

Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas entidades

Tercera
edición

Volumen 2—Orientación Práctica



International
Federation
of Accountants

Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría
Federación Internacional de Contadores 545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Esta Guía de Implementación fue preparada por el Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). El comité representa los intereses de los profesionales de la contabilidad que operan en pequeñas y medianas firmas de auditoría y de otros profesionales de la contabilidad que prestan servicios a pequeñas y medianas empresas.

Esta publicación puede descargarse gratuitamente del sitio web de la IFAC: www.ifac.org. El texto aprobado es el publicado en la lengua inglesa.

La misión de la IFAC es servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo, contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas al establecer y promover la adhesión a normas profesionales de alta calidad, al ampliar la convergencia de estas normas y al expresarse sobre cuestiones de interés general en los que sea significativa la especialización profesional.

Para mayor información, favor de enviar un correo a paulthompson@ifac.org.

Derechos de autor © Noviembre 2011 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) Todos los derechos reservados. Se otorga permiso para realizar copias de este trabajo siempre y cuando tales copias se utilicen en salones de clases académicos o para uso personal y no son vendidas o distribuidas y siempre y cuando cada copia contenga el siguiente crédito: *"Copyright © Noviembre 2011 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) Todos los derechos reservados. Usado con permiso de la IFAC. Contacte con permissions@ifac.org para solicitar autorización para reproducir, almacenar o transmitir este documento"*. Se requiere permiso de la IFAC para reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otros usos similares de éste documento, excepto lo permitido por la ley. Diríjase a: permissions@ifac.org

ISBN: 978-1-60815-396-1

Contenido

Volumen 1	Referencia a la NIA	Número de
Prefacio		5
Requerimiento de Comentarios		6
1. Cómo utilizar la Guía		8
2. Las NIA		13
Conceptos principales		21
3. Ética, NIA y Control de calidad	NICC 1, 200, 220,	21
4. La auditoría basada en el riesgo—Descripción General	Múltiples	34
5. Control interno—Finalidad y componentes	315	54
6. Afirmaciones en los estados financieros	315	80
7. Importancia relativa o materialidad y riesgo de	320	87
8. Procedimientos de valoración del riesgo	240,315	99
9. Respuestas a los riesgos valorados	240, 300, 330, 500	109
10. Procedimientos de auditoría adicionales	330, 505, 520	120
11. Estimaciones contables	540	142
12. Partes vinculadas	550	151
13. Hechos posteriores	560	160
14. Empresa en funcionamiento	570	167
15. Resumen de requerimientos de otras NIA	250, 402, 501, 510, 600 610, 620, 720	177
16. Documentación de la auditoría	ISQC1, 220, 230, 240 300, 315, 330	211
17. Formación de la opinión sobre los estados financieros	700	224

Volumen 2	Referencia a la NIA	Número de
Prefacio		5
Requerimiento de Comentarios		6
1. Cómo utilizar la Guía		8
2. Introducción a los estudios de casos		13
Fase I: Valoración del riesgo		24
3. Valoración del riesgo—Descripción general		24
Actividades preliminares		27
4. Aceptación y continuación del encargo de auditoría	ISQC1, 210, 220, 300	27
Planeación de la auditoría		43
5. Estrategia global de auditoría	300	43
6. Determinación y uso de la materialidad	320, 450	54
7. Discusiones del equipo de la auditoría	240, 300, 315	70
Desempeño de procedimientos de valoración del riesgo		79
8. Riesgos inherentes-Identificación	240, 315	79
9. Riesgos inherentes-valoración	240, 315	107
10. Riesgos materiales	240, 315, 330	117
11. Conocimiento del control interno	315	127
12. Evaluación del control interno	315	141
13. Comunicación de deficiencias en el control interno	265	171
14. Conclusión de la fase de valoración de riesgos	315	184
Fase II: Respuesta al riesgo		194
15. Respuesta al riesgo-descripción general	–	194
16. El plan de auditoría posterior	260, 300, 330, 500	197
17. Determinación de la extensión de las pruebas	330, 500, 530	220
18. Documentación del trabajo realizado	230	249
19. Manifestaciones escritas	580	253
Fase III: Información		266
20. Elaboración de informes-descripción general	–	266
21. Evaluación de la evidencia de auditoría	220, 330, 450, 520, 540	269
22. Comunicación con los responsables del gobierno de la	260, 265, 450	286
23. Modificaciones al informe de auditoría	705	297
24. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones	706	310
25. Información comparativa	710	316

Prefacio

Bienvenidos a la tercera edición de la Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas entidades del Comité de PYMFA de la IFAC.

En esta edición, hemos aprovechado la oportunidad para mejorar algunos de los contenidos técnicos y hacer otras mejoras mínimas de presentación. Teniendo en cuenta, sin embargo, que muchos usuarios pueden estar en el proceso de traducción la Guía, que se han esforzado por mantener las revisiones en esta edición a un mínimo.

Publicada por primera vez en 2007 y desarrollada con el Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA), la Guía pretende permitir a los profesionales el desarrollar una comprensión más profunda de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) a través de explicaciones y ejemplos ilustrativos. Ofrece un enfoque práctico de la auditoría del tipo “cómo hacer” que los profesionales ejercientes pueden usar cuando realicen una auditoría a una PYME basada en el riesgo. Finalmente, debe ayudar a los profesionales a llevar a cabo auditorías de alta calidad, rentables, permitiéndoles servir mejor a las PYMFA y, a su vez, al interés público más amplio.

La Guía proporciona orientación no obligatoria para aplicar las NIA. No se debería utilizar en sustitución de la lectura de las NIA, sino más bien, como suplemento que tiene como finalidad ayudar a los profesionales ejercientes a entender e implementar de manera congruente estas normas en las auditorías de PYME. La Guía no trata todos los aspectos de las NIA y no debe utilizarse con el fin de determinar o demostrar su cumplimiento.

Para poder ayudar a los organismos miembros a maximizar el uso tanto de ésta Guía como de su publicación hermana la Guía para Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría, el Comité de PYMFA está desarrollando una guía complementaria junto con materiales adicionales diseñados para apoyar el uso de las Guías para propósitos de educación y capacitación. La guía complementaria incluirá sugerencias sobre como los organismos miembros de la IFAC y las firmas, pueden hacer el mejor uso de las Guías para adaptarlas a sus propias necesidades y jurisdicciones.

Finalmente, damos la bienvenida a los lectores para que visiten el área de PMP del sitio web de la IFAC en www.ifac.org/SMP para mayor detalle sobre el trabajo del Comité de PMP de la IFAC y para acceder a una amplia colección de publicaciones y recursos adicionales gratuitos.

Sylvie Voghel

Presidente, Comité
PyME de la IFAC
Noviembre 2011

Requerimiento de Comentarios

Esta es la tercera edición de la Guía. Aunque consideramos que esta Guía es útil y de alta calidad, puede ser mejorada. Nuestro compromiso es actualizarla regularmente para asegurar que refleja las normas actuales, a fin de que sea lo más útil posible.

Agradecemos los comentarios de los emisores de normas nacionales, de los organismos miembros de la IFAC, de profesionales ejercientes y de cualquiera otro. En particular, agradecemos sus impresiones sobre las siguientes cuestiones:

1. ¿Cómo usa la Guía? Por ejemplo, ¿la utiliza como base para formación práctica, como una guía de referencias prácticas y/o de algún otro modo?
2. ¿Considera que la Guía es suficientemente adecuada a la auditoría de las PyME?
3. ¿Le parece que la Guía es fácil de manejar? Si no, ¿podría hacernos sugerencias de mejora para facilitar su manejo?
4. ¿En qué otras formas cree que puede hacerse más útil esta Guía?
5. ¿Sabe de algún producto derivado-materiales de formación práctica, formularios, listas de verificación y programas- que se hayan desarrollado en base a la Guía? Si es así, le agradeceremos que nos proporcione los detalles.

Por favor, remita sus comentarios a Paul Thompson, Vice Director, a las

siguientes direcciones: Email: paulthompson@ifac.org

Fax: +1212-286-9570

Correo: Comité de Pequeñas y Medianas
Firmas de Auditoría
Federación Internacional de Contadores
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Delimitación de responsabilidad

La presente Guía se ha diseñado para ayudar a los profesionales ejercientes en la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en auditorías de pequeñas y medianas empresas pero no es un sustituto de las NIA. Más aún, el profesional ejerciente debe utilizar esta Guía a la luz de su juicio profesional y de los hechos y circunstancias implicados en cada auditoría en particular. La IFAC declina toda responsabilidad u obligación en que se pueda incurrir, directa o indirectamente, como consecuencia del uso y aplicación de esta Guía.

1. Cómo utilizar la Guía

La finalidad de esta Guía es proporcionar orientación práctica a los profesionales ejercientes que realizan encargos de auditoría a pequeñas y medianas empresas (PYME). Sin embargo, ninguno de los materiales de esta Guía debe utilizarse en sustitución de:

- **La lectura y conocimiento de las NIA**
Se asume que los profesionales ejercientes han leído el texto de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) las cuales están contenidas en el *Manual de Normas Internacionales de control de calidad, auditoría, revisión y otros encargos de aseguramiento* y servicios relacionados, y el cual puede descargarse gratuitamente desde el sitio de recursos y publicaciones en línea de IFAC en www.ifac.org/publicationsresources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a. (filtrado por "Manuales, Normas, y Pronunciamentos"). La NIA 200.19 establece que el auditor conocerá el texto completo de todas las NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. Las NIA, así como el resumen de preguntas frecuentes (FAQ, por sus siglas en inglés) y otros materiales de apoyo, pueden también obtenerse en el Clarity Center en el siguiente sitio web www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.
- **La aplicación del juicio profesional**
Para poder aplicar las NIA de forma efectiva, se requiere de juicio profesional basado en hechos y circunstancias propias de la firma de auditoría y en los de cada encargo en particular

Aunque se espera que las pequeñas y medianas firmas de auditoría (PYMFA) sean un grupo importante de usuarios, esta Guía pretende ayudar a todos los profesionales ejercientes a implementar las NIA en auditorías de PYME.

Esta Guía puede utilizarse para:

- Desarrollar un conocimiento más profundo de una auditoría realizada de conformidad con las NIA;
- Desarrollar un manual del personal (con los suplementos necesarios para requerimientos locales y procedimientos de la firma) para utilizar como referencia diaria y como base para sesiones de formación práctica y para estudio individual y discusión; y
- Asegurarse que el personal adopta un enfoque congruente sobre la planificación y realización de una

Esta Guía hace referencia frecuentemente a un equipo de auditoría lo que implica que más de un auditor está involucrado en ejecutar el encargo de auditoría. Sin embargo, los mismos principios generales son aplicables también a encargos de auditoría llevados a cabo por una persona (el profesional ejerciente).

1.1 Reproducción, traducción y adaptación de la Guía

IFAC fomenta y facilita la reproducción, traducción y adaptación de sus publicaciones. Aquellos interesados en reproducir, traducir, o adaptar esta guía deben contactar con permissions@ifac.org.

1.2 Contenido del capítulo y organización

En lugar de resumir cada NIA, la Guía se ha estructurado en dos volúmenes como sigue:

- Volumen 1–Conceptos Principales
- Volumen 2–Orientación Práctica

El volumen 2 de la Guía se centra en cómo aplicar los conceptos tratados en el volumen 1. Sigue las etapas típicas implicadas en la realización de una auditoría, comenzando por la aceptación del encargo, la planificación y la valoración del riesgo para; luego seguir con la respuesta al riesgo, la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y la formación de la opinión de auditoría adecuada.

Resumen de la estructura

Cada capítulo, en ambos volúmenes de esta Guía, está estructurado de la siguiente forma:

- **Título del capítulo**
- **Cuadro sobre el Proceso de Auditoría-Extracto**
La mayoría de los capítulos contienen un extracto del cuadro sobre el proceso de auditoría (cuando sea aplicable) para resaltar las actividades concretas tratadas en el capítulo.
- **Contenido del capítulo**
Resume el contenido y finalidad del capítulo.
- **NIA relevante**
La mayoría de los capítulos en esta Guía comienzan con algunos extractos de las NIA que son relevantes para el contenido del capítulo. Estos extractos incluyen requerimientos relevantes y, en algunos casos, los objetivos (a veces resaltados individualmente si un capítulo se centra primordialmente en una NIA en particular) definiciones específicas y material de aplicación. La inclusión de estos extractos no implica que no deba considerarse otro material de las NIA no mencionado específicamente, u otras NIA relacionadas con la materia. La selección de los extractos incluidos en la Guía se basa exclusivamente en el juicio de los autores en cuanto a lo que es relevante para el contenido de cada capítulo en particular. Por ejemplo, los requerimientos de las NIA 200, 220 y 300 son aplicables en todo el proceso de auditoría, pero solo se han tratado de manera específica en uno o dos capítulos.
- **Descripción general y material del capítulo**
La descripción general de cada capítulo incluye:
 - Extractos de las NIA aplicables; y
 - descripción general de lo que se trata en el capítulo.

A la descripción general le sigue un análisis más detallado de la materia objeto de análisis y una orientación práctica, paso a paso, sobre cómo implementar las NIA aplicables. Esto puede incluir algunas referencias cruzadas a las NIA aplicables. Aunque la Guía se centra exclusivamente en las NIA (sin incluir la serie 800) aplicables a las auditorías de información financiera histórica, también se hace referencia al *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo Internacional de Normas de Ética para Contadores (el Código de Ética de IESBA) y a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1), *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*.
- **Puntos a considerar**
A lo largo de toda la guía se incluyen Puntos a Considerar. Estos Puntos a Considerar dan orientaciones prácticas sobre cuestiones de auditoría que pueden fácilmente pasarse por alto, o

aquellos conceptos que, a menudo, los profesionales ejercientes tienen dificultad para comprender e implementar.

- **Estudio de casos ilustrativos**

Para demostrar cómo pueden aplicarse las NIA en la práctica, el volumen 2 de la Guía incluye dos estudios de casos. Al final de muchos capítulos del volumen 2, se analizan dos enfoques posibles para documentar la aplicación de los requerimientos de las NIA. Para más detalle, revise el capítulo 2 del volumen 2 de esta Guía.

La finalidad de los estudios de casos y la documentación que se incluye es meramente ilustrativa. La documentación es un pequeño extracto de un archivo de auditoría típico y resume solo una posible forma de cumplir con los requerimientos de la NIA. Los datos, análisis y comentarios representan solo algunas circunstancias y consideraciones que el auditor necesitará analizar en una auditoría concreta. Como siempre, el auditor debe aplicar el juicio profesional.

El primer estudio del caso se basa en una entidad ficticia llamada Muebles Dephta. Se trata de un negocio familiar, local, fabricante de muebles, con 15 empleados a tiempo completo. La entidad tiene una estructura de gobierno sencilla, pocos niveles de dirección y procesamiento directo de las transacciones. La función contable utiliza un paquete de software estándar. El segundo estudio del caso trata de otra entidad ficticia llamada Kumar y Co. Es una micro-empresa con dos personas como personal a tiempo completo, además del dueño y un contable a media jornada.

Otras publicaciones de la IFAC

Junto con esta Guía puede leerse La Guía de control de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría, que puede descargarse gratuitamente del sitio de publicaciones y recursos en línea de la IFAC, <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

1.3 Glosario de términos

La Guía utiliza muchos de los términos que se definen en el Código IESBA, en el Glosario de Términos, y en las NIA (contenidas en el *Manual de Normas internacionales de control de calidad, auditoría, revisión y, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados*). Tanto los socios como el personal deben tener conocimiento de estas definiciones.

La Guía también utiliza los siguientes términos:

Controles anti fraude

Son controles diseñados por la dirección para prevenir, detectar incorrecciones resultantes de fraude. Respecto a la posibilidad de que la dirección eluda los controles, puede ser que dichos controles no prevengan que ocurra un fraude, pero podrían actuar como un elemento disuasivo y hacer que sea más difícil de ocultar la perpetración de un fraude. Los siguientes contribuyen ejemplos típicos de controles anti fraude:

- Políticas y procedimientos que proporcionan una rendición de cuentas adicional, como por ejemplo la aprobación firmada de los asientos del diario;
- mejores controles de acceso a datos y transacciones sensibles;
- alarmas silenciosas;
- informes de discrepancias y excepciones;
- pistas de auditoría;
- planes de contingencia por fraude;
- procedimientos de recursos humanos, tales como identificar/ejercer un seguimiento sobre las

personas con un potencial para cometer fraude superior al promedio (por ejemplo, un estilo de vida excesivamente lujoso); y

- mecanismos para informar de forma anónima sobre los fraudes potenciales.

Controles en la entidad

Los controles en la entidad se refieren a los riesgos generalizados. Contribuyen al “tono de la alta autoridad” de una organización y las expectativas para el entorno de control. Generalmente son menos tangibles que los controles que operan en las transacciones, pero tienen un impacto generalizado y significativo e influyen en el resto de controles internos. Estos controles forman el fundamento sobre el cual se construyen otros controles internos en caso de que existan. Son ejemplos de controles en la entidad el compromiso de la dirección hacia la conducta ética, las actitudes hacia el control interno, la contratación y competencia de los empleados y los informes anti fraude y financieros de cierre de ejercicio. Estos controles tienen un impacto en el resto procesos de negocio dentro de la entidad.

Dirección

Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las actividades de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad; por ejemplo, miembros ejecutivos del consejo de dirección, o un propietario-gerente.

Responsables del gobierno de la entidad

Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir a miembros de la dirección; por ejemplo, miembros ejecutivos del Consejo Directivo de una empresa de sector público o privado o un propietario-gerente.

Propietario-gerente

Se refiere a los propietarios de una entidad involucrados en la gestión diaria de la entidad. En la mayoría de los casos, el propietario-gerente también es la persona a cargo del gobierno de la entidad.

Pequeñas y medianas firmas de auditoría (PYMFA)

Las firmas de auditoría que tienen las siguientes características:

- sus clientes son mayoritariamente pequeñas y medianas empresas (PyME);
- utilizan fuentes externas para complementar los recursos internos limitados;
- y emplean a un número limitado de personal profesional.

Lo que constituye una PYMFA variará entre una y otra jurisdicción

1.4 Acrónimos que se utilizan en la Guía

CAC	Cuentas por cobrar
Afirmaciones (combinadas)	I = Integridad E = Existencia C = Exactitud y corte V = Valoración
TAAO	Técnicas de auditoría asistidas por ordenador
UM	Unidades de moneda (las unidades estándar de moneda se citan como “€”) EF Estados financieros
RH	Recursos humanos
IAASB	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
CI	Control Interno. Los cinco componentes del control interno son: AC = Actividades de control EC = Entorno de control SI = Sistemas de información SC = Seguimiento de los controles VR= Valoración de riesgo
Código del IESBA	Código de Ética de IESBA para Profesionales de la Contabilidad IFAC Federación Internacional de Contadores
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera NIA Normas Internacionales de Auditoría
NIEA	Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento DIPA Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría
NICC	Normas Internacionales de Control de Calidad
NIER	Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión NISR Normas Internacionales de Servicios Relacionados
TI	Tecnología de la información
OP	Ordenador Personal
I+D	Investigación y Desarrollo
RIM	Riesgos de incorrección material
PVR	Procedimientos de valoración del riesgo
PyME	Pequeñas y medianas empresas
PYMFA	Pequeñas y medianas firmas de auditoría
DPC	Diseño de pruebas de controles
RGE	Responsables del gobierno de la entidad PT Papeles de trabajo

2. Introducción a los estudios de casos

Para ilustrar cómo pueden documentarse en la práctica los diversos aspectos del proceso de auditoría, se han desarrollado dos estudios de casos acerca de una entidad mediana y una entidad pequeña, ficticias. El primer escenario (Estudio del caso A) es una compañía de muebles que se llama Dephta Furniture, Inc, que emplea a 15 personas. El segundo escenario (Estudio del caso B) es Kumar & Co., una pequeña empresa con dos personas. Kumar & Co. provee de mercancías principalmente a Dephta Furniture, Inc. Ambas organizaciones han decidido usar el marco de información de las NIIF.

Se advierte a los lectores que estos estudios de casos son puramente ilustrativos. La documentación que se proporciona es un pequeño extracto de un archivo de auditoría común, e ilustra solo una posible vía para cumplir con los requerimientos de las NIA. Los datos, análisis y comentarios representan solo algunas circunstancias y consideraciones que el auditor necesitará analizar en una auditoría concreta. Como siempre, el auditor debe aplicar el juicio profesional.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Antecedentes

Dephta Furniture, Inc., es una compañía fabricante de muebles propiedad de una familia. Produce varias clases de muebles de madera para el hogar, tanto en serie como a medida. Dephta tiene una excelente reputación por hacer productos de calidad.

La compañía tiene tres líneas principales de productos: conjuntos para dormitorios y comedores y mesas de todo tipo. Los muebles de serie pueden modificarse para necesidades específicas. Para aprovechar el poder de Internet, la compañía recientemente estableció un sitio web en el que se pueden comprar muebles directamente y pagar con tarjetas de crédito. Durante el último ejercicio, la compañía despachó pedidos por encargo hasta a 900 kilómetros de distancia.

La instalación de fábrica se encuentra en un terreno de unos 400 metros cuadrados al lado de la casa de Suraj Dephta. Un anexo en la parte oeste de la casa de Suraj sirve de tienda de Dephta Furniture. Las decisiones importantes a menudo se toman en la mesa del comedor (que es la primera mesa que Suraj y su padre hicieron juntos). A él le gusta el simbolismo de compartir las comidas sobre el producto que ellos fabrican para ganar el dinero para el sustento de la familia.

Tendencias del sector

Hasta hace poco, Dephta había estado creciendo rápidamente. Sin embargo, el sector de muebles pasa actualmente por tiempos difíciles debido a:

- Una economía en declive por la recesión mundial;

- Los clientes potenciales limitan sus gastos en bienes opcionales, incluyendo los muebles;
- la competencia;
- presión para reducir precios y atraer ventas; y
- algunos fabricantes de componentes de muebles que cierran sus negocios, provocando demoras en la producción.

Gobierno de la entidad.

La compañía fue constituida 1952 por el padre de Suraj, Jeewan Dephta. Jeewan primero hacía pernos y barandillas de madera con un torno, en un taller pequeño junto a la casa familiar.

