirmación de las cuentas por cobrar para determinar la existencia puede ofrecer mejor evidencia que el simple examen de las facturas o la aplicación de algunos procedimientos analíticos.

Nivel valorado de riesgo	A más alto sea el riesgo de declaración equivocada, más confiable y relevante es la evidencia de auditoría que se requiere. Esto puede afectar tanto los tipos como la combinación de diferentes tipos de procedimientos de auditoría a ser aplicados. Por ejemplo, para asegurar la existencia del inventario de alto valor, la inspección física puede ser aplicada además de examinar los documentos de respaldo.
Las razones para el riesgo	En el diseño tanto de las pruebas de los controles como de los procedimientos analíticos se deben considerar las razones subyacentes para el riesgo. Esto incluirá las características del área del estado financiero (riesgos inherentes) y el control interno en funcionamiento (riesgo de control). Si el riesgo valorado es bajo a causa de control interno bueno, las pruebas de los controles pueden reducir la necesidad o la extensión de los procedimientos sustantivos.
Fuente de información	Si la información no-financiera producida por el sistema de información de la entidad es usada para aplicar los procedimientos de auditoría, se debe obtener evidencia respecto de su exactitud y completitud. Por ejemplo, el número de unidades de alquiler en un apartamento de clase alta podría ser multiplicado por el alquiler mensual del apartamento para comparar con el total de ingresos ordinarios registrados.
Pruebas de doble propósito	Cuando sea eficiente, la prueba del control interno podría ser realizada concurrentemente con la prueba de los detalles de la misma transacción. La factura podría ser examinada respecto de la aprobación (pruebas de los controles) y respecto de la sustancia de la transacción (pruebas del detalle). Si las pruebas del detalle revelan una declaración equivocada no capturada por el sistema de control interno, puede ser señal de una debilidad material en el control interno. Tales debilidades materiales deben serles comunicadas a la administración y a quienes tienen a cargo el gobierno, y se debe considerar la necesidad de procedimientos adicionales de auditoría. Esto incluirá actualizar la valoración del riesgo y desarrollar una respuesta de auditoría que sea apropiada.

3.1.4 Oportunidad de los procedimientos

La oportunidad se refiere a cuándo se aplican los procedimientos de auditoría o el período o la fecha a la cual aplica la evidencia de auditoría.

¿Antes o a final del período?

En la mayoría de casos (particularmente con las entidades pequeñas), los procedimientos de auditoría serán llevados a cabo al final del período y más tarde. Además, a más altos sean los riesgos de declaración equivocada material, es más probable que los procedimientos sustantivos sean aplicados cerca de, o después de, final del período.

En algunas situaciones, aplicar los procedimientos de auditoría antes de final del período puede tener algunas ventajas. Por ejemplo:

- Ayuda a identificar en una etapa temprana los asuntos significantes. Esto da tiempo para que los problemas sean tratados y se apliquen procedimientos de auditoría adicionales;
- Balancear el flujo de trabajo de la firma de auditoría mediante el cambiar algunos procedimientos a períodos donde haya más tiempo; y
- Aplicar procedimientos no anunciados o en tiempos que no se puedan predecir.

La siguiente muestra resalta los factores a considerar cuando se determina aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia.

Muestra 3.1-5

	Factores a considerar
¿Se deben aplicar procedimientos de auditoría antes de final del período?	• ¿Qué tan bueno es el ambiente general de control? Aplicar procedimientos rotativos entre la fecha interina y el final del período es improbable que sea efectivo si el ambiente general de control es pobre. • ¿Qué tan buenos son los controles específicos sobre los saldos de cuenta o las clases de transacciones que se están considerando? • ¿Para aplicar la prueba está disponible la evidencia que se requiere? Los archivos electrónicos pueden ser sobre-escritos luego o los procedimientos a ser observados pueden ocurrir solamente en ciertos momentos. • ¿El procedimiento antes de final del período abordaría la naturaleza y la sustancia del riesgo implicado? • ¿El procedimiento intermedio abordaría el período o la fecha para la cual se relaciona la evidencia de auditoría? • ¿Qué tanta evidencia adicional se requerirá para el período restante entre la fecha del procedimiento y el final del período?

El Capítulo 3.2 ofrece información adicional sobre la oportunidad de las pruebas de los controles.

Después del final del período

Ciertos procedimientos de auditoría pueden ser aplicados solamente en, o después, del final del período. Esto incluiría los procedimientos de corte (cuando es mínima la confianza en el control interno), los ajustes de final del período, y los eventos subsiguientes.

3.1.5 Extensión de los procedimientos

La extensión se relaciona con la cantidad (tamaño de la muestra) del procedimiento específico de auditoría a ser aplicado. La regla general es que en la medida en que se incrementan los riesgos de declaración equivocada material, de la misma mane-

ra lo hace el tamaño de la muestra. Sin embargo, esto será efectivo solamente si el procedimiento es relevante para el riesgo valorado. La extensión de la prueba se trata en el Capítulo 3.5.

La caja de herramientas de la auditoría

Tal y como se señaló al principio, el objetivo del plan detallado de auditoría es responder de manera apropiada a los riesgos valorados y reducir por consiguiente el riesgo de auditoría a un riesgo bajo que sea aceptable.

El enfoque más efectivo sería considerar cada riesgo valorado y diseñar entonces una respuesta de auditoría que sea apropiada haciéndolo en la forma de procedimientos adicionales de auditoría. Lo que no es apropiado es usar un programa estándar de auditoría ("un mismo tamaño aplica a todo") que pueda abordar cada aserción, pero que no haya sido ajustado de cualquier manera para abordar los riesgos valorados.

Al desarrollar el plan detallado, hay una cantidad de diferentes tipos de procedimientos que pueden ser considerados. Un programa de auditoría efectivo se basará en la mezcla apropiada de procedimientos que colectivamente reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable. Para los propósitos de esta Guía, los diferentes tipos de procedimientos de auditoría disponibles para el auditor han sido categorizados tal y como se ilustra en la muestra que se presenta a continuación.

Muestra 3.1-6

Procedimientos sustantivos

Incluyen los procedimientos que siempre serían aplicados independiente de los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) que sean identificados. Cuando el RDEM es bajo, esos procedimientos solos pueden ser suficientes para un

área o aserción específica. Cuando el RDEM es alto, esos procedimientos básicos deben ser ampliados en respuesta a los riesgos valorados. El ejemplo típico sería la obtención de una lista de los elementos que constituyen el saldo de final del período, comparando el saldo de este año con el del año pasado, y aplicando algunos procedimientos de corte.

Muestreo sustantivo

Cuando un procedimiento básico (tal como la confirmación de los saldos de las cuentas por cobrar seleccionados mediante la muestra seleccionada) no es suficiente para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, se pueden seleccionar confirmaciones adicionales usando técnicas de muestreo estadístico. Para un ejemplo ilustrativo de la selección de la muestra refiérase al Capítulo 3.5.

Procedimientos sustantivos ampliados

Hay procedimientos sustantivos básicos que tienen que ser ampliados o ajustados para abordar un riesgo valorado tal como la capacidad que tiene la administración para eludir los controles. Por ejemplo, el procedimiento sustantivo básico incluiría la confirmación de saldos seleccionados de cuentas por cobrar. Según el procedimiento básico, las confirmaciones obtenidas serían comparadas con los saldos de las cuentas. El procedimiento extendido diseñado para abordar el riesgo de fraude tendría un nuevo paso para incluir trabajo adicional tal como verificar el directorio telefónico para establecer que la compañía actualmente existe en la dirección suministrada.

Pruebas de los controles

Con base en el entendimiento del control interno y los procedimientos de recorrido, pueden ser identificados ciertos controles clave (controles que abordan más de una aserción) que se espera operen de manera efectiva. La prueba de esos controles puede ser el procedimiento de auditoría más efectivo y reducirá la extensión de los otros procedimientos sustantivos que se requieran.

Procedimientos que abordan riesgos específicos y significantes

Estos procedimientos de auditoría responderían directamente a un riesgo valorado específico. Esto incluiría procedimientos de auditoría que respondan directamente a riesgos significantes identificados. Para más información sobre los riesgos significantes refiérase al Capítulo 2.9.

Procedimientos sustantivos analíticos

Hay procedimientos sustantivos analíticos que podrían ser usados para predecir el total del flujo de una transacción tal como las ventas. Esos procedimientos se abordan en detalle en el Capítulo 3.3.

3.1.6 Documentación del plan de auditoría

Cuando ha sido determinado el plan detallado, los resultados pueden ser documentados en la forma de un programa de auditoría que resalte la naturaleza y la extensión de los procedimientos y de la(s) aserción(es) que está(n) siendo abordada(s). Entonces se puede dar espacio para registrar los detalles respecto de quién realizó cada paso y los hallazgos, tal y como se ilustra abajo.

El programa de auditoría típico (excluyendo los detalles de cada paso específico de auditoría) puede verse como sigue.

Nota: Esta ilustración incluye todos los tipos de procedimientos, mientras que para un saldo de cuenta particular o para una clase de transacción se pueden requerir solo uno o dos tipos de procedimientos.

Muestra 3.1-7

Cuentas por cobrar - Procedimientos de auditoría

	Aserción abordada	Trabajo realizado por (iniciales)	PT Ref.	Comentarios
PROCEDIMIENTOS BÁSICOS				
Procedimientos analíticos…	CEA			
Listado de saldos…	C			
Provisión cuentas de dudoso pago, castigos, conciliaciones, etc…	VAE			
Políticas de contabilidad…	A			
MUESTREO (i.e. confirmación de saldos, etc.)	E			
PRUEBA DE LOS CONTROLES EN VENTAS	A			
PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS ANALÍTICOS	EC			
PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS AMPLIADOS				
Confirmaciones de cuentas por cobrar - riesgo de fraude ….	EA			
PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS PARA ABORDAR RIESGOS ESPECÍFICOS/SIGNIFICANTES	EV			
PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DEL ESTADO FINANCIERO	CEAV			

CONCLUSIONES DE AUDITORÍA

a) Estos procedimientos (incluyendo las pruebas de los controles, cuando es aplicable) han sido ajustados (en lo necesario) para responder a los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de estado financiero y a nivel de aserción
b) Los riesgos de declaración equivocada material en el saldo de cuentas por cobrar han sido reducidos a un nivel aceptable
c) Han sido abordadas todas las aserciones relevantes

	Fecha	Iniciales
Preparado por		
Revisado por		

3.1.7 Comunicación del plan

El diálogo continuo con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno puede jugar un rol importante en el proceso de planeación de la auditoría. La comunicación de los diversos aspectos de la estrategia general de auditoría también puede ser útil para que quienes tienen a cargo el gobierno entiendan el rol del auditor y ejecuten sus responsabilidades. El Capítulo 4.2 ofrece orientación sobre la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno.

Estudio de caso - Plan detallado de auditoría

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Lo que sigue resalta las consideraciones y los posibles procedimientos de auditoría que podrían ser usados al desarrollar el plan detallado de auditoría para las cuentas por cobrar en Dephta Furniture.

Las preguntas a realizar en el desarrollo del plan de auditoría de cuentas por cobrar son como las que siguen.

Consideraciones de planeación	Respuesta
1. ¿Hay aserciones que no puedan ser abordadas por solo pruebas sustantivas?	*No en este momento. Sin embargo, si se automatizan las ventas por Internet, puede haber una pérdida de rastros en papel.*
2. ¿Se espera que sea confiable el control interno sobre los flujos/procesos relacionados con la transacción?	*Debemos diseñar pruebas de los controles para proveer un nivel "moderado" de aseguramiento para la existencia y completitud de las ventas. Esto reducirá el nivel de aseguramiento requerido de otros procedimientos sustantivos.*
3. ¿Hay disponibles procedimientos sustantivos que reducirían la necesidad/ alcance de otros procedimientos de auditoría?	*No.*
4. ¿Hay necesidad de incorporar un elemento de impredecibilidad o procedimientos adicionales de auditoría (tales como para abordar fraude, riesgo, y similares)?	*Se deben considerar al responder a los riesgos de fraude identificados*
5. ¿Hay riesgos significantes que requieran especial atención?	*No en relación con las cuentas por cobrar (excluyendo el trabajo adicional realizado sobre las transacciones con partes relacionadas.*

Para reducir a un nivel aceptable los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) en las aserciones relevantes del saldo de cuentas por cobrar se podría usar una mezcla apropiada de los siguientes tipos de procedimientos.

Procedimientos sustantivos básicos
Son los procedimientos que se espera que el auditor aplique siempre independiente de los riesgos valorados, tales como la obtención de la lista de los elementos que componen el saldo, la comparación del saldo de este año con el del año anterior, y la aplicación de procedimientos de corte.

Pruebas de los controles
Con base en nuestro recorrido del proceso de ingresos ordinarios, se identificaron ciertos controles clave que si se prueban reducirían la extensión del muestreo de cuentas por cobrar que se requiere.

Muestreo sustantivo
Para la confirmación se usará una selección estadística de saldos de cuentas por cobrar. Esto probará la existencia y exactitud de las cuentas por cobrar. En este ejemplo, hemos reducido la necesidad de muestreo sustantivo con base en las pruebas planeadas de la efectividad de la operación del control interno. Para un ejemplo ilustrativo de la selección de la muestra refiérase al Capítulo 3.5.

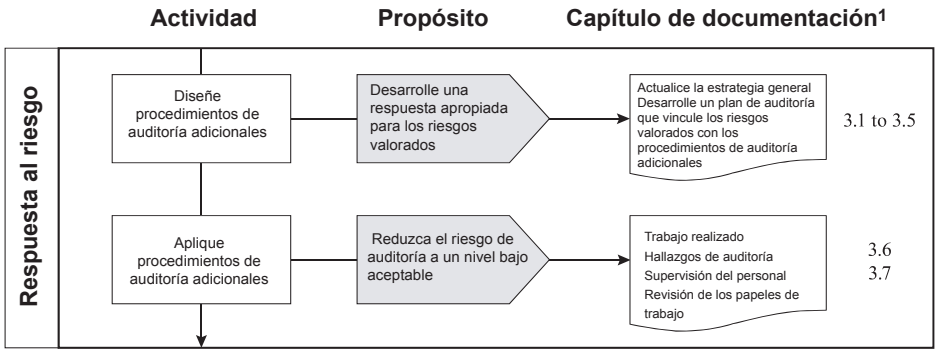
Procedimientos sustantivos analíticos
No hay procedimientos sustantivos analíticos que se pudieran usar para predecir los niveles de las ventas en este caso.

Procedimientos sustantivos ampliados
Han sido identificados algunos riesgos de fraude. Refiérase a las notas del estudio de caso en el Capítulo 2.7. Deben usarse procedimientos extendidos respecto de existencia y exactitud.

Una muestra de programa de auditoría que responde a los riesgos identificados se resalta en las notas del estudio de caso en el Capítulo 3.5.

3.2 Pruebas de los controles

Muestra 3.2-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer orientación sobre el uso y el diseño de procedimientos de auditoría para obtener evidencia sobre la efectividad de la operación del control interno.	**315, 330**

3.2.1 Vista de conjunto

ISA 315 señala:

115. Como parte de la valoración del riesgo que se describe en el párrafo 100, el auditor debe evaluar el diseño y determinar la implementación de los controles de la entidad, incluyendo las actividades de control relevantes, sobre esos riesgos para los cuales, a juicio del auditor, no sea posible o practicable reducir los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción a un nivel bajo que sea aceptable con la evidencia de auditoría obtenida solamente a partir de procedimientos sustantivos.

ISA 330 señala:

23. Cuando la valoración que hace el auditor respecto de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción incluye la expectativa de que los controles están operando efectivamente, el auditor debe realizar pruebas de los controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los controles estuvieron operando efectivamente en todos los momentos relevantes durante el período sometido a auditoría.

25. Cuando, de acuerdo con el parágrafo 115 de ISA 315, el auditor ha determinado que no es posible o practicable reducir los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción a un nivel bajo que sea aceptable con la evidencia de auditoría obtenida solamente a partir de procedimientos sustantivos, el auditor debe aplicar pruebas de los controles relevantes para obtener evidencia de auditoría respecto de la efectividad de su operación.

29. Para probar la efectividad de la operación de los controles, el auditor debe aplicar los otros procedimientos de auditoría en combinación con la indagación.

37. Cuando el auditor obtiene evidencia de auditoría respecto de la efectividad de la operación de los controles durante un período intermedio, el auditor debe determinar qué evidencia adicional de auditoría debe ser obtenida para el período restante.

44. Cuando, de acuerdo con el parágrafo 108 de ISA 315, el auditor ha determinado que el riesgo valorado de declaración equivocada material a nivel de aserción es un riesgo significante y el auditor planea confiar en la efectividad de la operación de los controles que tienen la intención de mitigar ese riesgo significante, el auditor debe obtener la evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de esos controles, haciéndolo a partir de las pruebas de los controles aplicadas en el período actual.

Las pruebas de los controles se consideran cuando:

- La valoración del riesgo se basa en la expectativa de que el control interno opera de manera efectiva; o
- Los solos procedimientos sustantivos no aportarán evidencia de auditoría suficiente y apropiada a nivel de aserción. Esto puede aplicar cuando las ventas se hacen por Internet y no se produce o mantiene documentación de las transacciones por otro medio diferente al sistema de TI.

La selección de los tamaños de la muestra se aborda en el Capítulo 3.5 sobre la extensión de las pruebas.

Propósito

Las pruebas de los controles son pruebas que se aplican para obtener evidencia de auditoría respecto de la efectividad de la operación de los controles en la prevención, o detección y corrección, de declaraciones equivocadas materiales a nivel de aserción. Los controles seleccionados para prueba deben ser los que proveen evidencia para la aserción relevante.

Las pruebas de los controles deben ser diseñadas para obtener evidencia de auditoría respecto de:

- Cómo los controles internos fueron aplicados en los momentos relevantes durante el período sometido a auditoría. Si en diferentes tiempos durante el período fueron usados controles sustancialmente diferentes, cada sistema de control debe ser considerado por separado;
- La consistencia con la cual se aplicaron los controles internos; y
- Por quién o por qué medios fueron aplicados los controles.

Punto a considerar

Las pruebas de los controles tienen que ser aplicadas cuando:

- El control o el procedimiento se espera que opere efectivamente; o
- Los solos procedimientos sustantivos no reducirán los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción a un nivel bajo que sea aceptable.

Debido al ambiente de control que se encuentra en muchas PYMEs, a menudo será más efectivo para el auditor aplicar procedimientos sustantivos que estén respaldados por pruebas de los controles cuando sea necesario.

3.2.2 Diseño de las pruebas de los controles

Muestra 3.2-2

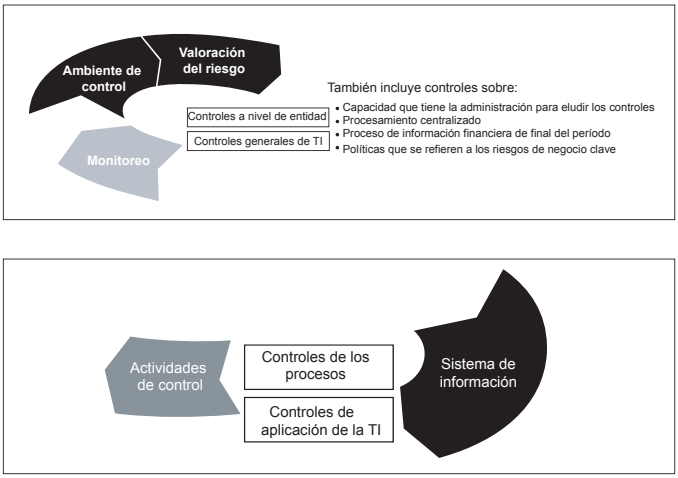
Pruebas del control interno sobre la efectividad de la operación	
Tipos de Procedimientos	Indagaciones al personal apropiado
	Inspección de la documentación relevante
	Observación de las operaciones de la compañía
	Volver a realizar la aplicación del control

La sola indagación no es evidencia suficiente para respaldar la conclusión sobre la efectividad del control. Se requiere la combinación de los anteriores procedimientos de auditoría. Es la naturaleza del control a ser probado la que influye en el tipo de procedimiento de auditoría que se requiere.

Por ejemplo, para probar la efectividad del control interno sobre los ingresos de efectivo, el auditor puede observar los procedimientos para la apertura del correo y el procesamiento de los ingresos de efectivo. Dado que la observación es pertinente únicamente en el punto del tiempo en que se hace, el auditor complementaría la observación con indagaciones al personal y con inspección de la documentación sobre la operación de tal control interno en otros momentos.

Las pruebas de los controles se pueden aplicar al control interno que existe en cada nivel de la entidad tal y como se ilustra en la tabla que se presenta a continuación.

Muestra 3.2-3



Las pruebas de los controles a nivel de entidad tienden a ser más subjetivas (tales como el compromiso para con la competencia). También pueden ser más difíciles de documentar que el control interno a nivel de procesos de negocio (tal como la verificación para ver si fue autorizado el pago), que se puede documentar con la respuesta simple si/no. Como resultado, la evaluación de los controles a nivel de entidad y generales de TI a menudo se documenta con memorandos para archivar y la evidencia de respaldo.

Por ejemplo, para probar si la administración le comunica a todo el personal la necesidad de integridad y los valores éticos, se puede seleccionar una muestra de los empleados para entrevistarlos. A los empleados se les puede preguntar respecto de las comunicaciones que han recibido de la administración, qué políticas y procedimientos relevantes existen, y qué valores diariamente les muestra la administración en el día-a-día. Si la respuesta común entre los empleados es que la administración les ha comunicado la necesidad de integridad y valores éticos, entonces la prueba sería exitosa. Los detalles de la entrevista con cada empleado y la documentación de respaldo (tal como las políticas o las comunicaciones de la

entidad) serían entonces registrados en un memorando para archivar junto con las conclusiones alcanzadas.

Nota. Considere si los empleados han sido inducidos a que den ciertas respuestas. Aún esto podría ser preguntado directamente durante la entrevista.

Punto a considerar

Es preferible probar los controles a nivel de entidad al inicio del proceso de auditoría. Esto porque los resultados de las pruebas de esos controles podrían impactar la naturaleza y la extensión de los otros procedimientos de auditoría planeados. Por ejemplo, si se encuentra que la actitud de la administración frente al control interno no es tan buena como se espera, se requerirán procedimientos adicionales en relación con los saldos de las cuentas y las clases de transacciones.

Si bien la mayoría de los controles a nivel de entidad y generales de TI serán probados mediante el ejercicio de juicio profesional, aplicado objetivamente a las circunstancias, hay algunas situaciones en las que puede ser aplicable el uso de una fórmula estadísticamente-basada. Los apéndices de ISA 530 ofrecen orientación adicional sobre los factores que influyen en los tamaños de las muestras para efecto de las pruebas de los controles.

Cuando se diseñan las pruebas de los controles hay una cantidad de factores a considerar. Como regla general, no tiene valor probar controles que no sean confiables. Esos son controles en los que no hay probabilidad de que se puedan encontrar excepciones. Esto porque los tamaños de las muestras que comúnmente se usan para probar los controles se basan en que no se encuentren excepciones. De otra manera, los tamaños de las muestras que se requerirían serían mucho más grandes.

Muestra 3.2-4

Diseño de la prueba	
Factores a considerar	• ¿Es posible que la administración haya eludido procedimientos establecidos (esto es, que la administración haya eludido controles)? • ¿Hay algún elemento manual significante en el control y que estaría propenso a error? • ¿La pequeña cantidad de personal que participa en la operación de control hace que no sea posible una segregación de funciones significativa? • ¿Hay un ambiente de control débil? • ¿Hay pobres controles generales de TI? • ¿Es pobre el monitoreo continuo del control interno? • ¿Durante el período ha habido cambios de personal que afecten significativamente la aplicación del control? • ¿Han cambiado circunstancias que justifiquen la necesidad de cambios en la operación del control?

Si cualquiera de los anteriores factores es significante, puede ser más efectivo aplicar procedimientos sustantivos.

Punto a considerar

Determine qué constituye una desviación del control. Cuando diseñe las pruebas de los controles, gaste tiempo para definir exactamente qué constituye un error o una excepción a la prueba. Esto ahorrará tiempo del personal de auditoría para determinar si una excepción menor (tal como un número telefónico incorrecto) es, de hecho, una desviación del control.

Controles internos indirectos
Considere la necesidad de obtener evidencia de auditoría que respalde la operación efectiva del control interno indirecto significante, esto es, esos controles de los cuales dependen otros controles. Esto podría incluir información no-financiera producida mediante un proceso separado, el tratamiento de excepciones, y las revisiones periódicas de los reportes por parte de los administradores. Cuando sea significante, obtenga evidencia de la efectividad de la operación del control interno indirecto.

Controles automatizados
Hay algunos casos en las que las actividades de control son realizadas por el computador y no existe documentación de respaldo. En esas situaciones, el auditor tiene que volver a realizar la aplicación de algunos controles para asegurar que los controles de la aplicación del software están funcionando tal y como fueron diseñados. Otro enfoque es usar lo que se denomina Técnicas de Auditoría Asistidas por Computador o CAATs.* Un ejemplo de esta aplicación es el paquete de software que puede importar el archivo de datos de la entidad (tal como ventas o cuentas por pagar), que luego puede ser probado. Tales programas a menudo ofrecen la evidencia de auditoría que se necesita. Además, ofrecen el potencial de aplicar pruebas mucho más amplias de transacciones electrónicas y archivos de contabilidad.

Algunos usos posibles de las CAATs se resaltan en la muestra que se presenta a continuación.

* CAATs = Computer Assisted Audit Techniques = Técnicas de auditoría asistidas por computador (N del t).

Muestra 3.2-5

Uso de CAATs	
Tipos de procedimientos típicos	• Selección de muestras de transacciones a partir de archivos electrónicos • Búsqueda de transacciones con características específicas • Selección de la naturaleza de muestras/parámetros o criterios estadísticos • Extracto de registros con base en criterios especificados • Prueba de toda la población en lugar de la muestra • Hallazgo de brechas y duplicados (numéricos, textos, y fechas) • Adición de archivos y extensiones de verificaciones tales como para fijación de precios • Estratificar, resumir y ordenar información de acuerdo con fechas • Aparear datos a través de los archivos

3.2.3 Oportunidad de las pruebas de los controles

Las pruebas de los controles pueden ofrecer evidencia de la operación efectiva:

- En un punto particular del tiempo (esto es, conteo de inventario físico); o
- Durante un período de tiempo tal como el período sometido a auditoría.

Cuando se realizan las pruebas de los controles antes del final del período, el auditor debe considerar qué evidencia adicional se puede requerir para cubrir el período restante. Esta evidencia puede ser obtenida mediante la ampliación de las pruebas para cubrir el período restante o mediante la prueba del monitoreo que la entidad hace respecto del control interno.

Muestra 3.2-6

Brecha entre las pruebas de los controles y el final del período	
Factores a considerar	• Significancia de los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aserción • Controles específicos que fueron probados durante el período intermedio • Grado de la evidencia de auditoría obtenida respecto de la efectividad de la operación de esos controles • Duración del período restante • Extensión en la cual el auditor tiene la intención de reducir los procedimientos sustantivos adicionales con base en la confianza en el control interno • El ambiente de control • Cualesquiera cambios significantes en el control interno, incluyendo cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal, que ocurrieron después del período intermedio.

Punto a considerar

Cuando sea eficiente, considere aplicar las pruebas sobre la efectividad de la operación del control interno haciéndolo al mismo tiempo que la evaluación del diseño e implementación de los controles.

3.2.4 Prueba rotativa del control

ISA 330 señala:

39. Si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de los controles, obtenida en auditorías anteriores, el auditor debe obtener evidencia de auditoría respecto de si han ocurrido cambios en esos controles específicos ocurridos con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor debe obtener evidencia de auditoría respecto de si tales cambios han ocurrido, haciéndolo mediante la realización de indagación en combinación con observación o inspección para confirmar el entendimiento de esos controles específicos.

40. Si el auditor planea confiar en controles que hayan cambiado desde que fueron probados por última vez, en el período actual el auditor debe probar la efectividad de la operación de tales controles.

41. Si el auditor planea confiar en controles que no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez, al menos una vez en cada tercera auditoría el auditor debe probar la efectividad de la operaciones.

43. Cuando haya un número de controles para los cuales el auditor determine que sea apropiado usar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, en cada auditoría el auditor debe probar la efectividad de la operación de algunos controles.

Asumiendo que el control interno no haya cambiado desde que los controles fueron probados por última vez, solamente una vez cada tercera auditoría puede necesitarse aplicar pruebas de la efectividad de la operación (con ciertas excepciones tal y como se resalta abajo). El período actual de confianza se basaría en el juicio profesional pero no puede exceder dos años.

Cuando haya un número de controles para los cuales podría usarse la evidencia proveniente de auditorías anteriores, la confianza se debe basar en que alguna prueba del control interno se realice durante cada auditoría. La prueba de al menos unos pocos controles cada año también ofrece evidencia colateral respecto de la efectividad continuada del ambiente de control.

Antes que se pueda usar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, cada año se necesita establecer la relevancia continuada de tal evidencia. Esto incluirá confirmar el entendimiento de esos controles específicos mediante:

- Indagar a la administración y a otros; y
- Observación o inspección (recorridos) del control interno.

La confianza en la evidencia obtenida en auditorías anteriores normalmente no sería aplicable en las siguientes situaciones que se resaltan en la muestra que se presenta a continuación.

Muestra 3.2-7

Situaciones en las que NO se permiten las pruebas rotativas	
Factores a considerar	• Se requiere confianza para mitigar un "riesgo significante" • Ha cambiado el control interno • Existe un ambiente de control débil • Es pobre el monitoreo continuo del control interno • Hay un elemento manual significante para la operación de los controles relevantes • Han ocurrido cambios en el personal que afectan de manera significativa la aplicación del control • Las circunstancias cambiantes señalan la necesidad de cambios en la operación del control • Hay controles generales de TI débiles o inefectivos

En general, a más alto sean los riesgos de declaración equivocada material o mayor sea la confianza puesta en el control interno, más corto debe ser el período de tiempo entre las pruebas de los controles.

3.2.5 Documentación

Los detalles de las pruebas de los controles propuestas se podrían documentar tal y como se ilustra abajo.

Muestra 3.2-8

Pruebas de controles

Ref #	Control a ser probado	Aserción abordada	Procedimiento de prueba (Describa la naturaleza de la prueba)	Resultado: existe control	Control opera efectiva-mente	Confianza pruebas de control período anterior	PT Ref

A continuación se ilustra un ejemplo de la documentación de los controles a nivel de entidad.

