

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315

ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE IMPORTANCIA RELATIVA

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

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1-5
Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno	6-19
Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.....	20-99
Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa	100-119
Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y la administración	120-121
Documentación	122-123
Vigencia	124
Apéndice 1: Entendimiento de la entidad y su entorno	
Apéndice 2: Componentes del control interno	
Apéndice 3: Condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 "Obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno de los riesgos de representación errónea de importancia relativa" debe leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Revisión. Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados", que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar guías para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, y para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en una auditoría de estados financieros. La importancia de la evaluación del riesgo por el auditor como base para procedimientos adicionales, de auditoría se discute en la explicación del riesgo de auditoría en la *NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*.

2. El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La NIA 500, Evidencia de auditoría, requiere que el auditor utilice las aseveraciones en suficiente detalle para tener una base para la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para el diseño y desempeño de procedimientos adicionales de auditoría. Esta NIA requiere que el auditor haga evaluaciones del riesgo al nivel de estado financiero y de aseveración con base en un entendimiento apropiado de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La *NIA 330, "Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados"* discute la responsabilidad del auditor de determinar respuestas globales y de diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a las evaluaciones del riesgo. Los requisitos y guías de esta NIA se deben aplicar junto con los requisitos y guías de otras NIAs. En particular, en la *NIA 240, Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros*, se discuten lineamientos adicionales en relación con la responsabilidad del auditor de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

3. La siguiente es una visión general de los requisitos de esta norma:

- *Procedimientos de evaluación del riesgo Y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.* Esta sección explica los procedimientos de auditoría que se requiere al auditor que realice para obtener el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno (procedimientos de evaluación del riesgo). También requiere la discusión entre el equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa.
- *Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.* Esta sección requiere que el auditor entienda aspectos especificados de la entidad y su entorno. Ni componentes de su control interno, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

- *Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.* Esta sección requiere que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea, de importancia relativa al nivel de estado financiero y de aseveración. El auditor:

- Identifica los riesgos al considerar la entidad y su entorno, incluyendo controles relevantes, y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;

- Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración; y

- Considera la importancia y probabilidad de los riesgos.

- Esta sección también requiere que el auditor determine si cualesquiera de los riesgos evaluados son riesgos importantes que requieran consideración especial de auditoría o riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría. Se requiere que el auditor evalúe el diseño de los controles de la entidad, incluyendo actividades de control relevantes, sobre dichos riesgos y que determine si se han implementado.

- *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y con la administración.* Esta sección trata de asuntos relativos al control interno que el comunicador comunica a los encargados del gobierno corporativo y la administración

- *Documentación.* Esta sección establece los requisitos de documentación relacionados.

4. Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno es un aspecto esencial del desempeño de una auditoría de acuerdo con NIAs. En particular, dicho entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce juicio profesional acerca de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos a lo largo de la auditoría; por ejemplo, cuando:
a lo largo de la auditoría.- por ejemplo, cuando:

- Establece la importancia relativa y evalúa si el juicio sobre importancia relativa siendo apropiado al avanzar la auditoría;

- Considera lo apropiado de la selección y aplicación de políticas contables y lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros;

- Identifica áreas donde pueden ser necesarias consideraciones especiales de auditoría, por ejemplo, transacciones de partes relacionadas, lo apropiado del uso del supuesto de negocio en marcha por la administración, o al considerar

el propósito de negocio de las transacciones;

- Desarrolla expectativas para su uso cuando realice procedimientos analíticos;
- Diseña y realiza procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo; y
- Evalúa lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida, tal como lo apropiado de los supuestos y de las representaciones orales y escritas de la administración.

El auditor usa el juicio profesional para determinar el grado requerido de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La principal consideración del auditor es si el entendimiento que se ha obtenido es suficiente para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La profundidad del entendimiento general que requiere el auditor al desempeñar la auditoría es menor que la que posee la administración para manejar la entidad.

Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno

6. Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno, es un proceso continuo, dinámico de compilación, actualización y análisis de información en toda la auditoría. Según se describe en la NIA 500, los procedimientos de auditoría para obtener un entendimiento se conocen como "procedimientos de evaluación del riesgo" porque algo de la información que se obtiene al desempeñar estos procedimientos puede usarse por el auditor como evidencia de auditoría para soportar las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Además, al realizar los procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones y aseveraciones relacionadas y sobre la efectividad operativa de los controles, aun cuando dichos procedimientos de auditoría no fueran planeados específicamente como procedimientos sustantivos o como pruebas de controles. El auditor puede decidir también realizar procedimientos sustantivos o pruebas de controles junto con procedimientos de evaluación del riesgo porque sea eficiente hacerlo así.

Procedimientos de evaluación del riesgo

7. El auditor deberá realizar los siguientes procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno:

- (a) Investigaciones con la administración y otros dentro de la entidad;
- (b) Procedimientos analíticos; y
- (c) Observación e inspección.

No se requiere que el auditor realice todos los procedimientos de evaluación del riesgo descritos antes para cada aspecto del entendimiento expuesto en el párrafo 20. Sin embargo, todos los procedimientos de evaluación del riesgo los realiza el auditor en el curso de obtener el entendimiento requerido.

8. Además, el auditor realiza otros procedimientos de auditoría donde la información obtenida pueda ser útil para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, el auditor puede considerar hacer investigaciones con el asesor legal externo de la entidad o con expertos en valuación que haya usado la entidad. También puede ser útil para obtener información sobre la entidad, revisar información obtenida de fuentes externas como informes de analistas, bancos o agencias calificadoras, revistas de comercio o economía; o publicaciones reguladoras o financieras.

9. Aunque mucha de la información que obtiene el auditor por las investigaciones puede obtenerse de la administración y de los responsables de la información financiera, las investigaciones con otros dentro de la entidad, como personal de producción y de auditoría interna, y otros empleados con diferentes niveles de autoridad, puede ser útil para dar al auditor una diferente perspectiva para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Para determinar con quienes más, dentro de la entidad, puede hacer investigaciones y la extensión de las mismas, el auditor considera qué información puede obtenerse que le ayude a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo:

- Las investigaciones dirigidas a los encargados del gobierno corporativo pueden ayudar al auditor a entender el entorno en que se preparan los estados financieros.
- Las investigaciones dirigidas al personal de auditoría interna pueden relacionarse con sus actividades respecto del diseño y efectividad del control interno de la entidad y si la administración ha respondido satisfactoriamente a cualquier resultado de estas actividades.
- Las investigaciones con empleados implicados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar lo apropiado de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.

- Las investigaciones dirigidas al asesor legal interno pueden relacionarse con asuntos como litigios, cumplimiento de leyes y reglamentos, conocimiento de fraude o sospecha de fraude que a la entidad, garantías, obligaciones posteriores a las ventas, arreglos (como negocios conjuntos) con socios de negocios y el significado de los términos de los contratos.
- Las investigaciones dirigidas a personal de mercadotecnia o ventas pueden relacionarse con cambios en las estrategias de mercadotecnia de la entidad, tendencias de ventas o arreglos contractuales con sus clientes.

10. Los procedimientos analíticos pueden ser útiles para identificar la existencia de transacciones o hechos inusuales, y cantidades, coeficientes y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones para los estados financieros y de auditoría. Al realizar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor desarrolla expectativas sobre plausibles relaciones que razonablemente puedan existir. Cuando las comparaciones de dichas expectativas con los montos registrados o coeficientes desarrollados de los montos registrados producen relaciones inusuales o inesperadas, el auditor considera estos resultados al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, cuando estos procedimientos analíticos usan datos agregados a un alto nivel (lo cual es a menudo la situación) los resultados de esos procedimientos analíticos sólo proporcionan una indicación inicial general sobre si puede existir una representación errónea de importancia relativa. Consecuentemente, el auditor considera los resultados de dichos procedimientos analíticos junto con otra información compilada al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Ver la NIA 520, Procedimientos Analíticos, para guías adicionales sobre el uso de los procedimientos analíticos.

11. La observación e inspección pueden apoyar las investigaciones con la administración y con otros, y también dar información sobre la entidad y su entorno. Estos procedimientos de auditoría ordinariamente incluyen lo siguiente:

- Observación de actividades y operaciones de la entidad.
- Inspección de documentos (como planes y estrategias del negocio), registros y manuales de control interno.
- Lectura de informes preparados por la administración (como informes trimestrales de la administración y estados financieros provisionales) y los encargados del gobierno corporativo (como minutas de las reuniones del consejo de directores).
- Visitas a las instalaciones y plantas de la entidad.

- Rastreo de transacciones relevantes para la información financiera, a través del sistema de información (revisiones).

12. Cuando el auditor se propone usar información sobre la entidad y su entorno obtenida en periodos anteriores, el auditor deberá determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información para la auditoría actual. Para trabajos continuos, la experiencia previa del auditor con la entidad contribuye al entendimiento de la misma. Por ejemplo, los procedimientos de auditoría realizados en auditorías previas ordinariamente proporcionan evidencia de auditoría sobre la estructura organizacional de la entidad, su negocio y controles, así como información sobre representaciones erróneas pasadas y si fueron corregidas o no oportunamente. Lo que ayuda al auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en la actual auditoría. Sin embargo, esta información puede haberse hecho irrelevante por cambios en la entidad o su entorno. El auditor hace investigaciones y realiza otros procedimientos de auditoría apropiados, como sesiones de revisión de los sistemas, para determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información.

13. Cuando sea relevante para el auditor, éste considera otra información como la obtenida del proceso de aceptación o continuación del cliente del auditor o, donde sea factible, la experiencia obtenida en otros trabajos desarrollados para la entidad, por ejemplo, trabajos para revisar información financiera provisional.

Discusión entre el equipo del trabajo

14. Los miembros del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros a representaciones erróneas de importancia relativa.

15. El objetivo de esta discusión es que los miembros del equipo del trabajo obtengan un mejor entendimiento del potencial de representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros resultantes de fraude o error en las áreas específicas que se les asignen, y entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que realizan pueden afectar a otros aspectos de la auditoría incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.

16. La discusión brinda una oportunidad para que los miembros más experimentados del equipo del trabajo, incluyendo al socio del trabajo, compartan su comprensión profunda basada en su conocimiento de la entidad. Y para que los miembros del equipo intercambien información sobre los riesgos de negocio a los que está sujeta la entidad y sobre cómo y dónde podrían ser susceptibles los estados financieros a representación errónea de importancia relativa. Según requiere la NIA 240, se da particular énfasis a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude. La discusión también se refiere al marco de referencia

de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad.

17. Se usa el juicio profesional para determinar cuáles miembros del equipo del trabajo se incluyen en la discusión. Cómo y cuándo ocurre ésta y la extensión de la misma. Los miembros clave del equipo del trabajo ordinariamente están implicados en la discusión; sin embargo, no es necesario que todos los miembros del equipo tengan un conocimiento integral de todos los aspectos de la auditoría. Las funciones, experiencia y necesidades de información de los miembros del equipo del trabajo influyen en la extensión de la discusión. En una auditoría en muchas localidades, por ejemplo, puede haber múltiples discusiones que impliquen a los miembros clave del equipo del trabajo en cada localidad importante. Otro factor a considerar al planear las discusiones es si se debe incluir a los expertos asignados al equipo del trabajo. Por ejemplo, el auditor puede determinar que se necesita incluir a un profesional especializado en tecnología de la información (TI), o con otras habilidades, en el equipo del trabajo y, por lo tanto, incluye a dicha persona en la discusión.

18. Según requiere la NIA 200, el auditor planea y desempeña la auditoría con una actitud de escepticismo profesional. La discusión entre los miembros del equipo del trabajo enfatiza la necesidad de mantener el escepticismo profesional en todo el trabajo, estar alerta a la información u otras condiciones que indiquen que puede haber ocurrido una representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error, y ser rigurosos en el seguimiento de dichas condiciones.