La compañía no tiene una estructura formal de gobierno corporativo. Jeewan y Suraj preparan un plan de negocios anual, luego se reúnen mensualmente con un próspero hombre de negocios, Ravi Jain, para revisar sus avances respecto al plan. También pagan a Ravi para que opine sobre la viabilidad de sus nuevos sueños e ideas para el negocio y para revisar los resultados de operación y asesorar sobre problemas específicos.

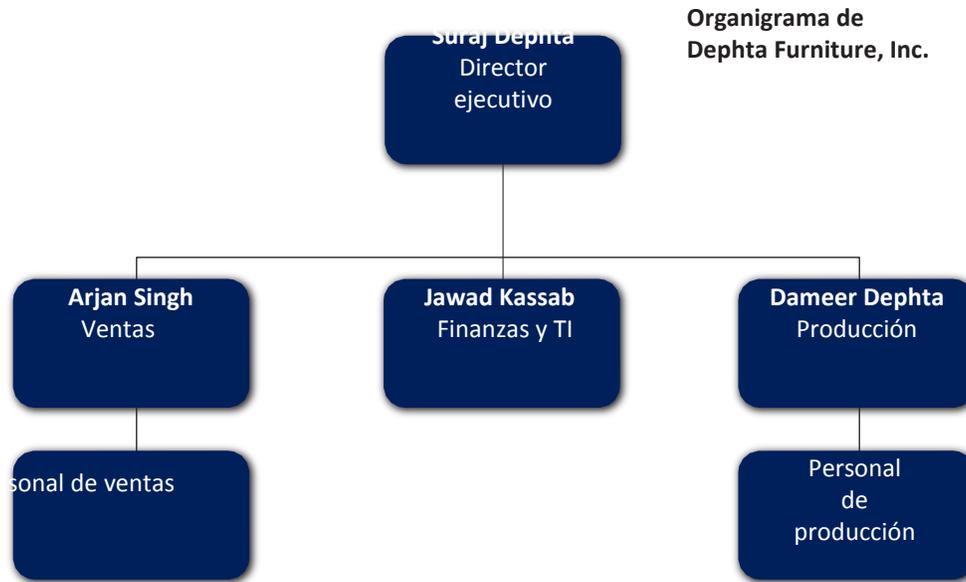
La hija de Ravi, Parvin (con formación práctica de abogada), generalmente acompaña a su padre a las reuniones con Suraj y Jeewan. Parvin ofrece algún asesoramiento legal, pero su verdadera pasión es la mercadotecnia y la promoción. Fue idea de Parvin que la Compañía se expandiera y comenzara a vender sus productos por Internet. También presionó para su expansión fuera de la región e incluso a países vecinos. Quizá al acceder a mercados adicionales, los niveles de ventas puedan mantenerse pese a la caída actual de la economía

Personal

Dephta Furniture, Inc. tiene 15 empleados a tiempo completo. Seis de estos empleados están relacionados de alguna forma con la familia. La mayoría de los miembros de la familia trabajan en el área de producción (según las necesidades) además de en las funciones que se describen en el anexo siguiente. Durante los periodos de mayor ocupación, pueden emplearse de dos a cuatro empleados temporales según sea necesario. Algunos de los trabajadores temporales regresan con regularidad pero, debido a la falta de seguridad del trabajo, la rotación es muy alta.

Como director ejecutivo, Suraj Dephta supervisa todos los aspectos del negocio. Arjan Singh está a cargo de las ventas y lo ayudan dos vendedores a tiempo completo. Dameer, hermano de Suraj, se ocupa de la producción, lo que incluye comprar las materias primas y gestionar las existencias. Debido a que el espacio es limitado, Suraj y Dameer nunca se alejan del proceso de producción y comparten la tarea de supervisar a los dos integrantes del personal.

Jawad Kassab (primo de Suraj) está a cargo de las finanzas y de la tecnología de la información (TI) y tiene dos asistentes en su grupo.



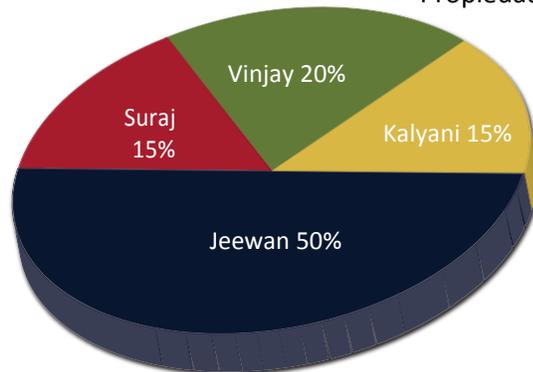
Propiedad

Jeewan es el principal accionista con un 50% de acciones de la compañía. Tiene planes de comenzar a transferir las acciones a su hijo, Suraj, siempre y cuando Suraj siga gestionando la compañía a tiempo completo y la compañía siga siendo rentable.

Suraj y su hermana, Kalyani, tiene cada uno un 15% de las acciones.

El 20% restante lo posee un amigo de la familia, Vinjay Sharma. Vinjay es un próspero inversionista que ha aportado mucho del capital que ha necesitado la compañía para crecer.

Propiedad de Dephta Furniture, Inc.



Kalyani es una reconocida cantante que constantemente viaja. No participa en las operaciones de la compañía y depende totalmente de su padre y su hermano para velar por sus intereses.

En junio de cada ejercicio, Jeewan organiza una reunión de negocios más formal. Los accionistas se reúnen por la mañana (principalmente para revisar los estados financieros) y, después por la tarde, ofrecen una fiesta a todo el personal. Suraj aprovecha esta ocasión para decirle al personal lo bien que marcha el negocio y los planes para el futuro.

Operaciones

La compañía comenzó fabricando sillas, mesas y barrotes para rejas y barandillas y desde entonces ha extendido su actividad a la fabricación de muebles sencillos para el hogar como roperos, cómodas y vitrinas. Dephta Furniture ha crecido considerablemente mediante estrategias como:

- Proveer productos de calidad a precios justos a los clientes locales;
- aceptar grandes pedidos de muebles de los minoristas nacionales. estos pedidos grandes tienen un plazo de entrega firme (hay penalizaciones importantes por el retraso en las entregas) y los márgenes de beneficio son mucho más estrechos que los de los muebles fabricados bajo pedido;
- ser la primera compañía en la región que vende (aunque un número limitado de productos) por Internet; y
- fabricar partes como barrotes y patas para mesas redondas para otros fabricantes locales de muebles. Esto ha obligado a la compañía a comprar tornos costosos y herramientas especializadas que otras compañías no pueden asumir

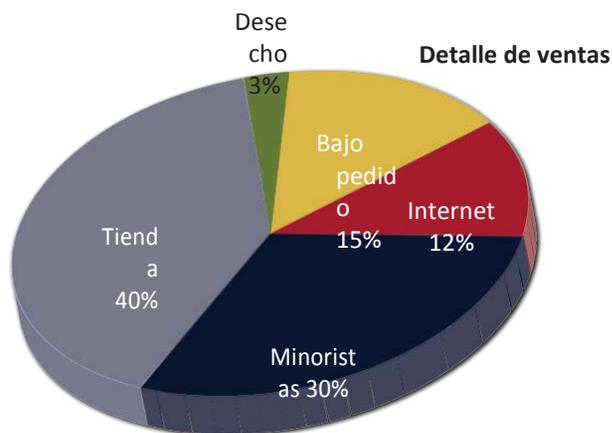
Dephta también vende muebles y madera de desecho (piezas rechazadas en el proceso de control de calidad) en la fábrica, solo al contado.

Se está analizando la posibilidad de exportar muebles a los países vecinos. Suraj reconoce que esto significará costes de flete más altos, tratar con aduanas, riesgo de cambio de moneda y potencial de daños durante el transporte. Aunque vender a los países vecinos significa costes más altos, parece constituir un precio bajo por acceder a nuevos clientes potenciales. También, Parvin conoce a mucha gente en el gobierno local y piensa que puede ayudar a facilitar el papeleo correspondiente.

Ventas

El desglose de ventas es aproximadamente como sigue:

- | | |
|--|-----|
| • Muebles de serie (del catálogo) en ventas personales en la tienda: | 40% |
| • Ventas a detallistas de muebles: | 30% |
| • Muebles bajo pedido (fabricación a medida) | 15% |
| • Ventas por Internet: | 12% |
| • Ventas de desechos de fábrica: | 3% |



Arjan Singh es un gran negociante. Es muy persistente cuando negocia con los clientes y generalmente logra la venta, aunque los márgenes de beneficio pueden ser pequeños. Pese a la caída de la economía,

recientemente ha comprado una casa con vistas al valle para su familia.

- **Notas sobre el sistema de ventas**

- Se preparan contratos de ventas para pedidos al detalle o especializados. Se exigen depósitos del 15% del pedido en todos los pedidos especiales, que se registran como ingreso de ventas cuando se reciben. Dos de los grandes detallistas requieren que Dephta mantenga unas existencias disponibles de 30 días para que los pedidos puedan despacharse rápidamente a las tiendas cuando sea necesario. Esos contratos también incluyen disposiciones sobre la devolución de existencias a Dephta si no se vende en un tiempo determinado
- Los pedidos de venta se cumplimentan manualmente en el momento de la venta, excepto en el caso de los muebles vendidos directamente en la tienda u otros artículos pequeños. Todos los pedidos de más de 500€ o cuando el precio de venta es inferior al mínimo deben ser aprobados por Arjan. Las facturas se preparan cuando los artículos se despachan y envían al cliente.
- Para todas las ventas excepto las que se realizan en la tienda, se preparan facturas en el momento de la venta y se introducen en el sistema de contabilidad, que automáticamente numera cada transacción de ventas y expide un recibo del pedido si se solicita.
- El resumen de las ventas del día por Internet se descarga del sitio web. Se preparan los datos de los artículos pedidos y se pasan al departamento de producción. Al mismo tiempo se prepara una factura y se registra como ingreso, pues el artículo ya se ha pagado con la tarjeta de crédito del cliente. Se adjunta la factura marcada como “PAGADA” a todos los pedidos por Internet que se han despachado.
- Arjan rara vez hace una verificación del crédito de los clientes. A la mayoría de ellos los conoce. Antes, los clientes pagaban en efectivo contra reembolso; actualmente se otorga crédito para igualar las condiciones de los competidores de Dephta Furniture. Como resultado, Dephta Furniture necesita una línea de crédito del banco.
El número de cuentas incobrables parece crecer en cada periodo.
- Al final de cada mes, Suraj revisa la lista de ventas y cuentas a cobrar. Se asegura de que no haya errores obvios y llama personalmente a cada cliente cuya cuenta supere los 90 días.
- Todo el personal de ventas (incluido Arjan) reciben una comisión de un 15% sobre cada venta, además de un salario mínimo base. Para motivar a los vendedores ya que su salario base está muy por debajo de los salarios del resto de empleados. El sistema de cálculo rastrea las ventas hechas por cada vendedor. Jawad imprime un informe cada mes y prepara una lista de comisiones que se pagarán en la nómina de la siguiente semana. Suraj o Dameer revisan la lista de comisiones y ventas para asegurarse de pagar la cantidad correcta al personal. Arjan recibe, con una gran diferencia, la mayoría de las comisiones de ventas.

Tecnología de la información

El sistema consiste en seis ordenadores personales (OP) y un servidor que se usa para el sitio de Internet. El sistema interno se usa principalmente para el correo electrónico, la recepción de pedidos y la contabilidad.

La compañía hace copias de seguridad del sistema contable semanales en un disco duro externo que se guarda en la caja de seguridad junto al cuarto de ordenadores. En los dos últimos ejercicios se ha añadido la protección de un cortafuego y de contraseñas. El pasado ejercicio, dos OP fueron robados de la oficina. El acceso a las oficinas es más seguro ahora, los OP se han fijado a los escritorios y el servidor se encierra bajo llave en una oficina separada que cuenta con refrigeración.

Las ventas por Internet las gestiona Jawad. La compañía tiene un acuerdo con el banco para procesar las tarjetas de crédito antes de que ningún pedido se apruebe para expedición y le paga al banco un 7% sobre cada pedido procesado. La aplicación informática de ventas por Internet proporciona los datos de cada venta,

incluyendo el nombre y dirección del cliente y los artículos del pedido. Las operaciones por Internet se descargan a diario del sitio web, se preparan los pedidos y se mandan al departamento de producción

Recursos humanos y nóminas

Todas las decisiones de contratación las hacen Dameer y Suraj. Como su padre, el compromiso de Suraj es contratar personas competentes y espera lealtad de sus empleados.

A los empleados se les paga en efectivo al principio de cada semana. Una asistente de Jawad, Karla Winston, es responsable de la nómina. Tiene una lista de empleados y calcula la nómina y las deducciones con base en resúmenes de las tarjetas de horarios que Dameer le proporciona. Suraj revisa la nómina cada lunes por la mañana antes de darle instrucciones a Karla de repartir los sobres a los empleados. Todos los empleados firman en una lista cuando recogen su sobre. La compañía no mantiene expedientes formales de los empleados.

Compras y producción

Dameer es responsable de compras y producción. Como el sistema de existencias no es muy sofisticado, su tendencia es pedir de más algunos artículos, lo que da como resultado que haya existencias paradas en el almacén llenándose de polvo. Esto se considera mejor que pedir de menos, pues daría como resultado demoras en la producción.

- **Notas sobre la función de compras**

- Deben obtenerse cuando menos dos cotizaciones antes de aprobar compras por encima de 5,000€. A excepción de la madera proporcionada por el aserradero local, con quien Dephta ha negociado un contrato exclusivo de cinco años de suministro.
- La compañía prepara las órdenes de compra para todas las compras de existencias o de compras de capital que superen los 1,000€.
- Dameer aprueba a todos los nuevos proveedores e informa sobre los detalles a Jawad. Jawad entonces introduce los detalles de los proveedores en el sistema y los datos de las facturas recibidas.

Contabilidad y finanzas

Jawad estudió contabilidad en la universidad y está muy versado en cuestiones contables y financieras. Cuando se unió a Dephta hace dos años, rápidamente introdujo el paquete de software de Sound Accounting (contabilidad sana) de Onion Corp., con módulos integrados de cuentas a pagar, cuentas a cobrar y activos de capital.

- **Notas sobre la función de contabilidad y finanzas**

- A la fecha, la compañía no tiene un sistema de inventario permanente. Las existencias se recuentan dos veces durante el ejercicio, al final y a mitad del periodo. Esto asegura que los márgenes de beneficio sobre las ventas puedan calcularse de manera exacta cuando menos dos veces en un ejercicio.
- Jawad se siente frustrado por la falta de controles sobre las existencias. Había sugerido a Suraj que las existencias se recontaran cuando menos cuatro veces por ejercicio para asegurar que los márgenes se revisan durante todo el periodo. Suraj había pasado por alto su recomendación, manifestando que sería demasiado perturbador hacer recuentos tan seguidos y podría causar que la compañía no cumpliera con sus compromisos de entrega.
- Aunque Dephta ha sido rentable, los márgenes brutos no han sido consistentes. Jawad no tiene una explicación de por qué no se hace un seguimiento de los costes de existencias por línea de producto.
- A Suraj no le gusta tener que pagar cualquier impuesto sobre la renta y generalmente presiona a Jawad para que se asegure de que los ingresos sean “más que adecuados”.

Nota: El estado de resultados y balance siguientes los preparó la dirección. No se han incluido notas a

los estados financieros ni el estado de flujos de efectivo.

Anexo A

Dephta Furniture, Inc.
Estado de resultados
(En unidades de
moneda [€])

	Por el año terminado el 31 de diciembre de		
	20X2	20X1	20X0
Ventas	1,437,317	1,034,322€	857,400€
Costo de ventas	€	689,732	528,653
Beneficio	557,384	344,590	328,747
Gastos de distribución	64,657	41,351	39,450
Gastos de administración	323,283	206,754	197,248
Costes financieros	19,471	19,279	15,829
Depreciación	23,499	21,054	10,343
	430,910	288,438	262,870
Beneficios antes	126,474	56,152	65,877
Impuesto sobre la renta	31,619	14,038	16,469
Resultado	94,855€	42,114	49,408€

Anexo B

Dephta Furniture, Inc.

Balance de situación.

(En unidades de moneda [€])

	Al 31 de diciembre		
	20X2	20X1	20X0
<i>ACTIVOS</i>			
Activo corriente			
Efectivo y otros activos	22,246€	32,522€	22,947€
Líquidos equivalentes	177,203	110,517	82,216
Existencias	156,468	110,806	69,707
Pagos anticipados y otros	12,789	10,876	23,877
	368,706	264,721	198,747
Activos no corrientes			
Propiedad, planta y equipo	195,821	175,450	103,430
	564,527€	440,171	302,177€
<i>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</i>			
Pasivo corriente			
Deudas con bancos	123,016	107,549	55,876€
Acreedores y otras cuentas por	113,641	107,188	50,549
Impuesto sobre la renta por	31,618	14,038	16,470
Parte corriente del préstamo con interés	10,000	10,000	10,000
	278,275	238,775	132,895
Pasivo no corriente			
Préstamo con interés	70,000	80,000	90,000
Patrimonio y reservas			
Capital emitido	18,643	18,643	18,643
Beneficios acumulados	197,609	102,753	60,639
	564,527€	440,171	302,177€

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Antecedentes

Kumar & Co fue constituida en 1990 por Rajesh (Raj) Kumar. Es una sociedad anónima, pero se compone de solo dos personas en producción, Rajesh como propietario-gerente y una asistente a tiempo parcial como ayudante para la contabilidad

De niño, Raj aprendió a trabajar la madera con su padre, Sanjay. Desde el principio, Sanjay vio que el joven Raj tenía un talento natural para la carpintería lo que hacía sentirle orgulloso.

Cuando murió su padre en 1976, Raj decidió invertir sus pequeños ahorros en abrir su propio taller de muebles, al que llamó Kumar & Co.

Proyecto de negocio

El negocio de Raj inicialmente se centró en la producción de pequeños muebles de madera para el hogar. Sin embargo, poco después de comenzar el negocio, su primo Suraj (de Dephta Furniture) se le acercó con un proyecto de negocio. Suraj le pidió a Raj que dedicara la mayor parte de su tiempo y atención en crear ejes y patas de mesa para los muebles que producía la fábrica de Dephta. El precio que Dephta estaba dispuesta a pagar por sus productos le permitía un mayor margen de beneficio que el que podía obtener con sus otros trabajos. Raj estuvo de acuerdo.

Para animar a Raj a centrar su negocio a servir las necesidades de Dephta, Dephta compró una participación del 15% de Kumar. Esto ayudó a Kumar a comprar nuevos tornos y herramientas para mejorar la productividad.

Tendencias del sector

El sector del mueble se enfrenta actualmente a una economía desafiante. Kumar & Co. ha gozado de un crecimiento saludable y estable, pero si baja la demanda de productos de Dephta, las ventas de Kumar sufrirán. Raj sigue aceptando algunos pedidos de muebles a medida, pero Dephta constituye aproximadamente el 90% de su negocio.

Producción

Kumar & Co. es una compañía dirigida por su propietario, siendo Raj el propietario del 85% de las acciones. El personal es de dos personas a tiempo completo, además de Raj. Él está acostumbrado a largas jornadas de trabajo y trabaja la mayor parte de los fines de semana, simplemente para cumplir con los pedidos de Dephta.

Sin embargo, en el ejercicio actual, Raj rara vez está en la oficina o en el taller. Hace lo necesario para cumplir con la demanda, pero no ha estado tan involucrado como antes en la aprobación de pedidos, compras de suministros, o en la contabilidad. Aparentemente está ocupado con algunos problemas en casa.

Al principio del ejercicio, Kumar obtuvo una nueva financiación bancaria para comprar las materias primas necesarias y reemplazar algún equipo ya viejo. El contrato de préstamo incluye cláusulas bancarias que deben cumplirse o los fondos podrían ser cancelados.

Raj trata directamente con el personal de Dephta, sus pedidos y los registra en una libreta. Luego, el contador elabora las facturas y recibe los pagos. Personalmente organiza las expediciones y mantiene un registro de pedidos/expediciones.

Raj mantiene buenos registros y tiene actualizada la siguiente información:

- Registro de pedidos/expediciones: fecha en que se recibió el pedido, cantidad, tipo, precio, fecha y, forma de entrega, cantidad vendida/expedida, fecha de expedición y si se pagó;
- registro de ventas: nombre del cliente, fecha de expedición, detalles de los pedidos (tipos de producto, cantidad, tipo de madera, solicitudes)

especiales, etc.), precio, cantidad pagada; y

- registro de compras: separado entre materiales y otros artículos.

Raj coteja el registro de expediciones con el registro de ventas cada semana para asegurar que no se incumple con los envíos.

Contabilidad

Ruby es la contable a tiempo parcial de Kumar & Co, ha estado trabajando con Raj durante más de 10 años y es muy competente. Mantiene los registros contables y elabora los estados financieros mensuales y anuales. Sin embargo, siente que Raj no valora sus servicios. No le ha aumentado el sueldo en los últimos tres años. Ruby tiene dos hijos a quienes quisiera mandar a la universidad, pero le preocupa cómo pagar las matrículas.

Anexo A

Kumar &

Co.

Estado de resultados—Preparado por la dirección

	Por el año terminado el 31 de diciembre de		
	20X2	20X1	20X0
Ventas	231,540€	263,430€	212,818€
Costo de ventas	118,600	122,732	100,220
Beneficio	112,940	140,698	112,598
Gastos de distribución	13,002	19,450	12,890
Gastos de administración	71,532	91,318	68,101
Costes financieros	6,480	0	0
Depreciación	11,541	6,871	5,020
	102,555	117,639	86,011
Beneficios antes	10,385	23,059	26,587
Impuesto sobre la renta	5,765	6,420	8,988
Resultado	4,620€	16,639€	17,599€

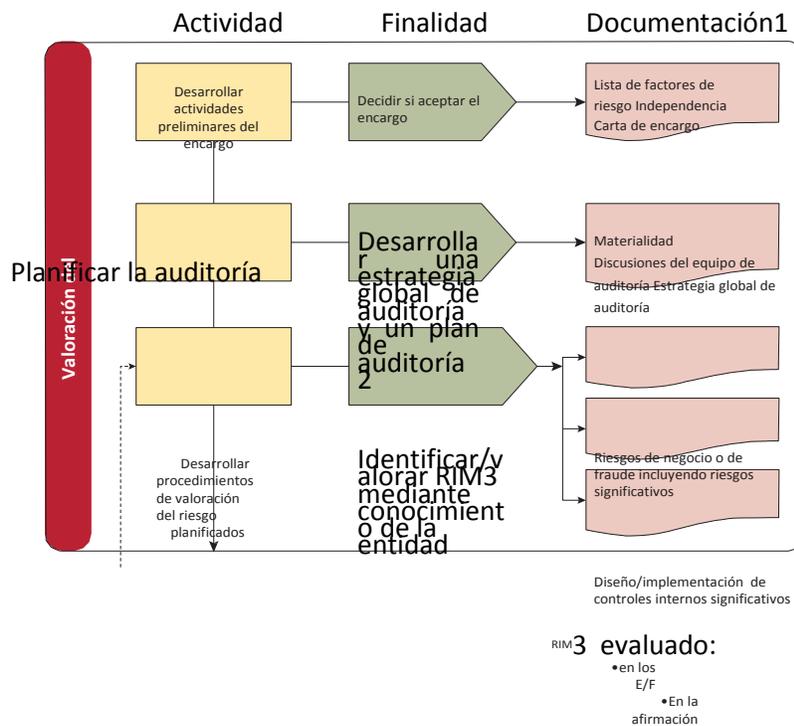
Anexo B

Kumar & Co.

