

## NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 330

### PROCEDIMIENTOS DEL AUDITOR EN RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS

(En vigor, para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del 15 de diciembre de 2004. El apéndice es conforme a las modificaciones de esta norma que serán efectivas en una fecha futura) \*

#### CONTENIDO

	<b>Párrafo</b>
Introducción .....	1-3
Respuestas globales.....	4-6
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representvción errónea de importancia relativa al nivel de aseveración .....	7-65
Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida .....	66-72
Documentación.....	73
Vigencia .....	74

Conforme a las modificaciones de adaptación de la NIA 330 como resultado de NIA 230 (revisada). En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de junio de 2006

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 330 "Procedimientos del Auditor en respuesta a los riesgos evaluados", debe leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría. Revisión. Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados", que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

## Introducción

1. El propósito de esta Norma internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar guías para determinar respuestas globales y diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría para responder a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a los niveles de estado financiero y de aseveración en una auditoría de estados financieros. El entendimiento de la entidad y su entorno por un auditor, incluyendo su control interno y la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa se describen en la *NIA 315. Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.*

2. La siguiente es una vista general de los requerimientos de esta norma:

- *Respuestas globales.* Esta sección requiere que el auditor determine respuestas globales para atender a los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero y proporciona guías sobre la naturaleza de dichas respuestas.

- *Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración.* Esta sección requiere que el auditor diseñe y desempeñe procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo pruebas de la efectividad operativa de los controles cuando sea relevante o se requiera, y procedimientos sustantivos, cuya naturaleza, oportunidad, y extensión respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración. Además, esta sección incluye asuntos que el auditor considera al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de dichos procedimientos de auditoría.

- *Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida.* Esta sección requiere que el auditor evalúe si la evaluación del riesgo sigue siendo apropiada y que concluya si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría.

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

3. Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor deberá determinar respuestas globales a los riesgos evaluados al nivel de estado financiero, y deberá diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría para responder a los riesgos evaluados al nivel de aseveración. Las respuestas globales y la naturaleza, oportunidad; extensión de los procedimientos adicionales de auditoría son asuntos de juicio profesional del auditor. Además de los de esta NIA, el auditor también cumple con los requisitos

y guías de la NIA 240, *Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros* al responder a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

### **Respuestas globales**

4. El auditor deberá determinar respuestas globales para atender a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero. Estas respuestas pueden incluir enfatizar al equipo de auditoría la necesidad de mantener el escepticismo profesional para compilar y evaluar la evidencia de auditoría, asignar personal más experimentado, a quienes tengan habilidades especiales o usar expertos, dar mayor supervisión, o incorporar elementos adicionales de impredecibilidad en la selección de los procedimientos adicionales de auditoría que se van a realizar. Además, el auditor puede hacer cambios generales la naturaleza, oportunidad, o extensión de los procedimientos de auditoría como una respuesta global, por ejemplo, realizando procedimientos sustantivos al final del ejercicio en lugar de hacerlo en una fecha intermedia.

5. El entendimiento del entorno de control por el auditor afecta a la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero. Un entorno de control efectivo puede permitir al auditor tener más confianza en el control interno y en la confiabilidad de la evidencia de auditoría generada dentro de la entidad y así, por ejemplo, permitir al auditor conducir algunos procedimientos de auditoría en una fecha intermedia más que al final del ejercicio. Si hay debilidades en el entorno de control, el auditor ordinariamente conduce más procedimientos de auditoría al final del ejercicio y no en una fecha intermedia. busca evidencia de auditoría mas extensa con los procedimientos sustantivos. modifica la naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría más persuasiva, o aumenta el número de localidades que se han de incluir en el alcance de la auditoría.

6. Estas consideraciones tienen un peso importante en el enfoque general del auditor, por ejemplo, énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo), o un enfoque que usa pruebas de controles igual que procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

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

7. El auditor deberá diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración. El propósito es proporcionar un vínculo claro entre la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría del auditor y la evaluación del riesgo. Al diseñar procedimientos adicionales de auditoría, el auditor considera asuntos como los siguientes:

- La importancia del riesgo.
- La probabilidad de que ocurra una representación errónea de importancia relativa.
- Las características de la clase de transacciones. saldo de la cuenta o revelación implicadas.
- La naturaleza de los controles específicos usados por la entidad y, en particular, si son manuales o automatizados.
- Si el auditor espera obtener evidencia de auditoría para determinar si los controles de la entidad son efectivos para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa.

La naturaleza de los procedimientos de auditoría es de la mayor importancia para responder a los riesgos evaluados.

8. La evaluación del auditor de los riesgos identificados al nivel de aseveración proporciona una base para considerar el enfoque apropiado de auditoría para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. En algunos casos, el auditor puede determinar que sólo desempeñando pruebas de controles puede lograr una respuesta efectiva al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa para una aseveración particular. En otros casos, el auditor puede determinar que desempeñar sólo procedimientos sustantivos es apropiado para aseveraciones específicas y, por lo tanto, el auditor excluye el efecto de los controles de la evaluación del riesgo relevante. Esto puede ser porque los procedimientos de evaluación del riesgo por el auditor no han identificado algunos controles efectivos relevantes a la aseveración, o porque poner a prueba la efectividad operativa de los controles sería ineficiente. Sin embargo, el auditor necesita quedar satisfecho de que el desempeñar sólo procedimientos sustantivos para la aseveración relevante sería efectivo para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa a un nivel aceptablemente bajo. A menudo el auditor puede determinar que un enfoque combinado que usa pruebas de la efectividad operativa de los controles igual que procedimientos sustantivos es un enfoque efectivo. Sin importar el enfoque seleccionado, el auditor diseña y desempeña procedimientos sustantivos para cada clase de importancia relativa de transacciones, saldos de cuentas y reveiaciones, según requiere el párrafo 49.