Muestra 3.2-9

Atributo de control	Naturaleza de la evidencia obtenida (indagaciones, observaciones, inspecciones, etc.).	Conclusión N, A, S[1]	PT Ref
Ambiente de control			
• La administración le comunica a todo el personal la necesidad de integridad y valores éticos.			
• Los empleados consideran que la entidad es ética y que la administración actúa con integridad.			
• Existen procedimientos para minimizar el potencial que la administración tiene para eludir los controles, tales como: - Entradas, sin soporte, en los registros de contabilidad; y - Elusión del control interno.			

La información sobre el diseño y la selección de la muestra se podría documentar en un formato como el que se ilustra a continuación.

Muestra 3.2-10

Pruebas del diseño de los controles

Saldo de cuenta / Clase de transacciones _____

Describa el objetivo de la prueba, las aserciones que se estén abordando, y la selección de la población a ser probada:

Descripción de la prueba:

- ¿El procedimiento de recorrido confirmó que el control existe y parece confiable? Sí/No? ____
  Si no, explique:
- ¿Serán probados los controles para todo el período sometido a revisión? Si/No? ____
  Si no, explique:
- ¿Se confiará en controles internos realizados en los últimos dos años? Si/No? ____
  Si es sí, ¿se han dado pasos para asegurar que no han ocurrido cambios? Si/No? ____
  PT # _____

Comentarios:

[1] N = No (no ocurrió). A = Algunos (algunos elementos del atributo de control están en operación). S = Sí (el atributo de control opera efectivamente).

Describa exactamente qué constituiría desviación del control para esta prueba:

Selección de la muestra:

- ¿Se usará muestreo estadístico o basado en el juicio? _____
  (Las pruebas basadas en el juicio aplicarán a las pruebas a los controles a nivel de entidad y a los controles generales de TI)

Señale cómo se seleccionará la muestra (¿manual o usando CAATs?) _____
Población total: _____ (población/tamaño de la muestra)
Intervalo de muestreo: _____
Punto de partida de la muestra: _____

Resultados de la prueba: (Refiérase a los detalles de la prueba en PT # _____)
Número de desviaciones de control encontradas: _____

- ¿Se extendió el tamaño de la muestra para permitir desviaciones aisladas? Si/No? _____
  Si es sí, explique:

Describa cómo se deben abordar las desviaciones de control (si las hay):

- ¿Ha sido determinado el impacto de las deficiencias de control en la valoración del riesgo,
- la planeación y los procedimientos adicionales a ser aplicados? Si/No? _____
- ¿Le han sido comunicadas a la administración esas deficiencias de control? Si/No? _____
- Si es sí, describa la respuesta de la administración:

Estudio de caso - Pruebas de los controles

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Lo que sigue resalta alguna documentación posible para la prueba planeada de la efectividad de la operación de los controles durante la existencia de las ventas.

Dephta Furniture
La prueba planeada de la efectividad de la operación del control interno será aplicada para obtener aseguramiento de la existencia y exactitud de este flujo de transacciones.

Diseño de las pruebas de los controles
Saldo de cuenta/ clases de transacciones *Ingresos ordinarios, cuentas por cobrar, ingresos*

Describa el objetivo de la prueba, la aserción a ser abordada, y la selección de la población a ser probada:
Probar la exactitud de los ingresos ordinarios mediante la selección de una muestra de las transacciones seleccionada a partir de las facturas de venta.

Descripción de la prueba:
- ¿El recorrido confirmó que el control existe y parece confiable? Si/No? Sí
  Si no, explique:
- ¿Serán probados los controles para todo el período sometido a revisión? Si/No? Sí
  Si no, explique:
- ¿Se confiará en las pruebas de los controles aplicadas en los últimos dos años? Si/No? No
  Si es sí, ¿se han dado pasos para asegurar que no han ocurrido cambios? Si/No? No
  PT Ref # _____

Comentarios:

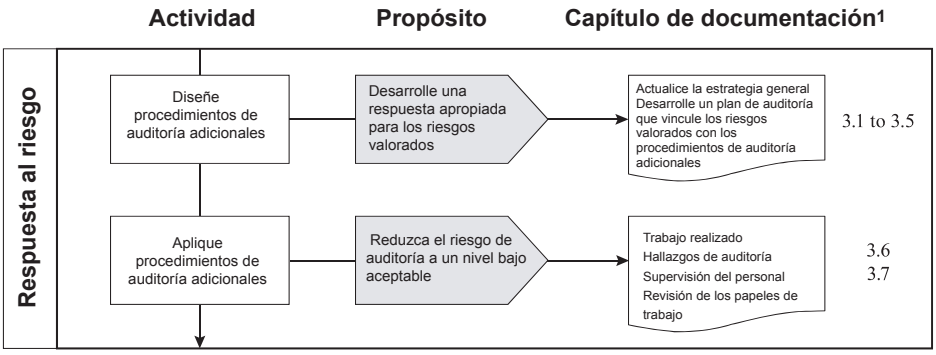
Describa exactamente qué constituiría desviación del control para esta prueba:
Ausencia de la firma de Arjan o de Surja en el contrato de venta
1. *Para las ventas superiores a 500, la orden de venta no esté aprobada por Arjan*
2. *…*

Selección de la muestra:
- ¿Se seleccionará muestreo estadístico o sometido a juicio? Sometido a juicio
  (Las pruebas sometidas a juicio aplicarían a la prueba de los controles a nivel de entidad y a los controles generales de TI)

Señale cómo se seleccionará la muestra (¿manual o usando CAATs?): manual
Población total: 1.500 facturas (población/tamaño de la muestra)
Intervalo de muestreo: no aplica
Punto de partida del muestreo: sometido a juicio.

3.3 Procedimientos sustantivos

Muestra 3.3-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer orientación sobre la aplicación de procedimientos sustantivos (pruebas de los detalles) que estén diseñados para detectar declaraciones materiales equivocadas a nivel de estado financiero y a nivel de aserción.	**330, 500 520, 540**

3.3.1 Vista de conjunto

ISA 330 señala:

49. Independiente del riesgo valorado de declaración equivocada material, el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cada clase material de transacciones, saldo de cuenta y revelación.

50. Los procedimientos sustantivos del auditor deben incluir los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre del estado financiero:

- Concordancia de los estados financieros con los registros de contabilidad subyacentes; y

- Examinar las entradas materiales en el libro diario y los otros ajustes hechos durante el curso de la preparación de los estados financieros.

51. Cuando, de acuerdo con el parágrafo 108 de ISA 315, el auditor ha determinado que el riesgo valorado de declaración equivocada material a nivel de aserción es un riesgo significante, el auditor debe aplicar procedimientos sustantivos que sean respuesta específica a ese riesgo.

56. Cuando los procedimientos sustantivos se apliquen en una fecha intermedia, el auditor debe desempeñar procedimientos sustantivos adicionales o procedimientos sustantivos combinados con las pruebas de los controles para cubrir el período restante, de manera que se ofrezca una base razonable para extender las conclusiones de auditoría desde la fecha intermedia hasta el final del período.

65. El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, están de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.

ISA 500 señala:

2. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con el fin de que sea capaz de obtener una conclusión razonable a partir de la cual basar la opinión de auditoría.

11. Cuando la información producida por la entidad es usada por el auditor para aplicar los procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia de auditoría respecto de la exactitud y completitud de la información.

ISA 520 señala:

13. El auditor debe aplicar procedimientos analíticos en o cerca del final de la auditoría, cuando se forma la opinión general respecto de si los estados financieros como un todo son consistentes con el entendimiento que el auditor tiene sobre la entidad.

17. Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones significantes que sean inconsistentes con otra información relevante o que se desvíen de las cantidades predichas, el auditor debe investigar y obtener explicaciones adecuadas, así como la evidencia de auditoría corroborativa que sea apropiada.

Los procedimientos sustantivos son usados para obtener evidencia (esto es, sustanciar) con relación a todas las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones, que sean materiales. Son diseñados para que sean respuesta a los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aserción.

Hay dos tipos de procedimientos sustantivos:

- Pruebas de los detalles; y
- Procedimientos sustantivos analíticos.

Pruebas de los detalles
Estos procedimientos están diseñados para obtener evidencia que verificará una cantidad del estado financiero. Son usados para obtener evidencia de auditoría relacionada con ciertas aserciones tales como existencia, exactitud, y valuación.

Procedimientos sustantivos analíticos
Estos procedimientos están diseñados para comprobar relaciones predecibles entre datos tanto financieros como no-financieros. Principalmente son aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tiendan a ser predecibles con el tiempo.

3.3.2 Diseño de procedimientos sustantivos

En algunas situaciones donde no hay riesgos significantes de declaración equivocada material, el sólo desempeñar procedimientos sustantivos analíticos puede ser suficiente para reducir los riesgos de declaración equivocada material a un nivel bajo que sea aceptable. Sin embargo, todavía se necesita establecer la completitud y exactitud de la información subyacente usada (tal como datos no-financieros) para aplicar los procedimientos sustantivos analíticos.

El auditor puede determinar que las solas pruebas de los detalles son apropiadas, o que la combinación de procedimientos sustantivos analíticos y pruebas de los detalles son la mejor respuesta a los riesgos valorados.

Procedimientos sustantivos requeridos
Hay ciertos procedimientos sustantivos que se requiere sean desempeñados como sigue:

- **Para cada clase material de transacciones, saldos de cuenta y revelación**
  Este requerimiento es independiente de los riesgos valorados de declaración equivocada material o de la efectividad del ambiente de control. Refiérase al parágrafo 49 de ISA 330.

- **Requerimientos específicos**
  Estos incluirían cualesquiera procedimientos necesarios para cumplir con los Estándares Internacionales de Auditoría. El Capítulo 3.5 contiene un resumen de algunos de los procedimientos requeridos según los diversos ISAs que se relacionan con la auditoría de las entidades pequeñas. Los procedimientos requeridos incluyen:
  - Observación del conteo del inventario;
  - Confirmación de algunos.....

- Examen de las entradas materiales en el libro diario y de otros ajustes hechos durante el curso de la preparación de los estados financieros;
- Aplicar procedimientos para abordar la capacidad que tiene la administración para eludir los controles; y
- Concordar los estados financieros con los registros contables subyacentes.

- **Diseño de procedimientos sustantivos para los riesgos significantes**
  Para cada "riesgo significante" identificado como parte del proceso de valoración del riesgo, deben ser diseñados y aplicados procedimientos que sean respuesta específica al riesgo identificado y que aportarán la evidencia de auditoría con una cantidad alta de confiabilidad.

Uso de las aserciones en las muestras seleccionadas
Cuando diseña el procedimiento, el auditor necesita considerar cuidadosamente la naturaleza de la aserción para la cual se requiere evidencia. Esto determinará el tipo de evidencia a ser examinada, la naturaleza del procedimiento, y la población a partir de la cual seleccionar la muestra,

Por ejemplo, la evidencia para la aserción existente sería obtenida mediante la selección de elementos que ya estén contenidos en la cantidad del estado financiero. La selección para confirmación de los saldos de las cuentas por cobrar ofrecerá evidencia de que existe el saldo de cuentas por cobrar. Sin embargo, la selección de elementos que ya estén contenidos en la cantidad del estado financiero no ofrecerá ninguna evidencia con relación a la aserción completitud. Para la completitud, los elementos serían seleccionados a partir de evidencia que señale que el elemento debe ser incluido en la cantidad relevante del estado financiero. Para determinar si las ventas son completas (esto es, que no hay ventas no-registradas), la selección de las órdenes de envío y el cotejarlas con las facturas proveería evidencia de cualesquiera ventas omitidas.

3.3.3 Oportunidad

Aplicación de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia
Cuando se apliquen procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor debe aplicar procedimientos sustantivos adicionales o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de los controles para cubrir el período restante. Esto ofrece una base razonable para extender las conclusiones de auditoría desde la fecha intermedia hasta el final del período y reduce el riesgo de que no sean detectadas las declaraciones equivocadas existentes a final del período. Sin embargo, si los sólos procedimientos sustantivos no fueren suficientes, también se deben aplicar pruebas de los controles relevantes.

Procedimientos para abordar el período entre la fecha intermedia y el final del período

Cuando se apliquen procedimientos en una fecha intermedia:

- Compare y concilie la información a final del período con la información comparable a la fecha intermedia;
- Identifique las cantidades que parezcan inusuales. Esas cantidades deben ser investigadas mediante la aplicación de procedimientos sustantivos analíticos adicionales o mediante pruebas de los detalles para el período de intervención;
- Cuando planee procedimientos sustantivos analíticos, considere si los saldos de final del período de las clases particulares de transacciones o saldos de cuentas son razonablemente predecibles con relación a la cantidad, significancia relativa y composición; y
- Considere los procedimientos de la entidad para analizar y ajustar las clases de transacciones o los saldos de cuenta en las fechas intermedia y para el establecimiento de cortes de contabilidad que sean apropiados.

Los procedimientos sustantivos relacionados con el período restante dependen de si el auditor ha aplicado las pruebas de los controles.

Uso de procedimientos sustantivos aplicados en períodos anteriores

El uso de evidencia de auditoría obtenida a partir de procedimientos sustantivos aplicados en períodos anteriores puede ser útil en la planeación de la auditoría pero ofrece poca o ninguna evidencia para el período actual. Su uso en el período actual es, por lo tanto, inapropiado.

3.3.4 Respondiendo al riesgo de fraude

El Capítulo 2.8 resalta algunos de los riesgos de fraude que existen a nivel de la entidad (tal como la capacidad que tiene la administración para eludir los controles) y a nivel de aserción (tal como la determinación de la existencia de un saldo de inventario particular).

Cuando se diseñan procedimientos sustantivos de auditoría para responder al riesgo de fraude, hay tres áreas a considerar:

- Respuestas generales relacionadas con los estados financieros en general;
- Respuestas específicas relacionadas con los riesgos a nivel de aserción; y
- Riesgos relacionados con la capacidad que tiene la administración para eludir los controles.

Algunas consideraciones específicas para cada una de esas áreas se resalta en la muestra que se presenta a continuación.

Muestra 3.3-2

Respuestas generales relacionadas con el estado financiero en general	
Riesgos generalizados que existen a nivel de estado financiero	• Considere la necesidad de aumentar el escepticismo profesional cuando se examina cierta documentación o cuando se corroboran significantes representaciones de la administración. • Considere la necesidad de usar personas con capacidades/ conocimiento especializado, tal como tecnología de la información TI) • Introduzca un elemento de impredecibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, aplique procedimientos sobre saldos de cuenta y aserciones seleccionados que no son probados de otra manera, ajuste la oportunidad de los procedimientos de auditoría, use diferentes métodos de muestreo, o aplique procedimientos sobre una base no-anunciada.
Respuestas específicas relacionadas con los riesgos a nivel de aserción	
Riesgos específicos que existen a nivel de aserción	• Cambie la naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos de auditoría para abordar el riesgo. Ejemplos incluyen los siguientes: o Obtener evidencia de auditoría más confiable y relevante o información corroborativa adicional para respaldar las aserciones de la administración o Realizar la observación o inspección física de ciertos activos o Observar los conteos de inventario sobre una base no-anunciada o Aplicar revisión adicional de los registros de inventario para identificar elementos inusuales, cantidades inesperadas y otros elementos para hacerles seguimiento. o Aplicar trabajo adicional para evaluar la razonabilidad de los estimados de la administración y los juicios y supuestos subyacentes o Incrementar los tamaños de la muestra o aplicar procedimientos analíticos a un nivel más detallado • Use técnicas de auditoría asistidas por computador (CAATs) o Obtenga más evidencia sobre los datos contenidos en cuentas significantes o archivos electrónicos de las transacciones; o Aplicar pruebas más extensivas de las transacciones electrónicas y de los archivos de las cuentas; o Seleccione muestras de transacciones a partir de archivos electrónicos clave; o Escoger transacciones con características específicas, y o Pruebe toda la población en lugar de una muestra. • Solicite información adicional en las confirmaciones externas. Por ejemplo, en la confirmación de las cuentas por cobrar, el auditor solicitaría la confirmación de los detalles de los acuerdos de venta, incluyendo fecha, y cualesquiera derechos de devolución y términos de entrega • Cambie la oportunidad de los procedimientos sustantivos desde la fecha intermedia hasta cerca de final del período. Si existe el riesgo de declaración equivocada o manipulación intencional, no serían efectivos los procedimientos de auditoría para extender las conclusiones de auditoría desde la fecha intermedia hasta el final del período.
Riesgos relacionados con la capacidad que tiene la administración para eludir los controles	
Entradas en el libro diario	• Identifique, seleccione y pruebe las entradas en el libro diario y los otros ajustes con base en lo siguiente: o Un entendimiento del proceso de información financiera de la entidad y del diseño/implementación del control interno o Consideración de:

	▪ Las características de las entradas al libro diario o de los otros ajustes, que sean fraudulentos; ▪ La presencia de los factores de riesgo de fraude que se relacionan con clases específicas de entradas en el libro diario y otros ajustes; e ▪ Indagaciones de los individuos involucrados en el proceso de información financiera, respecto de la actividad inapropiada o inusual.
Estimados	• Revise los estimados relacionados con transacciones y saldos específicos para identificar los posibles sesgos por parte de la administración. Los procedimientos adicionales podrían incluir lo siguiente: o Reconsiderar los estimados tomados en su conjunto; o Aplicar una revisión retrospectiva de los juicios y supuestos hechos por la administración relacionados con estimados de contabilidad significantes hechos en el año anterior; y o Determinar si el efecto acumulado del sesgo se convierte en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros.
Transacciones significantes	• Obtener un entendimiento de la racionalidad del negocio respecto de las transacciones significantes que son inusuales o están por fuera del curso normal del negocio. Esto incluye una valoración de si: o La administración está dando más énfasis a la necesidad de un tratamiento contable particular que a la economía subyacente de la transacción; o Los acuerdos que rodean las transacciones parecen demasiado complejos; o La administración ha discutido la naturaleza de y la contabilidad para las transacciones con quienes tienen a cargo el gobierno; o Las transacciones implican partes relacionadas anteriormente no-identificadas o partes que no tienen la sustancia o la fortaleza financiera para respaldar la transacción sin ayuda de la entidad sometida a auditoría; o Transacciones que implican partes relacionadas no-consolidadas, incluyendo entidades de propósito especial, que hayan sido apropiadamente revisadas y aprobadas por quienes tienen a cargo el gobierno; y o Hay documentación adecuada.
Riesgos relacionados con la capacidad que tiene la administración para eludir los controles	
Reconocimiento de ingresos ordinarios	• Aplique procedimientos analíticos sustantivos. Considere las técnicas de auditoría asistidas por computador, para identificar las relaciones o transacciones inusuales o inesperadas de los ingresos ordinarios. • Confirme con los clientes los términos relevantes del contrato (criterio de aceptación, entrega, y términos de pago) y la ausencia de acuerdos laterales (derecho a retorno del producto, cantidad garantizada de re-venta, y similares).

3.3.5 Estimados de contabilidad

ISA 540 señala:

2. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con los estimados de contabilidad.
8. El auditor debe diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de si los estimados de contabilidad son razonables en las circunstancias y, cuando se requiere, reveladas apropiadamente.
10. El auditor debe adoptar uno o una combinación de los siguientes enfoques en la auditoría del estimado de contabilidad:
(a) Revise y pruebe el proceso usado por la administración para desarrollar el estimado;
(b) Uso de un estimado independiente para comparación con el preparado por la administración; o
(c) Revisión de los eventos subsiguientes que proporcionan evidencia de auditoría respecto del estimado hecho.

Los estimados de contabilidad varían desde simples (tales como la causación del alquiler) hasta complejos (tal como la revisión del inventario de bajo-movimiento o excedente que puede conllevar análisis considerables de datos actuales y el pronóstico de las ventas futuras).

El grado de declaración equivocada en los estimados de contabilidad es más difícil de valorar que los otros tipos de declaración equivocada. Esta dificultad resulta de lo siguiente:
- La complejidad y subjetividad implicada en la preparación de los estimados;
- La disponibilidad y confiabilidad de los datos;
- La naturaleza y extensión de los supuestos requeridos; y
- El grado de incertidumbre de los eventos futuros.

Determinación de si los estimados de la administración son razonables
Para determinar si los estimados de la administración son razonables en el contexto de los estados financieros tomados en su conjunto, se pueden aplicar los siguientes procedimientos:

- **Evaluar el proceso de la administración**
  Revisar y evaluar el proceso de estimación usado por la administración, incluyendo el desarrollo de los supuestos subyacentes y la confiabilidad de los datos usados.

- **Establecer un estimado independiente puntual o zona de razonabilidad**
  Con base en la evidencia disponible y las discusiones con la administración,

desarrolle un estimado independiente puntual o zona de razonabilidad para comparación con el estimado de la entidad. La cantidad por la cual el estimado de la administración difiere del estimado puntual o cae por fuera de la zona de razonabilidad sería considerada que es una declaración equivocada.

- **Considere el potencial de sesgo**
  Considere el efecto acumulado del sesgo en la preparación de los estimados de contabilidad. Esto podría ocurrir cuando los estimados de manera consistente caen en una frontera de la zona de razonabilidad o se mueven desde una frontera hasta la otra en períodos sucesivos.

- **Utilice la experiencia anterior y los eventos subsiguientes**
  Compare los estimados similares preparados en años anteriores con lo que actualmente sucedió y revise los eventos o transacciones subsiguientes para el período actual a fin de asegurar que respaldan los estimados de la administración.

Cuando el estimado es complejo o implica técnicas especializadas, puede ser necesario usar el trabajo de un experto. Refiérase a ISA 620. El Capítulo 3.4 de esta Guía ofrece orientación sobre el uso del trabajo de un experto.

Cuando está disponible evidencia apropiada pero insuficiente o la evidencia refuta los estimados de la administración, los hallazgos se deben discutir con la administración y considerar la necesidad de cambiar la valoración del riesgo y la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales.

3.3.6 Procedimientos sustantivos analíticos

Los procedimientos sustantivos analíticos implican la comparación de cantidades o relaciones contenidas en los estados financieros con una expectativa precisa desarrollada a partir de la información obtenida del entendimiento de la entidad y de otra evidencia de auditoría.

Para usar un procedimiento analítico como procedimiento sustantivo, el auditor debe diseñar el procedimiento para reducir a un nivel bajo que sea aceptable el riesgo de no detección de una declaración equivocada material en la aserción relevante. Esto significa que la expectativa de que la cantidad registrada deba ser suficientemente precisa para señalar la posibilidad de una declaración equivocada material, ya sea individualmente o en el agregado, en otras declaraciones equivocadas.

Punto a considerar

Para los propósitos de la planeación de la auditoría, los procedimientos sustantivos analíticos pueden ser agrupados en tres niveles distintos con base en el nivel de aseguramiento obtenido. Se describen abajo.

Impacto en la reducción del riesgo de auditoría	Descripción
Altamente efectivo (nivel alto de reducción del riesgo)	Se tiene la intención de que el procedimiento sea la fuente primaria de evidencia relacionada con la aserción del estado financiero. Prueba "efectivamente" la cantidad registrada.
Moderadamente efectivo	El procedimiento solamente tiene la intención de corroborar la evidencia obtenida a partir de otros procedimientos. Se obtiene un nivel moderado de aseguramiento.
Limitado	Procedimientos básicos, tal como comparar la cantidad del período actual con la del período anterior, son útiles pero solamente ofrecen un nivel limitado de aseguramiento.

Técnicas

Hay una cantidad de técnicas que se pueden usar para aplicar los procedimientos analíticos. El objetivo es seleccionar la técnica más apropiada para ofrecer los niveles de aseguramiento y precisión que se intentan. Esas técnicas incluyen:

- Análisis de ratios;
- Análisis de tendencias;
- Análisis de rentabilidad; y
- Análisis de regresión

Cada técnica tiene sus propias fortalezas y debilidades que necesitan ser consideradas cuando se diseñan los procedimientos. Una técnica compleja, tal como el análisis de regresión, puede ofrecer conclusiones estadísticamente confiables respecto de la cantidad registrada. Sin embargo, una técnica simple puede ser suficiente. Por ejemplo, la multiplicación del número de apartamentos por las tasas de alquiler aprobadas (por arrendamiento) y ajustando el resultado por las vacancias actuales puede ofrecer un estimado confiable y preciso de los ingresos ordinarios por alquiler para un negocio de arrendamiento de propiedades.

Muestra 3.3-3

Diseño de procedimientos sustantivos analíticos	
Factores a considerar	• Carácter adecuado de la naturaleza de las aserciones. • Confiabilidad de los datos (internos y externos) a partir de los cuales se desarrolla la expectativa de las cantidades registradas. Esto requerirá pruebas de la exactitud, existencia y completitud de la información subyacente tal como pruebas de los controles o el desempeño de otros procedimientos específicos de auditoría, incluyendo posiblemente el uso de técnicas de auditoría asistidas por computador (CAATs). • Si la expectativa es suficientemente precisa para identificar la declaración equivocada material al nivel deseado de aseguramiento. • Cantidad de cualquier diferencia en las cantidades registradas frente a los valores esperados que serían aceptables.
Establecimiento de relaciones significativas entre la información	
Preguntas a abordar	• ¿Las relaciones son desarrolladas a partir de un ambiente estable? Las expectativas confiables y precisas pueden no ser posibles en un ambiente dinámico o inestable. • ¿Las relaciones son consideradas a un nivel detallado? La desagregación de las cantidades puede proveer expectativas más confiables y precisas que a un nivel agregado. • ¿Hay factores de compensación o complejidad entre componentes altamente resumidos que podrían oscurecer una declaración equivocada material? • ¿Las relaciones implican elementos sujetos a discreción de la administración? Si es así, pueden ofrecer expectativas menos confiables o precisas.

El grado de confiabilidad de los datos usados para desarrollar expectativas necesita ser consistente con los niveles de aseguramiento y precisión que se tiene la intención se deriven del procedimiento analítico. También se pueden requerir otros procedimientos sustantivos para determinar si el dato subyacente es suficientemente confiable. Las pruebas de los controles también se pueden considerar para abordar otras aserciones tales como la completitud, la existencia y la exactitud de los datos. El control interno sobre la información no-financiera a menudo puede ser probado junto con las otras pruebas de los controles.

Muestra 3.3-4

¿Los datos son suficientemente confiables para lograr el objetivo de auditoría?	
Preguntas a abordar	• ¿Los datos son obtenidos a partir de fuentes dentro de la entidad o fuentes independientes externas a la entidad? (Las fuentes independientes generalmente son más confiables.) • ¿Los datos provenientes de fuentes dentro de la entidad son desarrollados por personas que no son directamente responsables por su exactitud? (Si lo son, considere procedimientos adicionales para verificar la exactitud.) • ¿Los datos fueron desarrollados según un sistema confiable con el control interno adecuado? • ¿Hay suficientes datos de la industria comparables para uso dentro de la entidad? • ¿Los datos fueron sujetos a pruebas de auditoría en el período actual o en períodos anteriores? • ¿Las expectativas del auditor relacionadas con las cantidades registradas fueron desarrolladas a partir de una variedad de fuentes?

Para evitar la confianza no-garantizada respecto de la fuente de datos usados, el auditor desempeñaría pruebas sustantivas de los datos subyacentes para determinar si son suficientemente confiables o probar si el control interno sobre la completitud, existencia y exactitud de los datos está operando de manera efectiva.

En algunos casos, los datos no-financieros (por ejemplo, cantidades y tipos de elementos producidos) serán usados en la aplicación de los procedimientos analíticos. De acuerdo con ello, el auditor necesita una base apropiada para determinar si los datos no-financieros son suficientemente confiables para los propósitos de aplicar los procedimientos analíticos.

Diferencias a partir de las expectativas

Cuando se identifican diferencias entre las cantidades registradas y las expectativas del auditor, el auditor consideraría el nivel de aseguramiento que los procedimientos tienen la intención de ofrecer, así como el nivel de materialidad del auditor. La cantidad de la diferencia aceptable sin investigación necesitaría, en cualquier caso, ser menor que la que el auditor considera podría ser material.

Los procedimientos usados para la investigación incluirían:

- Reconsiderar los métodos y factores usados en la formación de las expectativas;
- Hacer indagaciones a la administración en relación con las causas de las diferencias entre las expectativas del auditor y la valoración de las respuestas de la administración, teniendo en cuenta el conocimiento que el auditor tiene respecto de los negocios, obtenido durante el curso de la auditoría; y
- Aplicación de otros procedimientos de auditoría para corroborar las expectativas de la administración.

Como resultado de esta investigación, el auditor puede concluir que:

- Las diferencias entre las expectativas del auditor y las cantidades no registradas no representan declaraciones equivocadas; o
- Las diferencias pueden representar declaraciones equivocadas y que se necesita aplicar procedimientos adicionales de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de si la declaración equivocada material existe o no.

Muestra 3.3-5

Cantidad del estado financiero	Relación y procedimiento
Ventas	Precio de venta aplicado a la información del volumen sobre los envíos.
Amortización de gastos	La tasa de amortización aplicada a los saldos de capital, permitida por efecto de adiciones y disposiciones.
Elemento de gastos generales del inventario	Relación de los gastos generales actuales con los volúmenes actuales de mano de obra directa o producción.
Gastos de nómina	Tasas pagadas aplicadas al número de empleados.
Gastos por comisiones	Tasa de comisión aplicada a las ventas.
Causación de la nómina	Nómina diaria aplicada al número de días causados.

Otros procedimientos analíticos

Los análisis pueden tomar la forma de:

- **Comparaciones detalladas del estado financiero o de los datos financieros, actuales, con los de períodos anteriores o con los presupuestos de operación actuales**
  El incremento en las cuentas por cobrar con el no correspondiente incremento en las ventas podría señalar que existe un problema en el recaudo de las cuentas por cobrar. El incremento en el número de empleados en una organización profesional conduciría a que el auditor espere un incremento en los gastos por salarios y en el correspondiente incremento en los ingresos ordinarios por honorarios profesionales.

- **Datos comparativos sobre los diversos tipos de productos vendidos o los tipos de clientes**
  Podrían ayudar a explicar las fluctuaciones de las ventas mes-a-mes o año-a-año.

- **Análisis de ratios**
  Las ratios pueden dar apoyo a los estados financieros actuales (por ejemplo, comparables con normas de la industria o con resultados de años anteriores) o generar puntos para discusión. Ciertas instituciones, tales como bancos y asociaciones comerciales, producen estadísticas financieras sobre una base amplia de la industria. Tales estadísticas pueden ser útiles cuando se comparan con la operación de la entidad y se hacen indagaciones de las diferencias con las tendencias de la industria.

- **Gráficas**
  Finalmente, considere el uso de gráficas para presentar los resultados de los procedimientos. Las gráficas expresan visualmente las diferencias significantes de mes-a-mes o de año-a-año.

3.3.7 Uso en la formación de la opinión

Luego de la terminación sustancial de la auditoría, se requiere que el auditor use los procedimientos analíticos para ayudar a evaluar la presentación general del estado financiero.