Balance preparado por la dirección

	Al 31 de diciembre		
	20X2	20X1	20X0
<i>ACTIVOS</i>			
Activo corriente			
Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	1,255€	10,822€	6,455€
Existencias	67,750	65,110	34,100
	34,613	15,445	12,607
	<u>103,618</u>	<u>91,377</u>	<u>53,162</u>
Propiedad, planta y equipo	54,430	22,468	20,216
	<u>158,048€</u>	<u>113,845</u>	<u>73,378€</u>
<i>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</i>			
Pasivo corriente			
Acreedores y otras cuentas por pagar	53,100€	48,820€	36,500€
Parte corriente del préstamo con interés	4,000	0	0
	<u>57,100</u>	<u>48,820</u>	<u>36,500</u>
Pasivo no corriente			
Préstamo con interés	31,000	0	0
Patrimonio y reservas			
Capital emitido	10,580	10,580	10,580
Beneficios acumulados	59,368	54,445	26,298
	<u>158,048€</u>	<u>113,845</u>	<u>73,378€</u>

3. Valoración del riesgo—



personal

Revisión de los papeles de trabajo

<p>riesgo nuevos/revisados auditoría trabajo adicional de auditoría y procedimientos de auditoría evidencia obtenida se requiere (en su caso) materialidad</p>	<p>Determinar qué Factores de Evaluar la Cambios en</p>
--	---

Comunicaciones sobre hallazgos de auditoría

Conclusiones sobre los procedimientos de auditoría realizados

¿Se requiere

Nota:

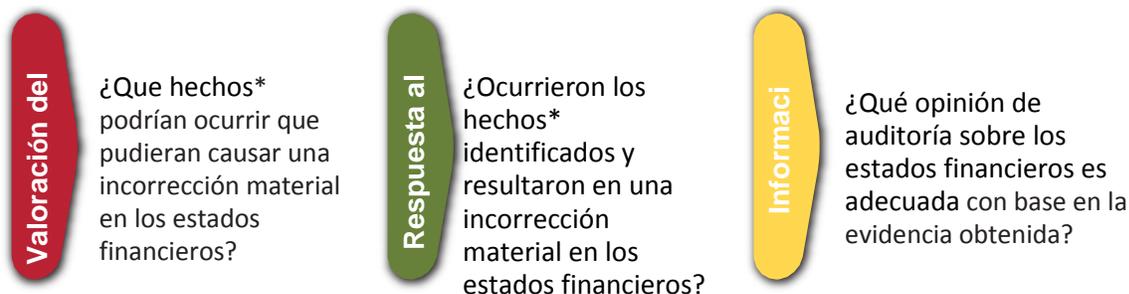
1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. Planeación (NIA 300) es un proceso continuo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Para fines de ésta Guía el enfoque de auditoría se ha dividido en tres fases diferentes—valoración de riesgo, respuesta al riesgo e información. La exposición de la página anterior resume las actividades principales involucradas en la fase de valoración de riesgos, junto con su propósito y la documentación resultante. Información adicional sobre cada una de estas actividades se describe en los siguientes capítulos.

Apartado #	Objetivo(s) NIA
315.3	El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

A continuación se ilustra una manera sencilla de describir los tres elementos:

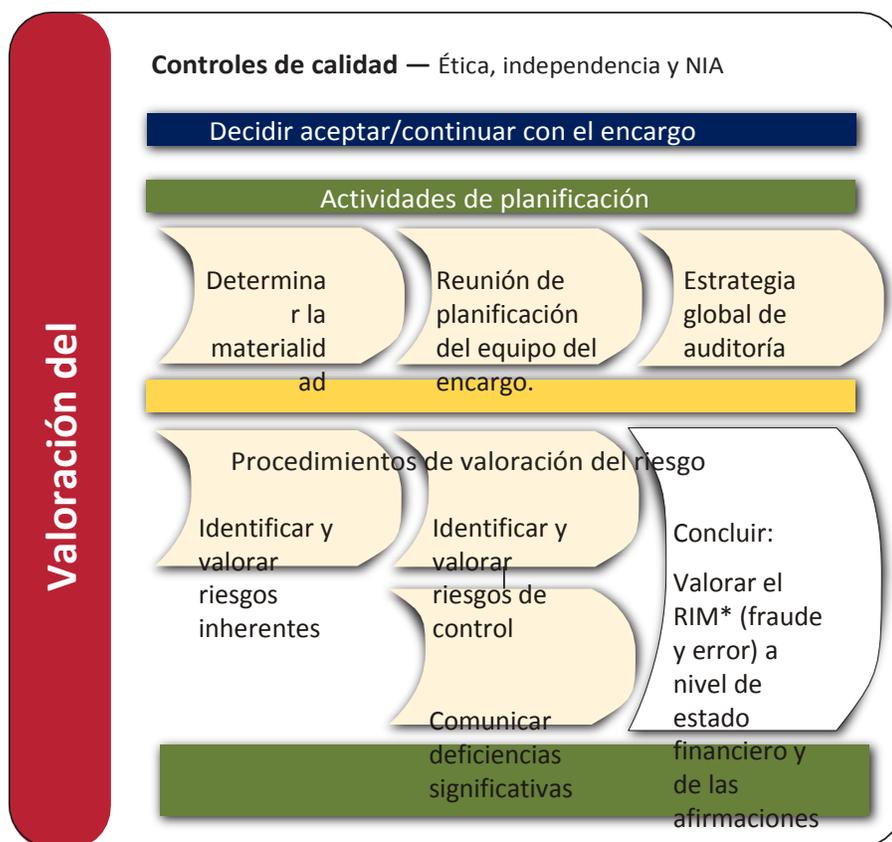
Anexo 3.0-1



* Un “hecho” es simplemente un factor de riesgo de negocio o de fraude (ver descripciones en el Capítulo 3 del Volumen 1, Anexo 3.2-2) incluyendo los riesgos de fraude derivados de la falta de control interno que mitigen las posibles incorrecciones materiales en los estados financieros.

Los pasos principales involucrados de la fase de valoración del riesgo de la auditoría, en el orden en el que normalmente se realiza, se describen en el siguiente cuadro.

Anexo 3.0-2



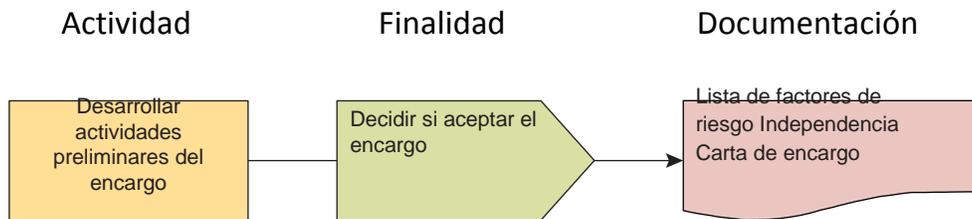
* RIM = Riesgo de incorrección material

A continuación se presentan los conceptos esenciales que se tratan en la fase de valoración del riesgo.

Conceptos esenciales en fase de valoración	Volumen y Capítulos
Control interno	V1 – 5
Afirmaciones en los estados financieros	V1 – 6
Importancia relativa o materialidad y riesgo	V1 – 7
Procedimientos de valoración del riesgo	V1 – 8

Contenido del capítulo	NIA/NICC1 aplicables
Orientaciones sobre procedimientos requeridos para: <ul style="list-style-type: none"> Identificar y valorar los factores de riesgo importantes para decidir si aceptar o rechazar el encargo de auditoría; y 	210, 220, 300 y NICC1

Anexo 4.0-1



A continuación se exponen los pasos principales en la aceptación/continuación del encargo de auditoría

Anexo 4.0-2

Proceso para aceptar/continuar con un encargo de auditoría



Alto

- 1 Para mayor información, consultar el Capítulo 4.3 del Volumen 2,

Apartado #	Objetivo(s) NIA
210.3	<p>El objetivo del auditor es aceptar o continuar con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la premisa sobre la que la auditoría se va a realizar mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la determinación de si concurren las condiciones previas a una auditoría; y (b) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA/NICC 1
NICC 1.26	<p>La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) tenga competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo; (Ref.: Apartados A18, A23) (b) pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; y (c) haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad. (Ref.: Apartados A19-A20, A23)
NICC 1.27	<p>Dichas políticas y procedimientos requerirán:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. (Ref.: Apartados A21, A23) (b) Que, si se identifica un posible conflicto de intereses para la aceptación de un encargo de un cliente nuevo o existente, la firma de auditoría determine si es adecuado aceptar el encargo. (c) Que, si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o
NICC 1.28	<p>La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos, relativos a la decisión de continuar con un encargo y a la relación con el cliente, que cubran las situaciones en las que la firma de auditoría obtenga información que, de haber estado disponible con anterioridad, la hubiesen llevado a rechazar dicho encargo. Dichas políticas y procedimientos incluirán la consideración de:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) las responsabilidades profesionales y legales que son aplicables en las circunstancias, incluido si existe un requerimiento de que la firma de auditoría informe a la persona o personas que realizaron el nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras; y
210.4	<p>A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:</p> <p>Condiciones previas a la auditoría: utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa sobre la que se realiza una auditoría.</p>
220.12	<p>El socio del encargo deberá satisfacerse de que se han aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas. (Ref.: Apartados A8-A9)</p>

Apartado #	Extractos relevantes de NIA/NICC 1
220.13	Si el socio del encargo obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, hubiese sido causa de que la firma de auditoría rehusara el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará dicha información a la firma de auditoría a la mayor brevedad, con el fin de que la firma de auditoría y el socio del encargo puedan adoptar las medidas necesarias.
300.13	El auditor realizará las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial: (a) Realizar los procedimientos requeridos por la NIA 220, en relación con la aceptación de la relación con el cliente y el encargo de auditoría específico; y (b) la comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de

4.1 Descripción General

Una de las decisiones más importantes que una firma puede tomar es determinar qué encargo aceptar o qué relaciones con clientes conservar. Una mala decisión puede llevar a tiempo no facturable, honorarios no pagados, estrés adicional para socios y personal, pérdida de reputación y, lo peor de todo, potenciales litigios.

La NICC 1 y la NIA 220 requieren que las firmas desarrollen, implementen y documenten sus procedimientos de control de calidad respecto de sus políticas de aceptación y conservación de clientes. Idealmente, estas políticas y procedimientos deberían incluir el nivel de riesgo (tolerancia al riesgo) y a las características del cliente (como falta de integridad de la dirección, sector de alto riesgo, o entidades cotizadas) que no serían aceptables para la firma.

Antes de que una firma decida aceptar o continuar un encargo, se requiere que el auditor:

- Determine de la aceptabilidad del marco de información financiera propuesto;
- Valore si la firma cumple con los requerimientos éticos aplicables;
- Obtenga la confirmación de la dirección de que reconoce y comprende su responsabilidad sobre:
 - La preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable,
 - El control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error, y
 - Dar acceso al auditor a toda la información relevante y a cualquier información adicional que pueda solicitar, así como dar acceso sin restricción a alguna persona o personas de la entidad de quienes el auditor determine necesario obtener evidencia de auditoría; y
- Realice procedimientos para la aceptación o continuidad del encargo. Estos procedimientos deberían ser similares a los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el Capítulo 8 del Volumen 1. Los resultados (asumiendo que el encargo se acepta) pueden usarse posteriormente como parte del proceso de valoración del riesgo.

La valoración del riesgo del encargo en el año inicial y en los siguientes, ayuda a asegurar que la firma:

- Es independiente y que no existen conflictos de interés;
- es competente para realizar el encargo y cuenta con los recursos y la disponibilidad de tiempo requeridos;
- está dispuesta a aceptar los riesgos asociados a la realización de la auditoría. Esto incluiría una valoración de la integridad de la dirección y de sus actitudes hacia el control interno, tendencias del sector, disponibilidad de evidencia de auditoría adecuada y otros factores como la capacidad del cliente de pagar los honorarios correspondientes; y
- no tiene conocimiento de ninguna información nueva sobre un cliente actual que la hubiera hecho declinar el encargo a la firma si la hubiera conocido antes.

PUNTO A CONSIDERAR

Pueden existir algunas empresas muy pequeñas que requieran una auditoría en las que el propietario-gerente dirige la entidad, tiene instalados pocos (o ningún) controles formales documentados y por tanto puede eludir prácticamente todo. En estas situaciones, el auditor debe determinar si la ausencia de actividades de control o de otros componentes de control hace imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Si es este el caso, el auditor debería aplicar su juicio profesional y determinar si debería renunciar al encargo o emitir una opinión modificada.

Los factores a considerar incluyen:

- El entorno de control de la entidad. Por ejemplo: ¿es confiable el propietario-gerente, competente y tiene una buena actitud hacia el control interno?
- ¿Es posible desarrollar una estrategia global y procedimientos de auditoría posteriores que respondan de manera adecuada a los factores de riesgo valorados? Por ejemplo, ¿pueden aplicarse procedimientos sustantivos para determinar que todos los ingresos y pasivos se registran de manera adecuada en los registros contables?

4.2 Aceptación del encargo

El primer paso en el proceso de aceptación o continuidad del cliente es valorar la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo y los riesgos asociados. El siguiente anexo describe algunas posibles líneas de investigación.

Anexo 4.2-1

Considerar	Línea de investigación
Los requerimientos de control de calidad de la	<p>¿Qué políticas y procedimientos hay establecidos para dar seguridad razonable de que la firma solo emprenderá o continuará relaciones cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La firma pueda cumplir con los requerimientos de las NIA; y • ¿Los riesgos asociados al encargo estén dentro de los límites de tolerancia al
¿Qué trabajo se requiere?	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Cuál es la naturaleza y alcance de la auditoría? • ¿Qué marco contable se usará? • ¿Cómo se utilizarán el informe de auditoría y los estados financieros? • ¿Cuál es el plazo (si lo hay) para finalizar la auditoría?

Considerar	Línea de investigación
<p>¿Tiene la firma la competencia profesional, recursos y tiempo que se requieren?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Tiene la firma suficiente personal con la competencia profesional y capacidades necesarias? • Tiene el personal asignado de la firma: <ul style="list-style-type: none"> – Conocimiento de los sectores pertinentes u de la materia sujeta de análisis, – experiencia con los requerimientos regulatorios o de información relevantes, o – ¿Capacidad efectiva de adquirir las habilidades y conocimientos necesarios? • ¿Existen expertos disponibles, si es necesario? • Cuando sea aplicable, ¿hay personas cualificadas disponibles para realizar la revisión de control de calidad del encargo? • ¿Puede la firma y el personal disponible (a la luz de los requisitos de tiempo para
<p>¿La firma es independiente?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Pueden la firma y el equipo del encargo cumplir con los requerimientos éticos y de independencia? • Cuando se hayan identificado conflictos de interés, falta de independencia, u otras amenazas: <ul style="list-style-type: none"> – ¿Se han tomado medidas adecuadas para eliminar esas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas?, o – ¿Se han tomado las medidas para renunciar al encargo? • Si la entidad auditada es un componente de un grupo, el equipo del encargo del grupo puede solicitar que se realice cierto trabajo sobre la información financiera del componente. En esos casos, el grupo del encargo debería obtener primero un conocimiento de lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> – Si el auditor del componente entiende y cumple con los requerimientos éticos (incluyendo independencia) que sean aplicables a la auditoría del grupo, – la competencia profesional del auditor del componente, – si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y – si el auditor del componente desarrolla su actividad en un entorno

Considerar	Línea de investigación
<p>¿Son aceptables los riesgos asociados?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Para encargos nuevos, ¿se ha comunicado la firma (como requiere la NIA 300.13) con el auditor predecesor para determinar si hay razones para no aceptar el encargo? • ¿Ha realizado la firma una búsqueda por Internet y ha tenido discusiones con personal de la firma y otros terceros (como banqueros) para identificar cualquier razón de por la que la firma no debiera aceptar el encargo? • ¿Cuáles son los valores (“actitud de la Alta dirección”) y objetivos futuros de la entidad? • ¿Son competentes la alta dirección y el personal de la entidad? • ¿Hay cuestiones difíciles o que consumen tiempo por atender (políticas contables, estimaciones, cumplimiento de leyes, etc.)? • ¿Qué cambios han tenido lugar en este período que afecten al encargo (tendencias e iniciativas de negocios, cambios de personal, información financiera, sistemas de TI, compra/venta de activos, normativas, etc.)? • ¿Hay un alto nivel de escrutinio público e interés de los medios? • ¿Tiene buena situación financiera la entidad y tiene capacidad de pago para los honorarios
<p>¿Puede confiarse en el cliente?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Hay limitaciones al alcance, como plazos poco realistas o incapacidad de obtener la evidencia de auditoría requerida? • ¿Hay alguna razón (o hecho reciente) que ponga en duda la integridad de los principales dueños, alta dirección y los responsables de gobierno de la entidad? Considerar las operaciones de la entidad, incluyendo prácticas de negocios, reputación del negocio, e historial de cualquier infracción ética o regulatoria. • ¿Hay indicios de que la entidad podría estar involucrada en blanqueo de dinero u otras actividades delictivas? • ¿Cuál es la identidad y reputación de negocios de las partes vinculadas? • ¿Tiene la dirección una actitud poco favorable hacia el control interno y una actitud agresiva hacia la interpretación de las normas contables? Considerar la cultura corporativa, estructura organizativa, tolerancia al riesgo,

Verificación de antecedentes

Para asegurar que la información obtenida de la entidad es precisa, considerar qué información de terceros podría obtenerse para validar aspectos clave de la valoración del riesgo. Este simple paso podría evitar problemas más tarde. Los ejemplos incluyen información de fuentes como estados financieros previos, declaraciones de impuestos, informes de crédito y posiblemente (después de recibir autorización del posible de cliente) discusiones con asesores clave, tales como banqueros, etc.

PUNTO A CONSIDERAR

Antes de contactar con terceros y recopilar información sobre el posible cliente, adoptar medidas para garantizar que todos los socios y el personal asignado tienen conocimiento de:

- Las políticas de la firma para proteger la información confidencial que se mantiene sobre los clientes;
- requerimientos de cualquier legislación sobre protección de datos; y
- requerimientos del código de ética aplicable.

Una vez que se ha tomado la decisión de aceptar o continuar con el encargo del cliente, el paso siguiente es:

- establecer si existen condiciones previas para una auditoría; y
- confirmar el conocimiento común entre el auditor y la dirección (y en su caso, con los encargados del gobierno) de los términos del encargo de auditoría.

4.3 Condiciones previas a la auditoría

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
210.6	<p>Para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable; y (Ref.: Apartados A2-A10) (b) Obtendrá el acuerdo de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad de: (Ref.: Apartados A11-A14, A20) <ul style="list-style-type: none"> (i) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, su presentación fiel; (Ref: Apartados A15) (ii) el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error; y (Ref: Apartados A16-A19) (iii) de proporcionar al auditor: <ul style="list-style-type: none"> a. Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material; b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría; y c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Anexo 4.3-1

Considerar	Línea de investigación
<p>¿Concurren las condiciones previas a la auditoría?</p>	<p>¿Es aceptable el marco de información financiera (como NIIF o un marco local) que se va a usar para preparar los estados financieros? Los factores a considerar incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La naturaleza de la entidad (negocio, sector público, o entidad sin fines lucro); • el propósito de los estados financieros (de propósito general o para usuarios específicos); • la naturaleza de los estados financieros (juego completo de estados financieros o un estado financiero único); y • si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben el marco de información financiera aplicable. <p>Está de acuerdo la dirección y reconoce /entiende su responsabilidad sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Preparar los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluyendo (donde sea relevante) la presentación fiel; • el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error, y • proporcionar al auditor: <ul style="list-style-type: none"> – Acceso a toda la información relevante como registros, documentación y otras cuestiones, – información adicional solicitada a la dirección en relación con la auditoría (como manifestaciones escritas) y
<p>¿Hay una limitación al alcance?</p>	<p>¿Han impuesto la dirección o los responsables del gobierno de la entidad algún tipo de limitación al alcance de la auditoría? Esto podría incluir plazos poco realistas, no aceptar que cierto personal de la firma desempeñe el encargo y negar el acceso a alguna instalación, personal clave o documentos relevantes. Si esta limitación diera como resultado una denegación de opinión, la firma debería declinar el encargo, a menos que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que la firma proceda</p>

Cuando la dirección no esté de acuerdo y reconoce sus responsabilidades como se establecen en la NIA 210.6 (b) anterior, o el marco de información financiera no es aceptable, la NIA 210.8 requiere que el auditor renuncie al encargo a menor que sea requerido por la ley o regulación

4.4 Acuerdo sobre los términos del encargo

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
210.7	Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad incluyen en la propuesta de los términos de un encargo de auditoría la imposición de una limitación al alcance del trabajo del auditor de tal forma que el auditor considere que tendrá que denegar la opinión sobre los estados financieros, el auditor no aceptará dicho encargo con limitaciones como encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.
210.9	El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. (Ref.: Apartados A21)

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
210.10	<p>Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta del encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref.: Apartados A22-A25)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros; (b) las responsabilidades del auditor; (c) las responsabilidades de la dirección; (d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y (e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.
210.11	<p>Si las leyes o regulaciones prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan en el apartado 10, el auditor no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades tal y como se establecen en el</p>
210.12	<p>Si las disposiciones legales o reglamentarias establecen responsabilidades para la dirección similares a las descritas en el apartado 6(b), el auditor podrá determinar que dichas disposiciones incluyen responsabilidades que, a su juicio, tienen efectos equivalentes a los recogidos en dicho apartado.</p> <p>En relación con aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor podrá utilizar en el acuerdo escrito, la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que las describen. En el caso de responsabilidades no establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias, en</p>
210.13	<p>En las auditorías recurrentes, el auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría. (Ref.: Apartados A28)</p>
210.14	<p>El auditor no aceptará una modificación de los términos del encargo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello. (Ref.: Apartados A29-A31)</p>
210.15	<p>Si, antes de finalizar el encargo de auditoría, se solicita al auditor que convierta el encargo de auditoría en un encargo que ofrezca un menor grado de seguridad, el auditor determinará si existe una justificación razonable para ello. (Ref.: Apartados A32-A33)</p>
210.16	<p>Si se cambian los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.</p>
210.17	<p>Si el auditor no puede aceptar un cambio de los términos del encargo de auditoría y la dirección no le permite continuar con el encargo de auditoría original, el auditor procederá del siguiente modo:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) renunciará al encargo de auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten; y (b) determinar si hay alguna obligación, ya sea contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, como los responsables del gobierno de la entidad,

Nota: Los apartados 18-22 de la NIA 210 contienen algunas consideraciones adicionales en la aceptación del encargo de auditoría, como cuando las disposiciones legales o reglamentarias complementan las normas de información financiera y cuando el marco de información financiera es prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias.