19. Dependiendo de las circunstancias de la auditoría, puede haber discusiones adicionales para facilitar el intercambio continuo de información entre los miembros del equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones erróneas de importancia relativa. El propósito es que los miembros del equipo del trabajo comuniquen y compartan información obtenida a lo largo de la auditoría que pueda afectar la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error, o a los procedimientos de auditoría realizados para atender a los riesgos.

Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno

20. El entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor consiste de un entendimiento de los siguientes aspectos:

- (a) Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.
- (b) Naturaleza de la entidad, incluyendo la selección y aplicación de políticas contables por la entidad.
- (c) Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan

dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.

(d) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.

(e) Control interno.

El Apéndice 1 contiene ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, relativos a las categorías (a) a (d) anteriores. El Apéndice 2 contiene una explicación detallada de los componentes del control interno.

21. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación del riesgo que se realizan dependen de las circunstancias del trabajo, tales como el tamaño y complejidad de la entidad y la experiencia del auditor con ella. Además, es particularmente importante identificar cambios importantes en cualquiera de los aspectos anteriores de la entidad respecto de periodos anteriores para obtener un entendimiento de la entidad suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el de referencia de información financiera aplicable

22. El auditor deberá obtener un entendimiento de los factores relevantes de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable. Estos factores incluyen condiciones de la industria tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y desarrollos tecnológicos; el entorno de regulación que abarca, entre otros asuntos, el marco de referencia de información financiera el entorno legal y político, y los requisitos ambientales que afectan a la industria y a la entidad; y otros factores externos como las condiciones económicas generales. Ver la NIA 250. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros, para requisitos adicionales relacionados con el marco de referencia legal y reglamentario aplicable a la entidad y a la industria.

23. La industria en que opera la entidad puede dar origen a riesgos específicos de representación errónea de importancia relativa originada por la naturaleza del negocio o el grado de regulación. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones importantes de ingresos y costos que den lugar a riesgos de representación errónea de importancia relativa. En tales casos, el auditor considera si el equipo de trabajo incluye miembros con conocimiento y experiencia relevantes suficientes.

24. Los requisitos legales y reglamentarios a menudo determinan el marco de referencia de información financiera aplicable a usarse por la administración para preparar los estados financieros de la entidad. En la mayoría de los casos,

el marco de referencia de información financiera aplicable será el de la jurisdicción en que la entidad está registrada u opera y en que el auditor tiene su base, y el auditor y la entidad tendrán un entendimiento común de dicho marco de referencia. En algunos casos, puede no haber marco de referencia local de información financiera, en cuyo caso la selección de la entidad se gobernará por la práctica local, práctica de la industria, necesidades del usuario, u otros factores. Por ejemplo, los competidores de la entidad pueden aplicar Normas de Información Financiera Internacionales (NIFIs) y la entidad puede determinar que las NIFIs son también apropiadas para sus requerimientos de información financiera. El auditor considera si las regulaciones locales especifican ciertos requisitos de información financiera para la industria en que opera la entidad, ya que los estados financieros pueden estar representados erróneamente en una manera de importancia relativa en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable si la administración no prepara los estados financieros de acuerdo con dicha regulaciones.

Naturaleza de la entidad

25. El auditor deberá obtener un entendimiento de la naturaleza de la entidad. La naturaleza de una entidad se refiere a las operaciones de la entidad, su propiedad v gobierno, los tipos de inversión que está haciendo y que planea hacer, la manera en que está estructurada la entidad y cómo se financia. Un entendimiento de la naturaleza de una entidad hace posible al auditor entender las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que se esperan en los estados financieros.

26. La entidad puede tener una estructura compleja con subsidiarias u otros componentes en múltiples localidades. Además de las dificultades de consolidación en esos casos, otros problemas de las estructuras complejas que pueden dar origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa incluyen: la asignación del crédito mercantil a segmentos del negocio y su deterioro; si las inversiones son negocios conjuntos, subsidiarias, o inversiones contabilizadas que usan el método de participación; y si las entidades de propósito especial se contabilizan de manera apropiada.

27. Un entendimiento de la propiedad y de las relaciones entre dueños y otras personas o entidades es también importante para determinar si se han identificado transacciones de partes relacionadas y si se han contabilizado de manera apropiada. La NIA 550, Partes Relacionadas proporciona guías adicionales sobre las consideraciones relevantes del auditor para las partes relacionadas.

28. El auditor deberá obtener un entendimiento de la selección y aplicación de políticas contables por la entidad y considerar si son apropiadas para su negocio y consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y con políticas contables usadas en la industria relevante. El entendimiento abarca

los métodos que la entidad usa para contabilizar las transacciones importantes e inusuales; el efecto de las políticas contables importantes en áreas de controversia o emergentes para las que hay una carencia de guías autorizadas o de consenso; y cambios en las políticas contables de la entidad. El auditor también identifica las normas y regulaciones de información financiera que sean nuevas para la entidad y considera cuándo y cómo adoptará la entidad esos requisitos. Donde la entidad haya cambiado su selección de, o método de aplicar, una política contable importante, el auditor considera las razones para el cambio y si es apropiado y consistente con los requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable.

29. La presentación de estados financieros en conformidad con el marco de referencia de información financiera aplicable incluye la revelación adecuada de asuntos de importancia relativa. Estos asuntos se relacionan con la forma, arreglo y contenido de los estados financieros y sus notas anexas, incluyendo, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalles, la clasificación de partidas en los estados y la base de las cantidades declaradas. El auditor considera si la entidad ha revelado un asunto particular de manera apropiada a la luz de las circunstancias y hechos de los que tiene conocimiento el auditor en ese momento.

Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados

30. El auditor deberá obtener un entendimiento de los objetivos y estrategias de la entidad, y de los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros. La entidad conduce su negocio en el contexto de los factores de la regulación y de otros factores internos y externos. Para responder a factores, la administración de la entidad o los encargados del gobierno corporativo definen objetivos, que son los planes generales para la entidad. Las son los enfoques operacionales con los que la administración se propone lograr sus objetivos. Los riesgos de negocio son resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o faltas de acción importantes que puedan afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o de establecer objetivos y estrategias no apropiados. Así cambia el ambiente externo, la conducción de los negocios de la entidad también es dinámica y las estrategias y objetivos de la entidad cambian con el tiempo.

31, El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, aunque incluye a éste último. El riesgo de negocio puede surgir de manera particular por el cambio o complejidad, aunque no reconoce la necesidad de cambio puede también dar origen al riesgo. Puede surgir cambio, por ejemplo, del desarrollo de nuevos productos que puedan fracasar; de un mercado inadecuado, aunque se desarrolle de manera exitosa; o de fallas cuyo resultado pueda ser un riesgo de

responsabilidad y de reputación. Un entendimiento de los riesgos de negocio incrementa la probabilidad de identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, el auditor no tiene responsabilidad de identificar o evaluar todos los riesgos de negocio.

32. La mayoría de los riesgos de negocio eventualmente tendrán consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Sin embargo, no todos los riesgos de negocio dan origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata para el riesgo de representación errónea de importancia relativa para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones al nivel de aseveración o para los estados financieros como un todo. Por ejemplo, el riesgo de negocio que se origina en una base de clientes que se reduce debido a la consolidación de la industria puede aumentar el riesgo de representación errónea asociado con la valuación de cuentas por cobrar. Sin embargo, el mismo riesgo, particularmente en combinación con una economía en contracción, puede también tener una consecuencia a largo plazo, lo que el auditor considera cuando evalúa lo apropiado del supuesto de negocio en marcha. La consideración del auditor sobre si un riesgo de negocio puede dar como resultado representación errónea de importancia relativa se hace, por lo tanto, a la luz de las circunstancias de la entidad. En el apéndice 3 se dan ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa.

33. Generalmente la administración identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para tratarlos. Este proceso de evaluación del riesgo es parte del control interno y se discute en los párrafos 76-79.

34. Las entidades pequeñas a menudo no establecen sus objetivos y estrategias ni administran los riesgos de negocio relacionados, mediante planes o procesos formales. En muchos casos puede no haber documentación de estos asuntos. En estas entidades, el entendimiento del auditor se obtiene ordinariamente mediante investigaciones con la administración y observación de cómo responde la entidad a estos asuntos.

Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad

35. El auditor deberá obtener un entendimiento de la medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Las medidas del desempeño y su revisión indican al auditor aspectos del desempeño de la entidad que la administración y otros consideran de importancia. Las medidas de desempeño, ya sean externas o internas, crean presiones sobre la entidad que, a su vez, pueden motivar a la administración a emprender acciones para mejorar el desempeño del negocio o para representar erróneamente los estados financieros. Obtener un entendimiento de las medidas de desempeño de la entidad, ayuda al auditor a considerar si esas presiones dan como resultado acciones de la administración

que puedan haber aumentado los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

36. La medición y revisión por la administración del desempeño financiero de la entidad debe distinguirse del monitoreo de controles (discutido como un componente del control interno en los párrafos 96-99), aunque sus propósitos puedan traslaparse. El monitoreo de controles, sin embargo, se interesa específicamente en la operación efectiva del control interno mediante la consideración de información sobre el control. La medición y revisión del desempeño se dirige a si el desempeño del negocio cumple con los objetivos establecidos por la administración (o terceros), pero en algunos casos los indicadores de desempeño también proporcionan información que hace posible a la administración identificar deficiencias en el control interno.

37. La información generada internamente que usa la administración para ese fin puede incluir indicadores clave de desempeño (financieros y no financieros), presupuestos, análisis de desviaciones, información por segmentos e informes de desempeño divisional, departamental o de otro nivel, y comparaciones del desempeño de una entidad con el de los competidores. El desempeño financiero de la entidad puede medirse y revisarse también por partes externas. Por ejemplo, la información externa como informes de analistas e informes de agencias calificadoras de crédito puede proporcionar información útil para el entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor. Estos informes a menudo se obtienen de la entidad que se audita.

38. Las medidas internas pueden señalar resultados inesperados o tendencias que requieran investigación de la administración con otros para determinar su causa y tomar acción correctiva (incluyendo, en algunos casos, la detección y corrección oportunas de representaciones erróneas). Las medidas de desempeño pueden también indicar al auditor un riesgo de representación errónea de información relacionada con los estados financieros. Por ejemplo, las medidas de desempeño que la entidad tiene un crecimiento o rentabilidad inusualmente rápidos cuando se compara con el de otras entidades en la misma industria. Esta información, particularmente si se combina con otros factores como un bono basado en desempeño o remuneración por incentivos, puede indicar el riesgo potencial de sesgo de la administración en la preparación de los estados financieros.

39. Mucha de la información usada en la medición del desempeño puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la administración asume que los datos usados para revisar el desempeño de la entidad son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas sobre el desempeño. Cuando el auditor se propone hacer uso de las medidas de desempeño para fines de la auditoría (por ejemplo, para procedimientos analíticos), el auditor considera si la información relacionada con

la revisión del desempeño de la entidad por la administración proporciona una base confiable y es suficientemente precisa para tal propósito. Si hace uso de medidas de desempeño, el auditor considera si son bastante precisas para detectar representaciones erróneas de importancia relativa.

40. Las entidades pequeñas ordinariamente no tienen procesos formales para medir y revisar el desempeño financiero de la entidad. La administración, sin embargo, a menudo confía en ciertos indicadores clave cuyo conocimiento y experiencia del negocio le sugieren como bases confiables para evaluar el desempeño financiero y emprender la acción apropiada.

Control interno

41. El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría. El auditor usa el entendimiento del control interno para identificar los tipos de representaciones erróneas potenciales, considerar factores que afectan a los riesgos de representación errónea de importancia relativa, y diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría. El control interno relevante para la auditoría se discute en los párrafos 47-53, más adelante. Además, la profundidad del entendimiento se discute en los párrafos 54-56, más adelante.