9. En el caso de entidades muy pequeñas, puede no haber muchas actividades de control que pudiera identificar el auditor. Por esta razón, es probable que los procedimientos adicionales del auditor sean principalmente procedimientos sustantivos. En tales casos, además de los asuntos mencionados en el párrafo 8 anterior, el auditor considera si en ausencia de controles es posible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

## **Consideración de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría**

### *Naturaleza*

10. La naturaleza de los procedimientos adicionales de auditoría se refiere a su propósito (pruebas de controles o procedimientos sustantivos) y su tipo, o sea, inspección, observación, investigación, confirmación, volver a calcular, volver a desempeñar, o procedimientos analíticos. Ciertos procedimientos de auditoría pueden ser más apropiados para algunas aseveraciones que otros. Por ejemplo, en relación con el ingreso, las pruebas de los controles pueden ser responder más al riesgo evaluado de representación errónea de la aseveración de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden ser los que más respondan al riesgo evaluado de representación errónea de la aseveración de ocurrencia.

11. La selección del auditor de los procedimientos de auditoría se basa en la evaluación del riesgo. Mientras más alta es la evaluación del riesgo por el auditor, más confiable y relevante es la evidencia de auditoría que busca el auditor con los procedimientos sustantivos. Esto puede afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que se desempeñarán como a su combinación. Por ejemplo, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con un tercero, además de inspeccionar el documento.

12. Al determinar los procedimientos de auditoría a desempeñar, el auditor considera las razones para la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración por cada clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación (o sea, los riesgos inherentes), y si la evaluación del riesgo por el auditor toma en cuenta los controles de la entidad (riesgo de control). Por ejemplo, si el auditor considera que hay un riesgo más bajo de que pueda ocurrir una representación errónea de importancia relativa debido a las características particulares de una clase de transacciones sin considerar los controles relacionados, el auditor puede determinar que los procedimientos analíticos sustantivos solos pueden proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría. Por otra parte, si el auditor espera que haya un riesgo más bajo de que pueda surgir una representación errónea de importancia relativa porque una entidad tiene controles efectivos y el auditor piensa diseñar procedimientos sustantivos con base en la operación efectiva de dichos controles, entonces el auditor desempeña pruebas de los controles para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa. Este puede ser el caso, por ejemplo, para una clase de transacciones de características no complejas, razonablemente uniformes, que se procesen controlen rutinariamente por el sistema de información de la entidad

13. Se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información producida por el sistema de información (le la entidad cuando dicha información se use para desempeñar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si el auditor usa información no financiera o datos de presupuestos producidos por el sistema de información de la entidad al desempeñar procedimientos de auditoría. como procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de controles. el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información. Ver NIA 500. Evidencia de auditoría. párrafo 11, para mayor guía.

### *Oportunidad*

14. Oportunidad se refiere al momento en el cual se desempeñan los procedimientos de auditoría o a la fecha a la que aplica la evidencia de auditoría.

15. El auditor puede desempeñar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha provisional o al final del ejercicio. Mientras más alto es el riesgo de representación errónea de importancia relativa, más probable es que el auditor pueda decidir qué es más efectivo. desempeñar procedimientos sustantivos más cerca de, o al final del, ejercicio en vez de en una fecha más adelantada, o llevar a cabo procedimientos de auditoría sin anunciar o en momentos no esperados (por ejemplo, llevar a cabo procedimientos de auditoría en localidades seleccionadas sin anunciar). Por otra parte, llevar a cabo procedimientos de auditoría antes del final del ejercicio puede ayudar al auditor a identificar asuntos importantes en una etapa inicial de la auditoría y, consecuentemente, resolverlos con ayuda de la administración o desarrollar un enfoque efectivo de auditoría para atender a tales asuntos. Si el auditor realiza pruebas de controles o procedimientos sustantivos antes del final del ejercicio, el auditor considera la evidencia adicional requerida para el periodo restante (ver párrafos 37-38 y 56-61 ).

16. Al considerar cuándo desempeñar procedimientos de auditoría, el auditor también considera asuntos como los siguientes:

- El entorno de control.
- Cuándo está disponible la información relevante (por ejemplo. los archivos electrónicos pueden alterarse posteriormente o los procedimientos por observar pueden ocurrir sólo en ciertas épocas).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si hay un riesgo de ingresos inflados para cumplir con las expectativas de utilidades mediante la posterior creación de convenios de venta; falsos, el auditor puede desear examinar los contratos disponibles a la fecha del final del ejercicio).
- El ejercicio o fecha con que se relaciona la evidencia de auditoría.

17. Ciertos procedimientos de auditoría pueden desempeñar sólo en, o después del, final del ejercicio; por ejemplo, cotejar los estados financieros con los registros contables y examinar los ajustes hechos durante el curso de preparación de los estados financieros. Si hay un riesgo de que la entidad hubiera participado en contratos de ventas no apropiados o que las transacciones puedan no haberse finalizado al final del ejercicio, el auditor desempeña procedimientos para responder a ese riesgo específico. Por ejemplo, cuando las transacciones son individualmente de importancia relativa o un error en el cierre puede llevar a una representación errónea de importancia relativa, el auditor ordinariamente inspecciona las transacciones cerca del final del ejercicio.

### *Extensión*

18. Extensión incluye la cantidad de un procedimiento específico de auditoría por desempeñar, por ejemplo, el tamaño de una muestra o el número de observaciones de una actividad de control. La extensión de un procedimiento de auditoría se determina por el juicio del auditor después de considerar la importancia relativa, el riesgo evaluado y el grado de certeza que el auditor planea obtener. En particular el auditor ordinariamente aumenta la extensión de los procedimientos de auditoría al aumentar el riesgo de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, aumentar la extensión de un procedimiento de auditoría es efectivo sólo si el procedimiento de auditoría mismo es relevante para el riesgo específico: por lo tanto, la consideración más importante es la naturaleza del procedimiento de auditoría.

19. El uso de Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAACs) puede posibilitar pruebas más extensas de las transacciones electrónicas y archivos de cuentas. Estas técnicas pueden usarse para seleccionar transacciones de muestra de los archivos electrónicos clave, para escoger transacciones con características específicas o para pruebas de toda una población en lugar de una muestra.

20. Ordinariamente se pueden sacar conclusiones válidas con el uso de enfoques de muestreo. Sin embargo, si la cantidad de selecciones hechas en una población es demasiado pequeña, si el enfoque de muestreo seleccionado no es apropiado para lograr el objetivo específico de auditoría, o si las excepciones no tienen un seguimiento apropiado, habrá un riesgo inaceptable de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda ser diferente de la conclusión que se alcanza si se sujeta toda población al mismo procedimiento de auditoría. La NIA 530, Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas, contiene guías sobre el uso del muestreo.