Para asegurar un conocimiento claro entre la dirección y el auditor sobre los términos del encargo, se prepara y se acuerda una carta de encargo (u otra forma adecuada de acuerdo escrito) con el

representante apropiado de la dirección. Para evitar que existan malentendidos, la carta de encargo debería finalizarse y firmarse antes de que comience el encargo.

Aun en países donde el objetivo, alcance y obligaciones de la auditoría los establece la ley, sigue siendo útil una carta de encargo para informar a los clientes sobre sus funciones y responsabilidades específicas.

En los estudios de casos siguientes, se proporciona un ejemplo de una carta de encargo según ejemplo de la NIA 210.

La carta de encargo debería referirse a las siguientes cuestiones.

Anexo 4.4-1

Términos	Descripción
El objetivo, marco contable, alcance y estructura del informe de auditoría resultante de la auditoría de los estados	<ul style="list-style-type: none"> • El marco contable que se va a usar. • Objetivo de la auditoría de estados financieros y la estructura anticipada del informe de auditoría u otras comunicaciones. También, las circunstancias en que puede un informe diferir de su forma y contenido esperados. • El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a la legislación, regulaciones, NIA y otros pronunciamientos de organismos profesionales a los que se adhiere el auditor. • Otras partes para quienes se requiere emitir un informe (por ej., un regulador).
Responsabilidad es del auditor	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). • Reconocimiento de que, debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de conformidad con las NIA.
Responsabilidad es de la dirección	<ul style="list-style-type: none"> • Por la preparación fiel de los estados financieros de conformidad con el marco financiero aplicable y de diseñar e implementar el control interno, que determine necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material debidas a fraude o error. • Aceptar los términos del encargo según se expone en la carta de encargo. • Proporcionar acceso ilimitado a cualquier registro, documentación y otra información requerida en conexión con la auditoría. • Dar acceso ilimitado a personas dentro de la entidad. • Confirmar la expectativa del auditor de recibir confirmaciones escritas de la dirección concernientes a las representaciones hechas en conexión con la auditoría. • Compromiso de la dirección de informar al auditor de los hechos que puedan afectar a los estados financieros, de los cuales pueda tener conocimiento la dirección durante el periodo comprendido entre la fecha del informe de auditoría y la fecha en que se publican los estados financieros.

A continuación se exponen otras cuestiones que podrían incluirse en la carta de encargo.

Anexo 4.4-2

Términos	Descripción
<p>Como se llevará a cabo la auditoría, cualquier resolución de disputas, obligaciones y acuerdos de honorarios</p>	<p>Tratar acuerdos respecto de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La planificación y ejecución de la auditoría, incluyendo la composición del equipo de auditoría y detalles de qué borrador (en su caso) de estados financieros u otros papeles de trabajo debe preparar el cliente, junto con las fechas en que los requiere el auditor; • participación de otros auditores y expertos; • participación del auditor predecesor si lo hay, respecto de los saldos iniciales; y • Otras cuestiones: <ul style="list-style-type: none"> – Cualquier restricción a la responsabilidad del auditor cuando exista esa posibilidad; – la base en que se calculan los honorarios y cualquier acuerdo de facturación, – cualquier obligación de la firma de proporcionar papeles del encargo a otras partes, y – referencia a acuerdos adicionales entre el auditor y el cliente, u otras cartas o informes que el auditor espera emitir al cliente.

Actualización de la carta de encargo

Cuando no ha habido cambios, se requiere que el auditor evalúe si hay necesidad de recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría. Los términos del encargo pueden confirmarse de nuevo en el momento de volver a nombrar al auditor sin necesidad de obtener una nueva carta cada año.

Se requiere revisar la carta de encargo cuando cambian las circunstancias. Las cuestiones que pueden constituir un cambio en las circunstancias incluyen:

- Cualquier término modificado o especial del encargo de auditoría;
- un cambio reciente en la alta dirección;
- un cambio significativo en la propiedad;
- un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad;
- un cambio en las disposiciones legales o reglamentarias;
- un cambio en el marco de información financiera adoptado para la preparación de los estados financieros;
- un cambio en otros requerimientos de información; y
- alguna indicación de que la dirección malentende el objetivo y alcance de la auditoría.

Un cambio en los términos del encargo de auditoría

Si la dirección solicita cambios a los términos del encargo de auditoría, el auditor debería considerar si hay justificación razonable para la petición y las implicaciones en el alcance del encargo de auditoría. Una justificación razonable podría incluir un cambio en las circunstancias del cliente o un malentendido de la naturaleza del servicio original solicitado.

Un cambio no sería razonable si es motivado por problemas surgidos durante la auditoría. Esto podría incluir información de auditoría que no contiene representaciones de la dirección, una incapacidad para obtener cierta información

de auditoría (lo que limitaría el alcance de la auditoría), o evidencia de que es insatisfactoria de otra manera. Un ejemplo podría ser cuando el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto de saldos de existencias y la entidad pide que el encargo de auditoría se cambie a un encargo de revisión para evitar una opinión con salvedades o una denegación de opinión.

Si el cambio en los términos es razonable, debería obtenerse una carta de encargo revisada u otra forma adecuada de acuerdo por escrito. Sin embargo, si el auditor no puede estar de acuerdo con el cambio de términos propuesto y la dirección no le permite continuar con el encargo de auditoría original, se requiere que el auditor:

- Renuncie al encargo de auditoría cuando sea posible bajo las disposiciones legales o reglamentarias; y
- determine si existe cualquier obligación, ya sea contractual u de otra forma, para informar las circunstancias a terceros, tales como los encargados del gobierno de la entidad, propietarios, o reguladores.

4.5 Estudios de casos– Aceptación y continuación del cliente

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los estudios de casos.

Nota: En general, se ha utilizado un enfoque más estructurado (tal como listas de verificación, etc.) para documentar la evidencia de auditoría para Dephta Furniture y un enfoque menos estructurado (uso de memorándum, etc.) para Kumar. Esto es únicamente para ejemplificar formas alternativas de documentación. No excluiría el utilizar memorándum en la auditoría de Dephta o usar listas de verificación en la auditoría de Kumar. La opción de como documentar el cumplimiento con las NIA es una cuestión de juicio profesional que debe discutirse, idealmente, durante la planeación de la auditoría.

Suponiendo que se trate de un encargo de auditoría en marcha, el socio o gerente sénior de la firma de auditoría debería hacer algunas investigaciones para identificar y valorar cualquier factor de riesgo nuevo o revisado que sea relevante para decidir si continuar con el encargo de auditoría. Incluir investigaciones como las siguientes:

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Aceptación y continuación del encargo

Podría utilizarse un cuestionario como el siguiente.

<ul style="list-style-type: none"> ¿Se han cumplido las condiciones previas a la auditoría? 	<p>Los estados financieros de Dephta los preparará la dirección bajo el marco de NIIF.</p> <p>La Carta de encargo se ha firmado y la dirección ha reconocido su responsabilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> Hacer disponible toda la información que se solicite. Dar acceso ilimitado al personal. Diseñar e implementar los controles internos que determine necesarios la dirección para permitir la preparación de estados financieros que estén
<ul style="list-style-type: none"> ¿Se han seguido los requerimientos de aceptación/continuación del manual de control de calidad de la firma? 	<p>Sí. Consultar políticas XX y YY de nuestro manual de CC (control de calidad).</p>
<ul style="list-style-type: none"> ¿Algún cambio en los términos de referencia o requerimientos para el encargo de auditoría? 	<p>No.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ¿Algún problema de independencia o conflicto de Considerar: relaciones familiares/personales con personal clave del cliente, servicios distintos de contabilidad, interés financiero, y otras relaciones de negocios. 	<p>La única cuestión observada fue que uno de nuestros muebles para recámara a Dephta; pagó precio de catálogo. Este incidente no se considera una amenaza a independencia</p>
<ul style="list-style-type: none"> ¿Alguna circunstancia que podría poner en duda sobre integridad de los propietarios del negocio? Considerar convicciones, procedimientos/sanciones regulatorias, indicio o confirmación de actos ilegales o de 	<p>No. Sin embargo, Pavin, (hija del asesor de negocios del cliente) recibió una publicidad negativa en julio. Era asesora en un negocio de terrenos donde fueron acusados funcionarios del gobierno de recibir sobornos de los promotores. Este asunto se ha anotado también en nuestra</p>
<ul style="list-style-type: none"> ¿Existen áreas donde sea necesario un conocimiento 	<p>Usaremos a David (que es especialista del área de TI) para revisar los controles sobre las ventas por Internet.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ¿Tiene la firma la capacidad en tiempo, competencias y recursos para completar el encargo de conformidad con las normas profesionales y las de la firma? 	<p>Sí. Véase el presupuesto planificado.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ¿Hay asuntos identificados en auditorías previas y en otros encargos para esta entidad que necesiten tratarse? 	<p>Necesidad de revisar los controles generales de TI a la luz de la decisión de aceptar ventas por Internet.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ¿Hay alguna nueva circunstancia que incremente nuestro riesgo del encargo? 	<p>No. La dirección tiene una buena actitud hacia el control interno.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ¿Puede el cliente seguir pagando nuestros 	<p>Sí.</p>

Conclusión

Valoración general del riesgo del encargo =

Bajo Deberíamos continuar con este cliente.

Sang Jun Lee

Los términos del encargo de auditoría deberían incluirse en una carta como la siguiente.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territories 123- 53004

15 de octubre de 20X2

Mr. Suraj Dephta, Director
General Dephta Furniture, Inc.
2255 West Street
North Cabetown
United
Territories 123-
50214

Estimado Sr. Dephta:

Han solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de Dephta Furniture, Inc, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X2 y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al período terminado en esa fecha y un resumen de las políticas contables importantes y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Nuestras responsabilidades

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa, identificada durante la auditoría, en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros.

~~A menos que se encuentren dificultades no previstas, nuestro informe será básicamente de la siguiente forma:~~

[No se ha reproducido la forma y contenido del informe de auditoría.]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Responsabilidad de la dirección

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) Por la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) Por el control interno que la dirección determine necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.
- (c) Para proporcionarnos:
 - (i) Acceso a toda información de que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) Información adicional que podamos solicitar a ustedes a efectos de la auditoría; y
 - (iii) Acceso sin restricción a personas dentro de la entidad de quienes determinemos que es necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

Honorarios

Nuestros honorarios, que se facturarán conforme avance el encargo, se basan en el tiempo requerido por las personas asignadas al encargo de auditoría más los gastos reembolsables. Las tarifas profesionales por hora varían de acuerdo con el grado de responsabilidad y la experiencia y competencias que se requieran.

Esta carta tendrá efecto para períodos futuros a menos que se cancele, modifique, o sustituya.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades. _____

Atentamente,

Sang Jun Lee

Jamel, Woodward & Wing, LLP _____

Acuse de recibo en nombre de Dephta Furniture, Inc.

Suraj Dephta

Director General 1

de noviembre de

20X2

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Aceptación y continuación del encargo

Suponiendo que este sea un encargo de auditoría recurrente, las indagaciones para identificar y valorar cualquier factor de riesgo nuevo o revisado podrían documentarse en un memorando como sigue.

Memorando de continuación del cliente—Kumar & Co.

15 de octubre de 20X2

Conversamos con el cliente, Raj Kumar, el 15 de septiembre de 20X2, para determinar si debíamos aceptar este encargo de auditoría.

Cuestiones que surgieron:

- Raj requiere una opinión de auditoría sobre los estados financieros de Kumar & Co, usando NIF.
- Consideramos todas las posibles amenazas a nuestra independencia (como figuran en la sección 290 del Código IESBA) y no identificamos ninguna.
- No sucedió nada nuevo que pudiera despertar preocupación sobre la integridad del propietario.
- Las operaciones son similares a las del período anterior, aunque la ausencia de Raj en las operaciones diarias, crea más oportunidades de que pueda cometerse un fraude. Deberíamos considerar aumentar nuestros procedimientos sustantivos este año para abordar los riesgos potenciales de fraude.
- No es necesario ningún especialista adicional y pueden realizar la auditoría las mismas personas que en el último período.

Existen dos posibles inquietudes en este ejercicio:

- La compañía ha sufrido una caída en la demanda de productos por parte de su principal cliente, Dephta.
- Raj ha desviado mucha de su atención por cuestiones personales de familia. Durante nuestra auditoría, deberemos garantizar que los libros y registros se han mantenido al día y que no se ha producido ningún error. Esto también podría crear también un riesgo de fraude.

Valoración general del riesgo del encargo = Moderado

Aceptaremos este encargo por el presente ejercicio.

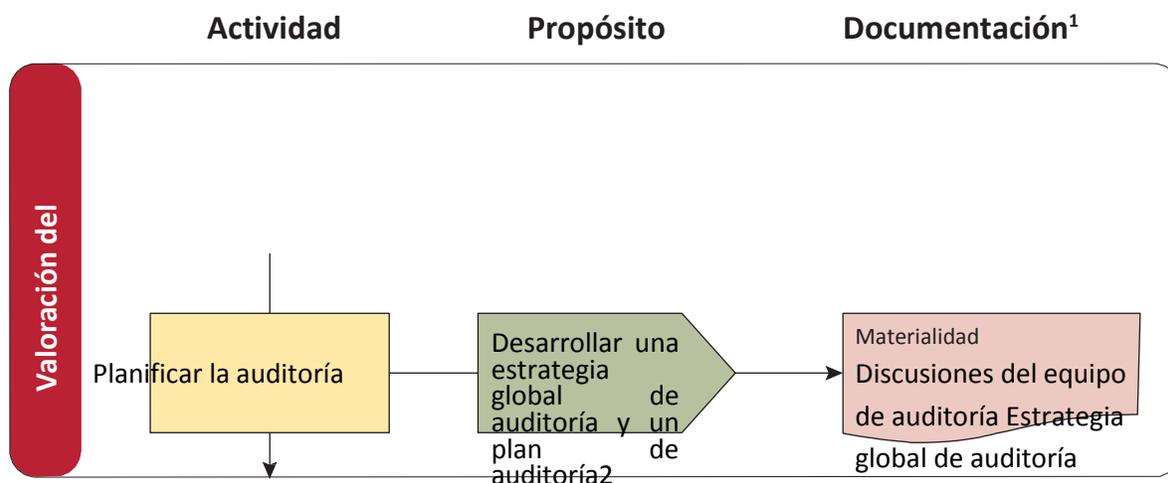
Sang Jun Lee

Los términos del encargo deberían incluirse en una carta que sería similar al ejemplo del Estudio del caso A: Dephta Furniture, Inc.

5. Estrategia global de auditoría

Contenido del capítulo	NIA aplicable
Esquema de las etapas implicadas en el desarrollo de la planificación y estrategia global del encargo de auditoría.	300

Anexo 5.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo durante la auditoría.

Apartado #	Objetivo(s) NIA
300.4	El objetivo del auditor es planificar la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
200.15	El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones
300.5	El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participarán en la planificación de la auditoría, incluida la planificación y la participación en la discusión entre los miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartados A4)
300.7	El auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría y que guíe el desarrollo del plan de
300.8	Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor: (a) identificará las características del encargo que definen su alcance; (b) determinará los objetivos de información del encargo con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas; (c) considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo; (d) considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo; y (e) determinará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los
300.9	El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de: (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315. (b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330. (c) otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA. (Ref.: Apartados A12)
300.10	Durante el transcurso de la auditoría, si resulta necesario, el auditor actualizará y modificará la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. (Ref.: Apartados A13)
300.11	El auditor planificará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión

5.1 Descripción General

La planificación es importante para asegurar que el encargo se realice en una manera eficiente y eficaz y que el riesgo de auditoría se ha reducido a un nivel aceptablemente bajo.

La planificación de la auditoría no es una fase discreta de la auditoría. Es un proceso continuo e interactivo que inicia poco antes de finalizar la auditoría anterior y continúa hasta la finalización de la auditoría actual.

En el anexo siguiente se muestran los beneficios de la planificación de la auditoría.

Anexo 5.1-1

Beneficios de la planificación de la auditoría	• Los miembros del equipo aprenden de la experiencia/percepción del socio y de otro personal
	• El encargo está correctamente organizado, dotado de personal y gestionado.
	• La experiencia obtenida de encargos de períodos anteriores y de otros encargos se utiliza de manera adecuada.
	• Las áreas importantes de la auditoría reciben la atención adecuada.
	• Los problemas potenciales se identifican y resuelven a tiempo.
	• La documentación del archivo de la auditoría se revisa oportunamente.
	• Se coordina el trabajo desempeñado por otros (otros auditores, expertos, etc.).

Hay dos niveles de planificación para la auditoría, como se muestra a continuación.

Anexo 5.1-2



PUNTO A CONSIDERAR

Se dice a menudo que una hora que se invierte en la planificación puede ahorrar cinco horas de ejecución. Una auditoría bien planeada asegura que el esfuerzo de la auditoría se dirija a tratar las áreas de alto riesgo, que se eliminen los procedimientos de auditoría innecesarios y que el personal de auditoría sepa lo que se espera de ellos.

El desarrollo de la estrategia global de auditoría se inicia con la contratación del encargo y se actualiza con base en la información obtenida de:

- Experiencia previa con la entidad;
- Actividades preliminares (aceptación y continuación del cliente);
- Discusiones con el cliente sobre cambios desde el último período y resultados de operación recientes;
- Otros encargos realizados para el cliente durante el período;
- Discusiones y juntas del equipo de auditoría;
- Otras fuentes externas como artículos de periódicos o artículos de Internet; e
- Información nueva obtenida, procedimientos de auditoría que han fallado, o nuevas circunstancias encontradas durante la auditoría, que cambien las estrategias planificadas previamente.

El plan detallado de auditoría comenzará poco después cuando los procedimientos específicos de valoración del riesgo se planifiquen y cuando haya suficiente información sobre valoración de los riesgos para generar una respuesta de auditoría adecuada. Los requerimientos para desarrollar el plan detallado de auditoría se tratan en el Volumen 2, Capítulo 16.

El tiempo necesario para preparar una estrategia global de auditoría varía en función de:

- El tamaño y complejidad de la entidad;
- la composición y tamaño del equipo de auditoría; las auditorías más pequeñas tendrán también equipos más pequeños, facilitando la planificación, coordinación y comunicación;
- experiencia previa con la entidad; y
- circunstancias encontradas en el desarrollo de la auditoría.

PUNTO A CONSIDERAR

Las auditorías de entidades de pequeña dimensión suelen ser realizadas por equipos de auditoría pequeños. Esto hace que sea más fácil la coordinación y comunicación entre los miembros del equipo y que el desarrollo de la estrategia global de auditoría pueda ser sencillo. La documentación para las entidades de pequeña dimensión puede ser incluida en un breve memorando que incluya:

- Naturaleza del encargo y el momento de realización;
- problemas identificados en la auditoría que recién finalizó;
- lo que ha cambiado en el período actual;
- cualquier revisión que se requiera en la estrategia global de auditoría o en el plan detallado de auditoría; y
- responsabilidades específicas de cada miembro del equipo de auditoría.

La planificación para el período actual puede comenzar con un breve memorándum preparado al final de la auditoría anterior. Sin embargo, el documento necesita actualizarse para el período actual basado en discusiones con el propietario-gerente y en los resultados de las reuniones del equipo de auditoría.

5.2 Desarrollo de la estrategia general de auditoría

La estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave que se consideran necesarias para planificar adecuadamente la auditoría y para comunicar cuestiones importantes para el equipo del encargo. En la estrategia se documentarán las decisiones derivadas de llevar los pasos de la planificación que se exponen en el siguiente anexo. Tener en cuenta que los detalles específicos de la valoración de riesgos y los procedimientos de auditoría que se deban llevar a cabo, deberían documentarse en el plan detallado de la auditoría.

Anexo 5.2-1

Pasos básicos	Descripción
El inicio	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar actividades preliminares (aceptación/continuación del cliente y establecer los términos del encargo). • Reunir información importante sobre la entidad tal como resultados operativos actuales, resultados de encargos previos, y cambios significativos en el periodo actual. • Asignar personal al encargo incluyendo, cuando sea aplicable, al revisor de control de calidad del encargo y cualquier experto necesario. • Programar la reunión del equipo de auditoría (incluyendo al socio del encargo) para discutir la susceptibilidad de incorrecciones materiales (incluyendo fraude) en los estados financieros. • Determinar los plazos adecuados (fechas) sobre cuándo se llevará a cabo cada
Valoración de riesgos y respuestas	<ul style="list-style-type: none"> • Determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y la importancia relativa en la ejecución del encargo. Importancia relativa. • Determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo requeridos y quién los realizará. • Cuando el riesgo se ha valorado en los estados financieros, generar una respuesta general adecuada (consultar Volumen 1, Capítulo 9). También incluir el efecto en los procedimientos de auditoría posteriores que se van a llevar a cabo. • Comunicar una visión general de la extensión planificada y el momento de

Cuando los riesgos de incorrección material se han identificado y valorado, puede completarse la estrategia global (incluyendo momento de realización, personal asignado y supervisión) y desarrollar el plan detallado de la auditoría. El plan detallado establece los procedimientos de auditoría adicionales que se requieren en las afirmaciones que respondan a los riesgos identificados y valorados.