Propósito
El propósito de usar los procedimientos analíticos en o cerca del final de la auditoría es determinar si los estados financieros tomados en su conjunto son consistentes con el entendimiento que el auditor tiene respecto de la entidad.

Esos procedimientos abordarían preguntas tales como:

- ¿La conclusión extraída a partir de tales procedimientos corroboran las conclusiones formadas durante la auditoría de los componentes o elementos individuales de los estados financieros?
  Los procedimientos analíticos pueden revelar que ciertos elementos del estado financiero difieren de las expectativas formadas por el auditor con base en su conocimiento del negocio de la entidad y de otra información acumulada durante la auditoría. Tales diferencias necesitarían ser investigadas usando procedimientos como los que se describen arriba. Esta investigación puede señalar la necesidad de cambios en la presentación o revelación en los estados financieros.

- ¿Hay riesgos de declaración equivocada material que no hayan sido reconocidos anteriormente?
  Si se identifican riesgos adicionales, el auditor puede necesitar volver a evaluar los procedimientos planeados de auditoría, a fin de responder apropiadamente.

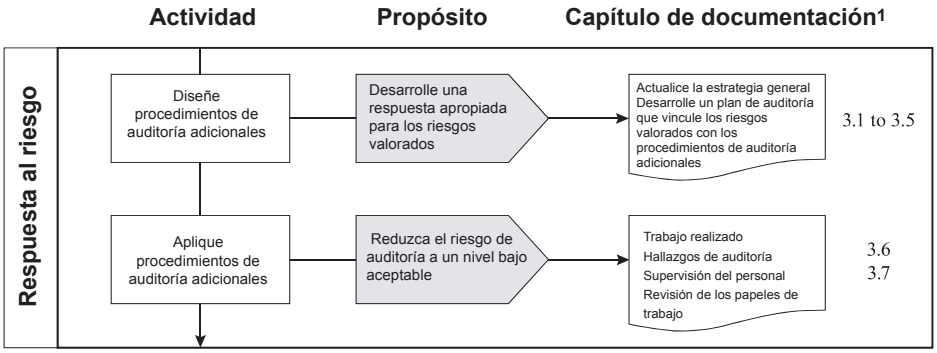
Estudio de caso - Pruebas sustantivas

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Refiérase al material del estudio de caso contenido en el Capítulo 3.5 que presenta un programa de auditoría y aborda la extensión de las pruebas que se requieren.

3.4 Resumen de los ISAs que no se abordan en otras partes

Muestra 3.4-1



Notas:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer un resumen de los requerimientos de auditoría de ISAs específicos que abordan áreas especiales en la auditoría.	**250, 402, 501, 505, 510, 545, 550, 560, 570, 600, 620**

3.4.1 Vista de conjunto

Este capítulo contiene un resumen de los requerimientos de auditoría contenidos en los ISAs y que no han sido tratados de manera específica en otras partes, incluyendo:

- ISA 250 Consideración de leyes y regulaciones en la auditoría de estados financieros
- ISA 402 Consideraciones de auditoría relacionadas con entidades que usan organizaciones de servicio
- ISA 501 Evidencia de auditoría - Consideraciones adicionales para elementos específicos

- ISA 505 Confirmaciones externas
- ISA 510 Contratos iniciales - Saldos de apertura
- ISA 545 Auditoría de las mediciones y revelaciones hechas a valor razonable
- ISA 550 Partes relacionadas
- ISA 560 Eventos subsiguientes
- ISA 570 Empresa en marcha
- ISA 600 Uso del trabajo de otro auditor
- ISA 620 Uso del trabajo de un experto

Dada su aplicación limitada en la auditoría de las entidades más pequeñas, los siguientes ISAs no han sido tratados de manera específica en esta guía.

- ISA 610 Consideración del trabajo de la auditoría interna
- ISA 720 Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

3.4.2 ISA 250 - Consideración de leyes y regulaciones en la auditoría de estados financieros

Ofrece orientación sobre cómo el no-cumplimiento, por parte de la entidad, con las leyes y regulaciones, puede afectar materialmente los estados financieros.

La responsabilidad por la prevención y detección del no-cumplimiento recae en la administración. Las acciones de la administración podrían incluir:

- Mantener un registro de las leyes significantes y un registro de cualesquiera quejas;
- Monitorear los requerimientos legales y diseñar procedimientos/control interno para satisfacer esos requerimientos;
- Contratar asesores legales para asistir en el monitoreo de los requerimientos legales; y
- Desarrollar, publicitar, implementar y seguir el código de conducta (en las entidades más grandes).

Muestra 3.4-2

Requerimientos de auditoría
• Planear/desempeñar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional La auditoría puede muy bien revelar condiciones o eventos que conducirían a cuestionar si la entidad está cumpliendo con las leyes y regulaciones. • Obtener un entendimiento general de la estructura aplicable legal/regulatoria Esto abordaría cómo la entidad está cumpliendo con esa estructura • Diseñar/desempeñar procedimientos adicionales de auditoría Esos procedimientos ayudarán a identificar los casos de no-cumplimiento que se deben considerar cuando se preparan los estados financieros. Tales procedimientos incluyen: - Indagar a la administración respecto de si la entidad está en cumplimiento con tales leyes y regulaciones; e - Inspeccionar la correspondencia con las autoridades relevantes que otorgan licencias o regulatorias • Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto del cumplimiento. Se requiere evidencia sobre el cumplimiento con las leyes y regulaciones que tienen un efecto en la determinación de las cantidades y revelaciones materiales contenidas en los estados financieros.

Hallazgos de auditoría

Cuando se sospecha de casos de posible no-cumplimiento con las leyes y regulaciones:

- Obtener un entendimiento de la naturaleza del acto y las circunstancias
  Esto debe ser suficiente para evaluar el posible efecto en los estados financieros
- Documentar los hallazgos y discutirlos con la administración
  Si se considera que el no-cumplimiento es intencional y material, el auditor debe comunicar sin demora ese hallazgo. Cuando no se puede verificar la información adecuada sobre el no-cumplimiento sospechado y los efectos potenciales sobre el estado financiero, el auditor debe considerar el efecto que la carencia de evidencia de auditoría suficiente y apropiada tiene en el reporte del auditor.
- Considere las implicaciones del no-cumplimiento en relación con los otros aspectos de la auditoría.
  En particular, considere la confiabilidad de las representaciones de la administración.
- Reporte los asuntos al siguiente nivel más alto de autoridad si implica a la administración principal o a quienes tienen a cargo el gobierno.
- Exprese una opinión calificada o adversa si el no-cumplimiento tiene un efecto material en los estados financieros, y si no ha sido reflejada de manera apropiada en los estados financieros.

3.4.3 ISA 402 - Consideraciones de auditoría relacionadas con entidades que usan organizaciones de servicio

Este estándar ofrece orientación relacionada con cómo el uso que la entidad hace de la organización de servicio afecta su control interno. Por esta razón, el auditor debe obtener información suficiente para valorar los riesgos de declaración equivocada material y diseñar procedimientos adicionales de auditoría en respuesta a ello.

Requerimientos de auditoría
Muchas entidades (incluyendo las pequeñas) tercerizan ciertas actividades de procesamiento tales como la nómina. Cuando esto ocurre, el auditor necesita considerar el efecto que tales acuerdos tienen en el control interno de la entidad.

Muestra 3.4-3

Requerimientos de auditoría

- Determine la significancia que las actividades de la organización de servicio tienen para la entidad.

  Si las actividades de la organización de servicio son significantes para la entidad, el auditor debe:
  - Revisar la naturaleza de los servicios y los términos del contrato;
  - Comparar el período cubierto por el reporte del tercero con el período cubierto por la auditoría actual;
  - Obtener entendimiento suficiente respecto de la organización de servicio y su ambiente, incluyendo su control interno, para identificar y valorar los riesgos implicados; y
  - Diseñar procedimientos adicionales de auditoría en respuesta a los riesgos valorados.

- Considerar los reportes de terceros preparados por auditores, auditores internos, o reguladores de la organización de servicio

  Esos reportes, si están disponibles, a menudo pueden ofrecer los medios para obtener información sobre el control interno de la organización de servicio y sobre su operación y efectividad. Sin embargo, el auditor debe:
  - Considerar la naturaleza y el contenido del reporte, así como el alcance del trabajo realizado;
  - Valorar la utilidad y el carácter apropiado del reporte; y
  - Hacer indagaciones relacionadas con la competencia profesional de ese auditor en el contexto de la asignación específica emprendida por el auditor de la organización de servicio.

  Si no existe tal reporte y el entendimiento obtenido es insuficiente, el auditor consideraría:
  - Solicitarle a la organización de servicio que haga que su auditor aplique tales procedimientos de valoración del riesgo para suministrar la información necesaria; o
  - Visitar la organización de servicio para obtener la información.

- Para las pruebas específicas de los controles y los resultados que sean relevantes (contenidos en el reporte de la organización de servicio), determine si aportan evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Valore si la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas sobre la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno respaldan el nivel valorado por el cliente respecto del riesgo de control.

Los reportes de los auditores de las organizaciones de servicio ordinariamente serán de uno de los dos tipos siguientes:

- **Tipo A - Reporte sobre el diseño e implementación del control interno**
  Dado que no han sido aplicadas pruebas de la efectividad de la operación, el auditor no usaría tales reportes como evidencia de auditoría respecto de la efectividad de la operación de los controles.
- **Tipo B - Reportes sobre el diseño, implementación y efectividad de la operación del control interno**
  En este caso el auditor consideraría si:
  - Los controles probados por el auditor de la organización de servicio son relevantes para las transacciones, saldos de cuentas, revelaciones, y aserciones relacionados de la entidad; y
  - Si las pruebas de los controles realizadas por el auditor de la organización de servicio, y los resultados de ellas, son adecuados (esto es, la extensión del período cubierto por las pruebas del auditor de la organización de servicio y el tiempo transcurrido desde la aplicación de esas pruebas).

Nota: Esos reportes a menudo contienen restricciones para su uso. Esas restricciones generalmente aplican a la administración, a la organización de servicio y a sus clientes, así como a los auditores de la entidad.

Cuando se usa el reporte del auditor de la organización de servicio, el reporte del auditor del cliente no debe hacer referencia al reporte del auditor sobre la organización de servicio.

3.4.4 ISA 501 - Evidencia de auditoría - Consideraciones adicionales para elementos específicos

Este estándar ofrece orientación adicional a la contenida en ISA 500 - Evidencia de auditoría, con relación a ciertos saldos de cuentas y otras revelaciones específicos del estado financiero.

Asistencia al conteo físico del inventario

Muestra 3.4-4

Requerimientos de auditoría
• Asistir al conteo físico del inventario (cuando el saldo sea material para el estado financiero). El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de la existencia y condición del inventario, haciéndolo mediante la asistencia al conteo físico del inventario, a menos que no sea posible hacerlo. En la planeación de la asistencia considere:

- Los riesgos de declaración equivocada material relacionados con el inventario;
- La naturaleza del control interno relacionado con el inventario;
- Si se espera que se establezcan procedimientos adecuados y si se emiten instrucciones apropiadas para el conteo físico del inventario;
- La oportunidad del conteo; y
- Las localizaciones donde se tiene el inventario.

- Si no puede asistir, realice conteos en una fecha alternativa
  Si no puede asistir al conteo físico del inventario en la fecha planeada debido a circunstancias imprevisibles, el auditor debe realizar u observar algún conteo físico en una fecha alternativa y, cuando sea necesario, aplicar pruebas de las transacciones que intervienen.

- Si no es posible la asistencia, considere la efectividad de los procedimientos alternativos para obtener la evidencia requerida.
  Cuando no es posible la asistencia, debido a factores tales como la naturaleza y localización del inventario, el auditor debe considerar si los procedimientos alternativos ofrecen evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de la existencia y condición.

  Si los procedimientos alternativos no son suficientes, el auditor necesitaría hacer referencia a la limitación del alcance.

Indagación relacionada con litigios y quejas

Muestra 3.4-5

Requerimientos de auditoría

- Identifique la existencia de cualquier litigio y queja
  Lleve a cabo procedimientos diseñados para volverse consciente de cualquier litigio y queja que implique la entidad y que pueda tener un efecto material en los estados financieros.

  Esos procedimientos podrían incluir:
  - Hacer indagaciones apropiadas de la administración, incluyendo la obtención de representaciones;
  - Revisar las actas de quienes tienen a cargo el gobierno y su correspondencia con el asesor legal de la entidad;
  - Examinar la cuenta de gastos legales; y
  - Usar cualquier información obtenida en relación con los negocios de la entidad.

- Comunicarse directamente con los abogados de la entidad.
  Cuando hayan sido identificados litigios o quejas, o cuando el auditor considere que puedan existir, buscar comunicación directa con los abogados de la entidad. La carta ordinariamente especificaría lo siguiente:
  - La lista de los litigios y quejas;
  - La valoración hecha por la administración respecto del resultado del litigio o queja y su estimado de las implicaciones financieras, incluyendo los costos implicados; y
  - La solicitud de que el asesor legal de la entidad confirme la razonabilidad de las valoraciones hechas por la administración y le suministre al auditor información adicional si el asesor legal de la entidad considera que la lista es incompleta o incorrecta.

  La carta, que debe ser preparada por la administración y enviada por el auditor, debe solicitarle al abogado que se comunique directamente con el auditor. Si la administración rechaza darle permiso al auditor para que se comunique con los abogados de la entidad, esto sería una limitación del alcance y ordinariamente debe conducir a una opinión calificada o a la negación de la opinión.

Valuación y revelación de las inversiones de largo plazo

Muestra 3.4-6

Requerimientos de auditoría
• Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de la valuación y revelación de las inversiones de largo plazo (si son materiales para el estado financiero). Los procedimientos de auditoría típicos incluirían: o Determinar si la entidad tiene la capacidad para continuar teniendo las inversiones en el largo plazo y discutir con la administración sus intenciones; o Obtener, de la administración, representaciones escritas; y o Obtener cotizaciones del mercado (cuando sea posible) y comparar tales valores con el valor en libros de las inversiones a la fecha del reporte del auditor.

Información de segmentos

Muestra 3.4-7

Requerimientos de auditoría
• Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de la revelación de la información de segmentos de acuerdo con la estructura identificada de información financiera (cuando sea material para los estados financieros). Los procedimientos de auditoría típicos incluirían: o Procedimientos analíticos y otros procedimientos de auditoría que sean apropiados; o Discusiones, con la administración, en relación con los métodos usados en la determinación de la información de segmentos; o Considerar si tales métodos es probable que resulten en revelación de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera y aplicar procedimientos de auditoría sobre la aplicación de tales métodos; o Considerar las ventas, transferencias y cargos entre segmentos, así como la eliminación de las cantidades entre-segmentos; y o Comparaciones con presupuestos y otros resultados esperados.

3.4.5 ISA 505 - Confirmaciones externas

Este estándar ofrece orientación sobre el uso que el auditor le da a las confirmaciones externas como medio para obtener evidencia de auditorìa.

Las confirmaciones externas se usan frecuentemente en relación con los saldos de las cuentas y sus componentes, pero no se restringen a esos elementos.

Se considera que la evidencia de auditoría es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes por fuera de la entidad. Por esta razón, las respuestas

escritas a las solicitudes de confirmación recibidas directamente de terceros no-relacionados pueden ayudar a reducir a un nivel bajo que sea aceptable el riesgo de declaración equivocada material para las aserciones relacionadas.

Muestra 3.4-8

Requerimientos de auditoría

- Determine si es necesario el uso de confirmaciones externas
  Considere la materialidad, el nivel valorado del riesgo inherente y de control, y cómo la evidencia proveniente de los otros procedimientos de auditoría planeados reducirá el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable para las aserciones aplicables del estado financiero.

- Ajuste las solicitudes de confirmación externa a los objetivos específicos de la auditorÍa.

  Considere:
  - Las aserciones que se estén tratando y los factores que probablemente afecten la confiabilidad de las confirmaciones; y
  - El tipo de información que los respondientes serán capaces de confirmar fácilmente, dado que esto puede afectar la tasa de respuesta y la naturaleza de la evidencia de auditoría que se obtenga.

  También, incluya la autorización de la administración para que los respondientes le revelen la información al auditor.

- Aborde los casos en que la administración solicite que NO se confirmen ciertos saldos.
  Si la administración le solicita al auditor que no confirme un saldo, considere si tal solicitud tiene fundamentos válidos. Si los tiene, obtenga evidencia para respaldar la validez de la administración.
  Si el auditor está de acuerdo con la solicitud de la administración, se deben aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia suficiente y apropiada en relación con esa materia.
  Si el auditor no está de acuerdo con la solicitud de la administración y está impedido para llevar a cabo las confirmaciones, ha habido una limitación en el alcance y se debe considerar el posible impacto que ello tiene en el reporte del auditor.

- Mantenga el control sobre el proceso de confirmación externa.
  El auditor debe mantener el control sobre el proceso de seleccionar a quiénes se les enviará la solicitud, la preparación y el envío de las solicitudes de confirmación, y las respuestas a esas solicitudes.

- Aplique procedimientos alternativos cuando no se recibe respuesta o cuando se encuentren excepciones.
  Cuando se envía una solicitud de confirmación externa positiva pero no hay respuesta o la respuesta no es satisfactoria, se deben diseñar procedimientos alternativos para aportar evidencia respecto de las aserciones del estado financiero que la solicitud de confirmación tuvo la intención de aportar.

- Evalúe los resultados del proceso de confirmación
  Determine si los resultados del proceso de confirmación, junto con los resultados de cualesquiera otros procedimientos aplicados, aportan evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con la aserción del estado financiero que se esté auditando.

3.4.6 ISA 510 - Contratos iniciales - Saldos de apertura

Este estándar ofrece orientación en relación con los saldos de apertura cuando los estados financieros son auditados por primera vez o cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor.

Muestra 3.4-9

Requerimientos de auditoría

- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con los saldos de apertura y el uso consistente de las políticas de contabilidad.

  Aplique procedimientos para asegurar que:
  - Los saldos de apertura no contienen declaraciones equivocadas que afecten materialmente los estados financieros del período actual. Esto incluiría:
    - Determinar si los estados financieros del período anterior fueron auditados y, si lo fueron, si fue modificado el reporte del auditor,
    - Considerar la naturaleza de las cuentas y el riesgo de declaración equivocada material contenida en los estados financieros del período actual, y
    - La materialidad de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del período actual;
  - Los saldos de cierre del período actual han sido incorporados correctamente en el período actual o, cuando es apropiado, hayan sido re-expresados; y
  - Las políticas de contabilidad apropiadas son aplicadas consistentemente o los cambios en las políticas de contabilidad han sido apropiadamente contabilizados y adecuadamente revelados.

  Si, después de desempeñar tales procedimientos, es imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada relacionados con los saldos de apertura, el reporte del auditor debe incluir una opinión calificada, una negación de opinión, o en esas jurisdicciones donde se permite, la opinión que es calificada o negada en relación con los resultados de las operaciones pero no-calificada en relación con la posición financiera. Ejemplos de tales opiniones de auditoría están contenidos en ISA 510.

3.4.7 ISA 545 - Auditoría de las mediciones y revelaciones hechas a valor razonable

Este estándar ofrece orientación sobre las mediciones y revelaciones hechas a valor razonable contenidas en los estados financieros.

ISA 545 trata las consideraciones de auditoría relacionadas con la medición, presentación y revelación de los activos y pasivos materiales, así como los componentes específicos del patrimonio, presentados o revelados a valor razonable en los estados financieros.

Muestra 3.4-10

Requerimientos de auditoría

- Obtenga un entendimiento del proceso que tiene la entidad para determinar las mediciones y revelaciones hechas a valor razonable; los procedimientos de control relevantes; y la valoración del riesgo.

  Considere:
  - Las actividades de control relevantes sobre los procesos usados;
  - La experticia y la experiencia de las personas que determinan las mediciones hechas a valor razonable;
  - El rol que la tecnología de la información tiene en el proceso;
  - Los tipos de cuentas o transacciones que requieren mediciones o revelaciones hechas a valor razonable (¿Surgen a partir de transacciones rutinarias y recurrentes o de transacciones no-rutinarias o inusuales?)
  - La extensión en la cual las organizaciones de servicio son usadas en la determinación de las mediciones y revelaciones hechas a valor razonable;
  - Los supuestos significantes de la administración usados en la determinación del valor razonable y la extensión en que han cambiado desde los años anteriores;
  - La documentación que respalda los supuestos de la administración;
  - Los métodos usados para desarrollar y aplicar los supuestos de la administración y para monitorear los cambios en esos supuestos;
  - La integridad de los controles del cambio y los procedimientos de seguridad para la valuación;
  - Los modelos y los sistemas de información relevantes, incluyendo los procesos de aprobación; y
  - Los controles sobre la consistencia, oportunidad y confiabilidad de los datos usados en los modelos de valuación.

- Valore el riesgo inherente y el riesgo de control relacionados con las mediciones/revelaciones hechas a valor razonable.
  Esto se requiere para desarrollar un enfoque de auditoría efectivo que responderá a los riesgos valorados.

  En algunos casos, esto será considerado un riesgo significante que requerirá especial consideración de auditoría. Ésta incluiría una evaluación cuidadosa de si los supuestos significantes usados por la administración ofrecen una base razonable para las mediciones y revelaciones hechas a valor razonable.

- Evalúe si las mediciones/revelaciones hechas a valor razonable están de acuerdo con la estructura de información financiera de la entidad y son aplicadas consistentemente.
  Se debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Esto incluye el entendimiento de los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera y conocimiento de los negocios y de la industria, junto con los resultados de los otros procedimientos de auditoría, los cuales se usan para valorar si:
  - Es apropiada la contabilidad para los activos y pasivos que requieren mediciones hechas a valor razonable; y
  - Las revelaciones sobre las mediciones hechas a valor razonable y sobre las incertidumbres significantes relacionadas son apropiadas según la estructura aplicable de información financiera de la entidad.

- Obtener evidencia de las intenciones de la administración cuando se usan como criterio para determinar los requerimientos de medición, presentación y revelación.
  La administración a menudo documenta los planes y las intenciones que son relevantes para activos y pasivos específicos, y la estructura aplicable de información financiera puede requerir que lo haga.

Los procedimientos incluirían indagaciones a la administración, tales como:
  - Historia que tiene la administración de llevar a cabo sus intenciones con relación a los activos o pasivos;
  - Revisión de planes escritos y otra documentación, incluyendo, cuando es aplicable, presupuestos, actas y similares;
  - Razones señaladas por la administración para escoger un curso de acción particular; y
  - Capacidad de la administración para llevar a cabo un curso de acción particular dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluyendo las implicaciones de sus compromisos contractuales.

- Determine si el método de medición usado es apropiado en las circunstancias.
  Esto requiere el uso de juicio profesional y la consideración de si:
  - La administración ha evaluado de manera suficiente y aplicado de manera apropiado el criterio, si lo hay, provisto en la estructura aplicable de información financiera para respaldar el método seleccionado;
  - El método de valuación es apropiado en las circunstancias dada la naturaleza del activo o pasivo que se esté evaluando, así como la estructura aplicable de información financiera de la entidad; y
  - El método de valuación es apropiado en relación con el negocio, industria y entorno en el cual opera la entidad.

- Determine la necesidad de usar el trabajo de un experto.
  Cuando se planea el uso de un experto, el auditor obtendría evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que tal trabajo es adecuado para los propósitos de la auditoría, y cumple con los requerimientos de ISA 620.

- Diseñe y aplique procedimientos adicionales de auditoría en respuesta a los riesgos valorados de declaración equivocada material de las aserciones relacionadas con las mediciones y revelaciones de la entidad hechas a valor razonable. Los procedimientos adicionales de auditoría incluirían pruebas de los controles y procedimientos sustantivos, según sea apropiado.

- Considere el efecto de los eventos subsiguientes.
  Revise las transacciones y eventos que corren después del final del período pero antes de la terminación de la auditoría.

- Evalúe los resultados de los procedimientos de auditoría.
  Evalúe el carácter suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida así como la consistencia de esa evidencia con la otra evidencia obtenida y evaluada durante la auditoría.

Representaciones de la administración

El auditor debe obtener representaciones escritas de la administración relacionadas con la razonabilidad de los supuestos significantes, incluyendo si reflejan de manera apropiada la intención de la administración y la capacidad de ésta para llevar a cabo cursos específicos de acción a nombre de la entidad cuando ello es relevante para las mediciones o revelaciones hechas a valor razonable.

3.4.8 ISA 550 - Partes relacionadas

Este estándar ofrece orientación sobre la responsabilidad del auditor y los procedimientos de auditoría relacionados con las partidas relacionadas y las transacciones con tales partidas.

La administración es responsable por la identificación y revelación de las partidas relacionadas y de las transacciones con tales partidas. Esta responsabilidad requiere que la administración implemente control interno adecuado para asegurar que las transacciones con partes relacionadas están apropiadamente identificadas en el sistema de información y reveladas en los estados financieros.

En las entidades más pequeñas, esos procedimientos es probable que carezcan de sofisticación y sean informales.

Muestra 3.4-11

Requerimientos de auditoría
• Revise la información suministrada por quienes tienen a cargo el gobierno y por la administración, identificando los nombres de todas las partes relacionadas conocidas. Haga indagaciones a la administración respecto de las partes relacionadas y la extensión de las transacciones y aplique los siguientes procedimientos de auditoría con relación a la completitud de esta información: ▪ Revise los papeles de trabajo del año anterior buscando los nombres de las partes relacionadas conocidas; ▪ Revise los procedimientos de la entidad para la identificación de las partes relacionadas; ▪ Indague por la vinculación que quienes tienen a cargo el gobierno y los funcionarios tienen con otras entidades; ▪ Revise los registros de los accionistas para determinar los nombres de los principales accionistas o, si es apropiado, obtenga la lista de los principales accionistas; ▪ Revise las actas de las reuniones de accionistas y de quienes tienen a cargo el gobierno, así como los otros registros estatutarios relevantes tales como el registro de los intereses de los directores; ▪ Pregúntele a los otros auditores que actualmente participan en la auditoría, o a los auditores predecesores, respecto de su conocimiento de partes relacionadas adicionales; y ▪ Revise las declaraciones tributarias por las ganancias de la entidad y la otra información suministrada a las agencias regulatorias. También considere, como parte del proceso de valoración del riesgo, lo adecuado de las actividades de control sobre la autorización y el registro de las transacciones con partes relacionadas. • Durante el curso de la auditoría, esté alerta por transacciones que parezcan inusuales en las circunstancias y que puedan señalar la existencia de partes relacionadas previamente no-identificadas. Ejemplos incluyen: ▪ Transacciones que tienen términos anormales de comercio, tales como precios, tasas de interés, garantías y términos de devolución, inusuales; ▪ Transacciones que carecen de una razón de negocios que sea aparente y lógica para su ocurrencia;

- Transacciones procesadas de manera inusual;
- Volumen alto o transacciones significantes con ciertos clientes o proveedores, en comparación con otros;
- Transacciones no-registradas tales como el recibo o la prestación de servicios de administración sin cargo de costo; y
- Procedimientos de auditoría que identifiquen la existencia de transacciones con partes relacionadas, tales como:
  - Aplicación de pruebas detalladas de transacciones y saldos,
  - Revisión de actas de reuniones de accionistas y de quienes tienen a cargo el gobierno,
  - Revisión de registros de contabilidad para transacciones o saldos grandes o inusuales, prestando particular atención a transacciones reconocidas en o cerca del final del período de presentación de reportes,
  - Revisión de las confirmaciones de préstamos por cobrar y por pagar, y confirmaciones de los bancos. Tal revisión puede señalar una relación de garante y otras transacciones con partes relacionadas, y
  - Revisión de las transacciones de inversión.

- Obtención de evidencia de auditoría apropiada y suficiente respecto de si las transacciones con partes relacionadas han sido apropiadamente registradas y reveladas.

  Dada la disponibilidad limitada de evidencia de auditoría apropiada respecto de tales transacciones, considere aplicar procedimientos de auditoría tales como:
  - Preguntarle al tenedor de libros y a otro personal sobre la existencia de partes relacionadas;
  - Confirmar los términos y cantidades de las transacciones con la parte relacionada;
  - Inspeccionar la información que está en posesión de la parte relacionada, cuando ello es posible; y
  - Confirmar o discutir la información con las personas asociadas con la transacción, tales como bancos, abogados, garantes y agentes.

- Asegure que la revelación del estado financiero es adecuada.
  Cuando la estructura aplicable de información financiera requiere la revelación de las relaciones con partes relacionadas, asegurar que la revelación es adecuada.

- Obtenga representaciones de la administración.
  Obtenga una representación escrita (lo cual no reemplaza obtener otra evidencia de auditoría) de la administración, en relación con:
  - La completitud de la información suministrada en relación con la identificación de las partes relacionadas; y
  - El carácter adecuado de las revelaciones sobre partes relacionadas contenidas en los estados financieros.

Conclusiones de auditoría y presentación de reportes

El reporte del auditor debe ser modificado de manera apropiada si no fue posible:

- Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de las partes relacionadas y las transacciones con tales partes; o
- Concluir que su revelación contenida en los estados financieros fue adecuada tal y como es requerida por la estructura financiera.

3.4.9 ISA 560 - Eventos subsiguientes

Este estándar ofrece orientación sobre la responsabilidad del auditor en relación con los eventos subsiguientes.

Los "eventos subsiguientes" (o eventos posteriores) se refieren a:

- Eventos que ocurren entre el final del período y la fecha del reporte del auditor; y
- Hechos descubiertos después de la fecha del auditor.

Muestra 3.4-12

Requerimientos de auditoría

- Determine si han sido identificados todos los eventos que, a la fecha del reporte del auditor, pueden requerir ajuste o revelación en los estados financieros.
  Tales procedimientos de auditoría tendrían en cuenta la valoración del riesgo hecha por el auditor. Pueden incluir lo siguiente:
  - Revisión de los procedimientos que la administración ha establecido para asegurar que están identificados los eventos subsiguientes;
  - Leer las actas de las reuniones de accionistas, de quienes tienen a cargo el gobierno, incluso quienes estaban después del final del período, e indagarles respecto de los asuntos que se discutieron en las reuniones y para las cuales no hay actas disponibles;
  - Leer los últimos estados financieros intermedios de la entidad que estén disponibles, y en cuanto se considere necesario y apropiado, presupuestos, pronósticos de los flujos de efectivo y otros reportes de la administración relacionados;
  - Indagar, o ampliar las anteriores indagaciones verbales o escritas, al consejero legal de la entidad, en relación con litigios y quejas; e
  - Indagar a la administración respecto de si han ocurrido cualesquiera eventos subsiguientes que puedan afectar los estados financieros. Son ejemplos de indagaciones a la administración sobre asuntos específicos:
    - Estado actual de elementos que fueron contabilizados con base en datos preliminares o inconclusos.
    - Compromisos, préstamos o garantías nuevos,
    - Ventas o adquisición de activos que hayan ocurrido o que estén planeados,
    - Emisión de acciones u obligaciones nuevas, o acuerdos para fusionar o liquidar, hechos o planeados,
    - Cualesquiera activos que hayan sido apropiados por el gobierno o destruidos, por ejemplo por fuego o inundaciones,
    - Cualesquiera desarrollos relacionados con áreas de riesgo y contingencias,
    - Cualesquiera ajustes de contabilidad inusuales hechos o contemplados, y
    - Cualesquiera eventos que hayan ocurrido o sea probable que ocurran y que pondrán en cuestión el carácter apropiado de las políticas de contabilidad usadas en los estados financieros (tales como problemas de empresa en marcha).