42. El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los encargados del gobierno corporativa la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos.

43. El control interno, según se discute en esta NIA, consiste de los siguientes componentes:

- (a) El ambiente de control.
- (b) El proceso de evaluación del riesgo por la entidad.
- (c) El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación.
- (d) Actividades de control.
- (e) Monitoreo de controles.

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

44. La división del control interno en los cinco componentes proporciona un marco de referencia útil para que los auditores consideren cómo pueden afectar la auditoría los diferentes aspectos del control interno de una entidad. La división no necesariamente refleja cómo considera e implementa una entidad el control interno. También, la principal consideración del auditor es si, y cómo, un control específico previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones, y sus aseveraciones relacionadas, más que su clasificación en cualquier componente particular. En consecuencia, los auditores pueden usar terminología o marcos de referencia diferentes de los usados en esta NIA, para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, siempre y cuando se atienda a todos los componentes descritos en esta NIA.

45. La forma en que se diseña e implementa el control interno varía con el tamaño y complejidad de una entidad. Específicamente, las entidades pequeñas pueden usar medios menos formales y procesos y procedimientos más sencillos para lograr sus objetivos. Por ejemplo, las entidades pequeñas con implicación activa de la administración en el proceso de información financiera pueden no tener descripciones extensas de procedimientos contables o políticas detalladas por escrito. Para algunas entidades, en particular entidades muy pequeñas, el gerente-dueño puede desempeñar funciones que en una entidad mayor se consideraría que pertenecen a varios de los componentes del control interno. Por lo tanto, los componentes del control interno pueden no distinguirse claramente dentro de las entidades pequeñas, pero sus fines subyacentes son igualmente válidos.

46. Para fines de esta NIA, el término "control interno" abarca los cinco componentes del control interno establecidas antes. Además, el término "controles" se refiere a uno o más de los componentes, o cualquiera de sus aspectos.

Controles relevantes para la auditoría

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

48. Ordinariamente, los controles que son relevantes para una auditoría son pertinentes al objetivo de la entidad de preparar estados financieros para fines externos que den un punto de vista verdadero y razonable (o se presenten razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de

referencia de información financiera aplicable y la administración del riesgo que puede dar origen a una representación errónea de importancia relativa en dichos estados financieros. Es un caso de juicio profesional del auditor, sujeto a los requisitos de esta NIA, si un control, en lo individual o en combinación con otros, es relevante para las consideraciones del auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y al diseñar y desempeñar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados. Al ejercer ese juicio, el auditor considera las circunstancias, el componente aplicable y factores como los siguientes:

- . El juicio del auditor sobre la importancia relativa.
- El tamaño de la entidad.
- La naturaleza del negocio de la entidad, incluyendo su organización y características de propiedad.
- La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
- Requisitos legales y reglamentarios aplicables.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que son parte del control interno de la entidad, incluyendo el uso de organizaciones de servicios.

49. Los controles sobre la integridad y exactitud de la información producida por la entidad pueden ser también relevantes para la auditoría si el auditor se propone hacer uso de la información para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales. La experiencia previa del auditor con la entidad y la información obtenida para entender la entidad y su entorno a lo largo de la auditoría, ayudan al auditor a identificar los controles relevantes para la auditoría. Más aún, aunque el control interno se aplique a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades de operación o procesos de negocios, puede no ser relevante para la auditoría un entendimiento del control interno relativo a cada una de las unidades de operación y procesos de negocios de la entidad.

50. Los controles relativos a objetivos de operaciones y cumplimiento pueden, sin embargo, ser relevantes para una auditoría si son pertinentes a datos que el auditor evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, pueden ser relevantes para una auditoría, los controles pertinentes a datos no financieros que el auditor usa en procedimientos analíticos, como estadísticas de producción, o controles para detectar incumplimiento de leyes y reglamentaciones que puedan tener un efecto directo y de importancia relativa en los estados financieros. como controles sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos de impuestos usados para determinar las provisiones para el impuesto sobre la renta. pueden ser relevantes para la auditoría.

51. Una entidad generalmente tiene controles relativos a objetivos que no son relevantes para una auditoría y, por lo tanto, no necesitan considerarse. Por ejemplo, una entidad puede apoyarse en un sistema sofisticado de controles automatizados para proporcionar operaciones eficientes y efectivas (como el sistema automatizado de controles de una línea aérea comercial para mantener programación de vuelos), pero estos controles ordinariamente no serían relevantes para la auditoría.

52. El control interno sobre salvaguarda de activos sobre adquisición, uso, o disposición no autorizados, puede incluir controles relativos a objetivos de información financiera y de operaciones. Para obtener un entendimiento de cada uno de los componentes del control interno, la consideración del auditor de los controles de salvaguarda generalmente se limita a los que son relevantes para la confiabilidad de la información financiera. Por ejemplo, el uso de controles de acceso, como contraseñas, que limitan el acceso a los datos y programas que procesan los desembolsos de efectivo puede ser relevante para una auditoría de estados financieros. A la inversa, los controles para prevenir el uso excesivo de materiales de la producción generalmente no son relevantes para una auditoría de estados financieros.

53. Pueden existir controles relevantes para la auditoría en cualquiera de los componentes del control interno y, más adelante, se incluye una discusión adicional de controles relevantes a la auditoría bajo el encabezado de cada componente del control interno. Además, los párrafos 113 y 115 discuten ciertos riesgos para los que se requiere que el auditor evalúe el diseño de los controles de la entidad sobre dichos riesgos y determine si se han implementado.

Profundidad del entendimiento del control interno

54. Obtener un entendimiento del control interno implica evaluar el diseño de un control y determinar si se ha implementado. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, individualmente o en combinación con otros controles, tiene la capacidad de prevenir, o detectar y corregir, de manera efectiva representaciones erróneas de importancia relativa. Más adelante hay explicaciones adicionales en la discusión de cada componente del control interno. Implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está usando. El auditor considera el diseño de un control para determinar si considera su implementación. Un control diseñado de manera no apropiada puede representar una debilidad de importancia relativa en el control y el auditor considera si debe comunicar esto a los encargados del mando (gobierno corporativo) y a la administración según requiere el párrafo 120.

55. Los procedimientos de evaluación del riesgo para obtener evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir investigar con personal de la entidad, observar la aplicación de controles

específicos, inspeccionar documentos e informes, y rastrear transacciones a través del sistema de información que sean relevantes a la información financiera. La investigación por sí sola no es suficiente para evaluar el diseño de un control relevante para una auditoría y para determinar si se ha implementado.

56. Obtener un entendimiento de los controles de una entidad no es suficiente para que sirva como prueba de la efectividad operativa de los controles, a menos que haya algo de automatización que disponga la aplicación consistente de la operación del control (más adelante, se describen los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la auditoría). Por ejemplo, obtener evidencia de auditoría sobre la implementación de un control operado manualmente en un momento determinado, no proporciona evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa del control en otros momentos durante el periodo que se audita. Sin embargo, la TI hace posible a una entidad procesar grandes volúmenes de datos de manera consistente y amplía la capacidad de la entidad de monitorear el desempeño de las actividades de control y de lograr la segregación efectiva de deberes al implementar controles de seguridad en las aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación. Por lo tanto, debido a la consistencia inherente del procesamiento con TI, realizar procedimientos de auditoría para determinar si un control automático se ha implementado puede servir como prueba de la efectividad operativa de ese control, dependiendo de la evaluación y pruebas de controles por el auditor como los de cambios en programas. La NIA 330 describe con más detalle las pruebas de efectividad de operación de los controles.

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

57. La mayoría de las entidades hacen uso de sistemas de TI para fines de información financiera y de operaciones. Sin embargo, aun cuando se use extensamente TI, habrá elementos manuales en los sistemas. El equilibrio entre elementos manuales y automatizados varía. En ciertos casos, como en entidades pequeñas menos complejas, los sistemas pueden ser principalmente manuales. En otros casos, el grado de automatización puede variar con algunos sistemas sustancialmente automatizados con pocos elementos manuales relacionados y otros, aun dentro de la misma entidad, predominantemente manuales. Como resultado, es probable que el sistema de control interno de una entidad contenga elementos manuales y automatizados, cuyas características sean relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor y los procedimientos adicionales de auditoría que se basan en esta evaluación.

58. El uso de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta la manera en que las transacciones se inician, registran, procesan e informan. Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos como aprobaciones y revisiones de actividades, y conciliaciones y seguimiento de partidas de conciliación. alternativamente, una entidad puede usar procedi-

mientos automatizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico sustituyen documentos de papel como órdenes de compra, facturas, documentos de embarque y registros de contabilidad relacionados. Los controles en sistemas de TI consisten de una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas de computadora) y controles manuales. Más aún, los controles manuales pueden ser independientes de TI, pueden usar información producida por TI, o pueden estar limitados a monitorear el funcionamiento efectivo de TI y de los controles automatizados y a manejar las excepciones. Cuando se usa TI para iniciar, registrar, procesar o informar transacciones, u otros datos financieros para inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes aseveraciones para cuentas de importancia relativa o pueden ser críticos para el funcionamiento efectivo de los controles manuales que dependan de TI. La mezcla de controles manuales y automatizados en una entidad varía con la naturaleza y complejidad del uso de TI por la entidad.

59. Generalmente, la TI proporciona beneficios potenciales de efectividad y eficiencia para el control interno de una entidad porque hace posible que la misma:

- Aplique de manera consistente reglas de negocios predefinidas y realice cálculos complejos al procesar grandes volúmenes de transacciones o datos;
 - Mejore la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
 - Facilite el análisis adicional de información;
- Amplíe la capacidad de monitorear el desempeño de las actividades de la entidad y sus políticas y procedimientos;
- Reduzca el riesgo de que se burlen los controles; y
- Aumente la capacidad de lograr una efectiva segregación de deberes al implementar controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación.

60. La TI también presenta riesgos específicos al control interno de una entidad. incluyendo los siguientes:

- Dependencia de sistemas o programas que procesen los datos de una manera no exacta o que procesen datos no exactos. o ambas cosas.
- Acceso no autorizado a datos que puedan dar como resultado destrucción de datos o cambios no apropiados a los mismos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o registro inexacto de transac-

ciones. Pueden surgir riesgos particulares cuando múltiples usuarios tienen acceso a una base común de datos.

- La posibilidad de que personal de TI obtenga privilegios de acceso más allá de los necesarios para desempeñar sus deberes asignados, faltando, por lo tanto, a la segregación de deberes.
- Cambios no autorizados a datos en los archivos maestros.
- Cambios no autorizados a sistemas o programas.
- Dejar de hacer los cambios necesarios a sistemas o programas.
- Intervención manual inapropiada.
- Potencial pérdida de datos o incapacidad de acceder a los datos según se requiere.

61. Los aspectos manuales de los sistemas pueden ser más adecuados donde se requiera juicio y discreción como para las circunstancias siguientes:

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

62. Los controles manuales son desempeñados por personas y, por lo tanto presentan riesgos específicos al control interno de la entidad. Los controles manuales pueden ser menos confiables que los controles automatizados porque pueden ser más fácilmente burlados, ignorados o sobrepasados y son también más propensos a errores y equivocaciones simples. Por lo tanto, no puede asumirse la consistencia de la aplicación de un elemento manual del control. Los sistemas manuales pueden ser menos adecuados para lo siguiente:

- Alto volumen de transacciones o transacciones recurrentes, o en situaciones donde errores que pueden anticiparse o predecirse puedan prevenirse o detectarse por parámetros de control que son automatizados.
- Actividades del control donde las maneras específicas de desempeñar el control puedan diseñarse y automatizarse de manera adecuada.