Al comenzar el encargo, pueden ser necesarios cambios a la estrategia global y al plan detallado para responder a nuevas circunstancias, hallazgos de la auditoría y otra información obtenida. Cualquier cambio debe documentarse, junto con los motivos, en la documentación de la auditoría, tal como la estrategia global de auditoría o plan de auditoría.

La estrategia global documenta cuestiones relevantes como las que se listan a continuación.

Anexo 5.2-2

Documentar	Descripción
Características del encargo	<ul style="list-style-type: none"> • El marco de información financiera que se utilizará. • Informes adicionales necesarios, tales como los requerimientos financieros y específicos del sector (de reguladores, etc.). • Necesidad de conocimientos especializados o experiencia en áreas de auditoría complejas, específicas y de alto riesgo. • Evidencia que se requiere de las organizaciones de servicios. • Uso de evidencia obtenida en auditorías anteriores (tales como procedimientos de valoración del riesgo y pruebas de controles). • Efecto de la tecnología de la información sobre los procedimientos de auditoría (disponibilidad de datos y el uso de técnicas de auditoría asistidas por el ordenador.)
Información Objetivos	<ul style="list-style-type: none"> • Calendario de la entidad para la presentación de informes. • Calendario de reuniones con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad para discutir: <ul style="list-style-type: none"> – La naturaleza, momento de realización y extensión del encargo de auditoría. Esto podría incluir fechas para recuentos de existencias, confirmaciones externas y procedimientos intermedios y otros que se requieran, – estatus del encargo de la auditoría durante el transcurso del encargo y – el informe de auditoría y otras comunicaciones como cartas de la dirección. • Calendario de reuniones/comunicaciones entre miembros del equipo de auditoría para discutir: <ul style="list-style-type: none"> – Factores de riesgo de la entidad (negocios y fraude), – naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar,

Documentar	Descripción
Factores significativos	<ul style="list-style-type: none"> • Importancia relativa (general, áreas individuales de estados financieros y importancia relativa de ejecución del trabajo). • Valoración preliminar de riesgos a nivel general de los estados financieros y el impacto en la auditoría. • Identificación preliminar de: <ul style="list-style-type: none"> – Clases de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos y materiales; y – áreas donde pueda haber un riesgo mayor de incorrección material. • Cómo se les recordará a los miembros del equipo del encargo el mantener una mente inquisitiva y el ejercer el escepticismo profesional al obtener y evaluar la evidencia de auditoría. • Resultados importantes de auditorías anteriores, incluyendo las deficiencias del control interno identificadas y las acciones tomadas por la dirección para tratarlas. • Discusiones con personal de la firma que proporcionó otros servicios a la entidad. • Evidencia de la actitud de la dirección sobre el control interno y la importancia
Cambios y desarrollos significativos	<ul style="list-style-type: none"> • Los cambios significativos que afecten a la entidad, incluidos los cambios en las tecnologías de la información y en los procesos de negocio, los cambios de miembros clave de la dirección y las adquisiciones, fusiones y desinversiones. • Los cambios significativos en el sector, tales como cambios en su regulación, así como nuevos requerimientos de información. • Los cambios significativos en el marco de información financiera, por ejemplo, en las normas contables. • Otros cambios pertinentes significativos, como los cambios
Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos requeridos	<ul style="list-style-type: none"> • La selección del equipo del encargo (incluido, si fuera necesario, el revisor de control de calidad del encargo) • La asignación del encargo de auditoría a los miembros del equipo, incluida la asignación de miembros del equipo con la experiencia adecuada a las áreas en las que puede haber mayores riesgos de incorrección material. • Presupuestar el encargo, incluyendo el considerar la cantidad adecuada de

Si la entidad tiene componentes (como subsidiarias o divisiones operativas), debería hacerse referencia a las consideraciones adicionales de planificación expuestas en el Anexo a la NIA 300 y a los requerimientos de la NIA 600.

Para entidades de pequeña dimensión, un memorando breve y adecuado puede servir de estrategia general documentada. Por lo que respecta al plan de auditoría, se pueden usar los programas de auditoría estándar o los listados de verificación que se elaboran sobre la hipótesis de que hay un número reducido de actividades de control relevantes, siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las

valoraciones del riesgo del auditor.

5.3 Comunicación del plan de auditoría a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
260.15	El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados. (Ref.: Apartados A11-

Un diálogo continuo y recíproco con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad, puede desempeñar un papel importante en el proceso de planificación de la auditoría. La buena comunicación respecto del alcance previsto y el momento de realización de la auditoría puede ayudar a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad para:

- Comprender las consecuencias de la labor del auditor;
- discutir asuntos de riesgo y el concepto de importancia relativa con el auditor; e
- identificar las áreas en las que podrán solicitar al auditor realizar procedimientos posteriores. Este diálogo también puede ayudar al auditor en el desarrollo de un mejor conocimiento de la entidad y su entorno.

Tenga cuidado, sin embargo, de no poner en peligro la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, comunicar la naturaleza exacta y momento de realización de los procedimientos detallados de auditoría puede reducir la efectividad de esos procedimientos al hacerlos demasiado previsible.

Las cuestiones que puede considerar el auditor para comunicar incluyen:

- Cómo propone el auditor tratar los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o a error;
- el enfoque del auditor sobre el control interno que sea relevante para la auditoría; y
- la aplicación de la importancia relativa en el contexto de una auditoría.

Otras cuestiones de planificación que pueden ser apropiadas discutir incluyen:

- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
 - La asignación de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección,
 - los objetivos y las estrategias de la entidad y los riesgos del negocio relacionados que puedan dar como resultado incorrecciones materiales,
 - cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que justifican una atención particular durante la auditoría y cualquier área donde soliciten que se realicen procedimientos posteriores,
 - comunicaciones importantes con los reguladores; y
 - otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideran que pueden influir en la auditoría de los estados financieros;
- Las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno en relación con los procesos de la dirección para identificar y responder a los riesgos de error y fraude en la entidad y del control interno que la dirección ha establecido para mitigar estos riesgos. Esto también incluye cómo los encargados del gobierno supervisan la efectividad de dicho control interno;

- las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, prácticas de gobierno corporativo y otras cuestiones relacionadas; y
- las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a comunicaciones anteriores con el auditor.

Nota: Esta comunicación recíproca no cambia la responsabilidad del auditor para establecer la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, incluyendo la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Se puede requerir por la ley o regulación el comunicar otras cuestiones, con acuerdo de la entidad, o por requerimientos adicionales aplicables al encargo. También se ha de tener en cuenta que la NIA 265 establece los requerimientos para comunicar las deficiencias significativas identificadas en el control interno.

5.4 Documentación

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
300.12	El auditor incluirá en la documentación de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> (a) la estrategia global de auditoría; (b) el plan de auditoría; y (c) cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría a la estrategia global de auditoría o al plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios. (Ref.:

La estrategia global de auditoría y el plan detallado de auditoría, incluyendo detalles de los cambios importantes realizados durante el encargo de auditoría, deben documentarse. El auditor puede utilizar un memorando, programas de auditoría estándar, o listas de verificación de finalización de la auditoría, hecha a la medida de cómo se necesite para reflejar las circunstancias particulares del encargo.

5.5 Estudios de casos –La estrategia global de la auditoría

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los estudios de casos.

Una vez que se ha tomado la decisión de continuar con la auditoría, el siguiente paso es desarrollar o actualizar la estrategia global de auditoría para llevar a cabo el encargo. Esto puede ser documentado por algún tipo de lista de verificación o un breve memorando estructurado de planificación (véase el anterior punto a considerar 5.1 anterior) como los ejemplos siguientes.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

Memorandum de estrategia global

Período terminado el 31 de diciembre de 20X2

Alcance

El alcance de la auditoría no ha cambiado este período. La auditoría debe cumplir con las NIA y el marco contable de las NIIF. No ha habido cambios en las NIIF que afecten a Dephta este año.

Cambios en la entidad

Dephta está planeando llevar a cabo ventas en monedas extranjeras.

Las ventas por Internet están también aumentando y las capacidades de IT de Dephta se ampliarán.

Dephta está ahora poniendo a la venta a Franjawa Merchandising. Esta compañía es reconocida por reducir los márgenes de beneficio de los proveedores a cambio de otorgarles grandes pedidos. También este cliente requiere a sus proveedores mantener existencias adicionales de algunos productos para ser entregados de inmediato cuando se requieran.

Riesgo

Nuestra valoración del riesgo en los estados financieros es nivel **bajo** (consultar el papel de trabajo ref.#). La dirección no es particularmente sofisticada pero existe un fuerte compromiso con la competencia; se ha introducido un código de ética y, en general, tiene una actitud positiva hacia el control interno.

Estrategia global

- La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto será incrementada de 8.000€ a 10.000€ durante este período para reflejar el crecimiento en ventas y la rentabilidad durante el último período. Bonificaciones de la dirección por aproximadamente 70.000€ se añadieron al ingreso para calcular la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto [consultar el papel de trabajo sobre determinación de importancia relativa, Volumen 2, Capítulo 6]. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (basada en nuestra valoración del riesgo de auditoría) ha sido establecida en 7.000€, excepto para ciertos saldos contables según se describe en papel de trabajo ref.#.
- Uso del mismo personal de supervisión del período anterior y llevar a cabo el trabajo en las mismas fechas.
- Llevar a cabo nuestros procedimientos de valoración del riesgo antes de final de año. No existen en el presente planes para cambiar ningún sistema.
- En nuestra reunión de planificación que se llevará a cabo el 15 de noviembre, necesitamos:
 - Considerar la susceptibilidad de los estados financieros al fraude,
 - enfatizar el uso de escepticismo profesional por nuestro personal,
 - identificar escenarios de fraude por los empleados y la dirección, y
 - concentrarnos en la identificación de transacciones con partes vinculadas que han crecido y han aumentado nuestras pruebas.
- Presenciar los inventarios físicos al final del período. No existen procedimientos de control de inventario permanente.
- Usar a David (quien tiene el conocimiento de los sistemas de IT) para identificar los riesgos de incorrección material relativos a las ventas de Internet y si existen controles internos relevantes para mitigar dichos riesgos. También valorará los controles generales de TI, los cuales eran débiles

el año pasado pero ahora entendemos que han mejorado.

Socio de la auditoría (firma): Sang Jun Lee

Fecha: 20 de octubre de 20X2

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Kumar & Co.

Memorandum de estrategia global

Período terminado el 31 de diciembre de 20X2

Alcance

- Llevar a cabo la auditoría legal.
- La dirección quiere usar las NIIF para PyME

Riesgo

- El riesgo a nivel de los estados financieros es moderado (consultar papel de trabajo (PT) ref #).

Cambios en la entidad

- Una disminución de las ventas debido a la menor cantidad de órdenes de Dephta.
- Podría conducir a vender productos terminados defectuosos y a devoluciones de ventas.
- Raj no está tan activamente en la empresa como en el período anterior, lo que podría aumentar el riesgo de fraude.
- Nueva financiación, lo que dio lugar al mantenimiento de nuevos acuerdos bancarios.

Estrategia global

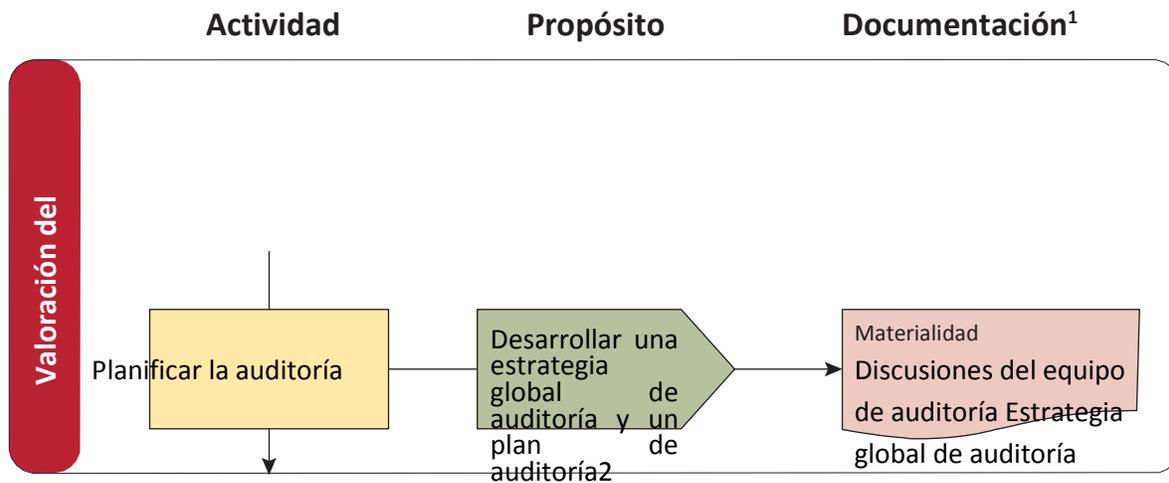
- La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto se redujo de 3.000€ a 2.500€ debido al descenso de ventas y rentabilidad. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (basada en nuestra valoración del riesgo de auditoría) ha sido establecida en 7.000€, excepto para ciertos saldos contables según se describe en papel de trabajo ref.#.
- Utilizar el mismo personal que en el último período para continuidad y eficiencia de la auditoría.
- Realizar procedimientos de valoración del riesgo a finales de diciembre.
- En nuestra reunión de planificación que se llevará a cabo el 30 de noviembre, necesitamos:
 - Considerar la susceptibilidad de los estados financieros al fraude,
 - Discutir el potencial de fraude por parte de los empleados y elusión de la dirección. El contador parece disgustado y puede tener la motivación y oportunidad. Raj no ha estado involucrado en la revisión de los estados financieros como lo había estado en el pasado, y
 - Centrarse en el aumento de transacciones con partes vinculadas con Dephta.
- Presenciar los inventarios físicos al final del período.
- Aumentar nuestras pruebas con respecto a las operaciones con partes vinculadas.

Socio de la auditoría (firma): Sang Jun Lee

Fecha: 20 de octubre de 20X2

Contenido del capítulo	NIA relevante
Determinación y uso de la importancia relativa en un encargo de auditoría	320, 450

Anexo 6.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.

Anexo 6.0-2

En los
estados
financieros

transacciones, saldos contables e
información a revelar

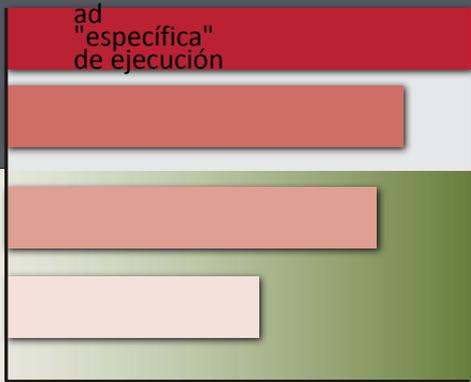
En las

Importancia relativa "global"
(para los estados financieros tomados en su conjunto)

Materialidad "global" de ejecución

Materialidad "específica"
(para áreas particulares de los estados financieros)

Materialidad



Importe cuantitativo →

Nota: Los términos importancia relativa “global” e importancia relativa “específica” que se utilizan en el anexo anterior y en el texto que se muestra a continuación son usados únicamente para la finalidad de esta Guía y no son términos que se utilicen en las NIA. La importancia relativa global se refiere a los estados financieros en su conjunto y la importancia relativa específica se relaciona con la importancia relativa de una clase particular de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Apartado #	Objetivo(s) NIA
320.8	El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.
450.3	El objetivo del auditor es evaluar: (a) el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y (b) en su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
320.9	A efectos de las NIA, la importancia relativa o materialidad de ejecución se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la materialidad establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la materialidad determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso,
320.10	Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la materialidad para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la materialidad para los estados financieros en su conjunto, cabría fielmente prever que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman, basándose en los estados financieros el auditor determinará también el nivel o los niveles de materialidad a aplicar a dichos tipos concretos de
320.11	El auditor determinará la materialidad de ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría. (Ref.:
320.12	El auditor revisará la materialidad para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de materialidad para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que, de haberla tenido inicialmente, le hubiera llevado a determinar
320.13	Si el auditor concluye que es adecuada una materialidad inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de materialidad para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la materialidad de ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores
320.14	El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación: (a) importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (véase el apartado 10); (b) cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de materialidad para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (ver apartado 10); (c) importancia relativa para la ejecución del trabajo (véase el apartado 11); y

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
450.6	El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando: <ul style="list-style-type: none"> (a) La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la auditoría, podrían ser materiales; o (Ref: Apartados A4) (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se

6.1 Descripción General

Las decisiones tomadas por el auditor sobre la importancia relativa formarán la base de las valoraciones del riesgo y para la determinación de la extensión de los procedimientos de auditoría requeridos.

Determinar la importancia relativa es un asunto de juicio profesional. Está basada en la percepción que tenga el auditor de la información financiera que necesitan los usuarios de los estados financieros como un grupo. La importancia relativa global (que es un término utilizado en esta Guía para resumir la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto) es el importe total de incorrecciones en un estado financiero, incluyendo omisiones, las cuáles si excedieran la importancia relativa, podría razonablemente esperarse que influyan en las decisiones económicas de los usuarios. La importancia relativa difiere del riesgo de auditoría, el cual se relaciona cuando se está publicando una opinión de auditoría inadecuada sobre estados financieros que contienen incorrecciones materiales.

Este capítulo trata sobre la determinación de la importancia relativa global y específica y el uso por parte del auditor de la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el objetivo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La importancia relativa es utilizada a través de la auditoría para su planificación, la valoración del riesgo, la respuesta al riesgo y la elaboración del informe. El Volumen 1, Capítulo 7 de esta Guía contiene información adicional sobre la importancia relativa y riesgo de auditoría.

Hay dos niveles de importancia relativa a considerar—importancia relativa global e importancia relativa específica—como se describe a continuación.

Anexo 6.1-1

Descripción	
Importancia relativa global (para los estados financieros tomados en su conjunto)	<p>La importancia relativa para los estados financieros tomados en su conjunto (importancia relativa global) está basada en el juicio profesional del auditor sobre cuál es el importe máximo de una o más incorrecciones que podrían estar incluidas en los estados financieros sin afectar las decisiones económicas tomadas por un usuario de los mismos. Si el importe de las incorrecciones no corregidas, individualmente o en su totalidad, es mayor que la importancia relativa global establecida para el encargo, significaría que los estados financieros son materialmente erróneos.</p> <p>La importancia relativa global está basada en las necesidades comunes de información financiera de diversos usuarios considerados como un grupo.</p>

Descripción	
Importancia relativa específica (Nivel o niveles de importancia relativa para clases de transacciones particulares, saldos contables o información a revelar)	En algunos casos, puede existir la necesidad de identificar incorrecciones por importes menores a la importancia relativa global, que podrían afectar a las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. Esto podría relacionarse con áreas sensibles como una información a revelar particular (por ejemplo, la remuneración de la dirección o información específica del sector), cumplimiento de la legislación o de ciertos términos en un contrato, o transacciones sobre las que están basadas las bonificaciones. Estas podrían también relacionarse con la naturaleza de una potencial incorrección.

Naturaleza de las incorrecciones

Además del tamaño de una incorrección, el auditor consideraría la naturaleza de las incorrecciones potenciales y las circunstancias particulares de su ocurrencia cuando evalúe su efecto en los estados financieros.

Las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones pueden causar que el auditor las evalúe como materiales, incluso si están por debajo de la importancia relativa. Ejemplos de lo anterior podrían incluir actos ilegales, incumplimiento de obligaciones de préstamos y el no cumplimiento de requerimientos de informes estatutarios o regulatorios. Sin embargo, no se considera práctico diseñar procedimientos de auditoría para detectar incorrecciones que podrían tener importancia relativa únicamente por su naturaleza.

Materialidad para la ejecución del trabajo

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo es utilizada por el auditor para reducir el riesgo a un nivel adecuadamente bajo de que la acumulación de incorrecciones no corregidas y no identificadas excedan la importancia relativa para los estados financieros tomados en conjunto (importancia relativa global), o los niveles de importancia relativa establecidos para clases particulares de transacciones, saldos contables o información a revelar (importancia relativa específica).

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo se fija en un importe menor (o importes) a la importancia relativa global o específica. El objetivo es llevar a cabo el encargo de auditoría que se requeriría por la importancia relativa global o específica para:

- Asegurar que las incorrecciones menores a la importancia relativa general o específica se detectan, con el fin de reducir adecuadamente la probabilidad de que la suma de los errores no corregidos y de las incorrecciones no detectadas excede la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto; y por lo tanto
- proporcionar un margen o “colchón” para posibles incorrecciones que no se detecten. Este colchón está entre las incorrecciones no corregidas pero detectadas en su totalidad y la importancia relativa global o específica.

Este margen proporciona cierta seguridad al auditor de que las incorrecciones no detectadas junto con las incorrecciones no corregidas no alcancen un valor acumulado que podría causar que los estados financieros fueran materialmente incorrectos.

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico. Involucra el uso del juicio profesional basado en los factores específicos riesgo identificado, el conocimiento del auditor de la entidad y cualquier otro asunto que el auditor haya identificado en auditorías anteriores.

La importancia relativa para la ejecución del trabajo se fija en relación con la importancia relativa global o la importancia relativa específica. Por ejemplo, la importancia relativa específica del encargo puede establecerse en un importe menor que la importancia relativa global del encargo para pruebas sobre gastos

de reparación y mantenimiento si existe un riesgo alto de activos que no estén siendo capitalizados. La determinación de la importancia relativa específica del encargo también puede ser utilizada para llevar a cabo trabajo adicional en áreas que pueden ser sensibles debido a la naturaleza de incorrecciones potenciales y su ocurrencia más que por su tamaño monetario,

6.2 Cómo determinar la importancia relativa

Los siguientes párrafos abordan la determinación y uso de la importancia relativa global y específica.

Materialidad global

La importancia relativa global está basada en las percepciones del auditor de las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Los auditores pueden asumir lo siguiente en relación con los usuarios de los estados financieros.