21. Esta norma considera el uso de diferentes procedimientos de auditoría combinados como un aspecto de la naturaleza de las pruebas, según se discutió antes. Sin embargo, el auditor considera si la extensión de las pruebas es

apropiado cuando se desempeñan diferentes procedimientos de auditoría en combinación.

### *Pruebas de controles*

22. Se requiere que el auditor desempeñe pruebas de los controles cuando la evaluación del riesgo por el auditor incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles o cuando los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría al nivel de aseveración.

23. Cuando la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración incluye una expectativa de que los controles están operando de manera efectiva, el auditor deberá desempeñar pruebas de los controles para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los controles estaban operando de manera efectiva en momentos relevantes durante el periodo que se audita. Ver los párrafos 39-44 más adelante para la discusión del uso de evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores.

24. La evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración puede incluir una expectativa de la efectividad operativa de los controles. en cuyo caso el auditor desempeña pruebas de los controles para obtener evidencia de auditoría en cuanto su efectividad operativa. Las pruebas de la efectividad operativa de los controles se realizan sólo en los controles que el auditor ha determinado que están adecuadamente diseñados para prevenir, o detectar y corregir, una representación errónea de importancia relativa en una aseveración. Los párrafos 104-106 de la NIA 315 discuten la identificación de los controles al nivel de aseveración que tengan probabilidad de prevenir, o detectar y corregir, una representación errónea de importancia relativa en una clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación.

25. Cuando, de acuerdo con el párrafo 115 de la NIA 315, el auditor ha determinado que no es posible o factible reducir los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración a un nivel aceptablemente bajo con evidencia de auditoría obtenida sólo por procedimientos sustantivos, el auditor deberá desempeñar pruebas de los controles relevantes para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa. Por ejemplo, según se discute en el párrafo 115 de la NIA 315, el auditor puede encontrar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría al nivel de aseveración, cuando una entidad conduce su negocio usando TI y no se produce ni mantiene ninguna documentación de las transacciones más que por el sistema de TI.

26. Probar la efectividad operativa de los controles es difererle de obtener evidencia de auditoría sobre si se han implementado los controles. Cuando se obtiene evidencia de auditoría de la implementación desempeñando procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor determina que existen ios controles relevantes y que la entidad los está usando. Cuando se realizan pruebas de la efectividad operativa de los controles, el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los controles operan de manera efectiva. Esto incluye obtener evidencia de auditoría sobre como se aplicaron los controles en mementos relevantes durante el periodo que se audita, la consistencia con que se aplicaron y por quién o por qué medio se aplicaron. Si se usaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita. el auditor considera cada uno por separado. El auditor puede determinar que es eficiente poner a prueba la efectividad operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se obtiene evidencia de auditoría de su implementación.

27. Aunque algunos procedimientos de evaluación del riesgo que el auditor desempeña para evaluar el diseño de controles y para determinar que se han implementado puedan no haber sido diseñados específicamente como pruebas de controles, sí es posible que proporcionen evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles y, consecuentemente, servir como pruebas de los controles. Por ejemplo. el auditor puede haber hecho investigaciones sobre el uso de presupuestos por la administración, haber observado la comparación de la administración de los gastos mensuales presupuestados y reales, e inspeccionado informes pertinentes a la investigación de variaciones entre las cantidades presupuestadas y las reales. Estos procedimientos de auditoría brindan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y si éstas se han implementado, y pueden también dar evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de las políticas presupuestarias para prevenir o detectar representaciones erróneas de importancia relativa en la clasificaciónde gastos. En esas circunstancias, el auditor considera si la evidencia de auditoría proporcionada por estos procedimientos de auditoría es suñciente.

#### *Naturaleza de las pruebas de controles*

28. El auditor selecciona los procedimientos de auditoría para obtener seguridad sobre la efectividad operativa de los controles. Al aumentar el nivel planeado de seeuridad, el auditor busca evidencia de auditoría más confiable. En circunstancias cuando el auditor adopta un enfoque que consiste principalmente de pruebas de controles, en particular relacionados con los riesgos donde no es posible ni factible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sólo de los procedimientos sustantivos, el auditor ordinariamente realiza pruebas de los controles para obtener un nivel más alto de seguridad sobre su efectividad operativa.

29. El auditor deberá desempeñar otros procedimientos de auditoría en combinación con investigación para poner a prueba la efectividad operativa de los controles. Aunque son diferentes de obtener un entendimiento del diseño e implementación de los controles, las pruebas de efectividad operativa de los controles ordinariamente incluyen los mismos tipos de procedimientos de auditoría usados para evaluar el diseño e implementación de los controles, y pueden incluir también el volver a realizar la aplicación del control por el auditor. Como la investigación sola no es suficiente, el auditor usa una combinación de procedimientos de auditoría para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de la efectividad operativa de los controles. Los controles sujetos a pruebas mediante investigación combinada con inspección o con desempeñarlas de nuevo, ordinariamente proporcionan más seguridad que los controles para los que la evidencia de auditoría consiste únicamente de investigación y observación. Por ejemplo, un auditor puede investigar sobre, y observar los procedimientos de la entidad para abrir la correspondencia y procesar los recibos de efectivo. Porque una observación es pertinente solo en el momento en que se hace, el auditor ordinariamente suplementa la observación con investigaciones con personal de la entidad y puede también inspeccionar documentación sobre la operación de dichos controles en otros momentos durante el periodo de auditoría para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

30. La naturaleza del control particular influye en el tipo de procedimientos de auditoría que se requieren para obtener evidencia de auditoría sobre si el control estaba operando de manera efectiva en momentos relevantes durante el periodo que se audita. Para algunos controles, la efectividad operativa se evidencia por la documentación. En esas circunstancias, el auditor puede decidir inspeccionar la documentación para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa. Para otros controles, esa documentación puede no estar disponible o no ser relevante. Por ejemplo, puede no existir documentación de operación para algunos factores del ambiente de control, como asignación de autoridad y responsabilidad. o para algunos tipos de actividades de control, como las realizadas por una computadora. En esas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa puede obtenerse a través de investigación en combinación con otros procedimientos de auditoría como observación o el uso de TAACs.