63. La extensión y naturaleza de los riesgos para el control interno varían

dependiendo de la naturaleza y características del sistema de información de la entidad. Por lo tanto, para entender el control interno, el auditor considera si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan por el uso de TI o sistemas manuales estableciendo controles efectivos.

Limitaciones del control interno

64. El control interno, no importa lo bien diseñado y operado que esté, puede proporcionar a una entidad sólo una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de información financiera de la entidad. La probabilidad de logro se afecta por las limitaciones inherentes al control interno. Éstas incluyen las realidades relativas a que el juicio humano en la toma de decisiones puede ser errado y que pueden ocurrir fallas en el control interno debido a errores humanos, errores o equivocaciones. Por ejemplo, si el personal del sistema de una entidad no entiende completamente cómo procesa las transacciones de ventas un sistema de entrada de pedidos, pueden diseñar erróneamente cambios al sistema para procesar transacciones de ventas para una nueva línea de productos. Por otra parte, estos cambios pueden estar correctamente diseñados pero ser malentendidos por las personas que traducen el diseño al código del programa. Pueden también ocurrir errores en el uso de información producida por TI. Por ejemplo, pueden diseñarse controles automatizados para informar transacciones por encima de una cantidad especificada para una revisión de la administración, pero las personas responsables de conducir la revisión pueden no entender el propósito de estos informes y, consecuentemente, pueden dejar de revisarlos o no investigar las partidas inusuales.

65. Adicionalmente, los controles pueden ser evitados por la colusión de dos o más personas o porque la administración inapropiadamente sobrepasa el control interno. Por ejemplo, la administración puede participar en arreglos marginales con los clientes, que alteren los términos y condiciones de los contratos estándar de ventas de la entidad, lo que puede dar como resultado un reconocimiento impropio de ingresos. También pueden sobrepasarse o incapacitarse las verificaciones de emisión de cheques en un programa de software que se diseñan para identificar e informar transacciones que excedan de límites de crédito especificados.

66. Las entidades pequeñas a menudo tienen menos empleados, lo cual puede limitar la extensión en que es factible la segregación de deberes. Sin embargo, para áreas clave, aun en una entidad muy pequeña, puede ser factible implementar algún grado de segregación de deberes u otra forma de controles no sofisticados pero efectivos. El potencial de que el gerente dueño sobrepase los controles depende en alto grado del ambiente de control y, en particular, de las actitudes del gerente dueño sobre la importancia del control interno.

Ambiente de control

67. El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente de control. El ambiente de control incluye las funciones de gobierno corporativo y administración, y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración en lo concerniente al control interno de la entidad y su importancia en la misma. El ambiente de control marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, y brinda disciplina y estructura.

63. La principal responsabilidad por la prevención y detección de fraude y error descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo como en la administración de una entidad. Al evaluar el diseño del ambiente de control y determinar si se ha implementado, el auditor entiende cómo la administración, con la supervisión de los encargados del gobierno corporativo, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y conducta ética, y ha establecido los controles apropiados para prevenir y detectar el fraude y error dentro de la entidad.

69. Al evaluar el diseño del ambiente de control de la entidad, el auditor considera los siguientes elementos y cómo se han incorporado en los procesos de la entidad:

(a) Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos - elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de los controles.

(b) Compromiso hacia la competencia – consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en habilidades y conocimiento requeridos.

(c) Participación por parte de los encargados del gobierno corporativo - independencia de la administración. su experiencia y estatura, el grado de su implicación y escrutinio de las actividades, la información que reciben, el grado al que plantean y dan seguimiento a cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos.

(d) Filosofía y estilo operativo de la administración - el enfoque de la administración para tomar y administrar riesgos de negocio, y actitudes y acciones de la administración hacia las funciones de información financiera, procesamiento de información, y contabilidad y personal.

(e) Estructura organizacional - el marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan las actividades de una entidad para lograr sus objetivos.

(f) Asignación de autoridad y responsabilidad - cómo se asignan la autoridad y

responsabilidad por las actividades operativas, y cómo se establecen las relaciones de información y jerarquías de autorización.

(g) Políticas y prácticas de recursos humanos - reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones correctivas.

70. Al entender los elementos del ambiente de control, el auditor también considera si se han implementado. Ordinariamente, el auditor obtiene evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación del riesgo, por ejemplo, corroborar las investigaciones a través de la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, mediante las investigaciones con la administración y empleados, el auditor puede obtener un entendimiento de cómo comunica la administración a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y conducta ética. El auditor determina si los controles se han implementado, considerando, por ejemplo, si la administración ha establecido un código formal de conducta y si actúa de manera tal que soporte el código o pase por alto las violaciones, o autorice excepciones al mismo.

71. La evidencia de auditoría para elementos del ambiente de control puede no estar disponible en forma de documentos, en particular para entidades pequeñas donde la comunicación entre la administración y demás personal puede ser informal; aunque efectiva. Por ejemplo, el compromiso de la administración hacia los valores éticos y la competencia a menudo se implementan mediante la conducta y actitud que demuestran en el manejo del negocio de la entidad y no en un código de conducta escrito. Consecuentemente, las actitudes de la administración, su conciencia y acciones son de particular importancia en el diseño del ambiente de control de una entidad pequeña. Además, el papel de los encargados del gobierno corporativo a menudo lo asume el gerente dueño donde no hay otros dueños.

72. Las responsabilidades generales de los encargados del gobierno corporativo se reconocen en códigos de prácticas y otras reglamentaciones o guías producidas para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Uno de los papeles, más no el único, de los encargados del gobierno corporativo es equilibrar las presiones sobre la administración en relación con la información financiera. Por ejemplo, la base para la remuneración de la administración puede poner énfasis en que la administración sobresalga en las conflictivas demandas de información financiera y beneficios percibidos por mejores resultados. Al entender el diseño del ambiente de control el auditor considera asuntos como la independencia de los directores y su capacidad para evaluar las acciones de la administración. El auditor también considera si hay un comité de auditoría que entienda las transacciones de negocios de la entidad y evalúe si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el

marco de referencia de información financiera aplicable.

73. La naturaleza del ambiente de control de una entidad es tal que tiene un efecto dominante en la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, los controles del gerente dueño pueden mitigar la falta de segregación de deberes en un negocio pequeño, o un consejo de directores activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo operativo de la administración de alto rango en entidades mayores. La evaluación del auditor del diseño del ambiente de control de la entidad, incluye considerar si las fuerzas de los elementos del ambiente de control dan de manera colectiva un fundamento apropiado para los otros componentes del control interno y no son socavados por las debilidades del ambiente de control. Por ejemplo, las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a la contratación de personal competente en finanzas, contabilidad y TI pueden no mitigar un fuerte sesgo por parte de la alta administración hacia la declaración exagerada de utilidades. Los cambios en el ambiente de control pueden afectar la relevancia de la información obtenida en auditorías anteriores. Por ejemplo, la decisión de la administración de comprometer suficientes recursos para atender a los riesgos de seguridad que presenta la TI puede afectar de manera adversa al control interno al permitir que se hagan cambios no apropiados a programas o datos de computadora, o al permitir que se procesen transacciones no autorizadas.

74. La existencia de un ambiente de control satisfactorio puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa y según, se explica en el párrafo 5 de la NIA 330, influye en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría. En particular, puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, aunque un ambiente de control satisfactorio no es un freno absoluto al fraude. A la inversa, las debilidades del ambiente de control pueden debilitar la efectividad de los controles y ser, por lo tanto, factores negativos en la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, en particular en relación con el fraude.

75. El ambiente de control en sí mismo no previene, o detecta y corrige, una representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas. El auditor, por lo tanto, ordinariamente considera el efecto de otros componentes junto con el ambiente de control cuando evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa; por ejemplo, el monitoreo de los controles y la operación de actividades de control específicas.

El proceso de evaluación del riesgo por la entidad

76. El auditor deberá obtener un entendimiento del proceso de la entidad para identificar riesgos de negocio relevantes para los objetivos de información

financiera y para decidir sobre acciones para atender a esos riesgos, y los resultados consecuentes. El proceso se describe como el “proceso de evaluación del riesgo por la entidad” y forma la base de cómo determina la administración los riesgos que hay que administrar.

77. Al evaluar el diseño e implementación del proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor determina cómo identifica la administración los riesgos de negocio relevantes para la información financiera, estima la importancia de los riesgos, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para administrarlos. Si el proceso de evaluación del riesgo por la entidad es apropiado a las circunstancias, ayuda al auditor a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

78. El auditor investiga sobre los riesgos de negocio que la administración ha identificado y considera si pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Durante la auditoría, el auditor puede identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa que la administración no haya identificado. En estos casos, el auditor considera si hubo un riesgo subyacente de algún tipo que debiera haberse identificado por el proceso de evaluación del riesgo de la entidad, y si es así, por qué ese proceso no lo hizo y si el proceso es el apropiado a sus circunstancias. Si, como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor lo comunica a los encargados del gobierno corporativo, según lo requiere el párrafo 120.

79. En una entidad pequeña, la administración puede no tener un proceso formal de evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 76. Para estas entidades, el auditor discute con la administración cómo se identifican los riesgos para el negocio por la administración y cómo se atiende a ellos.

Sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y comunicación

80. El sistema de información relevante a los objetivos de información financiera, que incluye el sistema contable, consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (así como los hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados.

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

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros.

- Los procedimientos, tanto en sistemas de TI como manuales, por los que se inician, registran, procesan e informan dichas transacciones en los estados financieros.
- Los registros contables relacionados, ya sea electrónicos o manuales. que soportan información y cuentas específicas en los estados financieros, respecto de iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones.
- Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones. distintos de clases de transacciones, que son importantes para los estados financieros.
- El proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes.

82. Al obtener este entendimiento, el auditor considera los procedimientos utilizados para transferir información de los sistemas de procesamiento de transacciones al libro mayor principal o sistemas de información financiera. El auditor también entiende los procedimientos de la entidad para capturar información relevante a la información financiera para hechos y condiciones distintos de las transacciones, como la depreciación y amortización de activos y cambios en la probabilidad de cobro de cuentas por cobrar.

83. El sistema de información de una entidad típicamente incluye el uso de asiento, estándar en el diario que se requieren de manera recurrente para registrar transacciones como ventas, compras y desembolsos de efectivo en el mayor general, o para registrar estimaciones contables que hace periódicamente la administración. como cambios en el estimado de cuentas por cobrar incobrables.

84. El proceso de información financiera de una entidad también incluye el uso de asientos no estándar en el diario, para registrar transacciones inusuales no recurrentes o ajustes. Ejemplos de estos asientos incluyen consolidar ajustes asientos por una combinación o disposición de negocios o estimaciones no recurrentes como el deterioro de un activo. En sistemas manuales de mayor general en papel, los asientos no estándar del diario pueden identificarse mediante inspección de mayores, diarios y documentación soporte. Sin embargo. cuando se usan procedimientos automatizados para mantener el mayor general preparar los estados financieros, estos asientos pueden existir sólo en forma electrónica y pueden ser más fácilmente identificados a través del uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.

85. La preparación de los estados financieros de la entidad incluye procedimientos que se diseñan para asegurar que la información que se requiere revelar según el marco de referencia de información financiera aplicable se acumule, registre, procese, resuma e informe de manera apropiada en los

estados financieros.

86. Al obtener un entendimiento, el auditor considera los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con el hecho de sobrepasar de modo inapropiado los controles sobre los asientos del diario y los controles que rodean los asientos no estándar del diario. Por ejemplo, los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error inadvertido pero no superan el riesgo de que individuos puedan sobrepasar de manera inapropiada estos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando las cantidades que se pasan automáticamente al mayor general o al sistema de información financiera. Más aún, el auditor se mantiene atento a que cuando se usa TI para transferir información automáticamente, puede haber poca o ninguna evidencia visible de esta intervención en los sistemas de información.