Anexo 6.2-1

Suposiciones	
Usuarios de los estados financieros	<ul style="list-style-type: none"> • Tienen un conocimiento razonable del negocio y de las actividades económicas y contables; • tienen interés en estudiar la información en los estados financieros con razonable diligencia; • entienden que los estados financieros son preparados, presentados y auditados con base en niveles de importancia relativa; • reconocen las incertidumbres inherentes en la medición de los importes basados en el uso de estimaciones, juicio y la consideración de hechos futuros; y

Un umbral de porcentaje numérico (o punto de referencia [benchmark]) se utiliza a menudo como punto de partida en la determinación.

La naturaleza del punto de referencia (benchmark) y el porcentaje a ser aplicados están basados en el juicio profesional. Por ejemplo, en un negocio dirigido por el propietario (propietario-gerente) en donde él toma gran parte del beneficio antes de impuestos en forma de remuneración, un punto de referencia como el beneficio antes de la remuneración e impuestos podría ser más relevante.

PUNTO A CONSIDERAR

Para proporcionar alguna consistencia, algunas firmas pueden desear establecer algunas guías globales de firma sobre cómo puede ser inicialmente determinada la importancia relativa, incluyendo el uso de puntos de referencia adecuados. Sin embargo, el punto de referencia real a ser utilizado estaría basado en el juicio profesional a la luz de las circunstancias particulares de la entidad. Esto aplica también para el uso de la determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo, la cual es una herramienta esencial usada por el auditor para tratar el riesgo de incorrección material mediante la detección de incorrecciones que caen por debajo de cierto umbral.

Al identificar el uso de un punto de referencia apropiado el auditor consideraría las cuestiones señaladas en el siguiente anexo y obtendría un conocimiento de los puntos de vista y expectativas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad

Anexo 6.2-2

Considerar

Escoger el punto de referencia (benchmark) para usar

Usuarios

Determinar quiénes son los probables usuarios de los estados financieros. Esto incluiría a los propietarios de la entidad (y otros accionistas) y a los responsables del gobierno de la entidad, instituciones financieras, franquiciadores, principales financiadores, empleados, clientes, acreedores y agencias y departamentos

Considerar	
Escoger el punto de referencia (benchmark) para usar <i>(continúa)</i>	<p>Expectativas específicas de los usuarios Identificar cualquier expectativa específica de los usuarios tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Medición o información a revelar de partidas tales como transacciones con partes vinculadas, remuneración de la dirección y cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias sensibles; • Información a revelar específica del sector tales como costes de exploración en una compañía minera y costes de investigación en una compañía de alta tecnología o farmacéutica; • Principales hechos o contingencias. Esto podría incluir información a revelar de hechos tales como una adquisición, desinversión, reestructuración, o procedimientos legales significativos en contra la entidad; y • la existencia de limitaciones en contratos de préstamos, en particular en aquellos donde la entidad está cerca de incumplir una obligación. Si un error pequeño no corregido significara que una obligación ha sido violada, esto podría tener un efecto
	<p>Elementos relevantes de los estados financieros ¿Cuáles son los principales elementos de los estados financieros que serán de interés para los usuarios (por ejemplo, activos, pasivos, capital, ingresos y gastos)?</p>
	<p>Naturaleza de la entidad Considerar la naturaleza de la entidad, dónde se inscribe la entidad en el ciclo de vida (crecimiento, maduración, declive, etc.) y el sector y entorno económico en el que la entidad opera</p>
	<p>Ajustes requeridos ¿Se requieren ajustes para “normalizar” la base del punto de referencia? Por ejemplo, los resultados de operaciones continuadas podrían ser ajustados para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Partidas de ingreso/gasto inusuales o no recurrentes; y • Partidas tales como bonos para la dirección, los cuales pueden basarse en los beneficios antes de los bonos o simplemente pagarse para reducir los beneficios en la compañía.
	<p>Atención principal de los usuarios ¿Qué información en las partidas de los estados financieros llamarán más la atención de los usuarios? Por ejemplo, usuarios interesados en:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La evaluación del comportamiento financiero se centrará en los beneficios, ingresos, o activos netos; y • los recursos utilizados para alcanzar ciertas metas o fines se centrarán en la
	<p>Financiación ¿Cómo se financia la entidad? Si la financiación es únicamente mediante deuda (en lugar de aportaciones de capital), los usuarios pueden poner más énfasis en los activos que están dados en garantía y en cualquier reclamación sobre los ingresos de la</p>
	<p>Volatilidad ¿Qué tan volátil es el punto de referencia (benchmark) propuesto? Por ejemplo, un punto de referencia basado en ingresos puede ser normalmente adecuado, pero si la entidad está operando cada período cerca del punto de equilibrio (con pocos beneficios o pérdidas) o sus resultados fluctúan de forma importante, este punto de referencia puede</p>
	<p>Alternativas ¿Es necesario un punto de referencia alternativo para tratar las circunstancias especiales? Puntos de referencia (benchmarks) alternativos podrían incluir activos circulantes, fondo de maniobra, activos totales, ingresos totales, beneficio bruto, capital total y flujos de efectivo de las operaciones</p>

Materialidad para la ejecución del trabajo

Mientras que la importancia relativa global y específica se establece en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros, la importancia relativa para la ejecución del trabajo se establece en un importe menor. Esto resultará en mayor trabajo de auditoría a realizar (incorrecciones menores pueden ser identificadas) y el riesgo de auditoría puede ser reducido a un nivel adecuadamente menor.

Si la auditoría se planificó únicamente para detectar incorrecciones materiales entonces no habría margen de error para identificar y registrar incorrecciones inmateriales que podrían existir. Como resultado, podría ser posible que el importe total de incorrecciones individualmente inmateriales, cause que los estados financieros sean incorrectos en forma material.

La importancia relativa para la ejecución del trabajo está diseñada para:

- Asegurarse que las incorrecciones inmateriales menores a la importancia relativa global o específica son detectadas, y
- proporcionar un margen o “colchón” para posibles incorrecciones que no se detecten. Este colchón está entre las incorrecciones no corregidas pero detectadas en su totalidad y la importancia relativa global o específica.

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no sería un simple cálculo mecánico, tal como el 80% de la importancia relativa global. Esta simplificación ignoraría factores de riesgo específico que podrían ser relevantes para la entidad. Por ejemplo, si existe un alto riesgo de incorrecciones en la valuación del inventario, la importancia relativa para la ejecución del trabajo podría ser disminuida de modo tal que se realice trabajo adicional para identificar la extensión de las incorrecciones. A la inversa, si el riesgo de incorrecciones en el saldo de las cuentas a cobrar es valorado como bajo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo podría ser incrementada, lo cual resultaría en un menor trabajo de auditoría sustantivo sobre el saldo.

La importancia relativa para la ejecución del trabajo requiere que el auditor ejerza su juicio profesional y está afectada por:

- El conocimiento de la entidad por parte del auditor, el cual se actualiza durante la ejecución de los procedimientos de valoración del riesgo; y
- la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías previas.

PUNTO A CONSIDERAR

No reducir el nivel de importancia relativa global basado en altos riesgos de auditoría

Evitar el error de reducir el nivel de importancia relativa global (estados financieros) debido a que el riesgo de auditoría sea valorado como alto. La importancia relativa global está basada en las necesidades de información de los usuarios y no en lo arriesgado que sea un saldo en particular para la auditoría. Disminuir el umbral de la importancia relativa global implica que:

- La decisión de un usuario de los estados financieros está afectada por el riesgo de auditoría más que por la información contenida en los estados financieros; y
 - el auditor realizará trabajo adicional para asegurar que no existen incorrecciones en los estados financieros que, individualmente o en su conjunto, exceden el umbral de importancia relativa general.

Un mejor enfoque es valorar el riesgo de auditoría estableciendo la importancia relativa para la ejecución del trabajo en un nivel bajo para clases de transacción o saldos contables. Esto asegurará

que se está llevando a cabo suficiente trabajo para detectar cualquier incorrección, sin tener que reducir el nivel de importancia relativa global. Esto también crea un colchón de seguridad para cubrir incorrecciones no identificadas en el trabajo desarrollado.

Establezca el nivel de importancia relativa global mediante referencia a los usuarios de los estados financieros y luego establezca la importancia relativa para la ejecución del trabajo con la finalidad de diseñar procedimientos de auditoría posteriores.

Información a revelar, saldos y otros asuntos sensibles de los estados financieros.

Utilice una importancia relativa para la ejecución del trabajo específica para diseñar procedimientos de auditoría posteriores que valoren riesgos específicos y saldos en áreas sensibles de la auditoría.

Resumen

En el siguiente anexo se resumen los niveles de importancia relativa y el uso de la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Anexo 6.2-3

	Global	específicos	Ejecución
Propósito	Establecer el umbral para determinar si los estados financieros están libres de incorrección material, ya sea debida a fraude o error	Para establecer un umbral(es) (menor que la materialidad global) que se aplicará a determinadas clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones cuando sea podría esperar razonablemente que errores de menor cantidad que la importancia relativa global de los estados	Establecer el(los) umbral(es) (menor a la importancia relativa global o específica) que asegure que incorrecciones inmateriales (menores a la importancia relativa global o específica) son identificadas y proporcionan al auditor un margen de seguridad.
Bases de cálculo	¿Qué nivel de incorrección en los estados financieros sería tolerable para los usuarios (por ejemplo, que no afectaría las decisiones económicas tomadas por el usuario de los estados financieros)?	¿Qué nivel de incorrección relativo a circunstancias especiales en una clase particular de transacciones, saldos contables, o revelaciones podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones económicas de los usuarios?	¿Qué cantidad de trabajo de auditoría se requerirá para?: <ul style="list-style-type: none"> • Identificar incorrecciones por debajo de la importancia relativa global o específica; y • dejar un colchón para
Reglas empíricas (Para usar como punto de partida)	La importancia relativa es un asunto de juicio profesional en lugar de un cálculo mecánico. Como resultado, no se proporciona una guía específica en las NIA. Sin embargo, el resultado de las operaciones continuadas (3 a 7%) se utiliza a menudo en la práctica al tener un efecto muy significativo para los usuarios de los estados financieros. Si esto no es una medida útil (como en el caso de una entidad no lucrativa o una donde el resultado no tiene una base estable) entonces, considere otras bases tales como:	Establecer una cifra de importancia relativa específica menor (basada en el juicio profesional) para la auditoría de áreas de los estados financieros específicas o sensibles.	No se proporciona una guía específica en las NIA. Los porcentajes varían desde 60% (de importancia relativa global o específica), cuando existe un alto riesgo de una incorrección material, hasta un 85%, cuando el riesgo valorado de la incorrección material es menor.

	Global	específicos	Ejecución
Uso en la Auditoría	Determinar si las incorrecciones no corregidas individualmente o en su totalidad, exceden la importancia relativa global.	Determinar si las incorrecciones no corregidas individualmente o en su totalidad exceden la importancia relativa específica.	<ul style="list-style-type: none"> • Valorar los riesgos de incorrección material; y • Diseñar procedimientos de auditoría posteriores
Revisión conforme avance la auditoría	<ul style="list-style-type: none"> • Un cambio en circunstancias que ocurra durante la auditoría tal como la venta de una parte del negocio; • nueva información; o • un cambio en el conocimiento del auditor de las entidad y sus operaciones, como resultado de llevar a cabo procedimientos de auditoría posteriores (ejemplo, los resultados 	Un cambio en las circunstancias especiales.	<ul style="list-style-type: none"> • Cambios en los riesgos valorados; • naturaleza y extensión de las incorrecciones encontradas cuando se llevaron a cabo procedimientos de auditoría posteriores; o • cambios en el conocimiento de la entidad.

6.3 Importancia relativa en la planificación y la valoración del riesgo

La determinación de los diferentes niveles de importancia relativa es un componente clave en el proceso de planificación. Esta no es una fase continua de una auditoría, sino más bien un proceso continuo e iterativo. El siguiente anexo resume el uso de la importancia relativa en la planificación y la valoración del riesgo.

Anexo 6.3-1

Materialidad	
Planificación (Estrategia global y planes de auditoría)	<p>Usar la importancia relativa para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinar qué áreas de los estados financieros requieren auditarse. • Establecer el contexto para la estrategia global de la auditoría. • Planear la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos específicos de auditoría. • Determinar la importancia relativa específica para tipos particulares de transacciones, saldos contables, o información a revelar donde las incorrecciones por importes menores que la importancia relativa global o de ejecución del trabajo podría razonablemente esperarse que influyan en las decisiones económicas de los usuarios. • Determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo para cada nivel de específico de importancia relativa ya que puede ser necesario para el auditor trabajar usando un nivel de importancia relativa para la ejecución del trabajo para una clase particular de transacciones, saldos contables o información a revelar, dependiendo del nivel de riesgo asociado con esa partida.

Materialidad	
Procedimientos de valoración del riesgo	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar qué procedimientos de valoración del riesgo son necesarios. • Proporcionar un contexto cuando se evalúe la información obtenida. • Valorar la magnitud (efecto) de los riesgos identificados. • Valorar los resultados de procedimientos de valoración del riesgo.
Reuniones del equipo del encargo	<ul style="list-style-type: none"> • Asegúrese de que los miembros del equipo entienden a los usuarios identificados y lo que podría razonablemente esperarse que cambie sus decisiones económicas. Esto podría ayudar en el caso de que un miembro del equipo tenga conocimiento de información durante la auditoría que hubiera causado la determinación de un importe diferente de la importancia relativa del que se determinó inicialmente. Ejemplos de estas cuestiones incluyen: <ul style="list-style-type: none"> – La decisión de deshacerse de una parte importante del negocio de la entidad, – Información nueva o factores de riesgo que habrían afectado a la determinación inicial de importancia relativa, y – Un cambio en el conocimiento por parte del auditor de la entidad y sus operaciones como resultado de llevar a cabo procedimientos de auditoría posteriores, tales como cuando los resultados financieros reales sean sustancialmente diferentes de los resultados anticipados. • Establecer la estrategia global de auditoría. • Determinar la extensión de las pruebas en relación a: <ul style="list-style-type: none"> – La importancia relativa para la ejecución del trabajo, y – La importancia relativa específica del encargo.

PUNTO A CONSIDERAR

La determinación de los niveles de importancia relativa global de ejecución y específica, requiere de la aplicación del juicio profesional. Se sugiere (pero no se requiere) que los equipos de encargo discutan los juicios aplicados en la determinación de los niveles de importancia relativa con el socio del encargo y obtengan su aprobación. Finalmente, registrar en los papeles de trabajo los juicios utilizados en la determinación de la importancia relativa en suficiente detalle.

6.4 Importancia relativa al llevar a cabo los procedimientos de auditoría

Los auditores deberían considerar la importancia relativa cuando determinen la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría, como se ilustra en el siguiente anexo.

Anexo 6.4-1

Materialidad	
Ejecución de los procedimientos de auditoría	<p>Usar la importancia relativa para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificar qué procedimientos de auditoría posteriores son necesarios. • Determinar qué partidas seleccionar para pruebas y si se va a utilizar técnicas de muestreo. • Ayudar en la determinación de los tamaños de las muestras (por ejemplo, intervalo de la muestra = precisión (importancia relativa) ÷ factor de confianza). • Evaluar las incorrecciones representativas de la muestra mediante la extrapolación a la población para posibles incorrecciones. • Evaluar la suma de las incorrecciones totales al nivel de cuenta hasta el nivel de los estados financieros • Evaluar la suma de las incorrecciones totales, incluyendo el efecto neto de las incorrecciones no corregidas en el saldo inicial de beneficios retenidos. • Valorar los resultados de los procedimientos

Nota: La estrategia global de auditoría y el plan de auditoría necesitarán ser revisados cuando:

- La naturaleza de la incorrección material identificada y las circunstancias de su ocurrencia indican que pueden existir otras incorrecciones materiales que, en conjunto con otras incorrecciones materiales acumuladas durante la auditoría, podrían ser importantes; o
- el efecto agregado de las incorrecciones acumuladas durante la auditoría se acerca a la importancia relativa.

PUNTO A CONSIDERAR

Es poco probable que la importancia relativa global cambie a menudo. Sin embargo, puede necesitar ser revisada cuando el auditor tiene conocimiento de algo nuevo o si hay un cambio en el conocimiento del auditor de la entidad y sus operaciones. Si se requiere un cambio, asegúrese que el equipo de auditoría está informado y valorar el efecto en el plan de auditoría.

La importancia relativa para la ejecución del trabajo puede cambiar debido a nuevos factores de riesgo o nuevos hallazgos de la auditoría que pueden no impactar la importancia relativa global. Los cambios en la importancia relativa para la ejecución del trabajo resultarán en la modificación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría. Por supuesto, si se cambia la importancia relativa global, probablemente se requerirá el cambio en la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

6.5 Importancia relativa en el informe

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
450.11	<p>El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor tendrá en cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y (Ref: Apartados A13-A17, A19-A20) (b) El efecto de incorrecciones no corregidas relativas a períodos anteriores en clases relevantes de transacciones, saldos contables, o información a revelar y en los estados financieros en
450.12	<p>El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban. La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las</p>

Consultar el Capítulo 21 del Volumen 2 para más información sobre la evaluación de incorrecciones. Antes de emitir una opinión, el auditor debería:

- Confirmar la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto;
- Evaluar la naturaleza y el importe total de las incorrecciones no corregidas que se identifiquen; y
- Hacer una valoración general de si los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

Anexo 6.5-1

Materialidad	
Información	<p>El auditor usaría la importancia relativa para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluar la suma de las incorrecciones totales al nivel de cuenta hasta el nivel de los estados financieros • Evaluar la suma de las incorrecciones totales, incluyendo el efecto neto de las incorrecciones no corregidas en el saldo inicial de beneficios retenidos. • Determinar si se deben realizar procedimientos de auditoría adicionales cuando las incorrecciones totales se acercan a la importancia relativa global o específica. • Solicitar que la dirección corrija todas las incorrecciones identificadas. • Considerar revisar nuevamente las áreas de las incorrecciones más importantes. • Hacer juicios acerca de la naturaleza y sensibilidad de las incorrecciones identificadas, así como de su tamaño. • Determinar si el informe de auditoría necesita ser modificado debido a

La suma total de las incorrecciones está formada por:

- Incorrecciones específicas identificadas por el auditor como resultado de sus pruebas de auditoría; y
- Una estimado de otras incorrecciones identificadas que no pueden ser específicamente cuantificadas de otra forma.

El auditor solicitaría entonces a la dirección, registrar todas las incorrecciones identificadas. Consultar el Volumen 2, Capítulo 21 para información adicional sobre la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida.

6.6 Otras consideraciones

Otras consideraciones incluyen:

- Comunicación a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad;
- actualización de la importancia relativa; y
- reducción del nivel de importancia relativa del período anterior.

Comunicación con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad

La dirección y los responsables del gobierno de la entidad necesitan entender las limitaciones concernientes al grado de precisión que puede esperarse de una auditoría. También necesitan ser conscientes de que no es económicamente factible diseñar procedimientos de auditoría que proporcionen una seguridad absoluta de que los estados financieros no están materialmente incorrectos. Una auditoría solo puede proporcionar una seguridad razonable en este asunto.

Cuando el auditor identifica incorrecciones en el transcurso de la auditoría, el primer paso es solicitar a la dirección que todas las incorrecciones no corregidas sean corregidas. Si la dirección decide no corregir ciertas incorrecciones, entonces se requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad lo siguiente:

- Detalles de las incorrecciones no corregidas y el efecto que las mismas individualmente o en agregado pueden tener en la opinión en el informe de auditoría (a menos que esto esté prohibido por disposiciones legales o reglamentarias);
- incorrecciones materiales no corregidas individualmente; y
- el efecto de incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores, sobre clases importantes de transacciones, saldos de cuentas, o información a revelar, y en los estados financieros en su conjunto.

Actualización de la importancia relativa

La valoración preliminar de la importancia relativa global y de la ejecución del trabajo, puede cambiar desde la planificación inicial de la auditoría hasta la fecha de evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría. Esto podría resultar de un cambio en las circunstancias o de un cambio en el conocimiento del auditor como resultado de los procedimientos aplicados en la auditoría. Por ejemplo, si los procedimientos de auditoría se llevan a cabo antes del cierre del período, el auditor anticiparía los resultados de operaciones y la posición financiera. Si los resultados reales de las operaciones y la posición financiera son sustancialmente diferentes, las valoraciones de importancia relativa y del riesgo de auditoría podrán también cambiar.

Reducción del nivel de importancia relativa del período anterior

Cuando las circunstancias cambian de un período al siguiente, el auditor debería considerar el efecto de cualquier incorrección en el patrimonio neto inicial. Por ejemplo, cuando las ventas y los resultados son sustancialmente menores a los de periodos anteriores, se requiere una importancia relativa menor. Podrían

existir errores en las cifras iniciales, ya que la auditoría fue previamente llevada a cabo usando un nivel de importancia relativa mayor. Para reducir el riesgo de que ocurra un error material en el saldo inicial del patrimonio neto, el auditor puede llevar a cabo procedimientos de auditoría posteriores sobre los saldos iniciales de activos y pasivos.

PUNTO A CONSIDERAR

Nuevos encargos

Cuando se acepte un nuevo encargo de auditoría, investigue acerca de la importancia relativa global utilizada por el auditor predecesor. Si está disponible, esto podría ayudar a determinar si se requirieren procedimientos de auditoría posteriores en los saldos iniciales de activos y pasivos.

Uso de expertos de la dirección

Asegúrese que cualquier experto empleado por la entidad (para ayudar a la entidad en la preparación de los estados financieros) o que sea utilizado por el equipo de la auditoría sea instruido para utilizar un nivel apropiado de importancia relativa en relación con el encargo que lleven a cabo.

6.7 Documentación

Documentar la determinación de lo siguiente y los factores considerados en su determinación:

- Importancia relativa global;
- cuando sea aplicable, el(los) nivel(es) de importancia relativa específica para clases particulares de transacciones, saldos contables o información a revelar;
- la materialidad para la ejecución del trabajo; y
- cualquier revisión de los factores anteriores conforme progrese la auditoría.

6.8 Estudios de casos -Determinación y uso de la importancia relativa

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

La importancia relativa está a menudo documentada en un papel de trabajo que incluye un resumen de los resultados de operación y proporciona espacio para otras consideraciones de la importancia relativa tales como factores cualitativos.