  Cuando se identifiquen los eventos, el auditor debe considerar si tales eventos están apropiadamente contabilizados y adecuadamente revelados en los estados financieros.

Hechos descubiertos después de la fecha del reporte del auditor pero antes de que se emitan los estados financieros

Cuando, después de la fecha del reporte del auditor pero antes de que se emitan los estados financieros, el auditor es consciente de un hecho que pueda afectar materialmente los estados financieros, el auditor debe:

- Considere si los estados financieros necesitan enmiendas;
- Discuta el asunto con la administración; y
- Lleve a cabo la acción que sea apropiada en las circunstancias.

Cuando la administración no enmiende los estados financieros en las circunstancias en que el auditor considere que se deben enmendar, se debe emitir una opinión calificada o una opinión adversa.

Cuando el reporte del auditor le ha sido entregado a la entidad, el auditor le notificaría a quienes tienen a cargo el gobierno que no emitan a terceros los estados financieros y el consiguiente reporte del auditor. Si posteriormente son enviados los estados financieros, el auditor necesita llevar a cabo acción para prevenir la confianza en el reporte del auditor. La acción tomada dependerá de los derechos y obligaciones legales del auditor, así como de las recomendaciones del abogado del auditor.

Hechos descubiertos después de que han sido emitidos los estados financieros

Cuando, después de que han sido emitidos los estados financieros, el auditor es consciente de hechos que existían a la fecha del reporte del auditor y que, si se hubieran conocido en esa fecha, habrían causado que el auditor modificara el reporte del auditor, el auditor debe:

- Considerar si los estados financieros necesitan revisión;
- Discutir el asunto con la administración;
- Considerar si las acciones realizadas son apropiadas en las circunstancias. Esto incluiría:
  - La revisión de los pasos dados por la administración para asegurar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros emitidos previamente, junto con el consiguiente reporte del auditor, sea informada de la situación y de la emisión de un nuevo reporte sobre los estados financieros revisados.
  - Revisiones realizadas por la administración y aprobación de los nuevos estados financieros incluyendo los procedimientos de auditoría que sean necesarios en las circunstancias; y
- Emitir un nuevo reporte del auditor fechado no antes de la fecha en que se aprueben los estados financieros revisados. El nuevo reporte del auditor debe incluir un énfasis en el parágrafo de materia que se refiera a la nota a los estados financieros que discute más extensamente la razón para la revisión de los estados financieros previamente emitidos y al anterior reporte emitido por el auditor.

Cuando la administración no da los pasos necesarios, el auditor notificaría a quienes tienen a cargo el gobierno de la acción respecto de que el auditor realizará acción para prevenir la confianza futura en el reporte del auditor. La acción tomada dependerá de los derechos y obligaciones legales del auditor, así como de las recomendaciones de los abogados del auditor.

3.4.10 ISA 570 - Empresa en marcha

Este estándar ofrece orientación sobre la responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros con relación al supuesto de empresa en marcha que se use en la preparación de los estados financieros, incluyendo la consideración de la valoración que hace la administración respecto de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en marcha.

El supuesto de empresa en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros.

Según el supuesto de empresa en marcha, la entidad ordinariamente es percibida como que continúa en el negocio durante el futuro previsible, sin la intención ni la necesidad de liquidación, parar el comercio o buscar la protección frente a los acreedores siguiendo las leyes o regulaciones. De acuerdo con ello, los activos y pasivos se registran sobre la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y cumplir sus obligaciones en el curso normal del negocio.

Muestra 3.4-13

Requerimientos de auditoría

- Determine lo apropiado del uso que la administración hace respecto del supuesto de empresa en marcha en la preparación de los estados financieros.
  Al planear la auditoría, considere si hay eventos o condiciones que puedan generar duda significante respecto de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha. En la medida en que la auditoría progrese, esté alerta por la evidencia de eventos o condiciones que puedan generar duda significante respecto de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

- Cuando se identifique un evento o condición, aplique procedimientos adicionales de auditoría.
  Cuando se identifiquen los eventos o condiciones:
  - Revise los planes de la administración para acciones futuras basada en su valoración de la empresa en marcha;
  - Obtenga evidencia de auditoría apropiada y suficiente para confirmar o disipar si existe o no una incertidumbre material;
  - Lleve a cabo procedimientos que incluyan la consideración del efecto de cualesquiera planes de la administración y otros factores de mitigación; y
  - Solicite representaciones escritas de la administración, relacionadas con sus planes de acción futuros.

  Evalúe la valoración que hace la administración respecto de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en marcha.

Considere el mismo período usado por la administración para hacer su valoración según la estructura de información financiera. Si la valoración que hace la administración cubre menos de 12 meses desde la fecha del balance general, solicítele a la administración que extienda a 12 meses su período de valoración, contado a partir de la fecha del balance general. (Algunas regulaciones locales pueden considerar que la administración o el auditor consideren un período de más de 12 meses.)

Si la administración no está dispuesta a hacer o a extender su valoración cuando sea requerida para que lo haga, considere la necesidad de modificar el reporte del auditor como resultado de la limitación del alcance.

También indague a la administración respecto de su conocimiento de eventos o condiciones que estén más allá del período de valoración y que puedan generar duda significante respecto de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

Considere comunicarse con prestamistas terceras partes, quienes pueden tener la clave respecto de si la compañía continúa en existencia.

3.4.11 ISA 600 - Uso del trabajo de otro auditor

Este estándar ofrece orientación cuando el auditor, reportando sobre los estados financieros de la entidad, usa el trabajo de otro auditor sobre la información financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad.

Este ISA se refiere a la situación en la que el auditor (auditor principal) tiene la responsabilidad por reportar sobre los estados financieros de una entidad que incluye uno o más componentes (divisiones, ramas, subsidiarias, etc.) que son auditadas por otro auditor (otro auditor).

Muestra 3.4-14

Requerimientos de auditoría

- El auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría.
  Al planear la auditoría, el auditor principal debe determinar si los estados financieros de uno o más componentes (auditados por otros auditores), son materiales. Si son materiales, aplicarán los requerimientos de este ISA.

- Determine si la participación del auditor principal es suficiente para que sea capaz de actuar como el auditor principal.

  Esta decisión se basará en el juicio profesional luego de considerar factores tales como:
  - La materialidad de la parte de los estados financieros que audita el auditor principal;
  - El grado de conocimiento que tiene el auditor principal con relación al negocio de los componentes;
  - El riesgo de declaraciones materiales contenidas en los estados financieros de los componentes auditados por el otro auditor; y
  - La aplicación de los procedimientos adicionales de auditoría que se establecen en este ISA en relación con los componentes auditados por el otro auditor y que resultan en que el auditor principal tenga participación significante en tal auditoría.

- Considere la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica.

  Fuentes de información a considerar:
  - Membrecía común a una organización profesional;
  - Membrecía común de, o afiliación con, otra firma;
  - Referencia a la organización profesional a la cual pertenece el otro auditor; e
  - Indagaciones complementarias con otros auditores, banqueros, etc. y discusiones con el otro auditor.

- Aplique procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que el trabajo del otro auditor es adecuado, en el contexto de la asignación específica.

  Advierta al otro auditor respecto de:
  - Requerimientos de independencia, y obtenga representación escrita del cumplimiento;
  - El uso que hará del trabajo/reporte del otro auditor, y haga acuerdos suficientes para los esfuerzos de coordinación en la etapa inicial de planeación de la auditoría;
  - Asuntos tales como áreas que requieren consideración especial, procedimientos para la identificación de transacciones inter-compañía que puedan requerir revelación y el cronograma para la culminación de la auditoría; y
  - Requerimientos de contabilidad, auditoría y presentación de reportes, y obtenga representación escrita del cumplimiento.

    Indague respecto de los procedimientos de auditoría aplicados por el otro auditor, revise el resumen escrito de sus procedimientos (que pueden estar en la forma de cuestionario o lista de verificación), o revise sus papeles de trabajo. Esto podría ocurrir durante la visita al otro auditor.

- Considere los hallazgos significantes del otro auditor.

  Considere:
  - Discutir con el otro auditor y con la administración del componente, los hallazgos de auditoría u otros asuntos que afecten la información financiera del componente; y
  - Si son necesarias pruebas complementarias de los registros o de la información financiera del componente. Tales pruebas pueden ser aplicadas por el auditor principal o por el otro auditor.

- Documente.

  La documentación debe incluir:
  - Componentes cuya información financiera fue auditada por otros auditores;
  - Significancia que los componentes tienen para los estados financieros de la entidad tomados en su conjunto;
  - Los nombres de los otros auditores;
  - Cualesquiera conclusiones alcanzadas a las que llegaron los componentes que son inmateriales; y
  - Procedimientos aplicados y conclusiones alcanzadas. Por ejemplo, papeles de trabajo revisados y resultados de las discusiones con el otro auditor.

  El otro auditor debe cooperar con el auditor principal y viceversa. Ambos auditores deben hacer conocer de la atención del otro cualquier asunto que pueda tener una influencia importante en el trabajo del otro.

Presentación de reportes

Si el auditor principal concluye que no se puede usar el trabajo del otro auditor (y no es posible aplicar procedimientos adicionales de auditoría), el auditor debe expresar una opinión calificada o negar la opinión dado que hay limitación en el alcance de la auditoría.

Cuando las regulaciones locales permiten que el auditor principal base la opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados en su conjunto únicamente en el reporte de otro auditor relacionado con la auditoría de uno o más componentes, el reporte del auditor principal debe señalar claramente este hecho y debe señalar la magnitud de la parte de los estados financieros auditada por el otro auditor.

3.4.12 ISA 620 - Uso del trabajo de un experto

Este estándar ofrece orientación sobre el uso, como evidencia de auditoría, del trabajo de un experto.

En algunas situaciones, el auditor puede necesitar obtener, junto con la entidad o independientemente, evidencia de auditoría en la forma de reportes, opiniones, valuaciones, y declaraciones de un experto. Los ejemplos incluyen:

- Valuaciones de activos tales como terrenos y edificaciones, planta y maquinaria, trabajos de arte, y piedras preciosas;
- Determinación de cantidades o condición física de activos tales como minerales almacenados en existencias, minerales subterráneos y reservas de petróleo, y la vida útil restante de planta y maquinaria;
- Determinación de cantidades usando técnicas o métodos especializados tales como valuación actuarial;
- La medición del trabajo completado y a ser completado en contratos en curso; y
- Opiniones legales relacionadas con interpretaciones de acuerdos, estatutos y regulaciones.

Muestra 3.4-15

Requerimientos de auditoría
• Evalúe la competencia profesional del experto. Respecto del experto considere su: • Certificación o licencia profesional por, o la membrecía en, la asociación profesional apropiada; y • Experiencia y reputación en el campo en el cual el auditor esté buscando evidencia de auditoría.

El riesgo de que la objetividad pueda estar deteriorada se incrementa cuando el experto es:

- Empleado de la entidad; o
- Relacionado de alguna otra manera con la entidad, por ejemplo, ser financieramente dependiente de o tener una inversión en la entidad.

El auditor necesita discutir con la administración cualquier reserva que tenga sobre la competencia u objetividad. En algunos casos el auditor puede necesitar realizar procedimientos adicionales de auditoría o buscar evidencia de auditoría a partir de otro experto.

- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que el alcance del trabajo del experto es adecuado para los propósitos de la auditoría.

  Revise los términos de referencia o instrucciones dadas al experto. Éstos pueden cubrir asuntos tales como los siguientes:
  - Los objetivos y el alcance del trabajo del experto;
  - Una descripción general de los asuntos específicos que el auditor espera cubra el reporte del experto;
  - El uso que el auditor tiene la intención de darle al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceros de la identidad del experto y de la extensión de la participación;
  - La extensión del acceso del experto a los registros y archivos apropiados;
  - Clarificación de la relación del experto para con la entidad, si la hay;
  - Confidencialidad de la información de la entidad; e
  - Información relacionada con los supuestos y métodos que se tiene la intención sean usados por el experto y su consistencia con los usados en períodos anteriores.

  Clarificar cualesquiera asuntos que no estén claramente establecidos, haciéndolo mediante comunicación directa con el experto.

  Considere si incluir o no al experto en la discusión del equipo del contrato relacionada con la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad frente a declaración equivocada material.

- Evalúe el carácter apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría relacionada con la aserción que se esté considerando.

  Evalúe si la sustancia de los hallazgos del experto está reflejada de manera apropiada en los estados financieros o en los soportes de las aserciones, y considere:
  - Fuentes de los datos usados;
  - Supuestos y métodos usados, así como su consistencia con períodos anteriores; y
  - Resultados del trabajo del experto a la luz del conocimiento general que el auditor tiene respecto del negocio y los resultados de los otros procedimientos de auditoría.

  Para asegurar que la fuente de los datos usados son apropiadas en las circunstancias, considere:
  - Hacer indagaciones con relación a cualesquiera procedimientos aplicados por los expertos, a fin de establecer si la fuente de los datos es relevante y confiable; y
  - Revise o pruebe los datos usados por el experto.

  El carácter apropiado y la razonabilidad de los supuestos y métodos usados, así como su aplicación, son responsabilidad del experto. Sin embargo, el auditor necesitará obtener un entendimiento de los supuestos y métodos usados y considerar si son apropiados y razonables, haciéndolo con base en el conocimiento que el auditor tiene respecto del negocio y los resultados de los otros procedimientos de auditoría.

Si los resultados del trabajo del experto son insatisfactorios o inconsistentes con la otra evidencia, el auditor debe resolver el asunto. Esto puede implicar discusiones con la entidad y con el experto, aplicar procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo la posible contratación de otro experto, o modificar el reporte del auditor.

Presentación de reportes

El reporte no-modificado del auditor no se debe referir al trabajo del experto. Tal referencia puede ser malinterpretada como calificación de la opinión del auditor o como una división de responsabilidad, nada de lo cual se tiene la intención que sea.

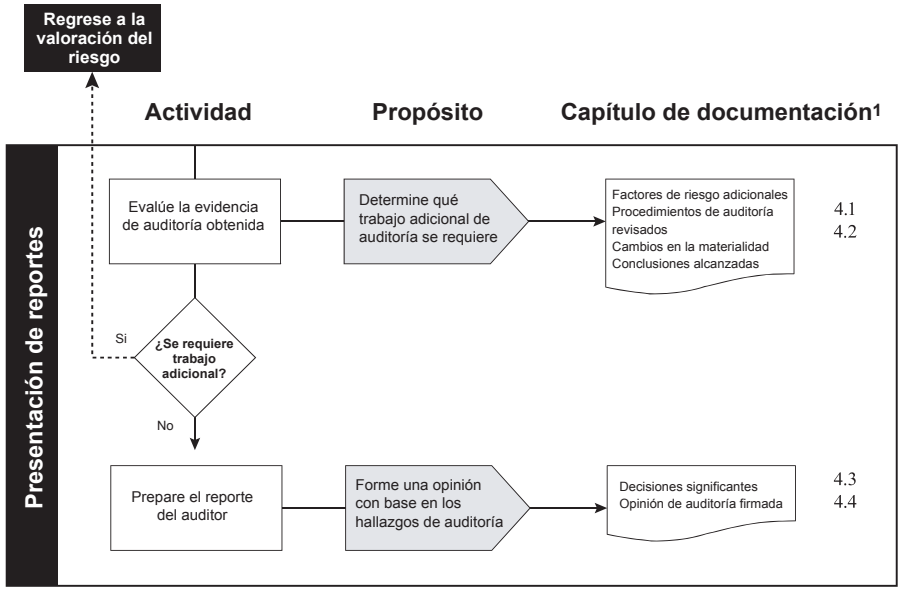
Si el auditor decide emitir un reporte modificado del auditor, como resultado de la participación del experto, puede ser apropiado, al explicar la naturaleza de la modificación, referirse a o describir el trabajo del experto (incluyendo la identidad del experto y la extensión de la participación del experto). En esas circunstancias, el auditor obtendría el permiso del experto antes de hacer tal referencia. Si se niega el permiso y el auditor considera que la referencia es necesaria, el auditor puede necesitar asesoría legal.

Este capítulo no contiene materiales del estudio de caso.

Parte D
Presentación de reportes

4.1 Evaluación de la evidencia de auditoría

Muestra 4.1-1



Nota:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer orientación sobre la evaluación de la suficiencia y el carácter apropiado de la evidencia de auditoría para que el auditor pueda obtener conclusiones razonables en las cuales basar la opinión de auditoría.	**220, 330, 520, 540**

4.1.1 Vista de conjunto

ISA 220 señala:

21. El socio del contrato debe asumir la responsabilidad por la dirección, supervisión y ejecución del contrato de auditoría en cumplimiento con los estándares profesionales y los requerimientos regulatorios y legales, y para que el reporte del auditor que se emita sea apropiado en las circunstancias.

26. Antes que se emita el reporte del auditor, el socio del contrato, mediante la revisión de la documentación de la auditoría y la discusión con el equipo del contrato, debe estar satisfecho de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldar las conclusiones alcanzadas y para que se emita el reporte del auditor.

38. La revisión del control de calidad del contrato debe incluir una evaluación objetiva de:

(a) Los juicios significantes hechos por el equipo del contrato; y

(b) Las conclusiones alcanzadas en la formulación del reporte del auditor.

ISA 320 señala:

12. Al evaluar si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera, el auditor debe valorar si el material agregado de las declaraciones materiales no-corregidas que hayan sido identificadas durante la auditoría.

15. Si la administración se niega a ajustar los estados financieros y los resultados de los procedimientos de auditoría extendidos no le permiten al auditor concluir que el agregado de las declaraciones equivocadas no-corregidas no es material, el auditor debe considerar la modificación apropiada del reporte del auditor de acuerdo con ISA 701, "Modificaciones al reporte del auditor independiente.·

ISA 330 señala:

66. Con base en los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor debe evaluar si continúan siendo apropiadas las valoraciones de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción.

70. El auditor debe concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para reducir a un nivel bajo que sea aceptable el riesgo de declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

72. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para una aserción material del estado financiero, el auditor debe intentar obtener evidencia adicional de auditoría. Si el auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor debe expresar una opinión calificada o una negación de opinión.

ISA 520 señala:

13. El auditor debe aplicar procedimientos analíticos en o cerca del final de la auditoría cuando se esté formando la conclusión general

respecto de si los estados financieros tomados en su conjunto son consistentes con el entendimiento que el auditor tiene de la entidad.

ISA 540 señala:

24. El auditor debe hacer una valoración final de la razonabilidad de los estimados de contabilidad hechos por la entidad, haciéndolo con base en el entendimiento que el auditor tenga de la entidad y su entorno y si los estimados son consistentes con la otra evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría.

4.1.2 Las metas en la evaluación de la evidencia de auditoría

Las metas en la evaluación de la evidencia de auditoría son decidir, luego de considerar todos los datos relevantes obtenidos, si:

- Son apropiadas las valoraciones de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción; y
- Se ha obtenido evidencia suficiente para reducir a un nivel bajo que sea aceptable los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) contenidos en los estados financieros.

La auditoría es un proceso continuo, acumulativo e interactivo, de obtención y evaluación de evidencia. Requiere una actitud de escepticismo profesional a ser aplicado por cada miembro del equipo de auditoría, discusiones continuas durante el contrato y hacer modificaciones oportunas a los procedimientos planeados, con el fin de reflejar cualesquiera cambios a la valoración original del riesgo. Esto ayudará a reducir el riesgo de:

- Pasar por alto circunstancias sospechosas;
- Sobre-generalizar cuando se obtienen conclusiones; y
- Usar supuestos defectuosos al planear o modificar los procedimientos de auditoría.

Cuando se encuentran declaraciones equivocadas o desviaciones en los procedimientos planeados, se debe prestar consideración a lo siguiente:

- Razón para la declaración equivocada o desviación:
  - ¿Hay indicadores o señales de alarma de posible fraude?
  - ¿Las declaraciones equivocadas / desviaciones señalan un riesgo o debilidad previamente no-identificado en el control interno, que podría ser material?
- Impacto en los procedimientos de valoración del riesgo y otros planeados.
- Necesidad de modificar o aplicar procedimientos adicionales de auditoría.

Además, los procedimientos analíticos aplicados en la etapa de revisión general pueden señalar riesgos previamente no-reconocidos de declaración equivocada material.

4.1.3 Materialidad

Antes de evaluar los resultados de la aplicación de los procedimientos y de cualesquiera declaraciones equivocadas que surjan, se debe considerar si los niveles establecidos de materialidad necesitan ser revisados como resultado de:

- Información nueva, tal como resultados financieros actuales que sean sustancialmente diferentes de los anticipados;
- Cambio en el entendimiento de la entidad y sus operaciones; o
- Circunstancias nuevas.

Si es necesaria la revisión, considere el impacto que tiene sobre los riesgos valorados y los procedimientos adicionales de auditoría.

Esto se relaciona con el nivel de materialidad para los estados financieros tomados en su conjunto y para los niveles de materialidad para la clase de transacción, saldo de cuenta o revelación particular. Para más detalles refiérase al Capítulo 2.5.

Cambios a la valoración original del riesgo
La valoración original del riesgo a nivel de aserción se tendrá que basar en la evidencia de auditoría disponible antes de aplicar las pruebas de los controles o los procedimientos sustantivos planeados. Como resultado de la aplicación de las pruebas planeadas, se puede obtener información que requerirá que se modifique la valoración original del riesgo.

Por ejemplo, en la auditoría de los inventarios, el nivel valorado del riesgo para la aserción de completitud puede ser bajo, con base en la expectativa de que el control interno esté operando de manera efectiva. Si las pruebas de los controles encuentran que el control interno no es efectivo, debe ser cambiada la valoración del riesgo y aplicarse procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo a un nivel bajo que sea aceptable. Lo mismo es verdadero para los otros procedimientos de auditoría cuando los resultados no correspondan a las expectativas.

En la muestra que se presenta abajo se esbozan algunos puntos a considerar en la determinación de si la valoración original del riesgo ha cambiado o no.

Muestra 4.1-2

Evaluación de los cambios posibles a los riesgos valorados de declaración equivocada material (RDEM)	
Control interno	• Pruebas de los controles ¿Los resultados de la aplicación de las pruebas de los controles respaldan el nivel planeado de reducción del riesgo basado en la efectividad de su operación?

	• Capacidad que tiene la administración para eludir los controles ¿Hay alguna evidencia de que la administración eluda el control interno existente? • Debilidades de control ¿Hay declaraciones equivocadas potenciales que resulten de debilidades en el control interno y que deban ser puestas inmediatamente en consideración de la administración?
Naturaleza de la evidencia de auditoría obtenida	• Nuevos factores de riesgo ¿La evidencia identifica cualesquiera nuevos riesgos de negocio, factores de riesgo de fraude o que la administración eluda los controles? • Evidencia contradictoria ¿La evidencia obtenida contradice otras fuentes de información disponibles? • Evidencia en conflicto ¿La evidencia obtenida está en conflicto con el actual entendimiento de la entidad? • Políticas de contabilidad ¿Hay evidencia de que las políticas de contabilidad de la entidad no siempre se aplican de manera consistente? • Relaciones impredecibles ¿La evidencia respalda relaciones predecibles entre los datos financieros y no-financieros? • Fraude ¿Hay evidencia de cualesquiera patrones, rarezas, excepciones o desviaciones encontradas al aplicar las pruebas y que podrían ser indicadores de la posible ocurrencia de fraude (incluyendo que la administración eluda los controles)? • Confiabilidad de las representaciones
Naturaleza de las declaraciones equivocadas	• Sesgo en los estimados ¿Las declaraciones equivocadas encontradas en los estimados de contabilidad y en las mediciones hechas a valor razonable podrían señalar un posible patrón de sesgo por parte de la administración? • Declaraciones equivocadas ¿Las declaraciones equivocadas, ya sea individualmente o combinadas con todas las otras declaraciones equivocadas no-corregidas constituyen una declaración equivocada material en los estados financieros tomados en su conjunto?

Cuando ha cambiado la valoración original del riesgo, se deben documentar los detalles y revisar la valoración del riesgo determinado. También se debe señalar cómo el plan detallado de auditoría ha sido cambiado para incorporar la valoración revisada del riesgo. Esto puede ser una modificación a la naturaleza, oportunidad o extensión de los otros procedimientos de auditoría planeados o la aplicación de procedimientos adicionales de auditoría.

Punto a considerar

En el presupuesto de la auditoría, asigne algún tiempo para que el equipo del contrato discuta sus hallazgos (como grupo) inmediatamente después que se complete el trabajo. Los asuntos que se esbozan en la anterior muestra podrían hacer parte de la agenda. Recuerde que la detección del fraude a menudo se da por partes junto con información sobre asuntos pequeños y aparentemente insignificantes.

4.1.4 Evidencia de auditoría suficiente y apropiada

El objetivo es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para reducir a un nivel bajo que sea aceptable los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

Lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y apropiada es en últimas asunto de juicio profesional. Primariamente se basará en la aplicación satisfactoria de los procedimientos adicionales de auditoría diseñados para abordar los riesgos valorados de declaración equivocada material. Esto incluye cualesquiera procedimientos adicionales o modificados que fueren aplicados para tratar los cambios identificados en la valoración original del riesgo.

Algunos de los factores a considerar en la evaluación de la suficiencia y el carácter apropiado de la evidencia de auditoría incluyen los factores que se resaltan en la muestra que aparece abajo.

Muestra 4.1-3

Evaluación de la suficiencia y el carácter apropiado de la evidencia de auditoría	
Factores a considerar	• Materialidad de las declaraciones equivocadas ¿Qué tan significante es la declaración equivocada en la aserción que está siendo abordada y cuál es la probabilidad de que tenga un efecto material, individual o cuando se agrega con otras declaraciones equivocadas potenciales, en los estados financieros? • Respuestas de la administración ¿Cómo responde la administración a los hallazgos de auditoría y qué tan efectivo es el control interno al abordar los factores de riesgo? • Experiencia previa ¿Cuál ha sido la experiencia previa en la aplicación de procedimientos similares y fueron identificados cualesquiera declaraciones equivocadas? • Resultados de los procedimientos de auditoría aplicados ¿Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados respaldan los objetivos y hay algún indicador de fraude o error?

	• Calidad de la información ¿Las fuentes y la confiabilidad de la información disponible son apropiadas para respaldar las conclusiones de la auditoría? • Carácter persuasivo ¿Qué tan persuasiva (convincente) es la evidencia de auditoría? • Entendimiento de la entidad ¿La evidencia obtenida respalda o contradice los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo (que fueron aplicados para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo el control interno)?

Si no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor debe expresar una opinión calificada o una negación de opinión.

4.1.5 Procedimientos analíticos finales

Además de aplicar procedimientos analíticos para los propósitos de la valoración del riesgo y más tarde aplicar procedimientos sustantivos, en ISA 520 hay el requerimiento de aplicar procedimientos analíticos en o cerca del final de la auditoría cuando se forma la conclusión general.

El propósito es:
- Identificar el riesgo de declaración equivocada material que previamente no fue reconocido;
- Asegurar que se pueden corroborar las conclusiones formadas durante la auditoría respecto de los componentes o elementos individuales de los estados financieros; y
- Ayudar a llegar a la conclusión general respecto de la razonabilidad de los estados financieros.

Si se identifican nuevos riesgos o relaciones inesperadas entre los datos, el auditor puede necesitar volver a evaluar los procedimientos de auditoría planeados o aplicados.

Evaluación de las declaraciones equivocadas
El objetivo de la evaluación de las declaraciones equivocadas es valorar si los estados financieros están declarados en forma equivocada mediante una cantidad material. Al hacer esta valoración, el auditor debe considerar la posibilidad de similares declaraciones equivocadas no-descubiertas que puedan requerir investigación. Esto reconoce que una declaración equivocada particular puede no tener ocurrencia aislada.

Muestra 4.1-4

<table>
<tr><th colspan="2">Las declaraciones equivocadas pueden surgir como resultado de lo siguiente</th></tr>
<tr><td>Aplicación de los procedimientos de auditoría
Algunos asuntos pueden ser identificados como resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría específicos en muestras no-representativas. Esto también incluiría diferencias significantes no-explicadas a partir de un procedimiento analítico.</td><td>Proyección de los resultados de la muestra
Para llegar a la probable declaración equivocada agregada, es necesario proyectar las declaraciones equivocadas identificadas en la muestra representativa (sea corregida o no) de la población.</td></tr>
<tr><td>Desacuerdos con estimados de contabilidad
El estimado que hace la entidad puede caer por fuera del rango aceptable (determinado por el auditor) para ese estimado particular. Esto también incluye los desacuerdos con relación al valor razonable de los activos, pasivos y componentes del patrimonio que requieren ser medidos o revelados a valores razonables.</td><td>Declaraciones equivocadas no-corregidas en el patrimonio de apertura
Si las declaraciones equivocadas no-corregidas provienen de períodos anteriores que afectan el patrimonio, trasládelas (ajustando el patrimonio de apertura) en cuanto puedan afectar los ingresos/resultados del período actual.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Presentación o revelaciones del estado financiero
Revelaciones omitidas, incompletas o inexactas del estado financiero, o presentación que no esté de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.</td></tr>
</table>

Las declaraciones equivocadas específicas identificadas por los procedimientos de auditoría, incluyendo los ajustes diferentes a los rutinarios de final del período, deben ser discutidas con la administración. Se le debe entonces solicitar a la administración que haga los ajustes apropiados a los registros de contabilidad.

Otros tipos de declaración equivocada pueden incluir la clasificación equivocada de cantidades en los estados financieros, la proyección de desviaciones en una muestra representativa, o un tipo cualitativo de declaración equivocada. Esas declaraciones equivocadas también deben ser discutidas con la administración y se le debe solicitar que tome el tipo de acción que sea apropiado, tal como la corrección de los estados financieros o la rectificación de la revelación inadecuada.

Agregación de declaraciones equivocadas posibles

Las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría, diferentes a las que son claramente triviales, deben ser agregadas. También se puede distinguir entre declaraciones equivocadas de hecho, declaraciones equivocadas que conlleven juicio, y declaraciones equivocadas proyectadas.