87. El auditor también entiende cómo se resuelve el procesamiento incorrecto de las transacciones, por ejemplo, si es que hay un archivo de suspenso automatizado y cómo lo usa la entidad para asegurar que las partidas en suspenso se aclaren oportunamente, y cómo se procesan y contabilizan las omisiones al sistema y situaciones no consideradas por los controles.

88. El auditor obtiene un entendimiento del sistema de información de la entidad relevante a la información financiera de una manera que sea apropiada a las circunstancias de la entidad. Esto incluye obtener un entendimiento de cómo se originan las transacciones dentro de los procesos de negocios de la entidad. Los procesos de negocios de una entidad son las actividades diseñadas para desarrollar, comprar, producir, vender y distribuir los productos y servicios de una entidad; asegurar el cumplimiento de leyes y reglamentaciones, y registrar información, incluyendo información financiera y contable.

89. El auditor deberá entender cómo comunica la entidad los papeles y responsabilidades de la información financiera y los asuntos importantes relativos a la información financiera. La comunicación implica proporcionar un entendimiento de los papeles y responsabilidades individuales del control interno sobre la información financiera y puede adoptar formas como manuales de políticas y manuales de información financiera. Incluye el grado al que el personal entiende cómo sus actividades en el sistema de información financiera se relacionan con el trabajo de otros. y los medios de informar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que se informen las excepciones y se actúe sobre ellas. El entendimiento del auditor de la comunicación correspondiente a asuntos de información financiera también incluye comunicaciones entre la administración y los encargados del gobierno corporativo, particularmente el comité de auditoría, así como comunicaciones externas, como con las autoridades reguladoras.

Actividades de control

90. El auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de las actividades de control para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las directivas de la administración: por ejemplo, que se toman las acciones necesarias para atender a los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control, sean dentro de sistemas de TI o manuales, tienen diversos objetivos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales. Ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relativas a lo siguiente:

- Autorización.
- Revisiones de desempeño.
- Procesamiento de información.
- Controles físicos.
- Segregación de deberes.

91. Al obtener un entendimiento de las actividades de control, la principal consideración del auditor es si, y cómo, una actividad de control específica, en lo individual o en combinación con otras, previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones. Las actividades de control relevantes para la auditoría son aquellas de las que el auditor considera necesario obtener un entendimiento para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Una auditoría no requiere un entendimiento de todas las actividades de control relacionada, con cada clase importante de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones de los estados financieros o con todas las aseveraciones que les son relevantes. El énfasis del auditor está en identificar y obtener un entendimiento de las actividades de control que atienden a las áreas donde el auditor considera que es más probable que ocurran representaciones erróneas de importancia relativa. Cuando múltiples actividades de control logran el mismo objetivo, es innecesario obtener un entendimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.

92. El auditor considera el conocimiento de la presencia o ausencia de actividades de control obtenido del entendimiento de los otros componentes del control interno al determinar si es necesario dedicar atención adicional a obtener

un entendimiento de las actividades de control. Al considerar si las actividades de control son relevantes para la auditoría, el auditor considera los riesgos que ha identificado que puedan dar origen a representación errónea de importancia relativa. También las actividades de control son relevantes para la auditoría si se requiere que el auditor las evalúe según se discute en los párrafos 113 y 115.

93. El auditor deberá obtener un entendimiento de cómo ha respondido la entidad a los riesgos que se originan de la TI. El uso de TI afecta la manera en que se implementan las actividades de control. El auditor considera si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan de TI estableciendo controles generales de TI efectivos y controles de aplicación. Desde la perspectiva del auditor, los controles sobre los sistemas de TI son efectivos cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan dichos sistemas.

94. Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación al ayudar a asegurar la operación continua apropiada de los sistemas de información. Los controles generales de TI que mantienen la integridad de la información y seguridad de los datos comúnmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- Operaciones de centros de datos y redes.
- Adquisición, cambio y mantenimiento de software del sistema.
- Seguridad de acceso.
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de sistemas de aplicación.

Generalmente se implementan para manejar los riesgos a que se refiere el párrafo 60 anterior.

95. Los controles de aplicación son procedimientos manuales o automatizados que típicamente operan en el ámbito del proceso del negocio. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Consecuentemente, los controles de aplicación se relacionan con procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones u otros datos financieros. Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, que están autorizadas y que son registradas y procesadas de manera completa y exacta. Los ejemplos incluyen verificaciones de emisión de cheques de datos de entrada, y verificaciones de secuencia numérica de los cheques con seguimiento manual de informes de excepción o corrección en el punto de entrada de los datos.

Monitoreo de controles

96. El auditor deberá 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 relevantes para la auditoría, y de cómo inicia la entidad acciones correctivas a sus controles.

97. El monitoreo de controles es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno a través del tiempo. Implica evaluar el diseño y operación de los controles oportunamente y emprendiendo las acciones correctivas necesarias modificadas por cambios en las condiciones. La administración logra el monitoreo de los controles a través de actividades continuas, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas. A menudo las actividades continuas de monitoreo están incorporadas a las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión.

98. En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de las actividades de una entidad. Para guías adicionales, ver la NIA 610, Consideración del Trabajo de Auditoría Interna. Las actividades de monitoreo de la administración pueden también incluir el usar información de comunicaciones de partes externas como reclamaciones de clientes y comentarios de reguladores que pueden indicar problemas o señalar áreas que necesitan mejoras.

99. Mucha de la información usada en el monitoreo puede producirse por el sistema de información de la entidad. Si la administración supone que los datos usados para monitorear son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas de sus actividades de monitoreo. El auditor obtiene un entendimiento de las fuentes de la información relacionada con las actividades de monitoreo de la entidad y la base sobre la que considera la administración que la información es suficientemente confiable para ese propósito. Cuando el auditor se propone hacer uso de la información de la entidad producida para actividades de monitoreo, como informes del auditor interno, el auditor considera si la información brinda una base confiable y está suficientemente detallada para el fin del auditor.

Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

100. El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Para este fin, el auditor:

- Identifica los riesgos a lo largo del proceso de obtención de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo los controles relevantes que se relacionan con los riesgos. y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;
- Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración;
- Considera si los riesgos son de una magnitud que pudiera dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros; y
- Considera la probabilidad de que los riesgos pudieran dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.

101. El auditor utiliza información reunida al desempeñar procedimientos de evaluación del riesgo, incluyendo la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado, como evidencia de auditoría para soportar la evaluación del riesgo. El auditor usa la evaluación del riesgo para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría por desempeñar.

102. El auditor determina si los riesgos identificados de representación errónea de importancia relativa se relacionan con clases específicas de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas, o si se relacionan de un modo más dominante con los estados financieros como un todo y potencialmente afectan a muchas aseveraciones. Estos últimos riesgos (riesgos al nivel de estado financiero) pueden derivar, en particular, de un ambiente de control débil.

103. La naturaleza de los riesgos que se originan de un ambiente de control débil de control es tal que no es probable que se reduzcan a riesgos individuales específicos de representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones particulares. Más bien, las debilidades como falta de competencia de la administración, pueden tener un efecto más dominante en los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

104. Al hacer evaluaciones de los riesgos, el auditor puede identificar los controles con probabilidad de prevenir, o detectar y corregir, una representación errónea de importancia relativa en aseveraciones específicas. Generalmente, el auditor obtiene un entendimiento de los controles y los relaciona con aseveraciones e el contexto de procesos y sistemas en que existen. Hacer esto es útil porque las actividades individuales de control a menudo no atienden por sí mismas a un riesgo. A menudo sólo las actividades múltiples de control, junto con otros elementos del control interno, serán suficientes para atender a un

riesgo.

105. A la inversa, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico e una aseveración individual incorporada en una clase particular de transacciones o saldos de cuenta. Por ejemplo, las actividades de control que establece un entidad para asegurar que su personal esté contando y registrando de manera apropiada el inventario físico, anual se relacionan directamente con las aseveraciones de existencia e integridad para el saldo de cuenta de inventario.

106. Los controles pueden estar directa o indirectamente relacionados con una aseveración. Mientras más directa sea la relación, menos efectivo puede ser el control para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas en dicha aseveración. Por ejemplo, la revisión de un gerente de ventas de un resumen de actividades de ventas por tiendas específicas por región, ordinariamente está sólo indirectamente relacionada con la aseveración de integridad para ingreso de ventas. Consecuentemente, puede ser menos efectiva para reducir el riesgo para dicha aseveración que los controles directamente relacionados con la misma como cotejar documentos de embarque con documentos de facturación.

107. El entendimiento del auditor del control interno puede despertar dudas sobre la auditabilidad de los estados financieros de una entidad. Las preocupaciones sobre la integridad de la administración de la entidad pueden ser tan serias como para causar que el auditor concluya que el riesgo de representación errónea por parte de la administración en los estados financieros sea tal que no pueda conducirse una auditoría. También, las preocupaciones sobre la condición y confiabilidad de los registros de una entidad pueden hacer que el auditor concluya que es poco probable que haya disponible suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una opinión limpia sobre los estados financieros. En estas circunstancias el auditor considera una calificación o abstención de opinión, pero en algunos casos el único recurso del auditor puede ser retirarse del trabajo.

Riesgos de importancia que requieren consideración especial de auditoría

108. Como parte de la evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 100, el auditor deberá determinar cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, riesgos que requieran una consideración especial de auditoría (estos riesgos se definen como "riesgos importancia"). Además, la NIA 320, párrafos 44 y 51, describe las consecuencias que tiene para los procedimientos adicionales de auditoría el identificar un riesgo como importante.

109. La determinación de los riesgos de importancia, que surgen en la mayoría de las auditorías, es un caso de juicio profesional del auditor. Al ejercer este juicio, el auditor excluye el efecto de los controles identificados relacionados con el riesgo para determinar si la naturaleza del riesgo, la probable magnitud de la

potencial representación errónea incluyendo la posibilidad de que el riesgo pueda dar origen a múltiples representaciones erróneas, y la probabilidad de que el riesgo ocurra son tales que requieren una consideración especial de auditoría. Es menos probable que las transacciones de rutina, no complejas, que están sujetas a procesamiento sistemático den origen a riesgos importantes porque tienen riesgos inherentes más bajos. Por otra parte, los riesgos importantes a menudo se derivan de riesgos de negocio que pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Al considerar la naturaleza de los riesgos, el auditor considera un número de asuntos, incluyendo los siguientes:

- Si el riesgo es un riesgo de fraude.
- Si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos económicos o contables importantes u otros desarrollos y, por lo tanto, requiere atención específica.
- La complejidad de las transacciones.
- Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas.
- El grado de subjetividad en la medición de información financiera relacionada con el riesgo, especialmente la que implique una amplia gama de falta de certeza en la medición.
- Si el riesgo implica transacciones importantes que estén fuera del curso normal del negocio para la entidad, o que de otro modo parezcan ser inusuales.

110. Los riesgos de importancia a menudo se relacionan con transacciones importantes no rutinarias y con asuntos de juicio. Las transacciones no rutinarias son aquellas que son inusuales, ya sea debido a su tamaño o naturaleza y que, por lo tanto, ocurren con poca frecuencia. Los asuntos de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones contables para las que hay una falta importante de certeza en la medición.

111. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para riesgos relacionados con transacciones importantes no rutinarias que se originan de asuntos como los siguientes:

- Mayor intervención de la administración para especificar el tratamiento contable.
- Mayor intervención manual para la compilación y procesamiento de datos.
- Cálculos o principios de contabilidad complejos.
- La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que pueden dificultar a la

entidad implementar controles efectivos sobre los riesgos.

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

- Los principios de contabilidad para estimaciones contables o reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a interpretación diferente.
- El juicio requerido puede ser subjetivo, complejo o requerir supuestos sobre los efectos de cuentas futuras, por ejemplo, juicio sobre el valor razonable.