31. Al diseñar las pruebas de controles, el auditor considera la necesidad de obtener evidencia de auditoría que soporte la operación efectiva de los controles directamente relacionados con la aseveración así como otros controles indirectos de los que dependen estos controles. Por ejemplo, el auditor puede identificar la revisión que hace un usuario de un informe de excepción de ventas a crédito que exceden del límite de crédito autorizado a un cliente como un control directo relacionado con una aseveración. En esos casos, el auditor considera la efectividad de la revisión del informe por el usuario y también los controles relacionados con la exactitud de la información en el informe (por

ejemplo, los controles generales de TI).

32. En el caso de un control automatizado de aplicación, debido a la consistencia inherente del procesamiento por TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación del control, cuando se considera en combinación con evidencia de auditoría obtenida respecto de la efectividad operativa de los controles generales de la entidad (y en particular, controles de cambio) puede dar evidencia sustancial de auditoría sobre su efectividad operativa durante el periodo relevante.

33. Al responder a la evaluación del riesgo, el auditor puede diseñar una prueba de controles para desempeñar junto con una prueba de detalles sobre la misma transacción. El objetivo de las pruebas de controles es evaluar si un control operó de manera efectiva. El objetivo de las pruebas de detalles es detectar representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración. Aunque estos objetivos son diferentes, ambos pueden lograrse juntos mediante el desempeño de una prueba de controles y una prueba de detalles sobre la misma transacción, también conocida como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede examinar una factura para determinar si se ha aprobado y para dar evidencia sustantiva de auditoría de una transacción. El auditor considera cuidadosamente el diseño y evaluación de estas pruebas para lograr ambos objetivos.

34. La ausencia de representaciones erróneas detectadas por un procedimiento sustantivo no proporciona evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la aseveración que se ponen a prueba sean efectivos. Sin embargo, las representaciones erróneas que detecta el auditor con el desempeño de procedimientos sustantivos, las considera cuando evalúa la efectividad operativa de los controles relacionados. Una representación errónea de importancia relativa que se detectó por los procedimientos del auditor y que no se identificó por la entidad, ordinariamente es indicación de la existencia de una debilidad de importancia relativa en el control interna lo cual se comunica a la administración y a los encargados del gobierno corporativo.

#### *Oportunidad de las pruebas de control*

35. La oportunidad de las pruebas de control depende del objetivo del auditor y determina el periodo de apoyo en dichos controles. Si el auditor prueba los controles en un momento particular, sólo obtiene evidencia de auditoría de que los controles operaron de manera efectiva en ese momento. Sin embargo, si el auditor prueba los controles a lo largo de un periodo, obtiene evidencia de auditoría de la efectividad de la operación de los controles durante dicho periodo.

36. La evidencia de auditoría correspondiente a sólo un momento en el tiempo puede ser suficiente para los propósitos del auditor, por ejemplo, cuando prueba

los controles sobre el conteo físico de inventario por la entidad al final del ejercicio. Si, por otra parte, el auditor requiere evidencia de auditoría de la efectividad de un control después de un periodo, la evidencia de auditoría correspondiente a sólo un momento en el tiempo puede ser insuficiente y el auditor suplementa esa prueba con otras pruebas de controles que sean capaces de proporcionar evidencia de auditoría de que el control operó de manera efectiva en momentos relevantes durante el periodo que se audita. Estas otras pruebas pueden consistir de pruebas de monitoreo de los controles por la entidad.

37. Cuando el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles durante un periodo provisional, el auditor deberá determinar qué evidencia adicional de auditoría deberá obtenerse por el periodo restante. Al hacer tal determinación, el auditor considera la importancia de los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración, los controles específicos que se probaron durante el periodo provisional, el grado al que se obtuvo evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de dichos controles, la duración del periodo restante, la extensión en que el auditor piensa reducir los procedimientos sustantivos adicionales con base en la dependencia de los controles y el entorno de control. El auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la naturaleza y extensión de cualesquier cambios importantes en el control interno, incluidos cambios en el sistema de información, procesos y personal que ocurrieron después del periodo provisional.

38. Puede obtener evidencia adicional de auditoría, por ejemplo, alargando las pruebas de efectividad operativa de los controles durante el periodo restante o poniendo a prueba el monitoreo de controles por la entidad.

39. Si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, el auditor deberá obtener evidencia sobre si han ocurrido cambios en esos controles específicos después de la auditoría anterior. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría sobre si han ocurrido esos cambios por medio de investigación combinada con observación o inspección para confirmar el entendimiento de dichos controles específicos. El párrafo 23 de la NIA 500 establece que el auditor desempeña procedimientos de auditoría para establecer que sigue siendo relevante la evidencia de auditoría obtenida en periodos anteriores. cuando el auditor planea usar la evidencia de auditoría en el periodo actual. Por ejemplo al desempeñar la auditoría anterior, el auditor pudo determinar que un contribuyente automatizado estaba funcionando según lo planeado. El auditor obtiene evidencia de auditoría para determinar si se han hecho cambios al control automatizado que afecten la continuidad de su funcionamiento efectivo. por ejemplo. mediante investigaciones con la administración y con inspección de registros para indicar qué controles se han cambiado. La consideración de evidencia de auditoría sobre estos cambios puede soportar, ya sea el aumentar o disminuir, la

evidencia de auditoría que se espera obtener en el periodo actual sobre la efectividad operativa de los controles.

40. Si el auditor planea apoyarse en controles que han cambiado desde que se probaron la última vez, el auditor deberá hacer pruebas de efectividad operativa de dichos controles en la auditoría actual. Los cambios pueden afectar la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en periodos anteriores de modo tal que pueda no haber ya una base para una contabilidad continuada. Por ejemplo, los cambios en un sistema para permitir a la entidad recibir un nuevo informe del sistema probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría del periodo anterior; sin embargo, si la afecta un cambio que haga que los datos se acumulen o calculen de manera diferente.

41. Si el auditor planea apoyarse en controles que no han cambiado desde que se probaron la última vez, el auditor deberá hacer pruebas de efectividad operativa de dichos controles cuando menos una vez cada tercera auditoría. Como se indica en los párrafos 40 y 44, el auditor no puede confiar en evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, para controles que han cambiado desde que se probaron la última vez o controles que mitiguen un riesgo importante. La decisión del auditor sobre si debe confiar en evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores para otros controles es un asunto de juicio profesional. Además, la duración del periodo antes de volver a someter a pruebas dichos controles es también un asunto de juicio profesional, pero no puede exceder de dos años.