La mayoría de las declaraciones equivocadas cuantitativas pueden ser agregadas de manera que se pueda evaluar el impacto general en los estados financieros. Sin embargo, algunas declaraciones equivocadas (tales como las revelaciones incompletas o inexactas del estado financiero) y los hallazgos cualitativos (como la posi-

ble ocurrencia de fraude) no se pueden agregar. Esas declaraciones equivocadas se deben documentar y evaluar sobre una base individual.

Para poder evaluar el efecto agregado de las declaraciones equivocadas no-corregidas, se deben documentar en un papel de trabajo conservado de manera central. Esto ofrecerá un resumen de todas las declaraciones equivocadas no-corregidas que no son triviales y que han sido identificadas. No se deben incluir las entradas de cierre normales (rutinarias).

Hay una cantidad de etapas en el proceso de agregación en las que se puede considerar el impacto de las declaraciones equivocadas agregadas. Estas incluyen:
- Impacto en cada saldo de cuenta o clase de transacciones particular;
- Impacto en los activos corrientes y pasivos corrientes totales;
- Impacto en los activos y pasivos totales;
- Impacto en los ingresos ordinarios y gastos totales (antes de impuestos); e
- Impacto en los ingresos/resultados netos.

Un enfoque posible para la agregación de las declaraciones equivocadas se ilustra en la muestra 4.1-5.

Nota: El nivel de declaraciones equivocadas (100€) ha sido considerado trivial y por consiguiente no se acumula.

Corrección de declaraciones equivocadas

Si durante la auditoría el agregado de las declaraciones equivocadas se aproxima al nivel o a los niveles de materialidad, se debe considerar si la estrategia general de auditoría y el plan detallado de auditoría necesitan ser revisados. Esto se puede lograr como sigue:
- Acordar con la administración volver a verificar ciertas áreas donde exista el riesgo percibido y corregir los estados financieros con base en los hallazgos;
- Aplicar procedimientos adicionales de auditoría; o
- Dejar que la administración aborde las declaraciones equivocadas identificadas y probables.

Al llegar a la conclusión respecto de si las declaraciones equivocadas no-corregidas, individualmente o en el agregado, causarían que los estados financieros tomados en su conjunto estén declarados equivocadamente en forma material, el auditor debe considerar los siguientes factores:
- El tamaño y la naturaleza de las declaraciones equivocadas, en relación con:
  - Los estados financieros tomados en su conjunto;
  - Clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones particulares; y
  - Las circunstancias particulares de su ocurrencia.
- Las limitaciones inherentes en las pruebas que conllevan juicio o en las esta-

Muestra 4.1-5

Resumen de posibles ajustes

				Impacto en los estados financieros Cantidad de sobre (sub) declaración				
Descripción	Origen	PT Ref.	Activos totales	Pasivos totales	Capital de trabajo	Resultados antes imp.	Impuesto a resultad	Resultados netos
Falla en causar pasivos por alquiler	Hechos resultantes de la supervisión			(5.500)	5.500	5.500	1.375	4.125
Ventas no-registradas	Proyección a partir de muestra representativa		(12.500)		(12.500)	(12.500)	(3.125)	(9.375)
Cuentas por cobrar neteadas con cuentas por pagar	Basada en hechos – Error de clasificación		(5.500)	(5.500)				
Equipo de capital llevado a gastos	Juicio – Error en aplicación política contabilidad		(13.500)			(13.500)	(3.375)	(10.125)
Ajustes posibles año actual			(31.500)	(11.000)	(7.000)	(20.500)	(5.125)	(15.375)
Cantidades no-ajustadas de años anteriores						0	0	0
Total posibles ajustes para discusión con administración			(31.500)	(11.000)	(7.000)	(20.500)	(5.125)	(15.375)
Menos: ajustes hechos por la administración			(31.500)	(11.000)	(7.000)	(20.500)	(5.125)	(15.375)
Probable declaración equivocada agregada			-	-	-	-	-	-

dísticas. Siempre hay la posibilidad de que se puedan encontrar algunas declaraciones equivocadas.
- ¿En nivel probable de las declaraciones equivocadas agregadas qué tan cerca está del nivel establecido de materialidad? Los riesgos de declaración equivocada material se incrementan en la medida en que las declaraciones equivocadas agregadas se aproximen al umbral de materialidad.
- Consideraciones cuantitativas o la posibilidad de fraude cuando las declaraciones equivocadas de una cantidad relativamente pequeña pudieran tener un efecto material en los estados financieros.
- El efecto de las declaraciones equivocadas no-corregidas relacionadas con períodos anteriores.

Es responsabilidad de la administración ajustar los estados financieros para corregir las declaraciones equivocadas materiales (incluyendo las revelaciones inadecuadas) y para implementar cualesquiera otras acciones que se requieran.

La responsabilidad de la administración debe evidenciarse mediante la obtención de una representación escrita proveniente de la administración. Esta podría señalar que cualesquiera declaraciones equivocadas no-corregidas (anexarlas o incluir la listas) son, en opinión de la administración, inmateriales, tanto individualmente como en el agregado. Si la administración no está de acuerdo con la valoración de las declaraciones equivocadas, puede agregar a su representación escrita palabras tales como: "No estamos de acuerdo con que los elementos … y … constituyan declaraciones equivocadas porque [descripción de las razones]."

Si la administración se niega a corregir algunas o todas las declaraciones equivocadas:
- Obtenga un entendimiento de las razones de la administración para no hacer las correcciones; y
- Tenga esto en cuenta cuando evalúa si los estados financieros tomados en su conjunto están libres de declaración equivocada material.

También se debe prestar atención a si las declaraciones equivocadas provienen de debilidades en el control interno, lo cual se debe discutir con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno. Para más información sobre tales comunicaciones, refiérase al Capítulo 4.2.

4.1.6 Hallazgos y problemas significantes

La etapa final del proceso de evaluación es registrar todos los hallazgos o problemas significantes en un documento que completa el contrato. Este documento puede incluir:
- Toda la información necesaria para entender los hallazgos o problemas significantes; o
- Referencias cruzadas, cuando sea apropiado, a la otra documentación de respaldo de la auditoría que esté disponible.

Este documento también incluiría las conclusiones sobre la información que el auditor haya identificado en relación con los asuntos significantes que sea inconsistente o que contradiga las conclusiones finales del auditor.

Nota: Esto no se extiende a la conservación (retención) de documentación que sea incorrecta o reemplazada, tal como los borradores de los estados financieros que hayan estado incompletos.

Estudio de caso - Evaluación de la evidencia de auditoría

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

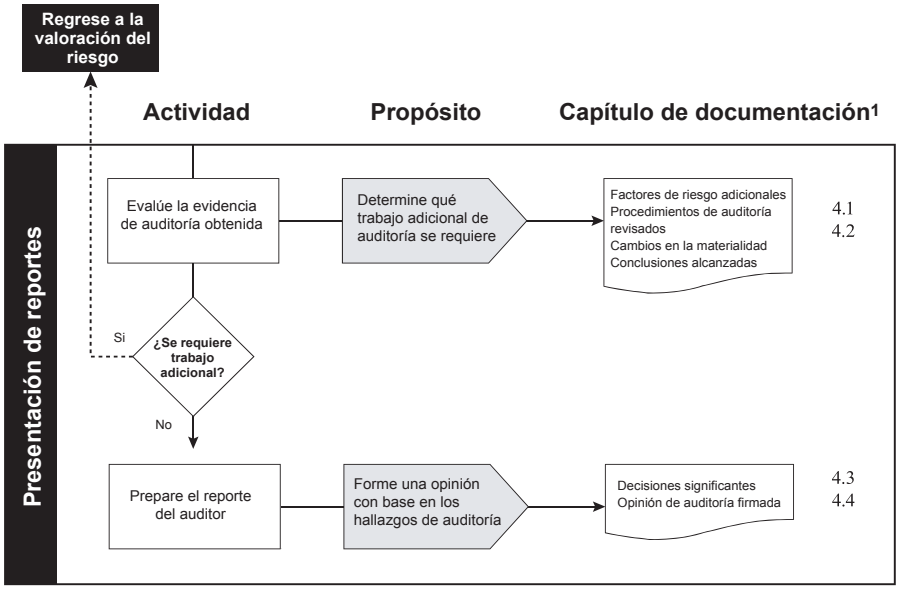
Como resultado de aplicar en Dephta Furniture los procedimientos de auditoría planeados, se observaron los siguientes asuntos.

Nota: Las respuestas planeadas pueden incluir algunos procedimientos adicionales de valoración del riesgo u otros procedimientos de auditoría para abordar riesgos ya identificados.

Hallazgos de auditoría	Respuesta planeada
Los errores de oficina en la valuación del inventario resultaron en una sub-declaración de 19.000€ del valor del inventario.	*Debe ser revisada la naturaleza de los errores para identificar cualquier área de debilidad en el control interno.* *Se debe realizar trabajo adicional para asegurar que han sido descubiertos todos los errores significantes.* *Incluya comentarios en la carta de gerencia.*
Durante la prueba de los gastos, se descubrió que 4.800€ de gastos de mantenimiento de equipo estaban relacionados con costo del servicio del Mercedes-Benz SUV personal de Suraj.	*Se debe realizar trabajo adicional para identificar cualesquiera otras transacciones no-identificadas que se relacionen con uso personal. Si se encuentran otras, considere si esto es una fractura de la integridad de la administración y un indicador de posible fraude.*
La prueba de los controles a las ventas falló dado que no se pudieron encontrar 3 facturas (contabilizando 3.116€) en la muestra de 10 elementos. Aparentemente, fueron destruidos de manera inadvertida.	*Esta es una situación altamente inusual. Deben hacerse indagaciones adicionales para determinar qué ocurrió exactamente. Con base en los hallazgos, se deben considerar procedimientos alternativos para abordar las aserciones subyacentes.*
Algunas herramientas y equipos que están en los registros de contabilidad parece que ya no se usan. Se han comprado máquinas para que hagan el mismo trabajo en una fracción del tiempo. La administración considera que los activos todavía tienen valor, dado que serían usados en el caso de falla de las máquinas.	*Indague si las herramientas y el equipo fueron usados, de hecho, el año pasado.* *Determine el costo de capital de las herramientas y equipo y si se requiere una amortización parcial.*

4.2 Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno

Muestra 4.2-1



Nota:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer orientación sobre cómo comunicar los hallazgos de auditoría y otros asuntos con quienes tienen a cargo el gobierno.	**260**

4.2.1 Vista de conjunto

ISA 260 señala:

2. El auditor debe comunicar los asuntos de auditoría que son interés del gobierno y que surgen de la auditoría de los estados financieros, a quienes tienen a cargo el gobierno de la entidad.

5. El auditor debe determinar las personas relevantes que tienen a cargo el gobierno y a quienes se les comunican los asuntos de auditoría que son de interés del gobierno.

11. El auditor debe considerar los asuntos de auditoría de interés del gobierno que surgen de la auditoría de los estados financieros y comunicarlos a quienes tienen a cargo el gobierno.

11a. El auditor debe informarle a quienes tienen a cargo el gobierno las declaraciones equivocadas no-corregidas agregadas por el auditor durante la auditoría y que la administración determinó que eran inmateriales, tanto individualmente como en el agregado, para los estados financieros tomados en su conjunto.

13. El auditor debe comunicar oportunamente los asuntos de auditoría que son de interés del gobierno.

ISA 320 señala:

17. Si el auditor ha identificado una declaración equivocada resultante de error, el auditor debe comunicarle oportunamente la declaración equivocada al nivel apropiado de administración, y considerar la necesidad de reportarla a quienes tienen a cargo el gobierno haciéndolo de acuerdo con ISA 260, "Comunicación de los asuntos de auditoría con quienes tienen a cargo el gobierno."

Esta sección esboza la responsabilidad del auditor por comunicar los hallazgos de auditoría y otros asuntos a quienes tienen a cargo el gobierno. ISA 260 no establece requerimientos en relación con la comunicación del auditor a la administración de la entada o al propietario-administrador a menos que ellos también tengan a cargo el rol de gobierno.

En las entidades más pequeñas, la administración y quienes tienen a cargo el gobierno pueden muy bien ser la(s) misma(s) persona(s). En otros casos puede no estar claro quién es la administración y quién tiene a cargo en gobierno. En estas situaciones, el auditor debe llegar a un acuerdo con la entidad respecto de quién(es) debe(n) ser la(s) persona(s) a la(s) que se le(s) comunica los asuntos de auditoría que son interés del gobierno (tal como el propietario-administrador). La clave es asegurar que han sido informados todos a quienes el auditor de otra manera comunicaría en su capacidad de gobierno.

El objetivo de la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno es:

- Resaltar las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero, así como el alcance y la oportunidad de la auditoría;
- Obtener información que sea relevante para la auditoría; y
- Ofrecer observaciones oportunas que surjan de la auditoría y sean relevantes para su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera.

Gobierno

Gobierno es el término que se usa para describir el rol de las personas a quienes se les confía la supervisión, el control y la dirección de la entidad.

Quienes tienen a cargo el gobierno ordinariamente son responsables por:
- Asegurar que la entidad logre sus objetivos, en relación con la confiabilidad de la información financiera;
- Efectividad y eficiencia de las operaciones;
- Cumplimiento con las leyes aplicables; y
- Presentación de reportes a las partes interesadas.

Los miembros de la administración serían incluidos como parte de quienes tienen a cargo el gobierno cuando realizan funciones tales como las que se esbozan arriba.

4.2.2 Asuntos de auditoría de interés del gobierno

Los asuntos de auditoría que son de interés del gobierno surgen a partir de la auditoría de los estados financieros. Incluyen únicamente los asuntos que le han llamado la atención al auditor como resultado de la aplicación de la auditoría. Sin embargo, la decisión respecto de qué comunicar no siempre es un asunto sencillo. La auditoría puede generar situaciones y descubrimientos que requieren escepticismo profesional, juicio y prudencia al decidir qué comunicar.

No se requiere que el auditor diseñe procedimientos de auditoría con el propósito específico de identificar los asuntos que son de interés del gobierno a menos que sea específicamente requerido o solicitado por estándares de auditoría específicos-del-país o por legislación.

En algunos casos, los requerimientos locales pueden imponer obligaciones de confidencialidad que restringen las comunicaciones del auditor relacionadas con asuntos de auditoría que son interés del gobierno. Antes de comunicarse con quienes tienen a cargo el gobierno el auditor debe referirse a tales requerimientos, leyes o regulaciones.

Carta del contrato
Para evitar entendimientos equivocados, la carta del contrato de auditoría debe resaltar:
- Que solamente serán comunicados los asuntos de interés del gobierno que llamen la atención del auditor como resultado de la ejecución de la auditoría. Describiendo luego la forma como se hará cualquier comunicación de los asuntos de auditoría que son interés del gobierno;
- Las personas relevantes a quienes se dirigirán tales comunicaciones; y
- Cualesquiera asuntos específicos de auditoría que son de interés del gobierno y que se haya acordado sean comunicados.

Oportunidad
Asegure que los asuntos de auditoría que son de interés se comunican oportunamente de manera que quienes tienen a cargo el gobierno puedan tomar la acción apropiada.

Punto a considerar

Toma tiempo desarrollar relaciones de trabajo constructivas con quienes tienen a cargo el gobierno. Esto ayudará a mejorar la efectividad de las comunicaciones entre las partes.

4.2.3 Naturaleza y forma de las comunicaciones

Excepto cuando el asunto se relacione con la competencia o la integridad de la administración, el auditor discutiría inicialmente con la administración los asuntos que son de interés del gobierno. Esa discusión inicial sirve para clarificar los hechos y problemas y le da a la administración a oportunidad de suministrar información adicional. Si bien muchas de esas interacciones con la administración serán verbales, es aconsejable documentar los detalles de las reuniones/discusiones tenidas cuando se discutan asuntos significantes. Esas notas harán, entonces, parte importante de la evidencia de auditoría.

Los asuntos de auditoría que son de interés del gobierno y que normalmente serían comunicados (preferiblemente por escrito) se esbozan en seguida.

Muestra 4.2-1

Asuntos de auditoría	Consideraciones sobre las comunicaciones
Estrategia general de auditoría	El enfoque general y el alcance global de la auditoría, incluyendo las consiguientes limitaciones esperadas, o cualesquiera requerimientos adicionales.
Políticas de contabilidad	La selección de (o los cambios en) las políticas y prácticas de contabilidad significantes que tienen, o podrían tener, un efecto material en los estados financieros de la entidad.
Comunicaciones del período anterior	Asuntos de interés del gobierno comunicados anteriormente que podrían tener un efecto en los estados financieros del año actual.
Riesgos de declaración equivocada material	El efecto potencial que en los estados financieros tienen cualesquiera riesgos materiales (tales como litigios pendientes) que requieren revelación en los estados financieros.
Incertidumbres materiales	Incertidumbres materiales relacionadas con eventos y condiciones que pueden generar duda significante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.
Desacuerdos con la administración	Los desacuerdos con la administración, relacionados con asuntos que, individualmente o en el agregado, podrían ser significantes para los estados financieros de la entidad o para el reporte del auditor. Esas comunicaciones incluyen la consideración de si el asunto ha sido, o no, resuelto, así como la significancia del asunto.

Administración de la entidad	Esto incluye: • Preguntas relacionadas con la competencia de la administración; • Debilidades materiales en el control interno; • Preguntas relacionadas con la integridad de la administración; • Transacciones significantes con partes relacionadas; • Actos ilegales; y • Fraude que implica a la administración.
Ajustes de auditoría	Ajustes de auditoría no-corregidos que tienen, o podrían tener, un efecto material en los estados financieros de la entidad.
Declaraciones equivocadas no-corregidas	Declaraciones equivocadas no-corregidas que fueron determinadas como inmateriales (diferente a cantidades triviales) por la administración, tanto individualmente como en el agregado, para los estados financieros tomados en su conjunto.
El reporte del auditor	Esboce las razones para cualesquiera modificaciones esperadas al reporte del auditor.
Asuntos de acuerdo convenido	Cualesquiera otros asuntos convenidos en los términos del contrato de auditoría.

Las comunicaciones que se esbozan arriba pueden no referirse a los requerimientos específicos de carácter legal, regulatorio o de otro tipo que pueden aplicar a la entidad particular.

Una manera común para comunicarse con quienes tienen a cargo el gobierno es preparar una carta que resalte los asuntos de interés. Esta carta ofrece el registro de los asuntos que han sido comunicados.

Cuando los asuntos se comunican verbalmente, los detalles de las discusiones todavía se deben documentar en los papeles de trabajo. Este documento debe esbozar los asuntos comunicados y las respuestas a esos asuntos.

Estudio de caso - Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno

Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Asuntos de auditoría que son de interés del gobierno

JAMEL WOODWINF & WING LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territorios 123-50004

(Fecha)

Sr. Suraj Deptha, Director administrativo
Deptha Furniture
2255 West Steet
North Cabetown
United Territories
123-50214

Estimado señor Deptha:

Los asuntos a los cuales se refiere este reporte surgen de nuestra auditoría de los estados financieros y se relacionan con asuntos que consideramos necesitan recibir su atención.

Hemos completado sustancialmente nuestra auditoría de los estados financieros de Dephta Furniture de acuerdo con los estándares profesionales. Esperamos emitir nuestro reporte de auditoría fechado el 15 de abril de 20X6 tan pronto obtengamos firmada la carta de representación.

Nuestra auditoría es ejecutada para ofrecer seguridad razonable respecto de si los estados financieros están libres de declaraciones equivocadas materiales. La seguridad absoluta no es posible a causa de las limitaciones inherentes del control interno, por el hecho de que no probamos el 100% de las transacciones y que mucha de la evidencia de auditoría disponible para nosotros es persuasiva, más que conclusiva.

Al planear nuestra auditoría, consideramos el control interno sobre la información financiera para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría. Sin embargo, la auditoría del estado financiero no ofrece aseguramiento respecto de la operación efectiva del control interno en Dephta Furniture. No obstante, si en el curso de nuestra auditoría ciertas deficiencias en el control interno llaman nuestra atención, les serán reportadas. Por favor refiérase al Apéndice A[1] de esta carta.

Dado que el fraude siempre es deliberadamente ocultado, siempre hay el riesgo de que puedan existir declaraciones equivocadas materiales, fraude y otros actos ilegales y no sean detectados por nuestra auditoría de los estados financieros.

El siguiente es un resumen de nuestros hallazgos de auditoría:

1. En el curso de nuestra auditoría del estado financiero no identificamos:
   - Ninguna transacción inusual significante;
   - Ningunos actos ilegales o posibles actos ilegales;
   - Ninguna debilidad material en el diseño, implementación o efectividad de la operación del control interno sobre la información financiera, incluyendo los controles anti-fraude, distintos a los que se resaltan en el Apéndice A de esta carta;
   - Ninguna transacción con partes relacionadas que esté por fuera del curso normal de los negocios;
   - Ninguna política de contabilidad en áreas controvertidas o emergentes;
   - Ningún cambio material en la selección o aplicación de las políticas de contabilidad;
   - Ninguna consulta hecha por la administración a otros contadores, relacionada con asuntos de contabilidad o auditoría;
   - Asuntos que cuestionen la honestidad e integridad de la administración;
   - Fraude o sospecha de fraude que implique a la administración;
   - Fraude o sospecha de fraude que implique a empleados que tengan roles significantes en el control interno sobre la información financiera;
   - Fraude o sospecha de fraude (ya sea causado por la administración u otros empleados) que resulte, o pueda resultar, en una declaración equivocada no-trivial de los estados financieros; o
   - Asuntos que puedan causar que los estados financieros futuros estén declarados equivocadamente en forma material.

[1] Los apéndices a la carta no han sido incluidos en los materiales del estudio de caso.

2. Los estados financieros contienen una cantidad de estimados/juicios significantes, los cuales incluyen:
   - Valuación de cuentas por cobrar;
   - Valuación de inventario;
   - Valuación y período de amortización para activos fijos;
   - Pasivos causados; y
   - Asignación de gastos.

Durante la auditoría no se identificaron declaraciones equivocadas contenidas en los estados financieros, distintas a los ajustes identificados y discutidos con usted y que aparecen en el Apéndice B de esta carta.

Durante nuestra auditoría hemos recibido buena cooperación de la administración y de los empleados. Con el mejor de nuestro conocimiento, también tuvimos completo acceso a los registros de contabilidad y a los otros documentos que necesitamos para llevar a cabo nuestra auditoría. No tuvimos ningún desacuerdo con la administración, y hemos resuelto a nuestra satisfacción todos los problemas de auditoría, contabilidad y presentación.

Nos gustaría también presentar para su atención los siguientes asuntos:

- Cambios a los pronunciamientos profesionales, ocurridos durante el año. Ver Apéndice C.
- Otros asuntos identificados que pueden ser de interés para la administración. Ver Apéndice D.

  Por favor tenga en cuenta que el objetivo de la auditoría es obtener seguridad razonable respecto de si los estados financieros están libres de declaración equivocada material. No está diseñada específicamente para identificar asuntos que puedan ser de interés para la administración. De acuerdo con ello, la auditoría usualmente no identificaría todos esos asuntos.

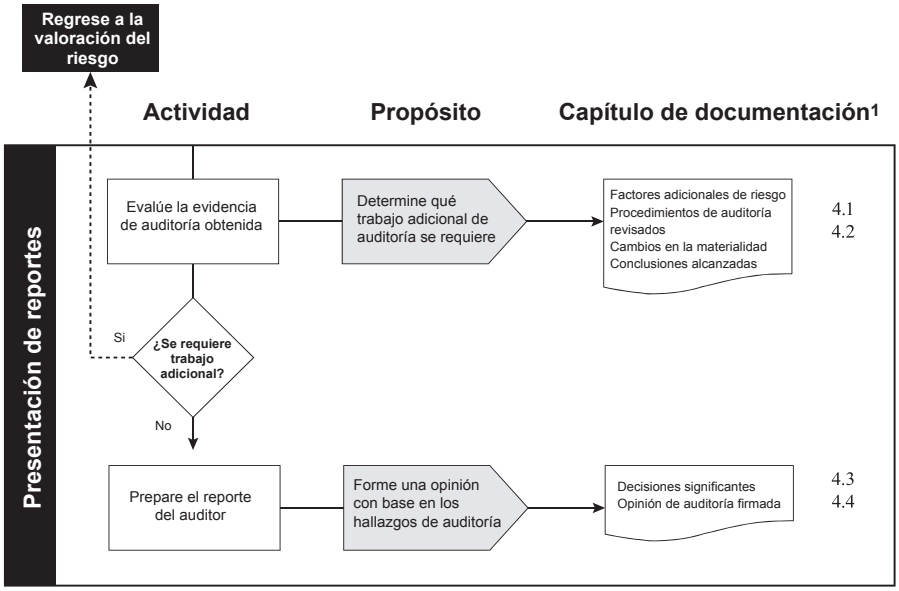
Esta comunicación es preparada únicamente para información de la administración y no tiene ningún otro propósito. No aceptamos responsabilidad para con un tercero que use esta comunicación.

Su servidor,

_____
Sang Jun Lee
Jamel, Woodwing & Wing LLP

4.3 El reporte del auditor

Muestra 4.3-1



Nota:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer un esbozo de los requerimientos y consideraciones relacionadas con la formación de la opinión sobre los estados financieros y la preparación de un reporte del auditor redactado de manera apropiada.	**700, 710**

4.3.1 Vista de conjunto

ISA 700 señala:

4. El reporte del auditor debe contener una expresión clara de su opinión respecto de los estados financieros.

11. El auditor debe evaluar las conclusiones obtenidas a partir de la evidencia de auditoría obtenida como la base para la formación de la opinión sobre los estados financieros.

38. El reporte del auditor debe señalar que el auditor considera que la evidencia de auditoría que el auditor ha obtenido es suficiente y apropiada para proveer la base para la opinión del auditor.

39. Se debe expresar una opinión no-calificada cuando el auditor concluye que los estados financieros dan una imagen fiel o están presentados razonablemente, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.

40. Cuando expresa una opinión no-calificada, el parágrafo de opinión del reporte del auditor debe señalar la opinión del auditor respecto de que los estados financieros dan una imagen fiel o presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera (a menos que por ley o regulación se requiera que el auditor use diferente redacción para la opinión, caso en el cual se debe usar la redacción prescrita).

41. Cuando las Normas Internacionales de Información Financiera o los International Public Sector Accounting Standards no sean usados como la estructura de información financiera, la referencia a la estructura de información financiera contenida en la redacción de la opinión debe identificar la jurisdicción o el país de origen de la estructura de información financiera.

48. Cuando dentro del reporte del auditor respecto de los estados financieros el auditor asuma otras responsabilidades de presentación de reportes, esas otras responsabilidades deben ser tratadas en una sección separada del reporte del auditor que siga al parágrafo de opinión.

50. El reporte del auditor debe ser firmado.

52. El auditor debe fechar el reporte sobre los estados financieros no antes de la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada a partir de la cual basar la opinión sobre los estados financieros. La evidencia de auditoría suficiente y apropiada debe incluir evidencia de que el conjunto completo de estados financieros ha sido preparado y que quienes tienen la autoridad reconocida han afirmado que asumen la responsabilidad por ellos.

62. El reporte del auditor debe hacer referencia a que la auditoría ha sido conducida de acuerdo con los Estándares Internacionales de Auditoría solamente cuando el auditor haya cumplido plenamente con todos los Estándares Internacionales de Auditoría que sean relevantes para la auditoría.

64. Cuando el reporte del auditor se refiera tanto a los Estándares Internacionales de Auditoría como a los estándares de auditoría de una jurisdicción o país específico, el reporte del auditor debe identificar la jurisdicción o país de origen de los estándares de auditoría.

65. Cuando el auditor prepara el reporte del auditor usando el diseño o la redacción especificada por la ley, la regulación o los estándares de auditoría de la jurisdicción o país específico, el reporte del auditor

debe hacer referencia a que la auditoría está siendo conducida de acuerdo tanto con los Estándares Internacionales de Auditoría como con los estándares de auditoría de la jurisdicción o país específico solamente si el reporte del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los siguientes elementos:

(a) Título;
(b) Destinatario, tal y como sea requerido por las circunstancias del contrato;
(c) Un parágrafo introductorio que identifique los estados financieros auditados;
(d) Descripción de la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros;
(e) Descripción de la responsabilidad del auditor por expresar una opinión sobre los estados financieros y el alcance de la auditoría, que incluya:
(i) Una referencia a los Estándares Internacionales de Auditoría, y a los estándares de auditoría de la jurisdicción o país específico, y
(j) Una descripción del trabajo que el auditor ejecutó en la auditoría.
(f) Un parágrafo de opinión que contenga la expresión de la opinión sobre los estados financieros y una referencia a la estructura aplicable de información financiera usada para preparar los estados financieros (incluyendo la identificación del país de origen de la estructura de información financiera cuando no se usen las Normas Internacionales de Información Financiera o los International Public Sector Accounting Standards);
(g) La firma del auditor;
(h) La fecha del reporte del auditor; y
(i) La dirección del auditor.

67. El auditor debe estar satisfecho de que cualquier información complementaria presentada junto con los estados financieros que no esté cubierta por la opinión del auditor esté diferenciada claramente de los estados financieros auditados.

70. Si el auditor concluye que la presentación que hace la entidad respecto de cualquier información complementaria no-auditada no se diferencia suficientemente de los estados financieros auditados, en el reporte del auditor debe explicar que esa información no ha sido auditada.

ISA 710 señala:

2. El auditor debe determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos materiales con la estructura de información financiera aplicable a los estados financieros que están siendo auditados.

6. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que las cifras correspondientes satisfacen los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera.

10. Cuando los comparativos se presenten como cifras correspondientes, el auditor debe emitir un reporte del auditor en el cual los comparativos no sean identificados específicamente dado que la opinión del auditor es sobre los estados financieros del período actual tomados en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes.

12. Cuando el reporte del auditor sobre el período anterior, tal y como fue previamente emitido, incluyó una opinión calificada, la negación de opinión, u opinión adversa y el asunto que dio origen a la modificación:

(a) Permanece sin ser resuelto, y resulta en la modificación del reporte del auditor relacionada con las cifras del período actual, el reporte del auditor también debe ser modificado en relación con las cifras correspondientes; o

(b) Permanece si ser resuelto, pero no resulta en la modificación del reporte del auditor relacionado con las cifras del período actual, el reporte del auditor debe ser modificado en relación con las cifras correspondientes.

15. En tales circunstancias, el auditor debe considerar la orientación contenida en ISA 560, "Eventos subsiguientes" y:

(a) Si los estados financieros del período anterior han sido revisados y vueltos a emitir con un nuevo reporte del auditor, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que las cifras correspondientes están de acuerdo con los estados financieros revisados; o

(b) Si los estados financieros del período anterior no han sido revisados y vueltos a emitir, y las cifras correspondientes no han sido apropiadamente re-expresadas y/o no se han hecho las revelaciones apropiadas, el auditor debe emitir un reporte modificado sobre los estados financieros del período actual, modificado con relación a las cifras correspondientes a él asociadas.