113. Para riesgos de importancia, al grado en que el auditor no lo haya hecho así, éste deberá evaluar el diseño de los controles relacionados de la entidad, incluyendo actividades relevantes de control, y determinar si se han implementado. Se requiere un entendimiento de los controles de la entidad relacionados con los riesgos de importancia para proporcionar al auditor información adecuada para desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. La administración debería estar enterada de los riesgos importantes; sin embargo, a menudo es menos probable que los riesgos relativos a asuntos no rutinarios o de juicio estén sujetos a controles de rutina. Por lo tanto, el entendimiento del auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para estos riesgos de importancia incluye si, y cómo, responde la administración a los riesgos y si se han implementado actividades de control como revisión de supuestos de la administración de alto rango o expertos, procesos formales para estimaciones o aprobación de los encargados del gobierno corporativo, para atender a los riesgos. Por ejemplo, donde hay hechos fuera de serie como el recibo de notificación de un juicio legal importante, la consideración de la respuesta de la entidad incluirá asuntos como si se ha referido a los expertos apropiados (al asesor legal interno o externo), si se ha hecho una evaluación del efecto potencial y cómo se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

114. Si la administración no ha respondido de manera apropiada mediante la implementación de controles sobre los riesgos de importancia y si, como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el control interno

de la entidad, el auditor comunica este asunto a los encargados del gobierno también considera las implicaciones para la evaluación del riesgo por el auditor.

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

115. Como parte de la evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 100, el auditor deberá evaluar el diseño y determinar la implementación de los

controles de la entidad, incluyendo las actividades relevantes de control, sobre los riesgos para los que, a juicio del auditor, no es posible o factible reducir los riesgos de representación errónea de importancia relativa por aseveración a un nivel aceptablemente bajo con la evidencia de auditoría obtenida sólo de los procedimientos sustantivos. Las consecuencias que tiene para los procedimientos adicionales de auditoría la identificación de estos riesgos se describen en el párrafo 25 de la NIA 330.

116. El entendimiento del sistema de información de la entidad relevante para la información financiera, hace posible al auditor identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa que se relacionan directamente con el registro de clases rutinarias de transacciones o saldos de cuentas y la preparación de estados financieros confiables; éstos incluyen los riesgos de procesamiento inexacto o incompleto. Ordinariamente, estos riesgos se relacionan con clases importantes de transacciones como ingreso, compras y recibos de efectivo o pagos en efectivo de una entidad.

117. Las características de las transacciones de negocios diarias de rutina a menudo permiten un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual. En tales circunstancias, puede no ser posible desempeñar sólo procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Por ejemplo, en circunstancias donde una cantidad importante de la información de una entidad se inicia, registra, procesa o informa electrónicamente como en un sistema integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las clases importantes de transacciones o saldos de cuentas, no están representadas erróneamente de importancia relativa. En estos casos, la evidencia de auditoría puede estar disponible sólo en forma electrónica, y el que sea suficiente y apropiada generalmente depende de la efectividad de los controles sobre su exactitud e integridad. Más aún, el potencial de que ocurra una iniciación impropia o alteración de la información y que no se detecte puede ser mayor si la información se inicia, registra, procesa o informa sólo en forma electrónica y los controles apropiados no están operando de manera efectiva.

118. Los ejemplos de situaciones donde el auditor puede hallar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos den suficiente evidencia apropiada de auditoría de que ciertas aseveraciones no están representadas erróneamente de importancia relativa, incluyen los siguientes:

- Una entidad que conduce su negocio utilizando TI para iniciar órdenes para la compra y entrega de mercancías con base en reglas predeterminadas de qué pedir y en qué cantidades y para pagar las cuentas por pagar relacionadas, con base en decisiones generadas por el sistema iniciadas a la confirmación, de recibo de las mercancías y de los términos de pago. No se produce ni mantiene ninguna otra documentación de pedidos colocados o de mercancías recibidas,

más que a través del sistema de TI.

- Una entidad que presta servicios a clientes vía medios electrónicos (por ejemplo, un proveedor de servicio de Internet o una compañía de telecomunicaciones) y usa TI para crear un registro de los servicios dados a sus clientes, para iniciar y procesar sus facturaciones por los servicios y registrar automáticamente dichas cantidades en registros electrónicos de contabilidad que son parte del sistema que se usa para producir los estados financieros de la entidad.

Revisión de la evaluación del riesgo

119. La evaluación por el auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración se basa en evidencia de auditoría disponible y puede cambiar durante el curso de la auditoría al obtener evidencia adicional de auditoría. En particular, la evaluación del riesgo puede basarse en una expectativa de que los controles están operando de manera efectiva para prevenir o detectar y corregir, una representación errónea e importancia relativa al nivel de aseveración. Al desempeñar pruebas de control para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que los controles no están operando de manera efectiva en momentos relevantes durante la auditoría. De modo similar, al realizar procedimientos sustantivos el auditor puede detectar representaciones erróneas en cantidades o frecuencia mayores de lo que sea consistente con las evaluaciones del riesgo por el auditor. En circunstancias donde el auditor, al realizar procedimientos adicionales de auditoría, obtiene evidencia de que i2, evidencia de auditoría sobre la que originalmente basó la evaluación, el auditor revisa la evaluación y modifica consecuentemente los procedimientos adicionales de auditoría planeados. Ver párrafos 66 y 70 de la NIA 330 para más guías.

Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y la administración

120. El auditor deberá enterar al gobierno corporativo o a la administración, tan pronto sea factible, y a un nivel apropiado de responsabilidad, de las debilidades de importancia relativa en el diseño o implementación del control interno que hayan llegado a la atención del auditor.

121. Si el auditor identifica riesgos de representación errónea de importancia relativa que la entidad no ha controlado, o cuyo control relevante es inadecuado, o si a juicio del auditor hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, entonces el auditor incluye estas debilidades del control interno en la comunicación de asuntos de auditoría del interés del gobierno corporativo. Ver NIA 260, Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo.

Documentación

122. El auditor deberá documentar:

- (a) La discusión entre el equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa debida a error o fraude, y las decisiones importantes que se alcancen;
- (b) Elementos clave del entendimiento que se obtiene respecto de cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno identificados en el párrafo 20, incluyendo cada uno de los componentes del control que se identifican en el párrafo 43, para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros; las fuentes de información de las que se obtiene el entendimiento; y los procedimientos de evaluación del riesgo;
- (c) Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración, según requiere el párrafo 100; y
- (d) Los riesgos identificados y los controles relacionados evaluados como resultado de los requisitos de los párrafos 113 y 115.

123. La manera en que se documenten estos asuntos debe determinarla el auditor usando juicio profesional. En particular, los resultados de la evaluación del riesgo pueden documentarse por separado, o pueden documentarse como parte de la documentación de los procedimientos adicionales por el auditor (ver párrafo 73 de NIA 330 para guías adicionales). Los ejemplos de técnicas comunes, usadas solas o en combinación, incluyen descripciones narrativas, cuestionarios, listas de verificación y diagramas de flujo. Estas técnicas pueden también ser útiles para documentar la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel global de los estados financieros o de las aseveraciones. La forma y extensión de esta documentación está influida por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, disponibilidad de información de la entidad y la metodología y tecnología específicas usadas en el curso de la auditoría. Por ejemplo, la documentación del entendimiento de un sistema complejo de información en que se inician, registran, procesan o informan electrónicamente un gran volumen de transacciones puede incluir diagramas de flujo, cuestionarios o tablas de decisiones. Para un sistema de información que hace uso limitado o ningún uso de TI o por el que se procesan muy pocas transacciones (por ejemplo, deuda a largo plazo) puede ser suficiente la documentación en forma de un memorándum. Ordinariamente, mientras más compleja la entidad y más extensos los procedimientos de auditoría realizados por el auditor, más extensa será la documentación del auditor. La NIA 230,

Documentación, da guías respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.

Vigencia

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

Perspectiva del sector público

- 1. Al llevar a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor toma en cuenta el marco de referencia legislativo y cualesquier otras reglamentaciones, ordenanzas o directivas ministeriales relevantes que afecten al mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos especiales de auditoría. Por lo tanto, para obtener un entendimiento del marco de referencia de regulación según requiere el párrafo 22 de esta NIA, los auditores considerarán la legislación y autoridad apropiada que gobierne la operación de una entidad. De modo similar, respecto del párrafo 30 de esta NIA el auditor deberá estar enterado de que los “objetivos de administración” de las entidades del sector público pueden estar influidos por preocupaciones respecto de la rendición pública de cuentas y pueden incluir objetivos que tengan su fuente en legislación, reglamentaciones, ordenanzas de gobierno y directivas ministeriales.*
- 2. los párrafos 47-53 de esta NIA explican los controles relevantes para la auditoría. Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto a los controles internos, por ejemplo, informar en cumplimiento con un Código de Práctica establecido. Los auditores del sector público pueden también tener responsabilidades de informar en cumplimiento con autoridades legislativas. Su revisión de los controles internos puede ser más amplia y más detallada.*
- 3. Los párrafos 120 y 121 de esta NIA tratan de la comunicación de debilidades. Puede haber requisitos adicionales de comunicación e información para auditores del sector público. Por ejemplo, las debilidades del control interno pueden tener que informarse o la legislatura o a otro órgano de gobierno.*

Entendimiento de la entidad y su entorno

Este apéndice da guías adicionales sobre asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento de los factores de la industria, de regulación y otros factores externos que afectan a la entidad, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados; y medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Los ejemplos proporcionados cubren una amplia gama de asuntos aplicables a muchos trabajos y la lista de ejemplos no es necesariamente completa. El apéndice 2 contiene guías adicionales sobre el control interno.

Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable

Los ejemplos de asuntos que un auditor puede considerar incluyen los siguientes:

- Condiciones de la industria
 - El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad, y competencia en precios
 - Actividad cíclica o estacional
 - Tecnología de productos relativa a productos de la entidad
 - Suministro y costo de energía
- Entorno de regulación
 - Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria
 - Marco de referencia regulador para una industria regulada
 - Legislación y regulación que afecten de manera importante las operaciones de la entidad
- Requisitos de regulación
- Actividades directas de supervisión
 - Impuestos (corporativo y otros)

- Políticas del gobierno que afectan actualmente la conducción del negocio de la entidad
- Controles monetarios, incluyendo cambio extranjero
 - Fiscal
 - Incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda del gobierno)
 - Tarifas, restricciones al comercio
 - Requisitos ambientales que afectan a la industria y al negocio de la entidad
 - Otros factores externos que afectan actualmente al negocio de la entidad
 - Nivel general de actividad económica (por ejemplo, recesión, crecimiento)
 - Tasas de interés y disponibilidad de financiamiento
 - Inflación, revaluación de moneda

Naturaleza de la entidad

Los ejemplos de asuntos que puede considerar un auditor, incluyen los siguientes:

Operaciones del negocio

- Naturaleza de fuentes de ingresos (por ejemplo, manufacturero, mayorista, banca, seguros u otros servicios financieros, comercio importación/exportación, servicio público, transporte, y productos y servicios de tecnología)
- Productos o servicios y mercados (por ejemplo, principales clientes y contratos, términos de pago, márgenes de utilidad, participación del mercado, competidores, exportaciones, políticas de precios, reputación de productos, garantías, libro de pedidos, tendencias, estrategia y objetivos de mercadotecnia, procesos de manufactura)
- Conducción de operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, segmentos del negocio, entrega o productos y servicios, detalles de operaciones en descenso o en expansión)
- Alianzas, negocios conjuntos y actividades de subcontratación