42. Al considerar si es apropiado usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, y si es así, la duración del periodo de tiempo que puede pasar antes de volver a poner a prueba un control, el auditor considera lo siguiente:

- La efectividad de otros elementos del control interno, incluyendo el ambiente de control, el monitoreo de los controles por la entidad y el proceso de evaluación del riesgo por la entidad.
- Los riesgos que se originan de las características del control, incluyendo si los controles son manuales o automatizados (ver NIA 315, párrafos 57-63, para una discusión de riesgos específicos que se originan de los elementos manuales y automatizados de un control).
- La efectividad de los controles generales de TI.
- La efectividad del control y su aplicación por la entidad, incluyendo la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control respecto de pruebas de efectividad operativa en auditorías anteriores.
- Si la falta de un cambio en un control particular representa un riesgo debido

a las circunstancias cambiantes.

- El riesgo de representación errónea de importancia relativa y el grado de confiabilidad en el control.

En general, mientras más alto es el riesgo de representación errónea de importancia relativa, o mayor la dependencia del control, es probable que sea menor el periodo de tiempo que pase, si lo hay. Los factores que ordinariamente disminuyen el periodo para volver hacer pruebas a un control, o que dan como resultado el no confiar en absoluto en evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, incluyen los siguientes:

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

43. Cuando hay un número de controles para los que el auditor determina que es apropiado usar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, al auditor deberá hacer pruebas de la efectividad operativa de algunos controles en cada auditoría. El propósito de este requisito es evitar la posibilidad de que el auditor pudiera aplicar el enfoque del párrafo 41 a todos los controles en los que el auditor se propone apoyarse, sino poner a prueba todos esos controles en un solo periodo de auditoría sin pruebas de controles en los dos periodos posteriores de auditoría. Además de proporcionar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles que se someten a prueba en la auditoría actual, el desempeñar esas pruebas da evidencia colateral sobre la efectividad continua del ambiente de control y, por lo tanto, contribuye a la decisión sobre si es apropiado apoyarse en evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores. Por lo tanto, cuando el auditor determina, de acuerdo con los párrafos 39-42, que es apropiado usar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores para un número de controles, el auditor planea hacer pruebas de una porción suficiente de los controles de esa población en cada periodo de auditoría y, como mínimo, cada control se prueba cuando menos cada tercera auditoría.

44. Cuando, de acuerdo con el párrafo 108 de la NIA 315, el auditor ha

determinado que un riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración es un riesgo importante y el auditor planea apoyarse en la efectividad operativa de los controles planeados para aliviar el riesgo importante, el auditor deberá obtener la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de dichos controles de las pruebas de controles desempeñadas en el periodo actual. Mientras mayor es el riesgo de representación errónea de importancia relativa, más evidencia de auditoría obtiene el auditor de que los controles relevantes están operando efectivamente. Consecuentemente, aunque el auditor a menudo considera información obtenida en auditorías anteriores al diseñar pruebas de controles para mitigar un riesgo importante, el auditor no se apoya en evidencia de auditoría obtenida en una auditoría anterior sobre la efectividad operativa de los controles sobre dichos riesgos, sino que, a cambio, obtiene la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles de dichos riesgos en el periodo actual.

### *Extensión de las pruebas de controles*

45. El auditor diseña pruebas de controles para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los controles operaron de manera efectiva a lo largo del periodo en que se apoyó en ellos. Los asuntos que el auditor puede considerar al determinar la extensión de sus pruebas de controles incluyen los siguientes:

- La frecuencia del desempeño del control por la entidad durante el periodo.
- La duración de tiempo dentro del periodo de auditoría que el auditor se apoya en la efectividad operativa del control.
- La relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría por obtener al soportar que el control previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración.
- La extensión en que se obtiene evidencia de auditoría de pruebas de otros controles relacionados con la aseveración.
- La extensión en que el auditor planea apoyarse en la efectividad operativa del control para la evaluación del riesgo (y con ello reducir los procedimientos sustantivos que se basan en el apoyo en dicho control).
- , La desviación esperada del control.

46. Mientras más se apoye el auditor en la efectividad operativa de los controles en la evaluación del riesgo, mayor es la extensión de las pruebas de los controles por el auditor. Además, al incrementarse la tasa de desviación esperada de un control, el auditor aumenta la extensión de pruebas del control. Sin embargo, el auditor considera si la tasa de desviación esperada indica que el

control no será suficiente para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración hasta el evaluado por el auditor. Si se espera que la tasa de desviación esperada sea demasiado alta, es posible que el auditor determine que pueden no ser efectivas las pruebas de controles por una aseveración particular.

47. Debido a la consistencia inherente del procesamiento por TI, el auditor puede no necesitar aumentar la extensión de pruebas a un control automatizado. Un control automatizado deberá funcionar de manera consistente a menos que se cambie el programa (incluyendo las tablas, archivos u otros datos permanentes usados por el programa). Una vez que determina el auditor que un control automatizado está funcionando según lo planeado (lo que podría hacerse en el momento en que el control se implementa inicialmente o en alguna otra fecha), el auditor considera desempeñar pruebas para determinar que el control sigue funcionando de manera efectiva. Estas pruebas podrían incluir determinar que no se hacen cambios al programa sin ser sujetos a los controles apropiados de cambio de programas, que se usa la versión autorizada del programa para procesar las transacciones y que otros controles generales relevantes son efectivos. Estas pruebas también podrían incluir determinar que no se han hecho cambios a los programas. como puede ser el caso cuando la entidad usa aplicaciones de paquetes de software sin modificarlas o mantenerlas. Por ejemplo. el auditor puede inspeccionar el registro de la administración de la seguridad de TI para, obtener evidencia de auditoría de que no ha habido accesos sin autorizar durante el periodo.

### **Procedimientos sustantivos**

48. Los procedimientos sustantivos se desempeñan para detectar representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración. e incluyen pruebas de detalles de clases de transacciones, saldos de cuenta, y revelaciones y procedimientos sustantivos analíticos. El auditor planea y desempeña procedimientos sustantivos que respondan a la evaluación relacionada del riesgo de representación errónea de importancia relativa.