17. Cuando el auditor decida hacer referencia a otro auditor, el reporte del auditor entrante debe señalar:

(a) Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor;

(b) El tipo de reporte emitido por el auditor predecesor y, si el reporte fue modificado, las razones para ello; y

(c) La fecha de ese reporte.

18. Cuando los estados financieros del período anterior no estén auditados, el auditor entrante debe señalar en el reporte del auditor que las cifras correspondientes no están auditadas.

19. En situaciones en las que el auditor entrante identifique que las cifras correspondientes están declaradas equivocadamente en forma material, el auditor debe solicitarle a la administración que revise las cifras correspondientes y si la administración se niega a hacerlo, modificar de manera apropiada el reporte.

20. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los estados financieros comparativos satisfacen los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera.

24. Cuando los comparativos sean presentados como estados financieros comparativos, el auditor debe emitir un reporte en el cual los comparativos sean identificados de manera específica dado que la opinión del auditor es expresada individualmente sobre los estados financieros de cada período que se presente.

25. Cuando se reporte sobre los estados financieros del período anterior en vinculación con la auditoría del año actual, si la opinión sobre tales estados financieros del período anterior es diferente de la opinión expresada anteriormente, en un énfasis del parágrafo de materia el auditor debe revelar las razones sustantivas para la opinión diferente.

26. Cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor:

(a) El auditor precedente puede volver a emitir el reporte del auditor sobre el período anterior con el auditor entrante reportando únicamente sobre el período actual; o

(b) El reporte del auditor entrante debe señalar que el período anterior fue auditado por otro auditor y el reporte del auditor entrante debe señalar:

(i) Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor;

(ii) El tipo de reporte emitido por el auditor predecesor y si el reporte fue modificado, las razones para ello; y

(iii) La fecha de ese reporte.

28. En esas circunstancias, el auditor entrante debe discutir el asunto con la administración y, después de haber obtenido autorización de la administración, contactar al auditor predecesor y proponerle que se re-expresen los estados financieros del período anterior. Si el predecesor acuerda re-emitir el reporte del auditor sobre los estados financieros re-expresados del período anterior, el auditor debe seguir la orientación contenida en el parágrafo 26.

30. Cuando los estados financieros del período anterior no están auditados, el auditor entrante debe señalar en el reporte del auditor que los estados financieros comparativos no están auditados.

31. En situaciones en las que el auditor entrante identifica que las cifras no-auditadas del año anterior están declaradas equivocadamente en forma material, el auditor debe solicitarle a la administración que revise las cifras del año anterior y si la administración se niega a hacerlo, debe modificar de manera apropiada el reporte.

4.3.2 Evaluación de las conclusiones

La etapa final del proceso de auditoría es evaluar las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida (que constituirá la base para la formación de la opinión sobre los estados financieros) y preparar un reporte del auditor que esté redactado en la forma apropiada.

El reporte no-modificado del auditor contiene la redacción estándar que ofrece la medida de uniformidad en su forma y contenido. Esto ayuda a mejorar el entendimiento del lector y a identificar las circunstancias inusuales cuando ocurran.

En algunas jurisdicciones, las leyes o regulaciones que gobiernan la auditoría de los estados financieros pueden prescribir una redacción diferente para la opinión del auditor. Sin embargo, las responsabilidades que tiene el auditor para formarse la opinión continúan siendo las mismas. Si la redacción de la opinión del auditor difiere significativamente de la redacción estándar, el auditor consideraría el riesgo de que los usuarios puedan entender de manera equivocada el aseguramiento obtenido. Si existe tal riesgo, se podrían agregar explicaciones adicionales al reporte del auditor.

Estructuras de información financiera
La opinión del auditor sobre los estados financieros se dará en el contexto de la estructura aplicable de información financiera.

En algunas circunstancias extremadamente raras, la aplicación de un requerimiento específico de la estructura de información financiera puede resultar en estados financieros que conduzcan a error con relación a las circunstancias particulares de la entidad. Si esto ocurre, el auditor consideraría cómo la estructura de información financiera trata tales circunstancias raras y si necesita ser modificado el reporte del auditor.

4.3.3 Formación de la opinión

La formación de la opinión sobre los estados financieros implica los siguientes cinco pasos:

Paso 1 - Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida
¿Se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para reducir, a un nivel bajo que sea aceptable, los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros?

Paso 2 - Evaluación de los efectos de las declaraciones equivocadas no-corregidas identificadas y de los aspectos cualitativos de las prácticas de contabilidad de la entidad
¿Hay seguridad razonable de que los estados financieros tomados en su conjunto están libres de declaración equivocada material?

Paso 3 - Evaluación de si los estados financieros han sido preparados/presentados de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera
¿Los estados financieros (incluyendo las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones) están presentados de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera?

Esto incluye la evaluación de si:

- Las políticas de contabilidad seleccionadas y aplicadas son consistentes con la estructura de información financiera y son apropiadas en las circunstancias;
- Los estimados de contabilidad hechos por la administración son razonables en las circunstancias;
- La información presentada en los estados financieros, incluyendo las políticas de contabilidad, es relevante, confiable, comparable y comprensible; y
- Los estados financieros ofrecen revelaciones suficientes que le permitan a los usuarios entender el efecto de las transacciones y eventos materiales en la información transmitida en los estados financieros. Para los estados financieros preparados de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera, esto incluiría la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad.

Paso 4 - Evaluación de la presentación razonable de los estados financieros

- ¿Los estados financieros, luego de cualesquiera ajustes hechos por la administración como resultado del proceso de auditoría, son consistentes con el entendimiento de la entidad y su entorno?
- ¿La presentación general, la estructura y el contenido (incluyendo las revelaciones en las notas) de los estados financieros representan fielmente las transacciones y los eventos subyacentes de acuerdo con la estructura de información financiera?

Paso 5 - Aplicación de procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos son aplicados en o cerca del final de la auditoría para ayudar a corroborar las conclusiones formadas durante la auditoría y para ayudar a llegar a la conclusión general en relación con la presentación razonable de los estados financieros.

4.3.4 Componentes del reporte del auditor

En la muestra que se presenta abajo se esbozan los principales componentes del reporte del auditor, el cual se hará por escrito.

Muestra 4.3-2

Componente	Comentarios
Título	El título es “Reporte del auditor independiente”. El uso de la palabra “independiente” distingue al reporte del auditor independiente de los reportes emitidos por otros.
Destinatario	Tal y como sea requerido por las circunstancias del contrato o por regulaciones locales. Usualmente se le dirige a los accionistas o a quienes tienen a cargo el gobierno de la entidad que se está siendo auditada.
Parágrafo introductorio	• Identifica la entidad cuyos estados financieros han sido auditados • Señala que los estados financieros han sido auditados • Identifica el título de cada uno de los estados financieros que comprenden el conjunto completo de estados financieros • Se refiere al resumen de las políticas de contabilidad significantes y a las otras notas explicativas • Especifica la fecha y el período cubierto por los estados financieros. Cuando se presenta información complementaria, el auditor necesita asegurar que ya sea está claramente cubierta por la opinión de auditoría o que está diferenciada claramente como no cubierta. Para orientación adicional refiérase a los parágrafos 25-27 de ISA 700.
Responsabilidad de la administración por los estados financieros	Señale que la administración es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera y que esta responsabilidad incluye: • Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de estados financieros que estén libres de declaración equivocada material, ya sea debida a fraude o error; • Selección y aplicación de las políticas de contabilidad que sean apropiadas, y • Hacer estimados de contabilidad que sean razonables en las circunstancias
Responsabilidad del auditor	(a) Señale que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría (b) Señale que la auditoría fue realizada de acuerdo con los *Estándares Internacionales de Auditoría.* El reporte del auditor también debe explicar que esos estándares requieren que el auditor cumpla con los requerimientos éticos y que el auditor planea y ejecuta la auditoría para obtener seguridad razonable respecto de si los estados financieros están libres de declaración equivocada material (c) Describa la auditoría señalando que: • La auditoría implica aplicar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre las cantidades y revelaciones contenidas en los estados financieros; • Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas valoraciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad en orden a diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad; y

	• La auditoría también incluye evaluar el carácter apropiado de las políticas de contabilidad usadas, la razonabilidad de los estimados de contabilidad hechos por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. (d) Señale que el auditor considera que la evidencia de auditoría que el auditor ha obtenido es suficiente y apropiada para proveer la base para la opinión del auditor.
Opinión del auditor	La opinión del auditor respecto de si los estados financieros dan una imagen fiel o están presentados razonablemente, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera, o una redacción similar tal y como sea requerido por ley o regulación. Cuando las Normas Internacionales de Información Financiera no sean usados como la estructura de información financiera, la redacción de la opinión debe identificar la jurisdicción o país de origen de la estructura de información financiera (por ejemplo, … de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país X…).
Otros asuntos	Los estándares, las leyes o la práctica generalmente aceptada en una jurisdicción pueden requerir o permitir que el auditor elabore sobre asuntos que ofrezcan explicación adicional de las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros o del consiguiente reporte del auditor. Tales asuntos pueden ser tratados en un parágrafo separado luego de la opinión del auditor.
Otras responsabilidades de presentación de reportes	En algunos casos se puede requerir que el auditor reporte sobre otros asuntos tales como la aplicación de procedimientos adicionales especificados o la opinión sobre asuntos específicos, tales como lo adecuado de los libros y registros de contabilidad. Cuando se requiere/solicita y permite que el auditor reporte sobre otros asuntos (complementarios a la opinión del auditor esbozada arriba), se deben tratar en una sección separada del reporte del auditor luego del parágrafo de opinión.
Firma del auditor	La firma del auditor es ya sea el nombre de la firma, el nombre personal del auditor o ambos – el que sea apropiado para la jurisdicción particular. En ciertas circunstancias, también se puede requerir que el auditor declare: • La designación de contaduría profesional del auditor; o • El hecho de que el auditor/firma ha sido reconocido por la autoridad apropiada que otorga la licencia
Fecha del reporte	Esta fecha no debe ser anterior a la fecha en la cual el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para basar la opinión sobre los estados financieros. Esto incluiría evidencia de que: • Ha sido preparado el conjunto completo de estados financieros de la entidad; • El efecto de los eventos y transacciones (de los cuales el auditor sea consciente) que ocurrieron hasta la fecha que ha sido considerada (refiérase a ISA 560); y • Quienes con la autoridad reconocida han afirmado que asumen la responsabilidad por los estados financieros.
Dirección del auditor	Señale el nombre de la localización en el país o jurisdicción donde el auditor ejerce la práctica profesional.

La redacción estándar del reporte del auditor sobre estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) aplicables y la expresión de una opinión no-calificada se ilustra en la muestra que sigue.

Muestra 4.3-3

REPORTE DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Destinatario apropiado

Reporte sobre los estados financieros

Hemos auditado los adjuntos estados financieros de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, así como el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, e igualmente el resumen de las políticas de contabilidad significantes y las otras notas explicativas.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de esos estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de estados financieros que estén libres de declaración equivocada material, ya sea debida a fraude o error; la selección y aplicación de políticas de contabilidad que sean apropiadas; y hacer estimados de contabilidad que sean razonables en las circunstancias.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros con base en nuestra auditoría. Nosotros hemos realizado nuestra auditoría de acuerdo con los Estándares Internacionales de Auditoría. Esos estándares requieren que cumplamos con los requerimientos éticos y planeemos y ejecutemos la auditoría para obtener seguridad razonable respecto de si los estados financieros están libres de declaración equivocada material. La auditoría implica aplicar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre las cantidades y revelaciones contenidas en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de declaración equivocada material, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas valoraciones del riesgo, el auditor considera el control interno que es relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros de la entidad en orden a diseñar procedimientos de auditoría que sean

apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. La auditoría también incluye evaluar el carácter apropiado de las políticas de contabilidad usadas y la razonabilidad de los estimados de contabilidad hechos por la administración, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros.

Nosotros consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proveer la base para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros dan una imagen fiel (o "presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales,") de la posición financiera de la Compañía ABC para el 31 de diciembre de 20X1, así como de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Reporte sobre otros requerimientos legales y regulatorios

La forma y el contenido de esta sección del reporte del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de presentación de reportes del auditor.

Firma del auditor

Fecha del reporte del auditor

Dirección del auditor

Auditorías realizadas de acuerdo tanto con los ISAs como con Estándares Nacionales de Auditoría

Se puede hacer referencia a que la auditoría ha sido realizada de acuerdo tanto con los ISAs como con los estándares nacionales de auditoría solamente cuando el auditor:

- Cumpla con cada uno de los ISAs relevantes para la auditoría;
- Aplique cualesquiera procedimientos adicionales de auditoría necesarios para cumplir con los estándares relevantes de esa jurisdicción o país;
- En el reporte del auditor identifique la jurisdicción o país de origen de los estándares de auditoría;
- Esté satisfecho de que cada uno de los elementos del reporte estándar que se identifican en la tabla que aparece arriba (aún si usa un diseño y redacción especificado por las leyes o regulaciones nacionales) ha sido incluido.

Tal referencia no es apropiada cuando haya conflicto entre los requerimientos de presentación de reportes contenidos en los ISAs y los estándares nacionales de auditoría. En tales casos, el reporte del auditor se referiría únicamente a los estándares de auditoría (ISAs o estándares nacionales de auditoría) que el auditor haya cumplido.

Cuando sea posible, el uso del reporte ISA estándar, tal y como se esboza arriba, permitirá que más fácilmente los usuarios del reporte reconozcan como que el reporte del auditor está siendo realizado de acuerdo con los ISAs.

Información complementaria no-auditada

Cualquier información complementaria (no cubierta por la opinión del auditor) que se presente con los estados financieros debe ser diferenciada claramente de los estados financieros auditados. De otra manera, se considerará que la opinión del auditor cubre tal información complementaria.

La diferenciación de la información complementaria no-auditada se puede lograr mediante los siguientes métodos:

- Identificar de manera clara que tal información no está auditada;
- Asegurar que las notas no-auditadas no se mezclen con las notas auditadas. Ubique cualesquiera notas no-auditadas al final de las notas requeridas;
- Solicitarle a la administración que ubique la información no-auditada por fuera del conjunto de los estados financieros, o que al menos elimine cualquier referencia cruzada entre los estados financieros y las cédulas complementarias no-auditadas o las notas no-auditadas. Tales referencias desdibujan la diferenciación entre la información auditada y la no-auditada; e
- Identificar los números de páginas del reporte del auditor en las cuales estén presentes los estados financieros auditados.

Si la presentación que la entidad hace de cualquier información complementaria no-auditada no se diferencia suficientemente de los estados financieros auditados, el auditor debe explicar en el informe del auditor que esa información no ha sido auditada.

Nota: La existencia de información complementaria no-auditada no exime al auditor de la responsabilidad de leer esa información para identificar inconsistencias materiales con los estados financieros auditados. Para más información refiérase a ISA 720.

4.3.5 Descubrimiento subsiguiente de una declaración equivocada

Después de la liberación de su reporte, el auditor puede volverse consciente de una declaración equivocada posible o actual contenida en los estados financieros. El primer paso es discutir el asunto con la administración tan pronto como se pueda. Si ha ocurrido una declaración equivocada y es necesaria la pronta revelación, la administración puede decidir:

- Notificar a las personas que conozca que estén confiando, o que es probable que confíen, en los estados financieros, que ha sido descubierta una declaración equivocada; y
- Emitir, tan pronto como sea posible, estados financieros revisados o revelar la revisión en los estados financieros del período subsiguiente cuando sea inminente la emisión de tales estados.

El reporte del auditor sobre los estados financieros revisados debe ser diferenciado en forma clara del reporte original. Esto se puede hacer mediante el agregarle un parágrafo final al reporte explicando que el reporte anterior fechado (fecha) ha sido retirado y que los estados financieros han sido revisados.

En algunos casos puede haber desacuerdo entre la administración y el auditor con relación a:
- Si hubo una declaración equivocada;
- La participación adicional del auditor;
- Si se le debe informar a los usuarios del reporte original; y
- Qué tan prontamente deben ser informados y de qué manera.

Cuando esto ocurre, el asunto debe ser trasladado a quienes tienen a cargo el gobierno a fin de que lo resuelvan. Si todavía hay desacuerdo sobre cómo proceder, el auditor puede obtener asesoría legal.

4.3.6 Reporte del auditor sobre estados financieros comparativos

Cuando en los estados financieros se suministra información comparativa, el auditor debe determinar si la información comparativa cumple en todos los aspectos materiales con la estructura de información financiera. Dado que las estructuras de información financiera pueden variar entre países, la información financiera comparativa también se puede presentar de maneras diferentes.

Generalmente hay dos tipos de presentación comparativa:
- Cifras correspondientes; y
- Estados financieros comparativos

Cifras correspondientes
Las cuentas y las otras revelaciones del período anterior se incluyen como parte de los estados financieros del período actual. Se tiene la intención de que se lean en relación con el período actual. Las cifras correspondientes no se presentan como estados financieros completos capaces de expresarse solos, sino que son parte integral de los estados financieros del período actual.

Se obtendría evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que las cifras correspondientes cumplen con los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera.

La extensión de los procedimientos de auditoría aplicados sobre las cifras correspondientes es significativamente menor que para la auditoría de las cifras del período actual y ordinariamente está limitada a asegurar que las cifras correspondientes han sido:

- Reportadas de manera correcta; y
- Clasificadas de manera apropiada.

- **Procedimientos de auditoría**

Esto implica que el auditor evalúe si:

- Las políticas de contabilidad usadas para las cifras correspondientes son consistentes con las del período actual o si se han realizado los ajustes y/o revelaciones apropiados; y
- Las cifras correspondientes están de acuerdo con las cantidades y otras revelaciones presentadas en el período anterior o si se han realizado los ajustes y/o revelaciones apropiados.

Cuando los estados financieros del período anterior:

- Han sido **auditados** por otro auditor, el auditor entrante valoraría las cifras correspondientes tal y como se esbozó arriba y consideraría el carácter apropiado de los saldos de apertura. Refiérase a ISA 510.
- **No han sido** auditados, el auditor entrante todavía valoraría las cifras correspondientes tal y como se esbozó arriba y consideraría el carácter apropiado de los saldos de apertura. Refiérase a ISA 510.

Cuando haya sido identificada una posible declaración equivocada material contenida en las cifras correspondientes se requerirían procedimientos adicionales de auditoría.

- **Presentación de reportes**

El reporte del auditor se refiere únicamente a los estados financieros del período actual, dado que la opinión de auditoría es sobre los estados financieros del período actual tomados en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes.

La siguiente muestra expresa cómo debe proceder el auditor cuando el reporte del auditor del período anterior incluye opinión calificada, negación de opinión u opinión adversa esté resuelta o no.

Muestra 4.3-4

Resuelta	**No-resuelta**
Si el asunto ha sido resuelto, el reporte actual ordinariamente no hace referencia a la modificación anterior. Sin embargo, si el asunto es material para el período actual, el auditor puede incluir un parágrafo de énfasis de materia que se refiera a la situación.	Si el asunto resulta en una modificación del reporte del auditor sobre las cifras del período actual, también debe ser modificado en relación con las cifras correspondientes. Si no resulta en una modificación del reporte del auditor sobre las cifras del período actual, se debe modificar lo relacionado con las cifras correspondientes.

Cuando no estén auditados los estados financieros del período anterior, el reporte del auditor debe señalar que las cifras correspondientes no están auditadas. Tal declaración no exime al auditor del requerimiento de aplicar procedimientos de auditoría que sean apropiados en relación con los saldos de apertura del período actual. Se fomenta la revelación clara en los estados financieros de que las cifras correspondientes no están auditadas.

Cuando el auditor entrante identifica que las cifras correspondientes están declaradas equivocadamente en forma material, el auditor debe solicitarle a la administración que revise las cifras correspondientes o, si la administración se niega a hacerlo, modificar de manera apropiada el reporte.

Estados financieros comparativos

Las cantidades y las otras revelaciones del período precedente se incluyen para comparación con los estados financieros del período actual, pero no hacen parte de los estados financieros del período actual.

- **Procedimientos de auditoría**

  El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los estados financieros comparativos cumplen los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera. Esto implica que el auditor evalúe si:
  - Las políticas de contabilidad del período anterior son consistentes con las del período actual o si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados; y
  - Las cifras del período anterior que se presente están de acuerdo con las cantidades y otras revelaciones presentadas en el período anterior o si se han hecho los ajustes y revelaciones apropiados.

  Cuando los estados financieros del período anterior:
  - Han sido auditados por otro auditor, el auditor entrante valoraría los estados financieros comparativos tal y como se esbozó arriba y consideraría el carácter apropiado de los saldos de apertura. Refiérase al Capítulo 3.4 y a ISA 510.
  - No han sido auditados, el auditor entrante todavía valora los estados financieros comparativos tal y como se esbozó arriba y consideraría el carácter apropiado de los saldos de apertura. Refiérase al Capítulo 3.4 y a ISA 510.

- **Presentación de reportes**

El reporte del auditor se refiere a cada período por el que se presentan estados financieros. Esto porque la opinión de auditoría se expresa individualmente sobre los estados financieros de cada período que se presente. Dado que el reporte del auditor aplica a los estados financieros individuales que se presenten, el auditor puede modificar la opinión con relación a uno o más estados financieros para uno o más períodos, mientras que emite un reporte diferente sobre los otros estados financieros.

Cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor:

- El auditor predecesor puede volver a emitir el reporte del auditor sobre el período anterior, con el auditor entrante reportando únicamente sobre el período actual; o
- El reporte del auditor entrante debe señalar que el período anterior fue auditado por otro auditor. El reporte del auditor entrante debe señalar:
  - Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor,
  - El tipo de reporte emitido por el auditor predecesor y si el reporte fue modificado, las razones para ello, y
  - La fecha de ese reporte.

Si la opinión sobre los estados financieros del período anterior (suministrado en vinculación con la auditoría del año actual) es diferente de la opinión expresada previamente, el auditor debe revelar los procedimientos sustantivos para la opinión diferente en un parágrafo de énfasis de materia. Esto puede surgir cuando el auditor, en el curso de la auditoría del período actual, se vuelve consciente de circunstancias o eventos que afectan materialmente los estados financieros del período anterior.

Al ejecutar la auditoría actual, el auditor puede volverse consciente de una declaración equivocada material que afecta los estados financieros del período actual sobre el cual previamente se emitió un reporte no-modificado. Si lo es, el auditor consideraría la orientación contenida en ISA 560, Eventos subsiguientes.

- **El asunto es resuelto**

Si los estados financieros del período anterior han sido revisados y vueltos a emitir con un nuevo reporte del auditor, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que las cifras correspondientes están de acuerdo con los estados financieros revisados; o

- **El asunto no está resuelto**

El auditor debe emitir un reporte modificado sobre los estados financieros del período actual con relación a las cifras correspondientes en él incluidas.

Si el auditor entrante se vuelve consciente de una declaración equivocada material que afecta los estados financieros del período anterior sobre los cuales el auditor predecesor había reportado anteriormente sin modificación, entonces el asunto se debe discutir con la administración y, luego de haber obtenido autorización de la administración, contactar al auditor predecesor y proponerle que se re-expresen los estados financieros del período anterior.

Si el predecesor está de acuerdo con volver a emitir el reporte del auditor sobre los estados financieros re-expresados del período anterior, el auditor determinaría si los comparativos cumplen en todos los aspectos materiales con la estructura aplicable de información financiera. Si el predecesor no está de acuerdo con la re-expresión

propuesta o no acepta volver a emitir el reporte del auditor sobre los estados financieros del período anterior, el parágrafo introductorio del reporte del auditor puede señalar que el auditor predecesor reportó sobre los estados financieros del período antes de la re-expresión. Además, si el auditor entrante está contratado para auditar y aplica suficientes procedimientos de auditoría para estar satisfecho con el carácter apropiado del ajuste de la re-expresión, el auditor también puede incluir en el reporte el siguiente parágrafo:

"También auditamos los ajustes que se describen en la Nota X, los cuales fueron aplicados para re-expresar los estados financieros de 20XX. En nuestra opinión, tales ajustes son apropiados y han sido aplicados de manera apropiada."

Cuando los estados financieros del período anterior no estén auditados, el reporte del auditor debe señalar que las cifras correspondientes no están auditadas. Tal declaración no exime al auditor del requerimiento de aplicar procedimientos de auditoría apropiados en relación con los saldos de apertura del período actual. Se fomenta la revelación clara en los estados financieros de que los estados financieros comparativos no están auditados.

Cuando el auditor entrante identifica que las cifras no-auditadas del año anterior están declaradas equivocadamente en forma material, el auditor debe solicitarle a la administración que revise las cifras correspondientes. Si la administración se niega a hacerlo, el auditor debe modificar apropiadamente el reporte.

Auditor entrante - Requerimientos adicionales
En algunas jurisdicciones, se permite que el auditor entrante se refiera al reporte del auditor predecesor en las cifras correspondientes en el reporte del auditor entrante para el período actual.

Cuando se hace tal referencia, el reporte del auditor entrante debe señalar:
- Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor;
- El tipo del reporte emitido por el auditor predecesor y, si el reporte fue modificado, las razones para ello; y
- La fecha de ese reporte.

Refiérase a ISA 710 para algunos ejemplos de la redacción del reporte del auditor para las cifras correspondientes y los estados financieros comparativos.

Estudio de caso - El reporte del auditor

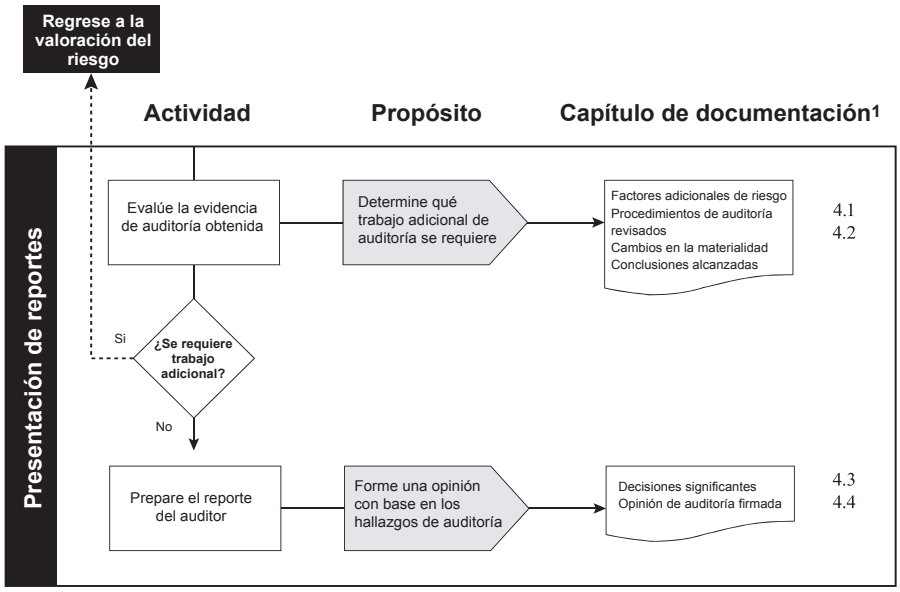
Para los detalles del estudio de caso, refiérase a la Introducción al estudio de caso en esta Guía.

Habiendo completado la auditoría y aplicado el trabajo adicional que fue necesario (refiérase al Capítulo 4.1), es opinión de los auditores que se ha obtenido evidencia suficiente para reducir los riesgos de declaración equivocada a un nivel bajo apropiado.

Por consiguiente, para Dephta Furniture Inc. se usará el reporte estándar del auditor.

4.4 Modificaciones al reporte del auditor

Muestra 4.4-1



Nota:
1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida

Propósito del capítulo	Referencia principal a ISA
Ofrecer una vista de conjunto de las consideraciones que se requieren cuando se modifique la redacción del reporte del auditor.	**701**

4.4.1 Vista de conjunto

ISA 701 señala:

6. El auditor debe modificar el reporte del auditor mediante el añadir un parágrafo para resaltar un asunto material relacionado con un problema de empresa en marcha.

7. El auditor debe considerar modificar el reporte del auditor mediante el añadir un parágrafo si hay una incertidumbre significante (distinta a un problema de empresa en marcha), cuya solución depende de eventos futuros y que pueda afectar los estados financieros.

12. Se debe expresar una opinión calificada cuando el auditor concluya que no se puede expresar la opinión no-calificada pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, o limitación del alcance no es tan material y generalizado como para requerir una opinión adversa o una negación de opinión.

13. Se debe expresar una negación de opinión cuando el posible efecto de la limitación del alcance es tan material y generalizado que el auditor no ha sido capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada y de acuerdo con ello es incapaz de expresar una opinión sobre los estados financieros.

14. Se debe expresar una opinión adversa cuando el efecto de un desacuerdo es tan material y generalizado para los estados financieros que el auditor concluye que la calificación del reporte no es adecuada para revelar la naturaleza conducente a equivocación o incompleta de los estados financieros.

15. Siempre que el auditor exprese una opinión diferente a la no-calificada, en el reporte se debe incluir una descripción clara de todas las razones sustantivas y, a menos que no sea posible, una cuantificación del(os) posible(s) efecto(s) sobre los estados financieros.

18. Cuando hay una limitación del alcance del trabajo del auditor, que requiere la expresión de una opinión calificada o la negación de la opinión, el reporte del auditor debe describir la limitación y señalar los posibles ajustes a los estados financieros que pueden haber sido determinados como necesarios si la limitación no existiera.

20. El auditor puede estar en desacuerdo con la administración sobre asuntos tales como la aceptabilidad de las políticas de contabilidad seleccionadas, el método de su aplicación, o lo adecuado de las revelaciones contenidas en los estados financieros. Si tales desacuerdos son materiales para los estados financieros, el auditor debe expresar una opinión calificada o una opinión adversa.

En algunas situaciones, el reporte del auditor requerirá redacción adicional o modificada para enfatizar cierto asunto o para expresar una opinión calificada, una opinión adversa o la negación de la opinión. Esto ocurre usualmente cuando:

- Existe una incertidumbre significante que debe recibir atención por parte del lector;
- Existe una limitación en el alcance del contrato; o
- Hay un desacuerdo con la administración, relacionado con la selección o aplicación de políticas de contabilidad o con lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.

4.4.2 Énfasis de un asunto sin calificación de opinión

El reporte del auditor puede ser modificado mediante la adición de un parágrafo de énfasis de materia. Esto aplicaría cuando la solución de un asunto depende de acciones o eventos futuros que no estén bajo control directo de la entidad, pero que

pueden afectar los estados financieros. El parágrafo se referiría a la nota contenida en los estados financieros que discuta de manera extensiva el asunto.