- Implicación en comercio electrónico, incluyendo actividades de ventas y mercadeo por internet
- Dispersión geográfica y segmentaciones por industria
- Localización de instalaciones de producción, bodegas y oficinas
- Clientes clave
- Proveedores importantes de bienes y servicios (por ejemplo, contratos a largo plazo, estabilidad de suministro, términos de pago, importaciones, métodos de entrega, como “justo a tiempo”)
- Empleo (por ejemplo, por localidad, suministro, niveles de salario, contratos sindicales, pensión y otros beneficios post-empleo, arreglos de opción a acciones o bonos de incentivo, y regulaciones del gobierno relacionadas con asuntos de empleo)
- Actividades y gastos de investigación y desarrollo
- Transacciones con partes relacionadas

Inversiones

- Adquisiciones, fusiones o disposición de actividades de negocios (planeadas o recién ejecutadas)
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos
- Actividades de inversiones de capital, incluyendo inversiones en planta y equipo y tecnología, y cualquier cambio reciente o planeado
- Inversiones en entidades no consolidadas, incluyendo sociedades, negocios conjuntos y entidades de propósito especial

Financiamiento

- Estructura del grupo – principales subsidiarias y entidades asociadas, incluyendo estructuras consolidadas y no consolidadas
- Estructura de deuda, incluyendo covenants, restricciones, garantías y acuerdos de financiamiento fuera del balance general
- Arrendamiento de propiedad, planta o equipo para uso del negocio

- Dueños usufructuarios (locales, extranjeros, reputación y experiencia del negocio)
- Partes relacionadas
- Uso de instrumentos financieros derivados

Información financiera

- Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria
- Prácticas de reconocimiento de ingresos
- Contabilización de valores razonables
- Inventarios (por ejemplo, localidades, cantidades)
- Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera
- Categorías importantes específicas por industria (por ejemplo, préstamos e inversiones por bancos, cuentas por cobrar e inventario por fabricantes, investigación y desarrollo por productos farmacéuticos)
- Contabilización de transacciones inusuales o complejas, incluyendo las de áreas de controversia o emergentes (por ejemplo, contabilización de compensación basada en acciones)
- Presentación y revelación de estados financieros

Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados

Los ejemplos de asuntos que puede considerar el auditor incluyen los siguientes;

- Existencia de objetivos (o sea, cómo atiende la entidad los factores de la industria, de regulación y otros factores externos) relativos a, por ejemplo, lo siguiente:
 - Desarrollos de la industria (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que la entidad no tenga el personal o pericia para manejar los cambios en la industria)
 - Nuevos productos y servicios (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que haya un aumento en la responsabilidad del producto)

- Expansión del negocio (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que no se haya estimado exactamente la demanda)
- Nuevos requisitos de contabilización (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o inapropiada, o incremento de costos)
- Requisitos de regulación (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que haya un aumento en la exposición legal);
- Requisitos de financiamiento actual y prospectivo (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, la pérdida de financiamiento debido a la incapacidad de la entidad de cumplir con los requisitos)
- Uso de TI (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles)
- Efectos de implementar una estrategia, como cualesquier efectos que conduzcan a nuevos requisitos de contabilización (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o inapropiada).

Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad

Los ejemplos de asuntos que puede considerar un auditor incluyen los siguientes:

- Razones financieras clave y estadísticas de operación
- Indicadores clave de desempeño
- Medidas de desempeño de empleados y políticas de compensación por incentivos
- Tendencias
- Uso de pronósticos, presupuestos y análisis de variación
- Informes de análisis e informes de calificación de crédito
- Análisis de competidores
- Desempeño financiero periodo sobre periodo (crecimiento de ingreso, rentabilidad, apalancamiento)

Componentes del control interno

1. Como se expone en el párrafo 43 y se describe en los párrafos 67-99, el control interno consiste de los siguientes componentes:
 - (a) El ambiente de control
 - (b) El proceso de evaluación del riesgo por la entidad;
 - (c) El sistema de información, incluyendo los procesos relacionados del negocio, relevante a la información financiera y comunicación;
 - (d) Actividades de control; y
 - (e) Monitoreo de controles.

Ambiente de control

2. El ambiente de control incluye las actitudes, conciencia y acciones de la administración y de los encargados del gobierno corporativo respecto del control interno de la entidad y su importancia en la entidad. El ambiente de control también incluye las funciones del gobierno corporativo y administración y marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, brindando disciplina y estructura.
3. el ambiente de control abarca los siguientes elementos:
 - (a) *Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos.* La efectividad de los controles no puede estar por encima de la integridad y valores éticos de las personas que los crean, administran y monitorean. Integridad y valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de otros componentes del control interno. La integridad y la conducta ética son producto de las normas éticas y de conducta de la entidad, de cómo se comunican, y de cómo se refuerzan en la práctica. Incluyen las acciones de la administración para eliminar o reducir los incentivos y tentaciones que podrían impulsar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales o no éticos. También incluyen la comunicación de los valores y normas de conducta de la entidad al personal mediante declaraciones de políticas y códigos de conducta, por ejemplo.

- (b) *Compromiso con la competencia.* Competencia es el conocimiento y habilidades necesarios para lograr tareas que definen el puesto del individuo. El compromiso con la competencia incluye la consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en las habilidades y conocimiento requeridos.
- (c) *Participación de los encargados del gobierno corporativo.* La conciencia de control de una entidad está influida de manera importante por los encargados del gobierno corporativo. Los atributos de los encargados del gobierno corporativo incluyen independencia de la administración, su experiencia y estatura, la extensión de su implicación y escrutinio de las actividades, lo apropiado de sus acciones, la información que reciben, el grado en que plantean y dan seguimiento a cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos. La importancia de las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo se reconoce en códigos de prácticas y otras regulaciones o guías producidas para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Otras responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo incluyen supervisión del diseño y operación efectiva de los procedimientos para 'informadores' y el proceso para revisar la efectividad del control interno de la entidad.
- (d) *Filosofía y estilo operativo de la administración.* La filosofía y estilo operativo de la administración abarcan una amplia gama de características. Estas características pueden incluir lo siguiente: el enfoque de la administración al tomar y monitorear riesgos de negocios; actitudes y acciones de la administración hacia la información financiera (selección conservadora o dinámica de los principios de contabilidad alternativos disponibles, y contables); y actitudes de la administración hacia las funciones de procesamiento de información y contabilización y hacia personal.
- (e) *Estructura organizacional.* La estructura organizacional de una entidad proporciona el marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan sus actividades para lograr objetivos al nivel de entidad. Establecer una estructura organizacional relevante incluye considerar áreas clave de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas de información. Una entidad desarrolla una estructura organizacional adecuada a sus necesidades. Lo apropiado de la estructura organizacional de una entidad depende, en parte, de su tamaño y de la naturaleza de sus actividades.
- (f) *Asignación de autoridad y responsabilidad.* Este factor incluye cómo se asignan la autoridad y responsabilidad para actividades de operación y cómo se establecen las relaciones de información y jerarquías de

autorización. También incluye políticas relativas a las prácticas apropiadas del negocio, conocimiento y experiencia del personal clave, y recursos proporcionados para llevar a cabo los deberes. Además, incluye políticas y comunicaciones dirigidas a asegurar que todo el personal entienda los objetivos de la entidad, sepa cómo se interrelacionan sus acciones individuales y contribuya a dichos objetivos, y reconozca cómo y de qué se les pedirá que rindan cuentas.

(g) *Políticas y prácticas de recursos humanos.* Las políticas y prácticas de recursos humanos se relacionan con reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones correctivas. Por ejemplo, las normas para reclutar a los individuos más calificados – con énfasis en antecedentes educacionales, experiencia previa de trabajo, logros pasados, y evidencia de integridad y conducta ética – demuestran el compromiso de una entidad hacia personas competentes y dignas de confianza. Las políticas de entrenamiento que comunican los papeles y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas como escuelas y seminarios de entrenamiento, ilustran los niveles esperados de desempeño y conducta. Las promociones guiadas por evaluaciones periódicas de desempeño demuestran el compromiso de la entidad hacia el progreso del personal calificado a niveles más altos de responsabilidad.

Aplicación a entidades pequeñas

4. Las entidades pequeñas pueden implementar los elementos del ambiente de control de manera diferente a las entidades mayores. Por ejemplo, las entidades pequeñas podrían no tener un código de conducta por escrito sino, desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y de la conducta ética a través de comunicaciones orales y con el ejemplo de la administración. De modo similar, los encargados del gobierno corporativo en las entidades pequeñas pueden no incluir un miembro independiente o externo.

El proceso de evaluación del riesgo por la entidad

5. El proceso de evaluación del riesgo por una entidad es su proceso para identificar y responder al riesgo de negocio y los resultados consecuentes. Para fines de información financiera, el proceso de evaluación del riesgo por la entidad incluye cómo identifica la administración los riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que den un punto de vista verdadero y razonable (o que se presenten razonablemente, respecto de todo lo de importancia relativa) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, cómo estima su importancia, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para manejarlos. Por ejemplo, el proceso de evaluación del riesgo de la entidad puede atender a

cómo considera la entidad la posibilidad de transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones importantes registradas en los estados financieros. Los riesgos relevantes para una información financiera confiable también se relacionan con hechos o transacciones específicos.

6. Los riesgos relevantes para la información financiera incluyen hechos y circunstancias externos e internos que pueden ocurrir y afectar de manera adversa la capacidad de una entidad para iniciar, registrar, procesar e informar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. Una vez que se identifican los riesgos, la administración considera su importancia, la probabilidad de su ocurrencia y cómo deberán manejarse. La administración puede iniciar planes, programas o acciones para atender a riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo debido al costo u otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:

- *Cambios en el entorno de operaciones.* Cambios en el entorno de regulación o de operaciones pueden dar como resultado cambios en presiones competitivas y riesgos significativamente diferentes.
- *Personal nuevo.* El nuevo personal puede tener un diferente enfoque o entendimiento del control interno.
- *Sistemas de información nuevos o renovados.* Los cambios importantes y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al control interno.
- *Crecimiento rápido.* La expansión importante y rápida de las operaciones puede forzar los controles y aumentar el riesgo de una falla en los controles.
- *Nueva tecnología.* Incorporar nuevas tecnologías en los procesos de producción o sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.
- *Nuevos modelos, productos o actividades del negocio.* Introducirse a áreas o transacciones de negocios con las que tiene poca experiencia la entidad puede traer nuevos riesgos asociados con el control interno.
- *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden ir acompañadas de reducciones de personal y cambios en supervisión y segregación de deberes que pueden cambiar el riesgo asociado con el control interno.
- *Operaciones extranjeras en expansión.* La expansión o adquisición de operaciones extranjeras acarrea riesgos nuevos y a menudo únicos, que

pueden afectar al control interno, por ejemplo, riesgos adicionales o cambiados por transacciones en moneda extranjera.

- *Nuevos pronunciamientos contables.* La adopción de nuevos pronunciamientos contables o principios de contabilidad cambiantes puede afectar a los riesgos en la preparación de los estados financieros.

Aplicación a entidades pequeñas

7. Los conceptos básicos del proceso de evaluación del riesgo por la entidad son relevantes para toda la entidad, sin importar tamaño, pero es probable que el proceso de evaluación del riesgo sea menos formal y estructurado en las entidades pequeñas que en las grandes. Todas las entidades deberán tener establecidos objetivos de información financiera, pero en las entidades pequeñas quizá se reconozcan implícitamente más que explícitamente. La administración debe estar enterada de los riesgos relacionados con estos objetivos sin el uso de un proceso formal sino a través de implicación personal directa con los empleados y partes externas.