49. Sin considerar el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa, el auditor deberá diseñar y desempeñar procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones, saldos de cuenta y revelación de importancia relativa. Este requisito refleja el hecho de que la evaluación del riesgo por el auditor depende de un juicio y puede no ser suficientemente precisa para identificar todos los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Más aún, hay limitaciones inherentes al control interno incluyendo transgresión de la administración. Consecuentemente. si bien el auditor puede determinar que el riesgo de representación errónea de importancia relativa puede reducirse a un nivel aceptablemente bajo al desempeñar sólo pruebas de controles para una aseveración particular relacionada con una clase de transacciones, saldos de cuenta o revelación (ver párrafo 8). el auditor siempre desempeña

procedimientos sustantivos por cada clase de transacciones, saldos de cuenta y revelación de importancia relativa.

50. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:

- Cotejar los estados financieros con los registros contables subyacentes; y
- Examinar los asientos de importancia relativa del diario y otros ajustes hechos durante el curso de preparación de los estados financieros.

La naturaleza y extensión del examen del auditor de los asientos del diario y otros ajustes dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y los riesgos asociados de representación errónea de importancia relativa.

51. Cuando, de acuerdo con el párrafo 108 de la NIA 315, el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración es un riesgo importante, el auditor deberá desempeñar procedimientos sustantivos que respondan de manera específica a dicho riesgo. Por ejemplo, si el auditor identifica que la administración está bajo presión de cumplir las expectativas de utilidades, puede haber un riesgo de que la administración esté inflando las ventas al reconocer de manera inapropiada ingresos relacionados con convenios de ventas con términos que prohíben el reconocimiento de ingresos o al facturar las ventas antes de su embarque. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar confirmaciones externas no sólo para corroborar cantidades vigentes, sino también para confirmar los detalles de los convenios de ventas, incluyendo fecha, cualesquier derechos de devolución y términos de entrega. Además, el auditor puede encontrar que es efectivo suplementar estas confirmaciones externas con investigaciones con personal de la entidad que no sea de finanzas, respecto de cualesquier cambios en los convenios de ventas y términos de entrega.

52. Cuando el enfoque a los riesgos importantes consiste sólo de procedimientos sustantivos, los procedimientos de auditoría apropiados para atender a estos riesgos importantes consisten de pruebas de detalles solamente, o una combinación de pruebas de detalles y procedimientos sustantivos analíticos: El auditor considera las guías en los párrafos 53-64 al diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos para los riesgos importantes. Para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, los procedimientos sustantivos relacionados con los riesgos importantes a menudo se diseñan para obtener evidencia de auditoría de alta confiabilidad.

### *Naturaleza de los procedimientos sustantivos*

53. Los procedimientos sustantivos analíticos generalmente son aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo. Las pruebas de detalles ordinariamente son más apropiadas para obtener evidencia de auditoría respecto a ciertas aseveraciones sobre saldos de cuentas, incluyendo la existencia y valuación. En algunas situaciones, el auditor puede determinar que desempeñar sólo procedimientos sustantivos analíticos puede ser suficiente para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa a un nivel aceptablemente bajo. Por ejemplo, el auditor puede determinar que desempeñar sólo procedimientos sustantivos analíticos responde al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa para una clase de transacciones donde la evaluación del riesgo por el auditor se soporta obteniendo evidencia de auditoría con el desempeño de pruebas de la efectividad operativa de los controles. En otras situaciones, el auditor puede determinar que sólo son apropiadas las pruebas de detalles, o que una combinación de procedimientos sustantivos analíticos y de pruebas de detalles es la mejor respuesta a los riesgos evaluados.

54. El auditor diseña pruebas de detalles que responden a los riesgos evaluados con el objetivo de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para lograr el nivel planeado de seguridad al nivel de aseveración. Al diseñar los procedimientos sustantivos relacionados con la aseveración de existencia o de ocurrencia, el auditor selecciona entre las partidas contenidas en una cantidad en los estados financieros y obtiene la evidencia de auditoría relevante. Por otra parte, al diseñar procedimientos de auditoría relacionados con la aseveración de integridad, el auditor selecciona entre la evidencia de auditoría que indica que una partida debiera incluirse en la cantidad relevante del estado financiero e investiga si dicha partida se incluye así. Por ejemplo, el auditor podría inspeccionar desembolsos posteriores de efectivo para determinar si se han omitido algunas compras de las cuentas por pagar.

55. Al diseñar procedimientos sustantivos analíticos, el auditor considera asuntos como los siguientes:

- Lo adecuado de usar procedimientos sustantivos analíticos dadas las aseveraciones.
- La confiabilidad de los datos, ya sean internos o externos, con los que se desarrolla la expectativa de cantidades o coeficientes registrados,
- Si la expectativa es suficientemente precisa para identificar una representación errónea de importancia relativa al nivel deseado de seguridad.
- El monto de cualquier diferencia que sea aceptable en las cantidades registradas respecto de valores esperados.

El auditor considera poner a prueba los controles, si los hay, sobre la preparación por la entidad de información usada por el auditor para aplicar los procedimientos analíticos. Cuando estos controles son efectivos, el auditor tiene mayor seguridad en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, sobre los resultados de los procedimientos analíticos. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información estuvo sujeta a pruebas de auditoría en el periodo actual o en el anterior. Al determinar los procedimientos de auditoría para aplicar a la información sobre la que se base la expectativa para los procedimientos sustantivos analíticos, el auditor considera las guías del párrafo 11 de la NIA 500.

### *Oportunidad de los procedimientos sustantivos*

56. Cuando se desempeñan procedimientos sustantivos en una fecha provisional, el auditor deberá desempeñar procedimientos sustantivos adicionales o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante que proporcionen una base razonable para extender las conclusiones de auditoría de la fecha provisional al final del ejercicio.

57. En algunas circunstancias, pueden desempeñarse procedimientos sustantivos en una fecha provisional. Esto aumenta el riesgo de que las representaciones erróneas que puedan existir al final del ejercicio no se detecten por el auditor. Este riesgo aumenta al alargarse el periodo restante. Al valorar si desempeña procedimientos sustantivos en una fecha provisional, el auditor considera factores como los siguientes:

- El ambiente de control y otros controles relevantes.
- La disponibilidad en una fecha posterior de información que sea necesaria para los procedimientos del auditor.
- El objetivo del procedimiento sustantivo.
- El riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa.
- La naturaleza de la clase de transacciones o saldo de cuenta y aseveraciones relacionadas.
- La capacidad del auditor para desempeñar procedimientos sustantivos apropiados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante para reducir el riesgo de que no se detecten representaciones erróneas de importancia relativa que existen al final del ejercicio.