El parágrafo de énfasis de materia no afecta la opinión del auditor. El parágrafo:
- Iría después del parágrafo de la opinión del auditor pero antes de la sección sobre cualesquiera otras responsabilidades de presentación de reportes, si las hay; y
- Se referiría al hecho de que la opinión del auditor no está calificada en este sentido.

El parágrafo se usa para resaltar asuntos tales como:
- Problemas de empresa en marcha;
- Otras incertidumbres significantes; e
- Inconsistencias

Problemas de empresa en marcha

Asumiendo lo adecuado de la nota de revelación contenida en los estados financieros, la redacción del parágrafo podría ser como sigue:

> Sin calificar nuestra opinión, llamamos atención para la Nota X contenida en los estados financieros que señala que la Compañía incurrió en una pérdida neta de ZZZ durante el año terminado el 31 de diciembre de 20X6 y que, para esa fecha, los pasivos corrientes de la Compañía excedieron el total de sus activos por YYY. Esas condiciones, junto con otros asuntos que se expresan en la Nota X, señalan la existencia de una incertidumbre material que puede generar significante duda respecto de la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en marcha.

Otras incertidumbres significantes

Asumiendo lo adecuado de la nota de revelación contenida en los estados financieros, la redacción del parágrafo podría ser como sigue:

> Sin calificar nuestra opinión, llamamos atención para la Nota X de los estados financieros. La Compañía está demandada en un pleito que alega la infracción de ciertos derechos de patentes y le están reclamando regalías y daños punitivos. La Compañía ha presentado una acción para contrarrestarla y están en curso audiencias preliminares y procesos de investigación sobre ambas acciones. El resultado último del asunto no se puede determinar en el presente, y en los estados financieros no se ha hecho ninguna provisión por los pasivos que puedan resultar.

Inconsistencias

Si la documentación que contiene los estados financieros auditados tiene información que sea materialmente inconsistente con los estados financieros, el auditor solicitaría primero que la entidad la cambie. Si la entidad se niega a hacer la enmienda requerida, se podría usar un parágrafo de énfasis de materia para describir la inconsistencia material.

En casos extremos (tales como las situaciones que implican incertidumbres múltiples y materiales), puede ser más apropiado emitir una negación de opinión en ligar de añadir un parágrafo de materia de énfasis.

4.4.3 Modificaciones a la opinión del auditor

Se requiere una opinión de auditoría modificada cuando el efecto del asunto, a juicio del auditor, es o puede ser material para los estados financieros:

- Una limitación en el alcance del trabajo del auditor; o
- Desacuerdos con la administración en relación con:
  - La aceptabilidad de las políticas de contabilidad seleccionadas;
  - El método de su aplicación; o
  - Lo adecuado de las revelaciones del estado financiero.

Cuando se requiere la modificación:

- En el reporte de auditoría se deben describir claramente todas las razones sustantivas y, a menos que no sea posible, la cuantificación del(os) efecto(s) posible(s) sobre los estados financieros;
- Se debe establecer en un parágrafo separado precedente a la opinión o a la negación de opinión sobre los estados financieros; y
- Puede incluir la referencia a la discusión más extensiva, si la hay, en una nota a los estados financieros.

Tal y como se expresa en la muestra que se presenta abajo, hay tres maneras para modificar el reporte del auditor.

Muestra 4.4.-2

Tipo	Naturaleza
Opinión calificada	Cuando el efecto no es tan material y generalizado como para requerir una opinión adversa o una negación de opinión. Expresada como siendo “Excepto por…” los efectos del asunto al cual se refiere la calificación.
Negación de opinión	Cuando el posible efecto de la limitación del alcance (refiérase a la discusión que se presenta abajo) es tan material y generalizado que el auditor no ha sido capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada y de acuerdo con ello es incapaz de expresar una opinión sobre los estados financieros.
Opinión adversa	Cuando el efecto de un desacuerdo (refiérase a la discusión que se presenta abajo) es tan material y generalizado para los estados financieros que el auditor concluye que la calificación del reporte no es adecuada para revelar la naturaleza conducente a equivocación o incompleta de los estados financieros. Expresada como “Los estados financieros no están presentados razonablemente de acuerdo con…”

Limitaciones del alcance

La limitación del alcance del trabajo del auditor podría resultar de:

- **Una imposición por parte de la entidad**
  La administración puede negarse a permitir que sea aplicado un procedimiento de auditoría que el auditor considere que es necesario. Un ejemplo sería la negación a permitir la confirmación de los saldos, tales como las cuentas por cobrar. Si esto se conoce antes que se acepte el contrato, ordinariamente el auditor no aceptaría tal contrato limitado.

- **Imposibilidad para aplicar procedimientos**
  El auditor puede no ser capaz de aplicar procedimientos que considere necesarios, debido a factores tales como:
  - Oportunidad (imposibilidad para observar el conteo físico de los inventarios dado que ocurrió antes de la designación del auditor);
  - Daño de los registros de contabilidad (tales como debidos a incendio, agua, robo o pérdida de datos del computador);
  - Carencia o acceso restringido a personal clave, registros de contabilidad o localizaciones de operación; o
  - La ausencia de registros de contabilidad adecuados.

En esas circunstancias, el auditor intentaría llevar a cabo procedimientos alternativos razonables para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldar una opinión no-calificada.

La limitación del alcance requiere ya sea una opinión calificada o una negación de opinión. El reporte del auditor debe:

- Describir la limitación; y
- Señalar los posibles ajustes a los estados financieros que puedan haber sido determinados que son necesarios si no existiera la limitación.

En el ejemplo de reporte que se presenta abajo, todas las palabras del reporte estándar (refiérase al Capítulo 4.3) excepto lo que se muestra en itálica.

Opinión calificada - Limitación del alcance

Imposibilidad de observar el conteo de los inventarios

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros basada en nuestra auditoría. Excepto tal y como se discute en el siguiente parágrafo, realizamos nuestra auditoría de acuerdo con…

Opinión

No observamos el conteo de los inventarios físicos para el 31 de diciembre de 20XX, dado que esa fecha fue anterior al momento en que inicialmente fuimos contratados como auditores de la Compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la Compañía, fuimos incapaces de satisfacernos de las cantidades de los inventarios mediante otros procedimientos de auditoría. En nuestra opinión, excepto por los efectos de tales ajustes, si los hay, como pudo haber sido determinado necesario para que hubiéramos sido capaces de satisfacernos respecto de las cantidades del inventario físico, los estados financieros dan una imagen fiel de…

Negación de opinión - Limitación del alcance

Limitaciones al alcance del trabajo

Reporte sobre los estados financieros

Nosotros nos comprometimos a auditar los adjuntos estados financieros de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20XX, así como el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, y el resumen de las políticas de contabilidad significantes y las otras notas explicativas.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable por…

Responsabilidad del auditor

(Omitir la frase que establece la responsabilidad del auditor)

(El parágrafo que discute el alcance de la auditoría sería ya sea omitido o enmendado de acuerdo con las circunstancias)

(Agregar un parágrafo que discuta como sigue la limitación del alcance.)

No pudimos observar todos los inventarios físicos y confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones puestas por la Compañía al alcance de nuestro trabajo. Dada la significancia de las materias que se discuten en parágrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

4.4.4 Desacuerdos con la administración

El auditor puede estar en desacuerdo con la administración por asuntos tales como:
- La aceptabilidad de las políticas de contabilidad seleccionadas;
- El método de su aplicación; o
- Lo adecuado de las revelaciones contenidas en los estados financieros.

Cuando tales desacuerdos sean materiales para los estados financieros, se expresaría una opinión calificada o una opinión adversa.

Opinión calificada

Desacuerdo con las políticas de contabilidad - Método de contabilidad inapropiado

Reporte sobre los estados financieros

Hemos auditado…

Responsabilidad de la administración por los estados financieros…

La administración es responsable por …

Nuestra responsabilidad es…

Tal y como se discute en la Nota X a los estados financieros, no se incluyó la depreciación lo cual, en nuestra opinión, no está de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera. La provisión para el año terminado el 31 de diciembre de 20XX debe ser de xxx basada en el método de línea recta de depreciación usando tasas anuales del 5% para la construcción y del 20% para el equipo. De acuerdo con ello, los activos fijos deben ser reducidos en la depreciación acumulada de xxx y la pérdida anual y el déficit acumulado deben ser incrementados en xxx y xxx, respectivamente,

Opinión

En nuestra opinión, excepto por el efecto que en los estados financieros tienen los asuntos a los cuales se hace referencia en el parágrafo precedente, los estados financieros dan una imagen fiel de…

Opinión calificada

Desacuerdo sobre políticas de contabilidad - Revelación inadecuada

Reporte sobre los estados financieros

Hemos auditado…

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable por…

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es…

El 15 de enero de 20XX, la Compañía emitió bonos por la cantidad de xxx con el propósito de financiar la expansión de la planta. El acuerdo de los bonos restringe el pago de dividendos futuros en efectivo por las ganancias después del 31 de diciembre de 20XX. En nuestra opinión, la revelación de esta información es requerida por…

Opinión

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información que se incluye en el parágrafo precedente, los estados financieros dan una imagen fiel de…

Opinión adversa

Desacuerdo en políticas de contabilidad - Revelación inadecuada

Reporte sobre los estados financieros

Hemos auditado…

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable por…

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es …

(Insertar el(os) parágrafo(s) que discute(n) el desacuerdo.)

Opinión

En nuestra opinión, dados los efectos de los asuntos que se discuten en el(os) parágrafo(s) precedente(s), los estados financieros no dan una imagen fiel de (o "no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales") la posición financiera de la Compañía ABC para el 20 de diciembre de 20XX, así como su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Opinión calificada

Desacuerdo sobre revelaciones requeridas - Empresa en marcha

Reporte sobre los estados financieros

Hemos auditado…

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable por…

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es…

Los acuerdos de financiación de la Compañía expiran y las cantidades adeudadas son pagables el 19 de marzo de 20XX. La Compañía no ha podido renegociar u obtener una financiación sustituta. Esta situación señala la existencia de una incertidumbre material que puede generar duda significante sobre la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en marcha, y por consiguiente puede no ser capaz de realizar sus activos y cumplir con sus obligaciones en el curso normal del negocio. Los estados financieros (y las notas correspondientes) no revelan este hecho.

Opinión

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información que se incluye en el parágrafo precedente, los estados financieros dan una imagen fiel de (y presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales) la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20XX así como su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha de acuerdo con …

Opinión adversa

Desacuerdo sobre revelaciones requeridas - Empresa en marcha

Reporte sobre los estados financieros

Hemos auditado…

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable por…

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es…

Los acuerdos de financiación de la compañía expiraron y la cantidad adeudada era pagable el 31 de diciembre de 20XX. La Compañía no ha sido capaz de renegociar u obtener una financiación sustituta y está considerando registrarse para la quiebra. Esos eventos señalan una incertidumbre material que puede generar duda significante sobre la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en marcha, y por consiguiente puede no ser capaz de realizar sus pasivos y cumplir sus pasivos en el curso normal del negocio. Los estados financieros (y las notas correspondientes) no revelan este hecho.

Opinión

En nuestra opinión, dada la omisión de la información mencionada en el párrafo precedente, los estados financieros no dan una imagen fiel (o no presentan razonablemente) la posición financiera de la Compañía para el 31 de diciembre de 20XX, así como su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año que termina en esa fecha de acuerdo con… (y no cumplen con…)

Apéndices

Apéndice A - Formas de documentación del control interno

Propósito del apéndice

Ofrecer orientación sobre las formas más comunes de documentación del control interno (refiérase al Capítulo 2.11 de esta Guía).

Las formas más comunes de documentación del control interno son:
- Descripciones narrativas o memorandos;
- Diagramas de flujo;
- Combinación de diagramas de flujo y descripciones narrativas; y
- Cuestionarios y listas de verificación

A.1 Descripciones narrativas

Esta puede ser la documentación más eficiente para las entidades más pequeñas donde las actividades de contabilidad y control interno pueden ser simples o donde los procesos de negocio particulares son relativamente sencillos. También se usan comúnmente para documentar los controles a nivel de entidad y generales de TI.

Conlleva la descripción narrativa de cada paso del proceso de negocio desde el comienzo hasta el fin (esto es, desde el inicio hasta la entrada en el libro mayor). Cuando el proceso se divide en distintos pasos, es útil ofrecer encabezados para los parágrafos. Esto le permite al lector encontrar rápidamente la información relevante. Las descripciones narrativas también se pueden estructurar de manera que cada descripción narrativa aborde la información de una manera estandarizada.

Punto a considerar

En las descripciones use los títulos del trabajo más que los nombres individuales. Esto no solamente ahorra tiempo al actualizar la descripción cuando alguien se retira, sino que también evita confusión si la persona que se retira o permanece en la entidad pero asume una descripción de trabajo bastante diferente.

A2. Diagramas de flujo

Los diagramas de flujo toman tiempo prepararlos pero, si se preparan bien, ofrecen una ayuda visual que enriquece el entendimiento del lector sobre los flujos de la transacción y los controles internos clave. Los diagramas de flujo también se actualizan fácilmente en los años subsiguientes.

El diagrama de flujo debe detallar los procedimientos de contabilidad y control interno de la entidad desde el inicio y hasta el libro mayor o viceversa (por ejemplo,

desde el ingreso de la orden de ventas hasta el archivo de la copia de la factura de venta y la entrada en el libro mayor). Los procedimientos de contabilidad automatizados tales como el cálculo (fijación del precio en la factura de venta) y los procedimientos manuales tales como el cotejar (completar las facturas de venta en el recibo de la orden de envío) también deben ser señalados en el diagrama de flujo.

Descripciones narrativas breves pueden complementar el diagrama de flujo para describir con mayor detalle los controles internos clave y las otras características. A menudo se usan paquetes de software para preparar y actualizar los diagramas.

Muestra A-1

Sugerencias prácticas	**Limite la variedad de los símbolos usados en el diagrama** Use no más de 6-8 símbolos estándar para el diagrama de flujo. Los símbolos estándar le permiten al personal de auditoría y a los revisores / auditores experimentados familiarizarse fácilmente con los diagramas preparados por otro personal. El software a menudo viene con cientos de símbolos, todos los cuales potencialmente podrían ser usados en el diagrama.
	Evite la sobre carga de información Evite la tentación de preparar un mamut gráfico que cubra todos los procesos pero que tome páginas para documentarlo. Asígnele su propio diagrama a cada actividad principal del proceso. Comience con una vista de conjunto del proceso y luego focalícese en las actividades principales. Si el proceso es altamente complejo, considere diagramas de sub-actividad. Los diagramas complejos son intimidantes y por consiguiente toman mucho más tiempo entenderlos y revisarlos.
	Resalte la localización y el destino final de los documentos Asegure que la localización final de los documentos es registrada, por ejemplo: • Archivada permanentemente en una localización específica; • Destruida; o • Con referencias cruzadas con otros diagramas. Esto evita perder tiempo buscando ciertos documentos, especialmente cuando han sido destruidos.

A3. Combinación de diagramas

Otra forma de sistemas de descripción es usar un diagrama combinado con narrativa. La página típica se divide en dos secciones tal y como se ilustra en la muestra que aparece abajo. La columna del flujo del proceso resalta las actividades principales y la columna narrativa explica lo que sucede o hace referencia cruzada a otra narrativa o a otro diagrama que explica esa actividad.

Muestra A-2

Flujo del proceso	Referencia narrativa o diagrama de flujo
Inicio de la venta Envío de órdenes	Las órdenes llegan por correo electrónico, teléfono, fax y ocasionalmente por correo. Los gerentes de ventas también toman órdenes. El funcionario del departamento de ventas ingresa los detalles de las órdenes en el sistema de ventas. El sistema verifica si las partes están disponibles y si el cliente tiene buen crédito. Si cada cosa es satisfactoria, se produce la orden de venta. Refiérase al diagrama xxx para detalles.

A.4 Cuestionarios y listas de verificación

El cuestionario o lista de verificación del control interno es otra técnica usada para documentar el control interno. Ofrece una manera sistemática para identificar los tipos más comunes de procedimientos de control interno que deben estar presentes.

El peligro del cuestionario es que el personal de la entidad diga que cierto control interno existe cuando en realidad ha sido modificado, reemplazado, o simplemente está inactivo. Los sistemas de control interno a menudo cambian en reacción a las nuevas formas de prestación del servicio, productos y servicios revisados, y aún por cambios en el personal. Los cuestionarios se usan mejor junto con las descripciones narrativas o los diagramas de flujo para identificar los puntos de control interno.

Independiente de cuál enfoque de documentación se use, la extensión de la documentación se incrementará en relación con la complejidad de la entidad y la extensión de los procedimientos de auditoría a ser aplicados.

Apéndice B - Procedimientos de recorrido

Propósito del apéndice
Ofrecer orientación sobre los recorridos que pueden ser usados por el auditor para establecer el diseño/implementación actual del control interno (refiérase al Capítulo 2.11).

Uno de los medios más efectivos para establecer el diseño/implementación actual del control interno es que el auditor realice lo que a menudo se denomina como un 'recorrido' de los procesos significantes de la entidad. Esto todavía hace parte del procedimiento de valoración del riesgo.

En un recorrido, el auditor rastrea la transacción (para cada clase principal de transacción) desde el origen hasta que es reportada en los estados financieros. Esto implica seguir la transacción a través de los sistemas de contabilidad e información de la entidad, así como a través del proceso de preparación del reporte financiero, hasta que es reportada en los estados financieros. Incluye indagaciones al personal, observación de controles internos específicos e inspección de documentos y reportes.

B.1 Objetivos del recorrido

Muestra B-1

Objetivos del procedimiento de recorrido	• Confirmar el entendimiento del auditor obtenido sobre el flujo del proceso de la transacción • Confirmar el entendimiento del auditor sobre el diseño de los controles internos relevantes identificados para todos los cinco componentes del control interno sobre la información financiera, incluyendo los relacionados con la prevención o detección del fraude • Confirmar que el entendimiento del auditor sobre el proceso es completo mediante la determinación de si han sido identificados todos los puntos en el proceso en el cual podrían haber ocurrido declaraciones equivocadas relacionadas con cada aserción relevante del estado financiero • Evaluar la efectividad del diseño del sistema de control interno • Confirmar si los controles han estado en operación • Obtener evidencia para demostrar que se lograron los objetivos

En muchos casos, particularmente en las auditorías más pequeñas, los recorridos pueden ser realizados simultáneamente con la obtención del entendimiento del control interno.

B.2 Cómo realizar un recorrido

En un recorrido, el auditor rastrea la transacción desde el origen hasta el reporte financiero de la entidad. Esto incluye todo el proceso de inicio, autorización, registro, procesamiento y reporte de las transacciones individuales y los procedimientos de control interno para cada uno de los procesos significantes identificados, así como los controles que intentan tratar el riesgo de fraude.

Muestra B-3

Mejores prácticas	Precauciones
Siga todo el proceso Siga el flujo del proceso de las transacciones actuales usando los mismos documentos y tecnología de la información que use el personal de la entidad.	No revise copias de documentos suministrados por una sola fuente o que pretenda estar en uso.
Involucre al personal de la entidad Haga preguntas a cada persona que participe en los aspectos significantes del proceso o del control interno.	No reduzca sus indagaciones a una sola persona.
Cuestione el entendimiento En cada punto en el cual ocurran procedimientos importantes de procesamiento o actividades de control interno importantes, pregúntele al personal sobre: • Su entendimiento de lo que se requiere; y • Si los procedimientos de procesamiento son realizados tal y como originalmente se entendieron y de manera oportuna (regular)	Esté alerta a los procedimientos prescritos y a las actividades de control interno. No considere las pruebas de los controles sobre cualquier procedimiento (tales como la conciliación mensual) que no haya sido realizado regularmente.
Corrobore Corrobore la información en varios puntos del recorrido, solicitando al personal que describa su entendimiento de los procedimientos anteriores y exitosos o las actividades de control interno y para demostrar que lo hacen.	Pida que se le **muestre** lo que ocurre más que se le **hable** sobre lo que ocurre.
Use preguntas de seguimiento Haga preguntas adicionales y obtenga evidencia que podría ayudar a identificar el abuso del control interno o indicadores de fraude. Por ejemplo: • ¿Qué ocurre cuando usted encuentra un error? • ¿Cómo determina usted si ha ocurrido un error? • ¿Qué tipos de errores ha encontrado? • ¿Qué sucede cuando se encuentra un error? • ¿Cómo se resuelven los errores? • ¿Nunca se le ha solicitado que eluda el proceso de control interno? Si así ha sido, describa la situación, por qué ocurrió y qué sucedió.	Si nunca se ha encontrado un error, evalúe si esto se debe a buen control interno preventivo o si el individuo que aplica el procedimiento de control interno carece de las habilidades necesarias para identificar el error.
Considere los hallazgos Un control interno diseñado de manera no apropiada puede constituir una debilidad material en el control interno. Se debe prestar atención a la comunicación de los hallazgos a la administración y a quienes tienen a cargo el gobierno.	Para que constituyan evidencia las comunicaciones se deben hacer por escrito.
Documentación Se debe obtener documentación suficiente y apropiada para proveer la evidencia de que se han logrado los objetivos de los procedimientos del recorrido. Esto incluirá copias de los documentos obtenidos y notas de las discusiones con los diferentes miembros del personal de la entidad.	La extensión de la confianza en el trabajo realizado por otros debe ser documentada con la valoración de su competencia y objetividad.

Apéndice C - Vista de conjunto sobre la administración del riesgo

Propósito del apéndice

Ofrecer una vista de conjunto sobre el proceso que puede ser usado por la administración para efectivamente identificar, mitigar, rastrear y controlar los riesgos de negocio, particularmente los que podrían resultar en que los estados financieros sean declarados equivocadamente en forma material.

ISA 315 señala:

76. El auditor debe obtener un entendimiento de los procesos de la entidad para la identificación de los riesgos de negocio que son relevantes para los objetivos de la información financiera y para decidir sobre las acciones para tratar esos riesgos, así como los resultados consiguientes.

Durante la última década la administración del riesgo ha incrementado su popularidad dado que muchas entidades líderes han adoptado los principios y prácticas clave. Ahora se considera la mejor práctica en entidades de todos los tamaños. Le ayuda a la entidad a llegar a donde quiere ir y le evita peligros y sorpresas en el camino. Las entidades más pequeñas también consideran las exposiciones al riesgo pero a menudo no tienen las estructuras, metodología o documentación para demostrar que los riesgos están siendo administrados en forma efectiva.

Este apéndice ofrece una introducción a la administración del riesgo. Esboza un proceso simple de valoración del riesgo que virtualmente podría seguir una entidad de cualquier tamaño.

Los auditores pueden querer recomendarles a sus clientes tal proceso de valoración del riesgo. La ventaja para la entidad sería disponer de mejor información para la toma de decisiones y posibles ahorros en el tiempo de la auditoría.

Cuando la entidad no tiene su propio proceso de valoración del riesgo, se requiere que el auditor, mediante indagaciones a la administración y observación, identifique, documente y valore los riesgos que podrían resultar en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

C.1 Administración del riesgo

Una vez que la entidad define hacer algo, siempre hay la posibilidad de que algo pueda estar equivocado. Con la administración del riesgo, la entidad puede eficiente y efectivamente desplegar recursos en la búsqueda de sus objetivos. El propósito de la administración del riesgo es identificar esos riesgos, valorarlos, y entonces desarrollar planes de acción que sean respuesta a ellos.

La muestra que se presenta abajo esboza algunos de los beneficios que se pueden lograr a partir de la implementación del proceso de administración del riesgo.

Muestra C-1

Actividad	Administración del riesgo	vs.	No administración del riesgo
Planeación	Alinear la estrategia de negocios con el apetito por el riesgo		No se considera el apetito por el riesgo
Toma de decisiones	Anticipar qué puede estar equivocado o las oportunidades		Sorpresas continuas
Asignación de recursos	Focalizar los recursos en lo que es importante		Pérdida de tiempo
Monitoreo	Rastrear el desempeño frente a los factores de riesgo		Reaccionar a los eventos luego que hayan ocurrido

C.2 Cuando la entidad no entiende su exposición al riesgo

Cuando la entidad no entiende su exposición al riesgo, puede ocurrir una de las siguientes dos situaciones:

- Situación 1

El sistema de control que está en funcionamiento no anticipa los eventos que exponen a la entidad frente al riesgo. Esto podría resultar en pérdida financiera inmediata, oportunidades perdidas o volver a direccionar el tiempo de la administración para mitigar o rectificar la situación.

- Situación 2

Los controles y procedimientos que están en funcionamiento pueden ser tan onerosos de manera que esté cubierto cada riesgo que sea concebible. Los administradores pueden sentirse restringidos por conjuntos rígidos de reglas y en consecuencia perder oportunidades que vale la pena seguir.

Punto a considerar

Un proceso exitoso de administración del riesgo implica:
- Asumir un enfoque "desde arriba-hacia-abajo", que significa relacionar los riesgos y controles con las metas de la entidad;
- Designar para el cargo a una persona principal con influencia;
- Disponer el tiempo para planear y articular claramente los beneficios a obtener; y
- Comunicarse con el personal durante el proceso.

Un proceso de seis pasos para la administración del riesgo

La implementación del proceso de administración del riesgo a menudo implica los siguientes seis pasos:
1. Determine el apetito por el riesgo y los objetivos;
2. Identifique los riesgos (eventos);
3. Valore los riesgos identificados;
4. Desarrolle la respuesta ante el riesgo;
5. Diseñe e implemente la respuesta al riesgo; y
6. Monitoree los resultados.

A continuación se esbozan cada uno de esos pasos.

Paso 1 - Determine el apetito por el riesgo y los objetivos
El primer paso en el programa de administración del riesgo es determinar el apetito que la entidad tiene por el riesgo. Cada entidad tendrá diferentes exposiciones frente al riesgo y un apetito diferente para tolerar o absorber tal riesgo. Esto se puede expresar en términos tanto cuantitativos como cualitativos.

Una vez que ha sido establecido el apetito por el riesgo, el siguiente paso es considerar los objetivos de la entidad. Normalmente los objetivos se documentan como parte del plan general de negocios de la entidad. Los factores de riesgo que necesitarán ser administrados siempre fluirán a partir del objetivo deseado. Hay cinco categorías principales de objetivos a considerar, tal y como se esboza en la siguiente muestra.

Muestra C-2

Objetivos	Descripción
Estrategia	Objetivos de alto nivel que mueven la organización hacia el logro de su visión y misión.
Operacional	Aborda el uso efectivo y eficiente de los recursos de la organización en orden a lograr los objetivos estratégicos.
Salvaguarda de activos	Prevención de pérdidas, robo, eludir de la administración, desperdicios e ineficiencia en los activos y toma de decisiones de negocios pobre.
Presentación de reportes	Valora la confiabilidad del control interno y de la presentación de reportes externos, incluyendo el proceso de preparación de los estados financieros.
Cumplimiento	Identifique las implicaciones de las leyes y regulaciones aplicables y cómo se medirá el cumplimiento.

Cuando sea posible, los objetivos deben incluir targets medibles e indicadores de desempeño de manera que el éxito se pueda medir de manera continua.

Paso 2 - Identifique los riesgos (eventos)

Este paso es crítico. Requiere que el auditor tenga un buen entendimiento de la entidad y sus objetivos. La lista de los eventos que prevendrían que la entidad logre sus objetivos establecidos, a menudo se logra mediante una sesión de lluvia de ideas con las personas directamente implicada. Algunas entidades también pueden dar un paso adicional e identificar los factores de riesgo que podrían beneficiar a la entidad.

Las áreas a tratar incluyen:

- **Riesgos para la entidad, que surgen de sus objetivos y operaciones**
  Esto incluye los riesgos que resultan de:
  - La naturaleza de las operaciones de negocio, en entorno regulatorio, eventos económicos recientes y nuevas iniciativas estratégicas;
  - Riesgos internos tales como el ambiente de control, controles generales de TI, selección de políticas de contabilidad, e iniciativas nuevas tales como cambios de sistema, reorganizaciones, adquisiciones, etc.; y
  - Transacciones no-rutinarias y asuntos que conllevan juicio.

- **Riesgos de fraude y manipulación de los estados financieros**
  La posibilidad de que la administración eluda los controles existe en cada entidad y debe ser tratada. Identifique los factores de riesgo que ofrecen la oportunidad de fraude (cultura o valores corporativos pobres dentro de la entidad), presión por el fraude (tales como los bonos basados en las ventas) y racionalización (tales como la actitud de "Yo me merezco esto").
  El fraude de la administración podría derivarse de estimados sobre-estimados o sub-estimados, entradas al diario carentes de soporte, valuaciones incorrectas y transacciones no-apropiadas, tales como con partes relacionadas. El fraude de empleados generalmente será focalizado en el uso indebido del efectivo y de los activos. Para orientación adicional sobre este tema refiérase al Apéndice D, Naturaleza del fraude.

Las listas de verificación tales como las que se encuentran en los libros de texto y contenidas en las estructuras conceptuales del control interno son útiles pero los auditores solamente las deben usar como punto de partida para la identificación de las áreas a considerar y desarrollar sus pensamientos. No se deben usar como sustituto para abordar las necesidades específicas de cada entidad.

Paso 3 - Valore los riesgos identificados

El siguiente paso del proceso es valorar los riesgos identificados. Para cada riesgo identificado:

- **Pregunte qué podría estar equivocado como resultado**
  Esta es la pregunta "¿Y qué?" Para los riesgos financieros, esto se relacionaría con el potencial de declaraciones equivocadas contenidas en los estados financieros. Por ejemplo, la desaceleración económica puede haber sido identificada como riesgo. Si las transacciones fueran registradas de manera apropiada en los registros de contabilidad, no resultarían en una declaración equivocada contenida en los estados financieros. Sin embargo, la desaceleración podría resultar en que se sobre-valúen las cuentas por cobrar (debido a la incapacidad de los clientes para pagar) o el inventario (debido al bajo movimiento de los bienes).

- **Valore la posibilidad (probabilidad de que ocurra el evento) y el impacto (impacto financiero potencial)**
  El impacto potencial se basará en el apetito que por el riesgo tenga la entidad o en el umbral de la materialidad. Un enfoque común es valorar la probabilidad y el impacto en una escala tal como de 1 a 10 o de 1 a 5. Los resultados se pueden multiplicar juntos para tener una valoración combinada o general del riesgo. Abajo se esboza una hoja de trabajo típica.