Estudio del caso A-Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

(Extracto)

Valoración de la importancia relativa

Los principales usuarios de los estados financieros son el banco y los accionistas. La cifra de importancia relativa utilizada en el período anterior fue de 8.000€.

Ver papel de trabajo ref.# para posibles importes materiales basados en los resultados de operaciones continuadas, así como de ingresos. Utilizando nuestro juicio profesional, decidimos basar nuestra importancia relativa sobre el 5% del beneficio antes de impuestos después de sumar las bonificaciones de la dirección por 70.000€. Se consideraron también otras bases para la importancia relativa, tales como ingresos, pero creemos que el beneficio antes de impuestos es el importe más significativo en relación con los usuarios identificados de los estados financieros.

Para este período, el plan es utilizar 10.000€ como importancia relativa global. El concepto de importancia relativa y su uso en la auditoría ha sido discutido en términos globales con el cliente.

Utilizando el juicio profesional y los tipos de incorrecciones identificadas en auditorías anteriores la importancia relativa global del encargo se ha establecido en 7.500€.

La importancia relativa específica para los impuestos locales pagados se ha establecido en 1.000€ ya que se nos requiere auditar y dictaminar sobre este importe al gobierno local.

Ver también papel de trabajo (PT) 615 sobre análisis cuantitativo.... **Preparado por:** JF

Date: 8 de febrero de 20X2 Revisado por: LF

Fecha: 5 de enero de 20X3

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Kumar & Co.

(Extracto)

Valoración de la importancia relativa

Los principales usuarios de los estados financieros son el banco y los propietarios. La cifra de importancia relativa utilizada en el período anterior fue 3.000€.

Basado en la consideración de las necesidades de los usuarios, decidimos establecer la importancia relativa en aproximadamente 1% de las ventas. En nuestro juicio, los ingresos proporcionan una base más estable para la importancia relativa que los beneficios antes de impuestos. Para este período planeamos usar 2.500€ como la importancia relativa global. El concepto de importancia relativa y su uso en la auditoría ha sido discutido en términos globales con el cliente.

Utilizando el juicio profesional, que está en gran parte basado en la historia de incorrecciones en períodos anteriores, la importancia relativa global para la ejecución del trabajo se ha establecido en 1.800€.

Otras cuestiones

Ver papel de trabajo (PT) 615 para ...

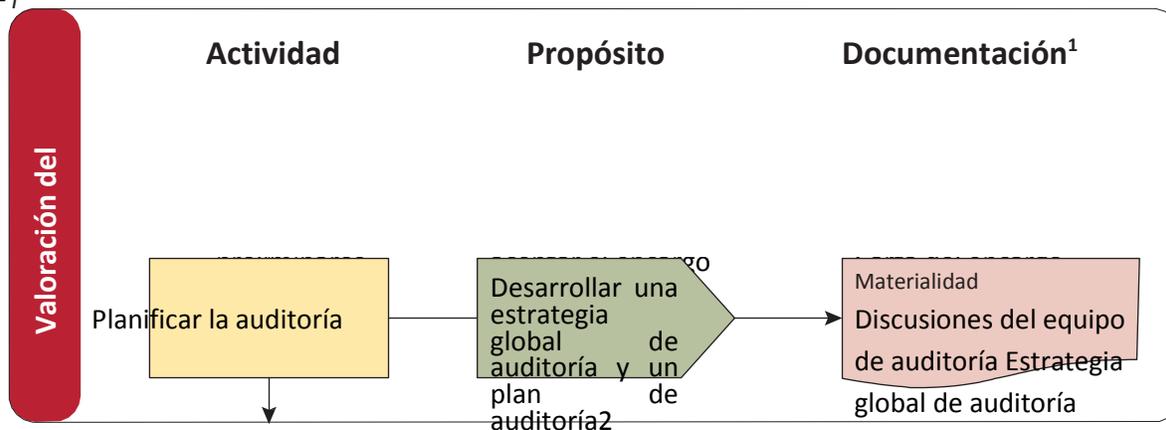
Preparado por: JF **Date:** 8 de diciembre de 20X2

Revisado por: LF **Fecha:** 5 de enero de 20X3

7. Discusiones del equipo de la auditoría

Contenido del capítulo	NIA relevante
Propósito y naturaleza de las discusiones que se requieren entre el equipo de auditoría sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad por incorrecciones materiales.	240, 300, 315

Anexo 7.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
240.15	La NIA 315 requiere que se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
240.44	<p>En relación con el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de la valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor incluirá en la documentación de auditoría requerida por la NIA 315 evidencia de:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; y (b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones.
315.10	<p>El socio del encargo y otros miembros clave del equipo discutirán el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales, y la aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del encargo determinará las cuestiones que deben ser comunicadas a los miembros del equipo que no participaron en la discusión. (Ref.: Apartados A14-16)</p>

7.1 Descripción General

Un elemento crítico para el éxito de cualquier encargo de auditoría es la buena comunicación entre los miembros del equipo de auditoría. La comunicación comienza con la asignación de miembros del equipo, la organización de la reunión del equipo para planificar el encargo y continuar a lo largo del encargo. Entre los beneficios de la buena comunicación se incluyen los detallados en el siguiente Anexo.

Anexo 7.1-1

Beneficios	
<p>Necesidad de comunicación continua entre los miembros del equipo de auditoría</p>	<p>Productividad de la auditoría</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cada persona del equipo entenderá la entidad que se está auditando, el marco de información financiera que se va a usar, cuál será su función específica en la auditoría y las expectativas sobre cómo y cuándo se realizará el encargo. • Se reducirá significativamente el potencial de que la auditoría se exceda o de que
	<p>Efectividad de la auditoría</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se ofrece al personal una visión de las expectativas de los clientes y de la auditoría directamente del personal de alto nivel como el socio del trabajo. • Las discusiones del equipo sobre la susceptibilidad de los estados financieros a las incorrecciones materiales ayudarán a determinar los riesgos de negocio y de fraude que necesitan tratarse. • Se tomarán mejores decisiones sobre la naturaleza, momento de realización y alcance de la valoración del riesgo y de los procedimientos de auditoría posteriores. • Las líneas de comunicación abiertas permiten reacciones rápidas de la
	<p>Desarrollo de los empleados</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los socios transmitirán a los empleados las prácticas óptimas en auditoría. • Se alentará al personaje para hacer preguntas y para reconsiderar la efectividad de respuestas del auditor a los riesgos valorados del periodo anterior.

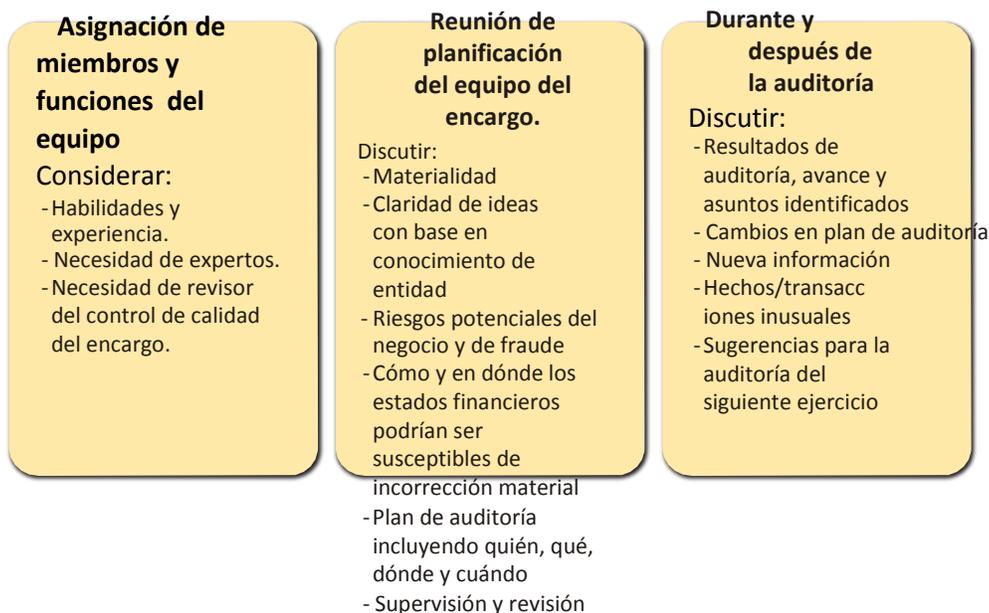
La comunicación continua eficaz requiere:

- Participación (y atención exclusiva) del socio del encargo y del personal experimentado; y
- disposición del personal experimentado a escuchar al personal asistente. Esto incluye el conocimiento del encargo desde la perspectiva del personal asistente, estimulando sus preguntas y sugerencias y dándoles retroalimentación.

El siguiente anexo resume qué considerar y discutir en las comunicaciones del equipo de auditoría.

Anexo 7.1-2

Comunicaciones del equipo de auditoría



PUNTO A CONSIDERAR

Las discusiones del equipo de auditoría son críticas para una auditoría eficaz. Evitar la tentación de cumplir la agenda apresuradamente debido a otras presiones de tiempo. Estas discusiones permiten que se discutan los riesgos de auditoría, que se desarrollen los escenarios de fraude y que se redacten posibles respuestas. También proporciona una oportunidad para que los empleados aprendan sobre el negocio de la entidad y lo que se espera de ellos en la auditoría. Puede también animarse al personal a que plantee sus ideas sobre cómo podría mejorarse la auditoría.

7.2 Reunión del equipo de auditoría para planificación

En encargos mayores, debería programarse una reunión de planificación con bastante anticipación al inicio del trabajo de campo. Esto dará el tiempo necesario para preparar o hacer cambios en el plan detallado de auditoría. En los encargos muy pequeños, la planificación puede lograrse mejor mediante discusiones breves al comienzo del encargo y al avanzar la auditoría.

Debería animarse a los miembros del equipo a asistir a la reunión con una mentalidad inquisitiva y a estar

preparados para participar y compartir información con una actitud de escepticismo profesional. Deberían dejar de lado cualquier creencia de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos y tienen integridad. Las funciones, experiencia y necesidades de información de los miembros del equipo de auditoría influirán en la extensión de la discusión.

Las tres áreas clave por tratar se exponen a continuación.

Anexo 7.2-1

Áreas clave a tratar	Finalidad: Tener una discusión abierta
<p>Compartir conocimientos sobre la entidad, como son la gente, las operaciones y los objetivos</p>	<p>La entidad</p> <ul style="list-style-type: none"> • Historia y objetivos de negocios. • La cultura corporativa. • Cambios en operaciones, personal, o sistemas. • Aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad. <p>Dirección</p> <ul style="list-style-type: none"> • La naturaleza/estructura de la entidad y la dirección. • La actitud hacia el control interno. • Incentivos para cometer fraude. • Cambios injustificados en el comportamiento o estilo de vida de empleados clave. • Cualquier indicación de sesgo de la dirección. <p>Factores de riesgo conocidos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Experiencia de encargos de auditoría previos. • Factores importantes de riesgo de negocio. • Oportunidad para perpetrar fraude.

Áreas clave a tratar	Finalidad: Lluvia de ideas y posibles enfoques de auditoría
<p>Lluvia de ideas</p>	<p>Potencial para errores y fraude</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Cuáles áreas de los estados financieros pueden ser susceptibles de incorrección material (fraude y error)? Este paso es un requerimiento en todas las auditorías. • ¿Cómo podría la dirección perpetrar y ocultar información financiera fraudulenta? Puede ser útil desarrollar varios escenarios de fraude o, cuando sea posible, usar los servicios de un profesional de la contabilidad forense. Considerar asientos del diario, sesgo de la dirección en estimaciones/provisiones, cambios en políticas contables, etc. • ¿Cómo podría haber apropiación indebida o mal uso de activos para fines personales? • ¿Hay incentivos no-personales (como conservar una fuente de fondos para una entidad no lucrativa) para manipular los estados financieros? <p>Respuesta a riesgos</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué posibles procedimientos/enfoques de auditoría podrían considerarse para

Áreas clave a tratar	Finalidad: Proporcionar dirección
<p>la planificación de la auditoría</p>	<p>Áreas específicas a tratar:</p> <p>Asegurar que los requerimientos específicos de todas las NIA aplicables a la auditoría se tratan de manera adecuada en el plan de auditoría. Las NIA que incluyen procedimientos específicos a realizar incluyen:</p> <p>NIA 240 <i>Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude</i></p> <p>NIA 402 <i>Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios</i></p> <p>NIA 540, <i>Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.</i></p> <p>NIA 550 Partes vinculadas</p> <p>NIA 600 <i>Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p> <p>Proporcionar dirección al equipo de auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinar niveles de importancia relativa. • Asignar funciones y responsabilidades. • Dar al personal una visión global de las secciones de auditoría que tienen la responsabilidad de completar. Tratar el enfoque requerido, consideraciones especiales, momento de realización, documentación que se requiere, la

Nota: Si algunos miembros no clave del equipo de auditoría no pueden (o no son invitados) a asistir a la reunión, el socio del encargo debería determinar qué cuestiones se les deben comunicar.

PUNTO A CONSIDERAR

Enfatizar la importancia de que los empleados estén alerta a indicadores de falta de honestidad, pero también de ser cuidadosos de no saltar ante cualquier conclusión, particularmente cuando se discutan los resultados con la dirección o personal de la entidad.

Indicar las posibles circunstancias (señales de alarma) que, de encontrarse, podrían indicar la posibilidad de fraude.

El fraude generalmente se descubre al identificar patrones, excepciones y rarezas en las transacciones y hechos. Por ejemplo, una reclamación falsa en una cuenta de gastos podría ser inmaterial para los estados financieros por sí mismos, pero puede ser indicativo de una cuestión mucho más grande tal como la falta de integridad de la dirección.

7.3 Comunicación durante y a la terminación de la auditoría

Cada miembro del equipo de auditoría tendrá una perspectiva ligeramente diferente sobre la entidad. Alguna información reunida por un miembro particular del equipo puede no tener ni siquiera sentido, a menos que se combine con información obtenida por otros miembros del equipo. Esto es particularmente cierto en relación con el fraude, en el que es la identificación de pequeños patrones, rarezas y excepciones lo que puede llevar a su detección final.

Una analogía simple es la del rompecabezas. Cada parte por sí misma no permite a una persona ver el cuadro completo; solo cuando se juntan todas las piezas es cuando puede verse el cuadro grande. Lo mismo ocurre en la auditoría. Solo hasta que se comparten con el equipo el conocimiento o resultados de cada auditor puede surgir el cuadro completo. Esto se ilustra en el siguiente anexo.

Anexo 7.3-1

Compartir resultados



Las discusiones del equipo no necesitan limitarse solo a la reunión de planificación. Debería animarse a los miembros del equipo de auditoría a comunicarse y compartir la información que obtengan a lo largo de la auditoría sobre cualquier asunto de relevancia, particularmente cuando afecta a la valoración del riesgo y a los procedimientos de auditoría planificados.

PUNTO A CONSIDERAR

Celebrar reuniones informativas breves en momentos estratégicos durante la auditoría

Además de las discusiones de planificación de la auditoría al inicio del encargo, puede ser beneficioso (pero no se requiere) que el equipo de auditoría, no importa si es pequeño, se reúna (u organice una conferencia telefónica) y discutan los resultados de auditoría después de las siguientes fases de la auditoría.

Realización de procedimientos de valoración del riesgo y procedimientos de auditoría posteriores

Estas sesiones de información no necesitan ser formales o largas, pero permiten a los miembros del equipo de auditoría informar verbalmente sus resultados, excepciones encontradas y preocupaciones observadas. También pueden informar sobre cualquier asunto (no importa lo pequeño) que pareciera raro o no tuviera sentido. A menudo, son las pequeñas cuestiones, combinadas con información obtenida por otros miembros del equipo, las que señalan a un posible factor de riesgo (como el de

fraude) que pueda requerir un trabajo adicional. Aun cuando el equipo de auditoría se componga de solo dos personas, estas reuniones pueden generar resultados importantes.

PUNTO A CONSIDERAR (continuación)

Terminación de la auditoría

Una vez que la auditoría previa se ha completado, la tentación es siempre la de seguir adelante y comenzar el siguiente encargo. Como resultado, puede perderse mucho del conocimiento que podría ser útil para realizar la auditoría del siguiente ejercicio. Una reunión o conferencia telefónica breves después de cada auditoría podría servir para retroalimentación del equipo de auditoría y determinar qué puede mejorarse. Esto incluiría identificar:

- Áreas de auditoría que podrían requerir atención adicional (o menos) en el futuro;
- cualquier otro resultado inesperado, transacciones inusuales, o presiones financieras sobre el personal que puedan ser indicadores de fraude o un incentivo para cometerlo;
- cualquier cambio planificado que afecte a encargos futuros como cambios de personal clave, nueva financiación, una adquisición, nuevos productos o servicios, la instalación de un nuevo sistema contable, u otros cambios en el control interno;
- áreas donde la entidad podría dar ayuda adicional tal como un análisis de ciertas áreas de los estados financieros; y
- cuando existan factores de riesgo significativos, la reunión informativa breve podría también tratar de si la firma desea continuar con el cliente el siguiente ejercicio. Si la firma renuncia en seguida que termine la auditoría, los motivos estarán frescos en la mente de todos y le daría a la entidad más tiempo para encontrar otro auditor.

En la reunión inicial de planificación, puede programarse hora y fecha para estas breves reuniones informativas.

7.4 Estudios de casos—Discusiones del equipo de auditoría

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Antes de la reunión podría ser de gran utilidad distribuir entre los miembros del equipo los estados financieros más recientes, la lista de riesgos valorados de ejercicios anteriores (o de este ejercicio, si está actualizado) y la respuesta de auditoría. En la reunión, enfatizar la necesidad de escepticismo profesional y la necesidad de informar inmediatamente cualquier situación sospechosa o posibles señales de advertencia de fraude.

La documentación puede ser en forma de una agenda estándar o de un memorando para el archivo.

Estudio del caso A-Dephta Furniture, Inc.

Fecha de la reunión: 8 de diciembre de 20X2

Punto de la agenda.	Actas de la reunión
1. Importancia relativa y saldos contables significativos.	<i>Incrementar la importancia relativa global a 10.000€ con base en el crecimiento en la rentabilidad y las ventas, y la importancia</i>
2. Momento de realización, fechas clave y disponibilidad de personal del cliente.	<i>Confirmado que el momento de realización del ejercicio pasado es adecuado y que son razonables nuestras solicitudes de que la</i>
3. ¿Qué podemos aprender de la experiencia pasada como por ejemplo asuntos/hechos que causaron demoras y áreas donde la	<i>El control interno de existencias fue malo el año pasado y significó trabajo adicional. El cliente ha indicado que a esto se abordará antes del final de</i>
4. ¿Alguna nueva preocupación sobre integridad de la dirección, empresa en	<i>Ver recorte de periódico re: Parvin. Puede ser algo aislado pero necesitamos ser precavidos.</i>
5. Cambios en este ejercicio en operaciones del negocio y/o condición financiera, en regulaciones del sector, en políticas contables usadas y en personas.	<i>Las ventas por Internet equivalen ahora al 12% de ventas. Hay también planes para un crecimiento importante. Esto significará presión en los recursos de efectivo, control interno y los sistemas operativos. La recesión económica actual ejerce una presión adicional en la organización para mantener los niveles de ventas pese a la caída en la demanda y en los</i>
6. Susceptibilidad de los estados financieros al fraude. ¿En qué maneras posibles podría cometerse fraude contra la entidad? Desarrollar algunos escenarios posibles y luego planificar procedimientos que deberían confirmar	<i>Es posible que haya sesgo de la dirección y que pase por encima de los controles para evitar las obligaciones de impuestos. Las estimaciones de la dirección, asientos del diario y transacciones con partes vinculadas son susceptibles de manipulación. También, Arjan (el vendedor con más experiencia) tiene un caro estilo de</i>
7. Riesgos significativos que requieran atención especial.	<i>Incumplimiento en acuerdos con bancos. Suraj dice que va a renegociar los términos con el banco este ejercicio para dar alguna flexibilidad.</i>
8. Respuestas de auditoría adecuadas a los riesgos identificados.	<i>Se revisó con algún detalle el plan detallado de auditoría con el responsable y se identificaron varias eficiencias.</i>
9. Considerar la necesidad de habilidades especializadas o de consultores, de pruebas de controles internos contra procedimientos sustantivos, la necesidad de introducir imprevisibilidad en algunas pruebas de	<i>El especialista en TI revisará las ventas por Internet y los controles de TI en general. Visita programada para diciembre de este periodo.</i>
10. Funciones del equipo de auditoría,	<i>Se han actualizado el plan global y el plan detallado de</i>
Preparado por: FJ Fecha: 8 de febrero de 20X2 Revisado por: LF Fecha: 5 de enero de	

Estudio del caso B – Kumar & Co.

Memorando para el archivo: Kumar & Co.

El 8 de diciembre de 20X2, el equipo de la auditoría (socio y encargado) se reunieron para planear el encargo de auditoría de Kumar & Co.

Discutimos lo siguiente:

- La importancia relativa global ha disminuido a 2.500€ en base a la bajada en la rentabilidad y ventas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo se ha fijado en 1.800€.
- La atención de Raj se ha desviado recientemente hacia familiares. El trabajo del contador puede no ser revisado adecuadamente. Eso deja a Ruby con mucho control sobre las cifras reportadas. Cualquier error intencional o no intencional de Ruby podría no ser detectado. Esto debería tratarse como un riesgo importante de fraude en la auditoría.
- Podría ocurrir sesgo de la dirección y que ésta abusase para evitar las obligaciones de impuestos o violaciones de los acuerdos con bancos. Las estimaciones de la dirección tradicionalmente han sido conservadoras. Se recordó al equipo de auditoría que esté alerta ante cualquier cosa que pareciera inusual.
- Pondremos cuidadosa atención a las transacciones y fijación de precios de productos con partes vinculadas, Dephta.