58. Aunque no se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles con objeto de tener una base razonable

para extender las conclusiones de auditoría de una fecha provisional al final del ejercicio, el auditor considera si es suficiente desempeñar sólo procedimientos sustantivos para cubrir el periodo restante. Si el auditor concluye que los procedimientos sustantivos solos no serían suficientes, se desempeñan pruebas de la efectividad operativa de los controles relevantes o los procedimientos sustantivos se desempeñan al final del ejercicio.

59. En circunstancias donde el auditor ha identificado riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, la respuesta del auditor para atender a dichos riesgos puede incluir cambiar la oportunidad de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, el auditor podría concluir que, dados los riesgos de representación errónea o manipulación intencionales, no serían efectivos los procedimientos de auditoría para extender las conclusiones de auditoría de una fecha provisional al final del ejercicio. En esas circunstancias, el auditor podría concluir que los procedimientos sustantivos necesitan desempeñarse en o cerca del final del periodo en que se informa para atender a un riesgo identificado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude (ver NIA 240).

60. Ordinariamente, el auditor compara y concilia información concerniente al balance final del ejercicio con la información comparable en la fecha provisional para identificar cantidades que parezcan inusuales, investiga cualquiera de estas cantidades y desempeña procedimientos sustantivos analíticos o pruebas de detalles para pruebas para pruebas del periodo intermedio. Cuando el auditor planea desempeñar procedimientos sustantivos analíticos respecto del periodo intermedio, el auditor considera si los saldos de final del ejercicio de las clases particulares de transacciones o saldos de cuentas son razonablemente predecibles con respecto de la cantidad significado relativo y composición. El auditor considera si son apropiados los procedimientos de la entidad para analizar y ajustar esas clases de transacciones o saldos de cuenta en fechas provisionales y para establecer cierres contables adecuados. Además, el auditor considera si el sistema de información relevante para la información financiera proporcionará a los saldos al final del ejercicio y las transacciones en el periodo restante, que sea suficiente para permitir la investigación de: transacciones o asientos importantes inusuales (incluyendo los del. o cercanos al final del ejercicio); otras causas de fluctuaciones importantes o fluctuaciones esperadas que no ocurrieron; y cambios en la composición de las clases de transacciones o saldos de cuentas. Los procedimientos sustantivos relacionados con el periodo restante dependen de si el auditor ha desempeñado pruebas de controles.

61. Si se detectan representaciones erróneas en clases de transacciones o saldos de cuentas en una fecha provisional, el auditor ordinariamente modifica la evaluación de riesgo relacionada y la naturaleza, oportunidad o extensión planeada de los procedimientos sustantivos que cubren el periodo restante que se relacionan con dichas clases de transacciones o saldos de cuentas, o extiende o repite dichos procedimientos de auditoría al final del ejercicio.

62. El uso de evidencia de auditoría por el desempeño de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior no es suficiente para atender a un riesgo de representación errónea de importancia relativa en el periodo actual. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría por el desempeño de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Para que la evidencia de auditoría obtenida en una auditoría anterior se use en el periodo actual como evidencia sustantiva de auditoría, la evidencia de auditoría y la materia relacionada no deben cambiar fundamentalmente. Un ejemplo de evidencia de auditoría obtenida del desempeño de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior que puede ser relevante en el año actual, es una opinión legal relacionada con la estructura de una bursatilización que no ha tenido cambios durante el periodo actual. Según requiere el párrafo 23 de la NIA 500, si el auditor planea usar evidencia de auditoría obtenida del desempeño de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior, el auditor desempeña procedimientos de auditoría durante el periodo actual para establecer que la evidencia de auditoría sigue siendo relevante.

#### *Extensión del desempeño de procedimientos sustantivos*

63. A mayor riesgo de representación errónea de importancia relativa, mayor extensión de los procedimientos sustantivos. Dado que el riesgo de representación errónea de importancia relativa toma en cuenta el control interno, la extensión de los procedimientos sustantivos puede aumentarse como consecuencia de resultados insatisfactorios de las pruebas de la efectividad operativa de los controles. Sin embargo, es apropiado aumentar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo si el procedimiento de auditoría mismo es relevante para el riesgo específico.

64. Al diseñar pruebas de detalles, ordinariamente se piensa en la extensión de las pruebas en cuanto al tamaño de la muestra, que se afecta por el riesgo de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, el auditor también considera otros asuntos, incluyendo si es más efectivo usar otros medios de pruebas selectivas, como seleccionar partidas grandes o inusuales de una población en oposición a desempeñar un muestreo representativo o estratificar la población en subpoblaciones homogéneas para el muestreo. La NIA 530 contiene guías sobre el uso del muestreo y otros medios de seleccionar partidas para pruebas. Al diseñar procedimientos sustantivos analíticos, el auditor considera cuánta diferencia respecto de la expectativa puede aceptarse sin mayor investigación. A esta consideración la influyen principalmente la importancia relativa y la consistencia con el nivel deseado de seguridad. La determinación de esta cantidad implica considerar la posibilidad de que pudiera agregarse una combinación de representaciones erróneas en el saldo de cuenta, clase de transacciones, o revelación específicos, hasta una cantidad inaceptable. Al diseñar procedimientos sustantivos analíticos, el auditor aumenta

el nivel deseado de seguridad, al aumentar el riesgo de representación errónea de importancia relativa. La NIA 520, Procedimientos Analíticos, contiene guías sobre la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

### **Presentación y revelación adecuadas**

65. El auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, está de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. El auditor considera si los estados financieros individuales se presentan de una manera que refleje la clasificación y descripción apropiadas de la información financiera. La presentación de los estados financieros de conformidad con el marco de referencia de información financiera aplicable también 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 a los mismos, incluyendo, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalle que se da, la clasificación de partidas en los estados y las bases de las cantidades declaradas. El auditor considera si la administración debiera haber revelado un asunto en particular a la luz de las circunstancias y hechos de los que el auditor está enterado en ese momento. Al desempeñar la evaluación de la presentación global de estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, el auditor considera el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración. Ver párrafo 17 de la NIA 500, para una descripción de las aseveraciones relacionadas con la presentación y revelación.