Sistemas de información, incluyendo los procesos relacionados de negocios, relevante para la información financiera y comunicación

8. Un sistema de información consiste de infraestructura (física y componentes de hardware), software, personas, procedimientos y datos. La infraestructura y el software estarán ausentes, o tendrán menos importancia, en sistemas que sean exclusivamente o principalmente manuales. Muchos sistemas de información hacen uso extenso de tecnología de la información (TI).
9. El sistema de información relevante para los objetivos de información financiera, que incluye el sistema de información financiera, consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (así como hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados. Las transacciones pueden iniciarse manualmente o automáticamente por procedimientos programados. El registro incluye identificar y capturar la información relevante de transacciones o hechos. El procesamiento incluye funciones como edición y validación, cálculo, medición, valuación, resumen y conciliación, ya sea que se desempeñen por procedimientos automatizados o manuales. Informar se relaciona con la preparación de informes financieros así como otra información, en forma electrónica o impresa, que la entidad usa para medir y revisar el desempeño financiero de la entidad y en otras funciones. La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración para tomar decisiones apropiadas para administrar y controlar las actividades de la entidad y para preparar informes financieros confiables.

10. Consecuentemente, un sistema de información abarca métodos y registros que:

- Identifican y registran todas las transacciones válidas.
- Describen oportunamente las transacciones con suficiente detalle para permitir la clasificación apropiada de las mismas para la información financiera.
- Miden el valor de las transacciones en una manera que permite registrar su valor monetario apropiado en los estados financieros.
- Determinan el periodo de tiempo en que las transacciones ocurrieron para permitir registrar las transacciones en el ejercicio contable apropiado.
- Presentan de manera apropiada las transacciones y revelaciones relacionadas en los estados financieros.

11. Comunicación implica proporcionar un entendimiento de los papeles individuales y responsabilidades correspondientes al control interno sobre la información financiera. Incluye el grado al que el personal entiende cómo se relacionan sus actividades en el sistema de información financiera con el trabajo de otros y los medios de informar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que se informen las excepciones y se actúe sobre ellas.

12. La comunicación adopta formas como manuales de políticas, manuales de contabilidad y de información financiera y memorándums. La comunicación puede hacerse también de manera electrónica, oral y a través de las acciones de la administración.

Aplicación a entidades pequeñas

13. Los sistemas de información y procesos relacionados de negocios relevantes para la información financiera en entidades pequeñas pueden ser menos formales que en las entidades mayores, pero su papel es igual de importante. Las entidades pequeñas con implicación activa de la administración pueden no necesitar descripciones extensas de los procedimientos de contabilidad, registros contables sofisticados o políticas escritas. La comunicación puede ser menos formal y más fácil de lograr en una entidad pequeña que en una entidad mayor, debido al tamaño y menor número de niveles de la entidad pequeña así como a la mayor visibilidad y disponibilidad de la administración.

Actividades de control

14. Actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directivas de la administración se llevan a cabo, por ejemplo, que se toman las acciones necesarias para atender a los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control, sean dentro de sistemas de TI o manuales, tienen objetivos diversos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales.
15. Generalmente, las actividades de control que pueden ser relevantes para una auditoría pueden categorizarse como políticas y procedimientos correspondientes a lo siguiente:
 - *Revisiones de desempeño.* Estas actividades de control incluyen revisiones y análisis de desempeño real versus presupuestos, pronósticos y desempeño del periodo anterior; relacionar diferentes conjuntos de datos –operativos y financieros- entre sí, junto con análisis de las relaciones y acciones de investigación y correctivas; comparar datos internos con fuentes externas de información; y revisión de desempeño funcional o de actividad, como la revisión que hace un gerente de préstamos al consumidor en un banco de los informes por sucursal, región, y tipo de préstamo para aprobaciones y cobros de los préstamos.
 - *Procesamiento de información.* Se realiza una variedad de controles para verificar la exactitud, integridad y autorización de las transacciones. Los dos grandes agrupamientos de actividades de control de los sistemas de información son los controles de aplicación y los controles generales de TI. Los controles de aplicación sirven para el procesamiento de aplicaciones individuales. Estos controles ayudan a asegurar que ocurrieron las transacciones, que están autorizadas, y que son registradas y procesadas de manera completa y exacta. Los ejemplos de controles de aplicación incluyen verificar la exactitud aritmética de los registros, mantenimiento y revisión de saldos de cuentas y balances de comprobación, controles automatizados como verificaciones de edición de datos de entrada y verificaciones de secuencia numérica, y seguimiento manual de informes de excepción. Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación ayudando a asegurar la operación apropiada continua de los sistemas de información. Los controles generales de TI comúnmente incluyen controles sobre centros de datos y operaciones en red; adquisición, cambio y mantenimiento de software del sistema; seguridad de acceso; y adquisición, desarrollo y mantenimiento del sistema de aplicación. Estos controles se aplican a entornos de computadora central, microcomputadoras y de usuario final. Los ejemplos de estos controles generales de TI son controles de cambio de programas, controles que restringen el acceso a programas o datos, controles sobre la implementación de nuevas emisiones

de aplicaciones de software en paquetes, y controles sobre software del sistema que restringen acceso a, o monitorean, el uso de servicios del sistema que pudieran cambiar datos o registros financieros sin dejar un rastro de auditoría.

- *Controles físicos.* Estas actividades abarcan la seguridad física de los activos, incluyendo salvaguardas adecuadas como instalaciones aseguradas sobre el acceso a activos y registros; autorización para acceso a programas de computadora y archivos de datos; y conteo periódico y comparación con cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, comparar los resultados de conteo de efectivo, valores e inventario con los registros contables). El grado en que los controles físicos que se proponen prevenir robo de activos son relevantes para la confiabilidad de la preparación de los estados financieros y, por lo tanto, para la auditoría, depende de circunstancias como cuando los activos son altamente susceptibles a malversación. Por ejemplo, estos controles ordinariamente no serían relevantes cuando se detectaran pérdidas de inventario conforme a inspección física periódica y se registraran en los estados financieros. Sin embargo, si para fines de información financiera la administración se apoya exclusivamente en registros de inventario perpetuo, los controles de seguridad física serían relevantes para la auditoría.
 - *Segregación de deberes.* Asignar a personas diferentes las responsabilidades de autorizar transacciones, registrarlas y mantener custodia de los activos, tiene la intención de reducir las oportunidades de permitir a alguna persona estar en posición tanto de perpetrar como de ocultar errores o fraude en el curso normal de los deberes de la persona. Los ejemplos de segregación de deberes incluyen informar, revisar y aprobar conciliaciones, y aprobación y control de documentos.
16. Ciertas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas apropiadas de más alto nivel establecidas por la administración o por los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse bajo lineamientos establecidos, como criterios de inversiones establecidos por los encargados del gobierno corporativo; alternativamente, las transacciones no rutinarias como adquisiciones o desembolsos importantes pueden requerir aprobación específica de alto nivel, incluyendo en algunos casos la de los accionistas.

Aplicación a entidades pequeñas

17. Es probable que los conceptos subyacentes a las actividades de control en las entidades pequeñas sean similares a los de las entidades mayores, pero la formalidad con que operan varía. Más aun, las entidades pequeñas pueden encontrar que ciertos tipos de actividades de control no son

relevantes debido a controles aplicados por la administración. Por ejemplo, el que la administración retenga la autoridad para aprobar ventas a crédito, compras importantes y disposiciones en línea de crédito, puede dar un fuerte control sobre dichas actividades aminorando o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas. Una apropiada segregación de deberes a menudo parece presentar dificultades en las entidades pequeñas. Sin embargo, aun las compañías que tienen sólo unos cuantos empleados tal vez puedan asignar sus responsabilidades para lograr una segregación apropiada o, si eso no es posible, usar supervisión de la administración sobre las actividades incompatibles para lograr los objetivos de control.

Monitoreo de controles

18. Una importante responsabilidad de la administración es establecer y mantener el control interno de manera continua. El monitoreo de los controles por la administración incluye considerar si están operando como se planeó y que éstos se modifican según sea apropiado por cambios en las condiciones. El monitoreo de los controles puede incluir actividades como revisión de la administración de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, evaluación de los auditores internos del cumplimiento del personal de ventas con las políticas de la entidad sobre términos de los contratos de ventas, y una supervisión del departamento legal del cumplimiento de las políticas éticas o de prácticas de negocio de la entidad.
19. El monitoreo de los controles es un proceso para evaluar la calidad del desempeño del control interno después de un tiempo. Implica evaluar el diseño y operación de los controles de manera puntual y tomar las acciones correctivas necesarias. El monitoreo se hace para asegurar que los controles siguen operando de manera efectiva. Por ejemplo, si la puntualidad y exactitud de las conciliaciones bancarias no se monitorean, es probable que el personal deje de prepararlas. El monitoreo de los controles se logra mediante actividades continuas de monitoreo, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas.
20. Las actividades continuas de monitoreo se integran en las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión. Los gerentes de ventas, de compras y de producción a niveles divisionales y corporativos están en contacto con las operaciones y pueden cuestionar los informes que difieran de manera importante de su conocimiento de las operaciones.
21. En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de los controles de una entidad a través de evaluaciones separadas. Regularmente proporcionan información sobre el funcionamiento del control interno, centrandose considerable atención en evaluar el diseño y operación del control interno.

Comunican información sobre las fuerzas y debilidades y recomendaciones para mejorar el control interno.

22. Las actividades de monitoreo pueden incluir el uso de información de comunicaciones de partes externas que pueden indicar problemas o áreas que necesitan mejoras. Los clientes, de manera implícita, corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al quejarse sobre los cargos. Además, los reguladores pueden comunicarse con la entidad respecto a asuntos que afecten al funcionamiento del control interno, por ejemplo, comunicaciones concernientes a exámenes de las dependencias reguladoras de bancos. También, la administración puede considerar comunicaciones relativas al control interno por auditores externos al desempeñar actividades de monitoreo.

Aplicación a entidades pequeñas

23. Es más probable que las actividades continuas de monitoreo de las entidades pequeñas sean informales y se desempeñen típicamente como parte de la administración general de las operaciones de la entidad. La estrecha implicación de la administración en las operaciones a menudo identificará las variaciones importantes respecto de las expectativas y las faltas de exactitud en los datos financieros, lo que llevará a acciones correctivas al control.

Apéndice 3

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

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

- Operaciones en regiones que son económicamente inestables, por ejemplo, países con devaluación importante de la moneda o con economías altamente inflacionarias.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles, por ejemplo, el comercio de futuros.
- Alto grado de regulaciones complejas.

- Problemas de negocio en marcha y de liquidez, incluyendo pérdida de clientes importantes.
- Impedimentos a la disponibilidad de capital y crédito.
- Cambios en la industria en que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Desarrollar u ofrecer nuevos productos o servicios, o cambiar a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas localidades.
- Cambios en la entidad como grandes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Probabilidad de venta de las entidades o segmentos del negocio.
- Alianzas y negocios conjuntos complejos.
- Uso de financiamiento fuera del balance general, entidades de propósito especial y otros arreglos financieros complejos.
- Transacciones importantes con partes relacionadas.
- Falta de personal con habilidades en contabilidad e información financiera.
- Cambios en personal clave incluyendo salida de ejecutivos clave.
- Debilidades en el control interno, especialmente las que no son atendidas por la administración.
- Inconsistencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocios.
- Cambios en el entorno de TI.
- Instalación de nuevos sistemas importantes de TI relacionados con información financiera.
- Investigaciones de las operaciones o resultados financieros de la entidad por organismos reguladores o gubernamentales.

- Representaciones erróneas pasadas, historia de errores o una cantidad importante de ajustes al final del ejercicio.
- Cantidad importante de transacciones no rutinarias o no sistemáticas incluyendo transacciones intercompañía y transacciones de grandes ingresos al final del ejercicio.
- Transacciones que se registran con base en las intenciones de la administración, por ejemplo, refinanciamiento de deuda, activos por vender y clasificación de valores comerciales.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.
- Mediciones contables que implican procesos complejos.
- Hechos o transacciones que implican una importante falta de certeza en la medición, incluyendo estimaciones contables.
- Litigios pendientes y pasivos contingentes, por ejemplo, garantías sobre ventas, garantías financieras y saneamiento ambiental.