Muestra C-3

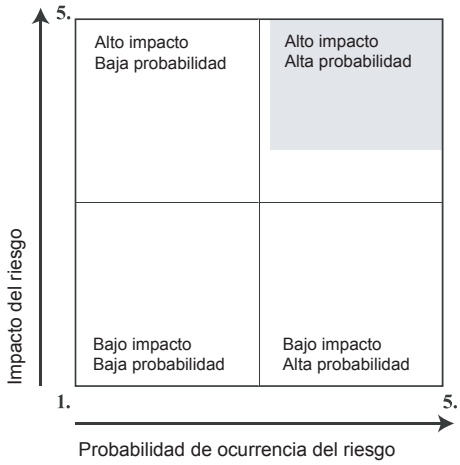
Risk Register

Materiality overall _____

Riesgos identificados	¿Cómo resultado qué podría estar equivocado en el estado financiero?	Impacto en el estado financiero - CEAV			Valoración del riesgo			¿El riesgo es significante? S/N	Respuesta de la administración		Respuesta de la auditoría (plan de auditoría)	
		Activos	Pasivos	Estado de resultados	Probabilidad de ocurrencia	$ impacto	Puntaje combinado			PT		PT

[1] Inc. = Income Statement

Muestra C-4

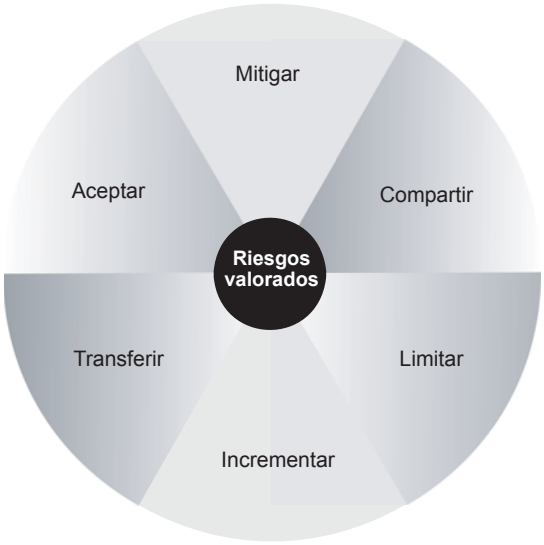


Paso 4 - Desarrolle la respuesta ante el riesgo

El resultado de los Pasos 1 a 3 es la lista de los riesgos que han sido valorados. El siguiente paso es determinar la respuesta ante el riesgo que sea apropiada. Los riesgos en el rango de impacto alto y probabilidad alta normalmente se mitigarán primero. Este paso requiere un equilibrio entre el costo de la acción adicional para mitigar el riesgo y el impacto potencial del riesgo residual. En algunos casos, se puede encontrar que los procesos de control actuales sean desproporcionadamente costosos u onerosos en comparación con los riesgos que abordan.

Hay una cantidad de posibles respuestas frente al riesgo, tales como las que se ilustran en la muestra que se presenta abajo.

Muestra C-5



Los riesgos pueden ser:

- **Mitigados**

Es la forma más común de respuesta ante el riesgo y a menudo toma la forma de actividades de control. Otra mitigación del riesgo podría incluir políticas y procedimientos revisados, cambio organizacional, contratación de personal adicional e inversión en tecnología nueva.

- **Compartidos**

Los riesgos pueden ser compartidos con otros tal y como ocurre en un negocio conjunto.

- **Limitados**

Esto se puede lograr mediante el reducir o detener la actividad o buscar maneras alternativas para lograr el resultado deseado.

- **Incrementados**

Esto aplica a los riesgos que tienen un resultado que es altamente deseable. Esos riesgos necesitan ser explotados - no controlados. La respuesta será cómo maximizar los beneficios que surgen de esas oportunidades.

- **Transferidos**

Esto incluye acuerdos de tercerización u otros contractuales con terceros, así como la compra de una póliza de seguro.

- **Acepados**

Esto implica no hacer nada. Esos riesgos se consideran aceptables en relación con la tolerancia que por el riesgo tiene la entidad.

Paso 5 - Diseñe e implemente la respuesta al riesgo

Se debe desarrollar un plan de acción para asegurar que se realiza la acción que se requiere para responder de manera apropiada a los riesgos valorados. Algunos puntos a considerar incluyen:

- El plan debe articular qué se requiere, quién hará el trabajo y cuándo;
- No intente tratar por aislado cada riesgo específico. Piense cómo los riesgos valorados interactúan unos con otros y desarrolle respuestas sobre la base de áreas o conjuntos generales de riesgo;
- Asigne responsabilidad continua por la mitigación del riesgo dentro de la entidad;
- Obtenga input de asesores externos y auditores en cuanto se requiera; y
- Obtenga aprobación formal del plan por parte de quienes tienen a cargo el gobierno de la entidad (si son diferentes de la administración).

Paso 6 - Monitoree los resultados

La administración del riesgo no debe ser vista como un evento que ocurre sólo una vez. Los registros del riesgo deben ser actualizados sobre una base oportuna, tal como anualmente. Surgirán nuevos riesgos y las actividades de control existentes pueden necesitar ser modificadas. Además, considere cómo la efectividad de la respuesta ante el riesgo puede ser monitoreada continuamente.

Algunas actividades de monitoreo podrían incluir:

- Indicadores clave del desempeño;
- Comparación de producción, existencias, medidas de calidad, ventas y otra información del desempeño del día-a-día frente al presupuesto o plan;
- Desempeño contra las tolerancias permitidas frente al riesgo; y
- Datos específicos relacionados con el logro de los objetivos de la entidad.

Apéndice D- Naturaleza del fraude

Propósito del apéndice

Ofrecer un esbozo de algunos de los factores que conducen al fraude en el estado financiero y al uso indebido de los activos.

Las declaraciones equivocadas contenidas en los estados financieros pueden surgir ya sea de fraude o error. Lo que distingue al fraude del error es si la acción subyacente es intencional o no-intencional.

El fraude siempre es intencional e implica el ocultar deliberado de los hechos. Puede tomar la forma de uso indebido de los activos o la manipulación de los estados financieros. La manipulación también ocurre cuando hay omisiones o declaraciones falsas en las notas y/u otras revelaciones.

D.1 Uso indebido

El "fraude de la administración" se refiere al fraude que implica a uno o más miembros de la administración o de quienes tienen a cargo la supervisión. Al fraude que implica a empleados que no pertenecen a la administración se le refiere como "fraude de empleados."

La manipulación de los estados financieros ocurre cuando se reporta un nivel más alto o más bajo de ganancias que el que realmente ocurrió. También tomaría la forma de omisiones (la falta de revelar ciertos asuntos) o declaraciones falsas en las notas y/u otras revelaciones. El motivo puede ser elevar las finanzas, alcanzar el umbral de un bono, inflar el valor del negocio o simplemente minimizar impuestos.

Muestra D-1

Tipos de fraude	Fraude de la administración	Fraude de empleados
Naturaleza	**Manipulación de los estados financieros** Reportar un nivel más alto/bajo de ganancias que las que realmente	**Uso indebido de los activos** Conversión de activos de la entidad para uso personal
Método	La administración elude el funcionamiento del control interno	Explotación de las debilidades en el control interno
Cantidad implicada	Podría ser altamente significante	Cualquiera desde pequeña

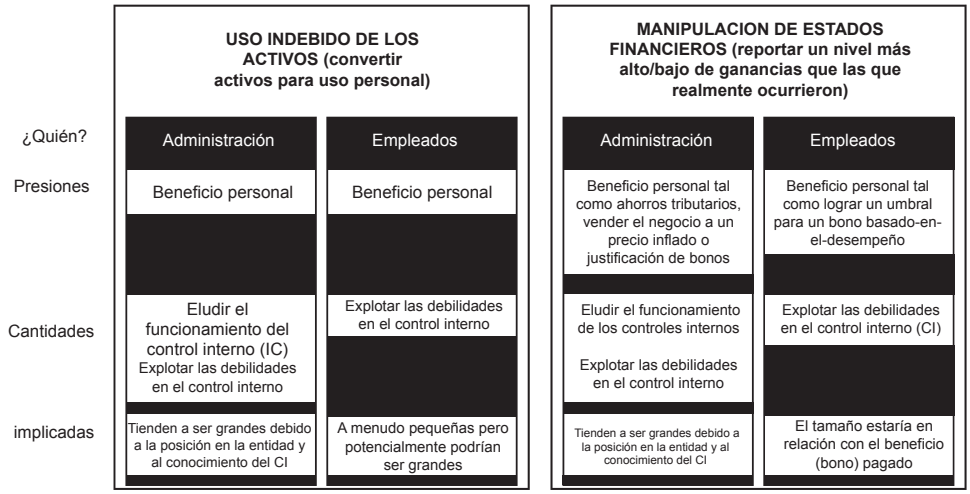
Uso indebido por parte de fuerzas externas

Fuerzas externas a la entidad, tales como proveedores y clientes, también pueden cometer fraude contra la entidad. Los proveedores pueden presentar facturas falsas o duplicadas, o hacer sobrecargos por servicios prestados o bienes entregados. Los clientes pueden deducir falsos créditos para reducir las deudas.

Los tipos más serios de fraude usualmente implican a la administración. Esto se debe a que la administración tiene la mayoría de las oportunidades. A diferencia de los empleados, que pueden ser capaces de usar de manera indebida pequeñas cantidades de dinero mediante la explotación de las debilidades en el control interno, la administración está bien ubicada para eludir o sobreponerse al que de otra manera es un buen sistema de control interno. Esto se deriva del hecho de que la administración es el principal responsable por el diseño e implementación del control interno. Este potencial de que la "administración eluda" existe virtualmente en cada entidad, sin importar cuál sea el tamaño.

Las características del uso indebido de los activos o de la manipulación de los estados financieros se resumen en la muestra que aparece abajo.

Muestra D-2



D.2 Integridad, ética y competencia

Si bien el fraude puede ocurrir en cualquier organización, es mucho más prevalerte en entidades con gobierno pobre, cultura pobre (valores éticos dudosos), una actitud pobre hacia el control interno, y personas menos que competentes ocupando posiciones clave. Los empleados tienden a seguir las prácticas de su líder. Por ejemplo, si la administración principal regularmente infla sus cuentas de gastos, es altamente probable que otros empleados también lo hagan.

Las encuestas han mostrado que el mejor argumento disuasorio contra el fraude es un saludable "tono desde lo alto". Este incluye los valores corporativos articulados por quienes tienen a cargo el gobierno y los procedimientos de control diseñados para enfrentar la capacidad que la administración tiene para eludir los controles.

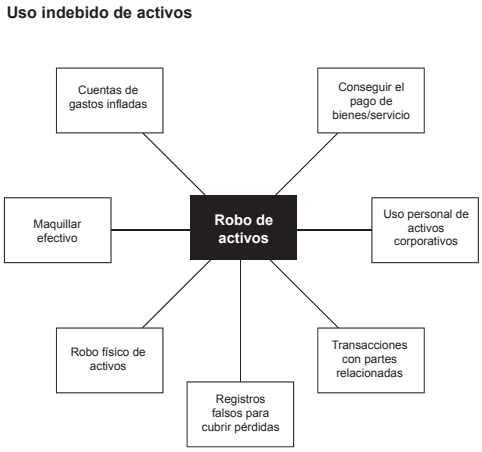
Algunas de las técnicas más comunes que se usan para cometer el fraude se ilustran en la muestra que se presenta abajo.

Muestra D-3

Información financiera fraudulenta

Las entradas en el libro diario son maneras populares para manipular los estados financieros. Esto porque ofrecen un alto grado de poder ser negadas por la administración si son descubiertas. El sesgo en los estimados se puede atribuir a excesivo conservatismo u optimismo. Una entrada al libro diario carente de soportes, si es descubierta, puede ser caracterizada como una simple equivocación. Esto se diferencia de estrategias tales como registros falsificados que, si son descubiertos por el auditor, serían muy difícil de ser negados por la administración.

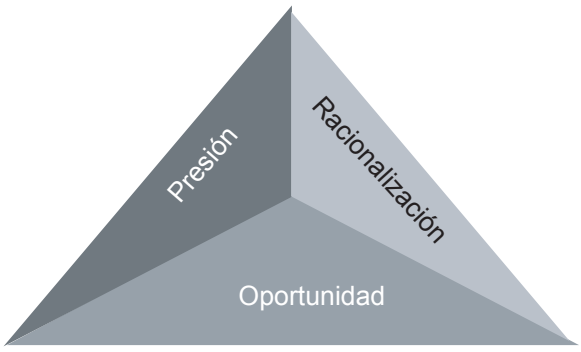
Muestra D-4



D.3 El triángulo del fraude

Cuando combustible, oxígeno y calor se juntan, hay una alta probabilidad de fuego. Lo mismo es verdadero para el fraude. Es más probable que ocurra el fraude cuando están presentes tres factores que son clave. Esos factores se ilustran abajo en lo que a menudo se denomina el triángulo del fraude.

Muestra D-5



Oportunidad (percibida o real)

La oportunidad se refiere a la percepción de un individuo de que puede salir avante con el fraude. Esto surge a menudo de una cultura corporativa pobre o cuando la persona siente que puede tomar ventaja de la confianza que se le ha depositado.

Quienes cometen fraude consideran que no serán detectados o que, si son cautelosos, las repercusiones no serán serias. Esta es la razón por la cual la política de siempre hacer público el ejemplo de las personas que roban es uno de los más efectivos controles anti-fraude que estén disponibles. Quienes tienen el potencial de cometer fraude y piensan que pueden ser detectados y acusados de delito raramente cometen fraude.

Presión

La presión usualmente es generada por una necesidad inmediata que es difícil de compartir con otros. Ejemplos de esas presiones incluyen:
- Lograr las expectativas de utilidades que tienen el analista o el banco;
- Inflar el precio de compra del negocio;
- Lograr los umbrales de un bono por desempeño;
- Tener deudas personales significantes o crédito pobre;
- Intentar cubrir pérdidas financieras;
- Ser codiciosos o participar en juegos de azar, drogas, y/o negocios;
- Estar presionado a tener éxito por pares o por la familia; y
- Vivir más allá de los medios propios.

Otras situaciones o características, no necesariamente de naturaleza financiera, incluyen:
- Disfrutar el reto de desafiar el sistema;
- Temer la pérdida de orgullo, posición o condición, como cuando a la compañía le está yendo mal;
- Estar descontento con el trabajo o buscar venganza contra el empleador; y
- Ser emocionalmente inestable.

Algunas de esas presiones pueden ser identificadas fácilmente (tales como los planes de incentivos por el desempeño). Otras son más difíciles de identificar (tales como la presión de la familia o de pares, vivir más allá de los medios propios o tener problemas con juegos de azar).

Racionalización

Racionalización es la creencia, en la propia mente, de que no se ha cometido delito. La racionalización común respecto del fraude incluye estar descontento con el pago o sentirse sub-apreciado (tal como no lograr un ascenso esperado). Algunas otras racionalizaciones incluyen:

Muestra D-6

Capacidad que tiene la administración para eludir los controles

Toda entidad está expuesta al peligro de que la administración eluda los controles que de otra manera pueden ser controles efectivos. Esta amenaza surge de la posición que la administración tiene en la entidad y de su responsabilidad por el diseño, implementación y mantenimiento del control interno. Si el director administrativo o el propietario-administrador pide que se haga una entrada de contabilidad, es improbable que un miembro del personal diga que no.

Algunas de las áreas a considerar cuando se aborda el riesgo de fraude incluyen:

- El liderazgo de la administración y la cultura y los valores corporativos establecidos;
- La extensión de los paquetes de compensación basados en resultados. Tales incentivos pueden motivar a la administración o a los empleados a que se vinculen a comportamiento deshonesto, ilegal o no-ético;
- Evaluación de si las transacciones tienen sentido en el contexto de los propósitos de negocio legítimos;
- Complejidad innecesaria en reglas, regulaciones y políticas; y
- Obtención de input a partir de empleados clave sobre asuntos que afectan el proceso de información financiera, incluyendo estimados significantes, riesgos de fraude, controles clave, y otros asuntos relacionados.

Para la discusión sobre el rol de los auditores con relación al riesgo de fraude refiérase al Capítulo 2.8 de esta Guía.

D.4 Descubriendo el fraude

Dado que el fraude es intencional, nadie (incluyendo el auditor) está preparado para encontrarlo. Como resultado, no es fácil el descubrimiento del fraude. Aún cuando se sospeche de fraude, a menudo implica una cantidad de trabajo detallado para encontrar lo que sucedió. Los contadores forenses buscan patrones, rarezas o excepciones en asuntos aparentemente insignificantes como pistas de que algo pueda estar mal. Por ejemplo, para verificar el inventario, el auditor independiente asistiría al conteo del inventario para asegurar que las cantidades actuales están de acuerdo con los registros de la compañía. Para encontrar fraude en el inventario, el contador forense puede mirar patrones inusuales de compra, leer cartas de reclamos de clientes o correos electrónicos de empleados y mirar si cualquier dirección en las facturas de los proveedores corresponde a la de un empleado.

Punto a considerar

No ignore los asuntos pequeños.

La manera para descubrir la actividad fraudulenta es identificar las señales de alarma (tales como patrones, rarezas y excepciones) y entonces seguir el rastro. Una cantidad inmaterial (tal como un reclamo por gastos inflado) no debe ser ignorada. Puede muy bien ser indicador de un problema más grande, tal como la carencia de integridad por parte de la administración.

D.5 Controles anti-fraude

La administración y quienes tienen a cargo el gobierno deben abordar de manera activa el riesgo de fraude. Esto es particularmente importante en relación con la capacidad que tiene la administración para eludir los controles.

En una entidad de cualquier tamaño se pueden diseñar controles anti-fraude para desalentar el fraude. Si bien el des-estímulo que ofrecen los controles anti-fraude no puede detener que la administración eluda los controles, hará que se frene mediante el causar que quien lo busca cometer piense cuidadosamente sobre las repercusiones de sus acciones. Por ejemplo, la política de que las entradas en el libro diario tienen que estar respaldadas por alguna explicación y la firma de aprobación empoderará al contador para solicitarle siempre al administrador la explicación y la aprobación. Este paso simple también detendría que alguien en la administración principal haga una entrada que no esté autorizada.

Un control anti-fraude que es útil en las entidades más pequeñas es asegurar alguna rotación del trabajo en las posiciones clave como la del contador o tenedor de libros. Esta persona a menudo tiene posición de confianza y tiene una cantidad de

oportunidades para cometer fraude. Una política simple para detener este comportamiento es contratar a alguien para que haga este trabajo al menos una semana por año, persona que verificaría que no se esté haciendo nada mal. Esto podría coincidir con las vacaciones regulares del empleado.

Punto a considerar

Use el escepticismo profesional.

Evite la tentación de dar demasiada confianza a la administración, particularmente cuando la entidad ha sido cliente durante muchos años. Cuando esto ocurre, el hecho de que alguien haya cometido fraude se convierte en una verdadera sorpresa. Desafortunadamente, el fraude y el que la administración eluda los controles pueden ser cometidos en una entidad de cualquier tamaño y en cualquier tiempo. El escepticismo profesional asume que la administración ni es totalmente honesta ni su deshonestidad, no obstante la experiencia pasada del auditor respecto de la integridad de la administración de la entidad y de quienes tienen a cargo el gobierno. Reconoce que el fraude siempre es posible y que la administración está en la mejor posición para cometerlo.

Apéndice E- Haciendo indagaciones de auditoría

Propósito del apéndice
Ofrecer orientación práctica sobre cómo hacer indagaciones de auditoría.

Hacer indagaciones es parte fundamental de la ejecución de cualquier contrato de auditoría. Los procedimientos de valoración del riesgo sugieren que los auditores hagan indagaciones a todos los empleados clave de la entidad para que ayuden a identificar los potenciales factores de riesgo. Cuando sea aplicable, los auditores también deben hablar con quienes tienen a cargo el gobierno.

La habilidad de hacer indagaciones implica tomarse el tiempo de preparar cuidadosamente las preguntas, escuchar lo que se está diciendo y responder con preguntas complementarias que sean apropiadas. También implica la habilidad de extraer información a partir de otras pistas tales como vacilación, nerviosismo y lenguaje corporal.

Este apéndice ofrece alguna orientación para cuando los auditores hagan indagaciones.

E.1 Prepárese para la entrevista

La buena presentación establece el tono para una entrevista útil para el propósito y efectiva.

Establezca objetivos

Determine el objetivo de la entrevista, la información que se requiere, y quién la puede suministrar mejor. Algunos objetivos típicos de la entrevista incluyen:

- Explorar u obtener un entendimiento de cómo funcionan las cosas en el trabajo;
- Verificar o corrobore la información ya obtenida;
- Investigar los factores potenciales de riesgo, actos ilegales u otros riesgos;
- Obtener respuestas para los resultados inesperados o la información contradictoria;
- Buscar una perspectiva diferente sobre un asunto particular;
- Buscar ayuda en la obtención de información adicional; y
- Obtener una respuesta de la administración respecto de las debilidades del control o las declaraciones equivocadas identificadas contenidas en los estados financieros.

Entienda a la entidad y al entrevistado

Primero que todo considere la cultura y el ambiente de control de la entidad. Si son fuertes, puede ser posible confiar en la información suministrada sin necesidad de

verificarla contra la evidencia que la respalde. De manera inversa, una pobre actitud frente al control significará que se podrá confiar menos en la información y en las representaciones suministradas.

Obtenga alguna información sobre la persona que usted planea entrevistar. Considere sus antecedentes, roles y responsabilidades, reputación y cómo se mide y compensa su desempeño. Esto ofrecerá la base para desarrollar preguntas apropiadamente redactadas y un entendimiento del tipo de información que el entrevistado puede ser capaz de suministrar.

Desarrolle una estrategia

Piense acerca de la entrevista e identifique los problemas que con mayor probabilidad puede encontrar. Esto se hace mejor colocándose en los zapatos del entrevistado y piense respecto de cómo puede reaccionar a sus preguntas. Los problemas pueden variar desde la carencia de tiempo por parte del entrevistado, respuestas inesperadas a las preguntas, incapacidad para producir la información requerida o suministro de información nueva que necesitará seguimiento, tal como la señalización de un factor de riesgo de fraude.

Desarrolle un esquema para la realización de la entrevista. Asegure que el progreso de la entrevista es lógico y sencillo.

- Desarrolle una declaración introductoria que explique el propósito de la entrevista de manera que cuando usted llegue pueda establecer el tono correcto. Esto es importante porque basará la relación con el entrevistado y generará satisfacción.
- Prepare preguntas abiertas que vayan desde lo general hasta lo específico. Las preguntas abiertas no pueden ser resueltas con un simple sí o no. Las respuestas sí/no son fáciles pero pueden impedirle que aprenda sobre la persona, los problemas que enfrenta y la obtención de información de que otra manera usted no puede conocer. Cuando el entrevistado se puede expresar con sus propias palabras usted aprenderá una cantidad mayor respecto de la materia sujeto.

Prepare algunas preguntas básicas

Asegure que las preguntas están ajustadas al entrevistado particular y no use terminología que la persona pueda entender de manera equivocada. Esta claridad ayudará a facilitar el proceso de la entrevista y le asegurará a usted obtener la información deseada.

Un buen entrevistador sabe que en una pregunta hay enorme poder. Una buena pregunta a menudo ofrecerá información que el entrevistado no ha planeado suministrar. Una pregunta pobre tiene el efecto contrario. Muestra que el entrevistador no estaba preparado. Esto empoderaría al entrevistado para que ofrezca información menos completa o aún incorrecta o respuestas equivocadas, si se inclina por ello.

Si bien puede ser tentador usar preguntas tomadas de una forma o escribirlas palabra por palabra, es mejor y más natural que para la conversación haga una lista sencilla de los puntos/áreas clave que usted desea cubrir.

Listar los puntos clave le da flexibilidad para hacer naturalmente sus preguntas y extraer de las respuestas anteriores. Si sus preguntas son literales, el entrevistado pensará que usted simplemente se está pasando por alto las propuestas de solución y llenando un formato. Puede asumir que usted solamente está interesado en una respuesta superficial rápida a ciertas preguntas específicas que le permitan pasar a la siguiente pregunta y acelerar el final de la entrevista. Si todo lo que usted necesita son las respuestas a ciertas preguntas específicas, puede ser mejor presentárselas por adelantado al entrevistado y luego discutir las respuestas en la reunión.

Muestra E-1

Lista de verificación para la preparación de la entrevista	
√	Establezca objetivos claros.
√	Haga su tarea – entienda a la entidad y al entrevistado.
√	Desarrolle una estrategia. Esto incluye el enfoque a asumir y cómo se manejarán los obstáculos.
√	Prepárese para ser flexible en su interrogatorio.

E.2 Realice la entrevista

Cuando sea posible, las entrevistas se deben realizar en privado. Si es necesario use una sala de reuniones. Cuando se reúne por primera vez, use maneras sencillas para establecer un tono que sea formal, amigable y no-amenazante.

Consiga que la entrevista tenga un buen inicio

Algunas veces, sus observaciones introductorias pueden ser la parte más desafiante de la entrevista. La meta es crear la impresión adecuada, solicitar cooperación y explicar la naturaleza de la entrevista. Si su entrevistado se siente incómodo, será más difícil conseguir los resultados. Asegúrese de sonreír, intercambiar agradecimientos, estrechar la mano e introducirse a sí mismo.

Mantenga sencilla la declaración de apertura, tal como "Estoy para hacerle algunas preguntas sobre las políticas y los procedimientos de contabilidad de la compañía." Haga que el entrevistado se mantenga a gusto y logre su cooperación mediante una

declaración simple, agradable, tal como "¿Puedo tener su atención unos pocos minutos para que me ayude?"

Comience preguntando

Estructure las preguntas desde lo general ("dígame acerca de…") hasta lo específico ("qué se ha hablado acerca de…"), lo cual le ayudará a construir relaciones. Cuando el entrevistado hable, inclínese ligeramente para mostrarle su interés.

Comience con preguntas que no sean amenazantes - aún si usted conoce la respuesta - antes de proceder con las preguntas posiblemente más conflictivas. Asegúrese de solicitar las bases de cualesquiera conclusiones/aserciones que el entrevistado exprese.

El escepticismo profesional requiere que estemos alerta a los indicadores de intención que puedan conducirnos a engaño. Cuando las preguntas se vuelvan más focalizadas, mire cualquier cambio en el comportamiento del entrevistado que pueda señalar un tema sospechoso o sensible.

Una estrategia para detectar respuestas equivocadas es compararlas con la información que usted haya anticipado. Considere:

- ¿Las respuestas son consistentes con las expectativas?
- ¿Existen anomalías?
- ¿Hay respuestas innecesariamente rodeadas de jerga o llenas de términos que no son familiares?
- ¿Las respuestas se refieren a las preguntas hechas? ¿El entrevistado está suministrando información relevante en lugar de una respuesta directa?

Es importante probar, además, si siente que las respuestas podrían conducir a error. Considere cuáles son las motivaciones del entrevistado o los motivos ulteriores y solicítele evidencia de las representaciones hechas.

Algunas sugerencias para cuando haga preguntas:

- Observe las reacciones. Mire cómo está respondiendo el entrevistado. Escuche con sus oídos y con sus ojos. ¿Las respuestas son verbales? ¿Hay conflicto entre las respuestas verbales y el lenguaje corporal? Los investigadores antifraude llaman a este proceso "calibración" y es vital cuando se entrevista a alguien que podría estar inclinado a retener información o cuando la honestidad es un problema.
- Use el silencio. Los períodos de silencio largos entre las preguntas crean un vacío que los entrevistados tienen la tentación de llenar. Evite esa tentación. La tensión del silencio puede provocar que el sujeto revele información o que ofrezca pistas respecto de que esté ocultando o reteniendo información. Los períodos de quietud también le dan al entrevistador la oportunidad de valorar el pro-

greso de la entrevista y hacer el cambio a la siguiente pregunta según se requiera.
- Escuche más que lo que usted habla. Recuerde que usted tiene dos oídos y una boca. La meta es escuchar, más qué hablar. No intente hablar más que un cuarto del tiempo.
- Manténgase en el camino. Conserve sus pensamientos o sospechas para usted, a menos que las exprese de manera intencional como parte de su plan de la entrevista. Por encima de todo, mantenga el curso de la entrevista.

Obtenga los detalles

Haga preguntas complementarias para obtener detalles adicionales y respuestas más detalladas. Haga preguntas tales como:

- ¿Y qué ocurrió luego?
- ¿Qué causó que esa situación ocurriera?
- ¿Podría darme un ejemplo de eso?
- ¿Podría mostrarme los documentos relevantes?
- ¿Quién me podría hablar al respecto?, etc.

Documente las respuestas

Desarrolle un patrón consistente para tomar notas durante la entrevista. Un cambio súbito en el estilo de tomar notas durante la entrevista puede distraer al entrevistado y aún podría afectar sus respuestas. Esas notas deben ser legibles y contener detalles suficientes de manera que después se puedan preparar actas de la reunión. Si usted anticipa obtener una cantidad de información detallada, considere grabar la entrevista. Siempre obtenga permiso del entrevistado antes de grabar la entrevista.

Haga una declaración de cierre

Al final de la entrevista, confirme su entendimiento de los puntos planteados, reitere los hechos clave, acuerde respecto de cualquier información que el entrevistado suministrará y determine cualesquiera pasos siguientes. Si se necesita más información pida sugerencias sobre a quiénes otros entrevistar. Siga su estrategia previa a la entrevista y asegure que ha logrado sus objetivos.

Muestra E-2

Lista de verificación para realizar entrevistas exitosas	
√	Establezca el tono correcto.
√	Diseñe sus preguntas para moverse lógicamente desde lo general hasta lo específico.
√	Observe cualquier cambio en el comportamiento de su entrevistado.
√	No hable más de un cuarto del tiempo.
√	Mantenga la entrevista en el camino.
√	Obtenga detalles adicionales mediante el hacer preguntas complementarias (de sondeo) basadas en las respuestas anteriores.
√	Conserve un patrón consistente de toma de notas.
√	Antes de retirarse, confirme las respuestas e información clave.

E.3 Evalúe los resultados

Una vez que haya terminado la entrevista, escriba un memorando a archivar (tan pronto como sea posible) para documentar los hallazgos. Si la materia sujeto es conflictiva o conlleva litigios potenciales, considere conservar sus notas elaboradas a mano para corroborar el memorando formal a archivar.

Gaste unos pocos minutos a reflexionar sobre la entrevista y la información obtenida. Considere factores tales como:

- Cualesquiera sorpresas. Esto podría ser información que invalide supuestos previamente tenidos o que contradiga otra evidencia.
- Cualesquiera temas, patrones o rarezas que puedan señalar un riesgo potencial. Esto podría incluir control interno débil, potencial de que la administración eluda los controles, posibles actividades fraudulentas, u otros riesgos de declaración equivocada material.

Finalmente, documente sus hallazgos y considere si han sido identificados nuevos riesgos (que entonces tendrían que ser valorados) o que se deban extender procedimientos adicionales de auditoría.