### **Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida**

66. Con base en los procedimientos de auditoría desempeñados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá valorar si las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración siguen siendo apropiados.

67. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo y reiterativo. Al desempeñar el auditor los procedimientos de auditoría planeados, la evidencia de auditoría obtenida puede hacer que el auditor modifique la naturaleza, oportunidad o extensión de otros procedimientos de auditoría planeados. Puede llegar a la atención del auditor información que difiera de manera importante de la información en la que se basó la evaluación del riesgo. Por ejemplo, la extensión de representaciones erróneas que el auditor detecta al desempeñar procedimientos sustantivos puede alterar el juicio del auditor sobre las evaluaciones del riesgo y puede indicar una debilidad de importancia relativa en el control interno. Además, los procedimientos analíticos desempeñados en la etapa de revisión general de la auditoría pueden indicar un riesgo de representación errónea de importancia relativa no reconocido previamente. En

esas circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planeados, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados para todas o algunas de las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones y aseveraciones relacionadas. El párrafo 119 de la NIA 3i5, contiene guías adicionales sobre la revisión de la evaluación del riesgo por el auditor.

68. El concepto de efectividad de la operación de los controles reconoce que algunas desviaciones en la forma en que se aplican los controles pueden ser causadas por factores como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales importantes en el volumen de transacciones y por error humano. Cuando esas desviaciones se detectan durante el desempeño de pruebas de controles, el auditor hace investigaciones específicas para entender estos asuntos y sus potenciales consecuencias, por ejemplo, investigando acerca de la oportunidad de los cambios de personal en las funciones clave de control interno. El auditor determina si las pruebas de controles desempeñadas proporcionan una base apropiada para apoyo en los controles, si son necesarias pruebas adicionales de controles, o si se necesita atender a los riesgos potenciales de representación errónea con el uso de procedimientos sustantivos.

69. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error sea una ocurrencia aislada y, por lo tanto, considera cómo afecta la detección de una representación errónea a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa. Antes de la conclusión de la auditoría, el auditor evalúa si se ha reducido el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y si puede ser necesario reconsiderar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, el auditor reconsidera lo siguiente:

- La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos.
- La evidencia de auditoría de la efectividad operativa de los controles relevantes, incluyendo el proceso de evaluación del riesgo por la entidad.

70. El auditor deberá concluir si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de representación errónea en los estados financieros. Al desarrollar una opinión, el auditor considera toda la evidencia de auditoría relevante, sin importar si parece corroborar o contradecir las aseveraciones de los estados financieros.

71. Lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría para soportar las conclusiones del auditor en toda la auditoría son asunto de juicio profesional. El juicio del auditor en cuanto a lo que constituye suficiente evidencia apropiada de auditoría está influido por factores como los siguientes:

- Importancia de la potencial representación errónea en la aseveración y la probabilidad de que tenga un efecto de importancia relativa, individualmente o

en agregado con otras potenciales representaciones erróneas, sobre los estados financieros.

- Efectividad de las respuestas de la administración y controles para atender a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores respecto de potenciales representaciones erróneas similares.
- Resultados de procedimientos de auditoría desempeñados, incluyendo si esos procedimientos de auditoría identificaron casos específicos de fraude o error.
- Fuente y confiabilidad de la información disponible.
- Persuasividad de la evidencia de auditoría.
- Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.

72. Si el auditor no ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a una aseveración de importancia relativa de los estados financieros, deberá intentar obtener evidencia adicional de auditoría. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, deberá expresar una opinión calificada o una abstención de opinión. Ver NIA 700. El Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros, para mayor guía.

### **Documentación**

73. El auditor deberá documentar las respuestas globales para atender a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría, la vinculación de estos procedimientos con los riesgos evaluados al nivel de aseveración y los resultados de los procedimientos de auditoría. Además, si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, deberá documentar las conclusiones que aicance respecto de apoyarse en los controles que se pusieron a prueba en una auditoría anterior. La manera en que estos asuntos se documentan se basa en el juicio profesional del auditor. La NIA 230, Documentación, establece normas y da guías respecto a la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.

### **Vigencia**

74. Esta NIA entra en vigor para auditorías 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 legal y cualesquier otras regulaciones, ordenanzas o directivas ministeriales relevantes que afecten al mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos especiales de auditoría. Esos factores podrían afectar, por ejemplo, la extensión de la discreción del auditor al establecer la importancia relativa y juicios sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría que se van a aplicar. El párrafo 3 de esta NIA puede tener que aplicarse sólo después de considerar dichas restricciones.*

### **Apéndice**

Modificaciones de adaptación de NIA 330 como resultado de NIA 230 (Revisada)-En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de junio de 2006

La NIA 230 (revisada). "Documentación de auditoría" emitida en septiembre de 2005 dio origen a modificaciones de adaptación de la NIA 330. Las modificaciones de adaptación a la NIA 330 entran en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de junio de 2006.

Una vez en vigor, las modificaciones de adaptación expuestas a continuación se incorporarán al texto de la NIA 330 y este apéndice se deroga

Se modifican los siguientes párrafos de la NIA 330 según se indica:

50. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir los siguientes procedimientos de auditoría relativos al proceso de cierre de los estados financieros:

- Hacer coincidir o conciliar los estados financieros con los registros contables fundamentales; y
- Examinar los asientos de importancia relativa del diario y otros ajustes hechos durante el proceso de preparación de los estados financieros.

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

73. El auditor deberá documentar las respuestas globales para atender a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos

adicionales de auditoría, la vinculación de estos procedimientos con los riesgos evaluados al nivel de aseveración y los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo las conclusiones donde ellas no son de otra manera claras. Además, si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, el auditor debe documentar las conclusiones que alcance respecto de apoyarse en los controles que pusieron a prueba en una auditoría anterior.

Se añaden los siguientes párrafos a la NIA 330:

73a. La documentación del auditor deberá demostrar que los estados financieros están de acuerdo o se concilian con los registros contables fundamentales.

73b. La manera en que se documentan los asuntos a que se refieren los párrafos 73 y 73a se basa en el juicio profesional del auditor. La NIA 230 (revisada), "Documentación de auditoría" establece normas y da lineamientos respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.