Plan de auditoría:

- Confirmado que el momento de realización del ejercicio pasado es adecuado y de nuevo pediremos a la dirección su ayuda en la preparación de ciertas cédulas. Sin embargo, como en el ejercicio pasado fue difícil para Kumar & Co. tener a tiempo las cédulas que solicitamos, emplearemos antes un tiempo con Ruby y le daremos ejemplos de cédulas para asegurar que entiende qué se necesita y las fechas en que se requieren.
- Se revisó con algún detalle el plan detallado de auditoría. Los procedimientos en algunas áreas se aumentaron con base en el riesgo valorado y se eliminaron varios de otros procedimientos cuando el riesgo evaluado era bajo.
- Decidimos que será más eficiente realizar procedimientos sustantivos que realizar pruebas de controles, ya que no hay afirmaciones donde los procedimientos sustantivos solos no proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

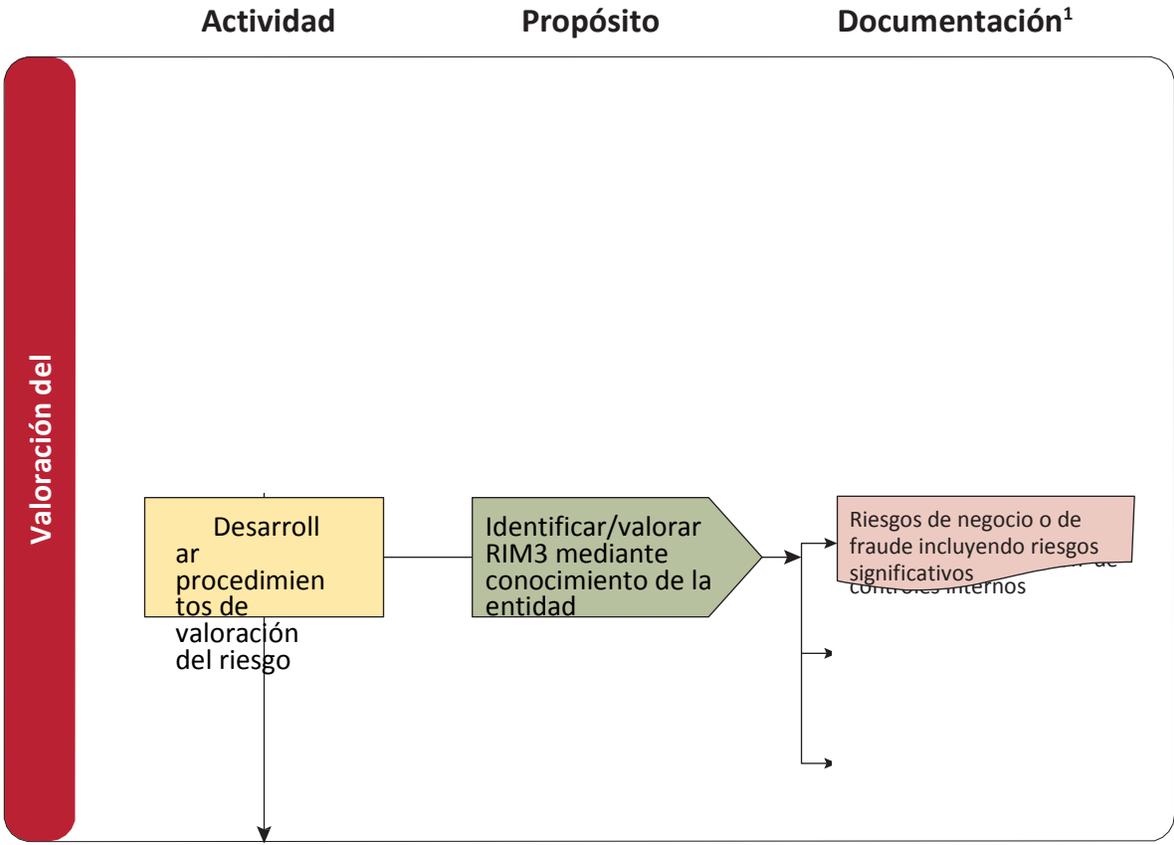
Preparado por: FJ Fecha: 8 de diciembre de 20X2

Revisado por: LF Fecha: 5 de enero de 20X3

8. Riesgos inherentes — Identificación

Contenido del capítulo	NIA relevante
Cómo identificar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.	240, 315

Anexo 8.0-1



Notas:

- 1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
- 2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.
- 3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Objetivo(s) NIA
240.10	Los objetivos del auditor son los siguientes: (a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude; (b) para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada referente a los riesgos valorados de incorrección
315.3	El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
200.13	A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación: (n) Riesgo de incorrección material—riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones: (i) Riesgo inherente – Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes. (ii) Riesgo de control – Riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada
240.11	A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación: (a) Fraude—un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. (b) Factores de riesgo de fraude—hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un
240.12	De conformidad con la NIA 200, el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartados
240.13	Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor,
240.15	La NIA 315 requiere que se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
240.17	<p>El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones; (Ref: Apartados A12-A13) (b) el proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude; (Ref: Apartados A14) (c) Comunicación de la dirección, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad con referencia a sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad; y
240.18	<p>El auditor realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude la afecten. (Ref.: Apartados A15-A17)</p>
240.22	<p>El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.</p>
240.23	<p>El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartados A22)</p>
240.24	<p>El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref.:</p>
240.44	<p>En relación con el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de la valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor incluirá en la documentación de auditoría requerida por la NIA 315 evidencia de:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; y (b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones.
315.11	<p>El auditor obtendrá conocimiento de lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A17-A22) (b) La naturaleza de la entidad, en particular: <ul style="list-style-type: none"> (i) sus operaciones; (ii) sus estructuras de gobierno y propiedad; (iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar, incluyendo inversiones en entidades con propósito especial; y (iv) el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros. (Ref.: Apartados A23-A27) (c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente. (Ref.: Apartados A28) (d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio

8.1 Generalidades

La identificación del riesgo es la base de la auditoría. Se basa en, y forma parte integral de, los procedimientos del auditor para entender a la entidad y su entorno. Sin un sólido conocimiento de la entidad, el auditor puede pasar por alto ciertos factores de riesgo. Por ejemplo, si las ventas de un cliente estuvieran aumentando, sería importante que el auditor supiera que las ventas del sector en su conjunto están realmente en franco declive.

El objetivo de la fase de valoración del riesgo en la auditoría es identificar fuentes de riesgo y luego valorar si podrían resultar en una incorrección material en los estados financieros. Esto da al auditor la información que se necesita para enfocar el esfuerzo de auditoría a áreas donde el riesgo de incorrección material sea el más alto y lejos de áreas con menos riesgo.

La valoración del riesgo tiene dos partes distintas:

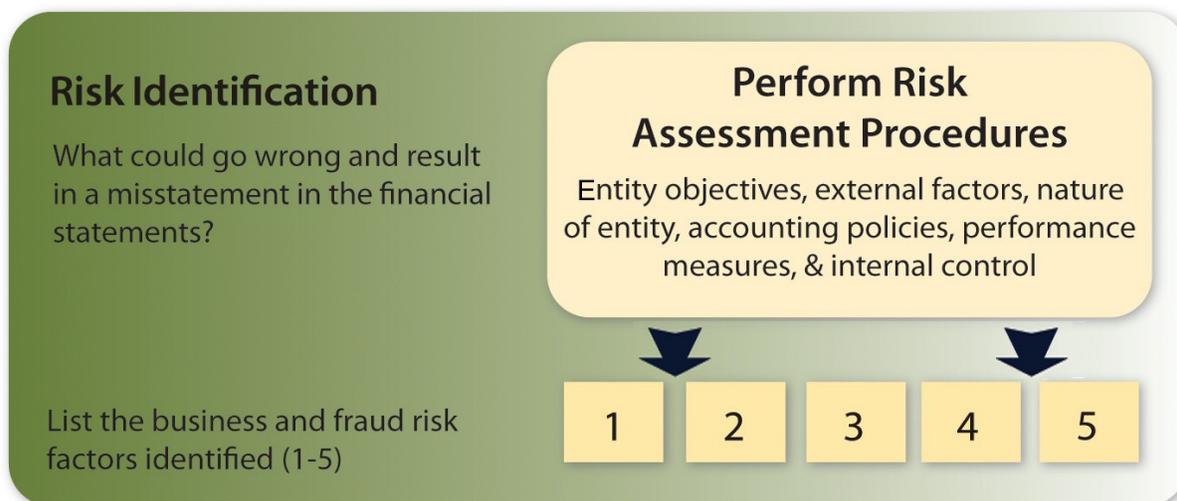
- Identificación del riesgo (preguntar “qué puede ir mal”); y
- valoración del riesgo (determinar la significatividad de cada riesgo).

La valoración del riesgo se trata en el Volumen 2,

Capítulo 9. Abajo se ilustra la identificación del

riesgo.

Anexo 8.1-1



PUNTO A CONSIDERAR

Primero, identificar los riesgos

No se puede valorar un riesgo que no se ha identificado primero. Evite la tentación de suponer que porque la entidad es pequeña, no hay riesgos relevantes o que los riesgos de incorrección material serán los mismos que en el ejercicio anterior. Pueden existir ahora nuevos riesgos y puede haber cambiado la naturaleza/significatividad de algunos riesgos previamente identificados.

Después del primer encargo, centrarse en lo que ha cambiado desde el periodo anterior

Después del primer encargo, centrarse en lo que ha cambiado dentro de cada una de las seis fuentes de riesgo (ver Anexo 8.4) en oposición a comenzar todo de nuevo. Esto ahorrará tiempo y concentra la

atención en la naturaleza y efecto de nuevos riesgos que puedan existir ahora y en la revisión de riesgos identificados previamente.

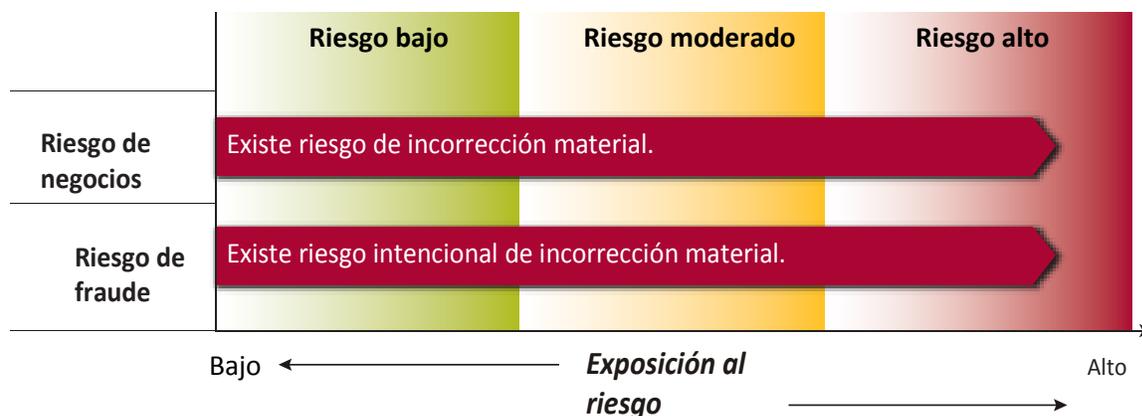
8.2 Tipos de riesgos

Hay dos clasificaciones principales del riesgo:

- Riesgo de negocio; y
- riesgo de fraude.

La diferencia entre el riesgo de negocio y el riesgo de fraude es que el riesgo de fraude es el resultado de las acciones deliberadas de una persona. Esto se ilustra en el siguiente anexo.

Anexo 8.2-1



Nota: En muchos casos, un riesgo puede ser tanto de negocio como de fraude. Por ejemplo, la introducción de un nuevo sistema contable crea falta de certeza o inseguridad (podrían cometerse errores al ir aprendiendo el personal el nuevo sistema) y debería clasificarse como un riesgo de negocio. Sin embargo, podría también clasificarse como un riesgo de fraude, porque alguien podría sacar ventaja de la falta de seguridad para malversar activos o manipular los estados financieros.

Riesgo de negocios

El término “riesgo de negocio” abarca más que simplemente los riesgos de incorrección material en los estados financieros. Los riesgos de negocio son resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones, o inacciones importantes que podrían afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para alcanzar sus objetivos y desempeñar sus estrategias. Esto podría incluir también fijar objetivos y estrategias inadecuados:

El riesgo de negocios incluye también hechos que surgen del cambio, complejidad, o falla en reconocer la necesidad de cambio. El cambio puede surgir de, por ejemplo:

- El desarrollo de nuevos productos que pueden fracasar;
- un mercado inadecuado, incluso si se desarrollan con éxito nuevos productos; o
- defectos en los productos que puedan dar como resultado obligaciones y daños a la reputación de la entidad.

Riesgo de fraude

El riesgo de fraude se relaciona con hechos o condiciones que indican un incentivo o presión a cometer fraude o dan una oportunidad para cometer fraude.

El conocimiento del auditor de los factores de riesgo de negocios y de fraude aumenta la probabilidad de

identificar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no hay responsabilidad de que el auditor identifique o evalúe todos los posibles riesgos de negocio.

8.3 Fuentes de información sobre la entidad

El primer paso en el proceso de valoración del riesgo es compilar (o actualizar) tanta información relevante sobre la entidad como sea posible. Esta información proporciona un marco importante de información para identificar y valorar posibles factores de riesgo.

Se puede obtener información sobre la entidad y su entorno tanto de fuentes internas como externas. En muchos casos, el auditor comenzará con las fuentes internas de información. Esta información puede entonces verificarse en cuanto a su consistencia con información obtenida de fuentes externas como datos de asociaciones sectoriales y datos sobre condiciones económicas globales, que pueden obtenerse en Internet. El siguiente anexo muestra algunas de las fuentes potenciales de información disponibles.

Anexo 8.3-1



PUNTO A CONSIDERAR

Una fuente importante de información que suele pasarse por alto es la de archivos de papeles de trabajo del auditor de ejercicios anteriores. A menudo contienen información valiosa sobre cuestiones como:

- Consideraciones o asuntos que tratar al planear la auditoría de este ejercicio;
- valoración y fuente de posibles ajustes y errores sin corregir;
- áreas donde hay desacuerdos recurrentes, como las hipótesis usadas para estimaciones contables;

- áreas que parecen ser susceptibles a error; y
- cuestiones planteadas en la comunicación del auditor con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.

La información conseguida de los procedimientos de valoración del riesgo realizados antes de la aceptación o continuación del encargo puede usarse como parte del conocimiento de la entidad por el equipo de auditoría.

8.4 Procedimientos de valoración del riesgo

Con base en la información obtenida sobre la entidad, el auditor está ahora en posición de diseñar los procedimientos de valoración del riesgo discutidos en el Volumen 1, Capítulo 8. Estos procedimientos de valoración del riesgo se diseñarán para obtener y documentar un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno.

El alcance del conocimiento que requiere el auditor para identificar los riesgos está contenido en seis áreas clave, como sigue.

Anexo 8.4-1

A. Factores externos	Naturaleza del sector Entorno regulatorio Marcos de referencia de información financiera
B. Naturaleza de la entidad	Operaciones y personal clave Propiedad y gobierno Inversión, estructura y financiamiento
C. Políticas contables	Selección y aplicación Razones para los cambios Apropiado a la entidad
D. Objetivos de la entidad y Estrategias	Planes de negocios y estrategias Implicaciones financieras y riesgos tomados
E. Medición/ Revisión del desempeño financiero	Qué se mide Quién revisa los resultados financieros
F. Control interno importante para la auditoría	Procesos y controles importantes para mitigar los riesgos a nivel de la entidad y a nivel de transacciones

La suficiencia de la información (profundidad de conocimiento) que requiere el auditor es un caso de juicio profesional. Es menos que la que tiene la dirección para gestionar la entidad. La última sección (“F” del anexo anterior), que se refiere a los controles internos relevantes para la auditoría, se discute en el Volumen 1, Capítulo 5 y volumen 2, Capítulos 4, 11 y 12.

Obtener un conocimiento de la naturaleza de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, tiene varios beneficios, como se expone a continuación.

Anexo 8.4-2

Proporciona un marco de información	
Beneficios que se obtienen del conocimiento de la entidad	<p>Identificar riesgos y generar respuestas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hacer juicios sobre las valoraciones del riesgo. • Generar repuestas adecuadas a los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros • Establecer la importancia relativa (consultar Volumen 2, Capítulo 6). • Generar expectativas que se necesitan para desempeñar los procedimientos analíticos. • Diseñar/desempeñar procedimientos de auditoría posteriores para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. • Evaluar la suficiencia/adecuación de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, si las hipótesis usadas y las manifestaciones verbales y escritas de la dirección son adecuadas). <p>Revisión de estados financieros</p> <ul style="list-style-type: none"> • Valorar la selección y aplicación de políticas contables por la dirección. • Considerar lo adecuado de la información a revelar en los estados financieros. • Identificar áreas de auditoría para consideración especial (por ejemplo, transacciones con partes vinculadas, acuerdos contractuales inusuales o

PUNTO A CONSIDERAR

Obtener un conocimiento de la entidad no es una tarea individual que pueda completarse al principio de la auditoría y luego ponerla a un lado. Es importante seguir aprendiendo sobre la entidad a lo largo de la auditoría y permanecer alerta a los factores de riesgo no identificados previamente o cuando la valoración original del riesgo necesita actualizarse.

8.5 Fuentes de riesgo

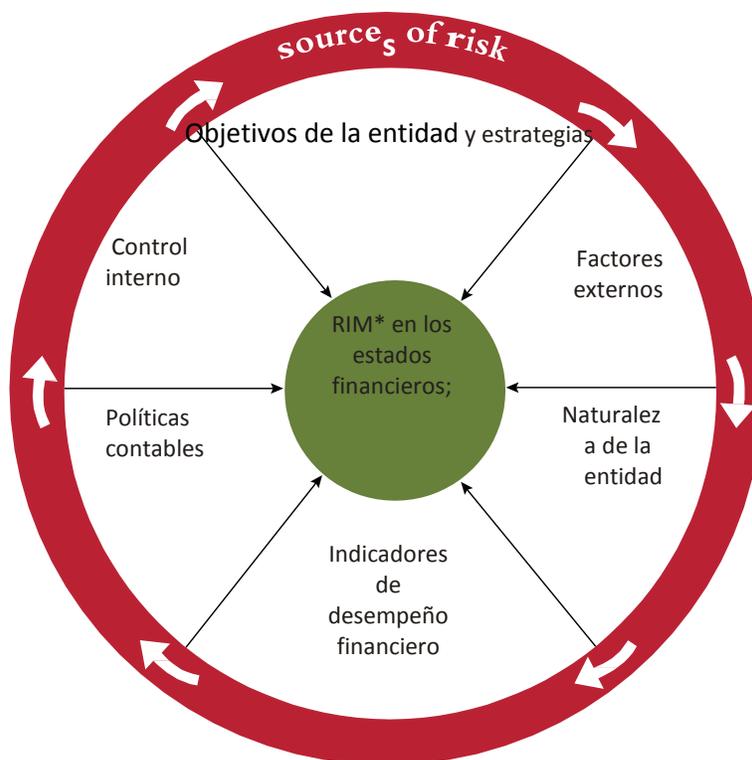
Los errores y el fraude en los estados financieros surgen de factores de riesgo que tienen su origen en una o más de las seis áreas requeridas de conocimiento de la entidad (ver Anexo 8.4-1).

Un ejemplo es el de un impuesto nuevo y complejo que se impone a la entidad. Este sería un factor externo de riesgo. Un riesgo de incorrección en los estados financieros puede ser una mala interpretación de una ley nueva, resultando en un cálculo incorrecto del impuesto por pagar y del importe que se adeuda. Tener en cuenta que la fuente (o causa) del riesgo es el nuevo impuesto que afecta a la entidad y no el error en el cálculo, que es el efecto del factor de riesgo. Como consecuencia del nuevo impuesto aumenta el riesgo de un error de cálculo.

El siguiente anexo muestra las seis áreas de conocimiento como fuentes potenciales de riesgo. Tomar en cuenta que las fuentes de riesgo generalmente no se relacionan a un área específica de los estados financieros. Por ejemplo, una desaceleración en la economía puede resultar en una incorrección en varias áreas de los estados financieros tales como existencias cuentas a cobrar, ventas, etc. Así que primero

identificar el origen del riesgo y luego identificar dónde, en consecuencia, podrían producirse los errores en los estados financieros.

Anexo 8.5-1



* RIM = Riesgo de incorrección material

A continuación se señalan ejemplos de fuentes de riesgos (pero no el efecto sobre áreas específicas de los estados financieros).

Anexo 8.5-2

Fuentes del riesgo de negocios y de fraude	
Objetivos de la entidad y estrategias	<ul style="list-style-type: none"> • Objetivos y estrategias inadecuados, poco realistas, o demasiado agresivos. • Nuevos productos o servicios, o movimiento hacia nuevas líneas de negocios. • Entrar en áreas/transacciones de negocios en las que la entidad tiene poca experiencia. • Incongruencias entre TI y estrategias de negocios. • Respuesta al rápido crecimiento o baja en ventas que puede estresar los sistemas de control interno y las habilidades de las personas. • Uso de acuerdos de financiación complejos. • Reestructuraciones corporativas. • Transacciones significativas con partes vinculadas.

Fuentes del riesgo de negocios y de fraude	
Factores externos	<ul style="list-style-type: none"> • Estado de la economía y cambios en regulación del gobierno de la entidad. • Disminuye demanda de productos o servicios de la entidad. • Alto grado de regulación compleja. • Cambios en el sector. • Incapacidad de obtener los recursos requeridos (materiales o de personal con habilidades). • Sabotaje deliberado de los productos o servicios de una entidad.
Naturaleza de la entidad	<ul style="list-style-type: none"> • Cultura y gobierno de la entidad mediocres. • Personal incompetente en puestos clave. • Cambios en personal clave, incluyendo la salida de ejecutivos clave. • Complejidad en operaciones, estructura organizativa, o productos. • Fallos en productos o servicios que pueden significar responsabilidades y riesgo de reputación. • Dejar de reconocer la necesidad de cambio (habilidades requeridas o tecnología). • Debilidades en control interno, especialmente las que no son abordadas por la dirección. • Malas relaciones con los proveedores externos de fondos, como bancos.
Indicadores de resultados	<ul style="list-style-type: none"> • Medidas del desempeño no usadas por la dirección para valorar el resultado de la entidad y el logro de objetivos. • Medidas no usadas para mejorar operaciones o para tomar medidas correctivas.
Políticas contables	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicación inconsistente de políticas contables. • Uso inapropiado de políticas contables.
Control interno	<ul style="list-style-type: none"> • Supervisión inadecuada de la dirección sobre las operaciones del día a día. • Controles malos o inexistentes sobre actividades en la entidad como recursos humanos, fraude y preparación de información contable como estimaciones e informes financieros. • Controles malos o inexistentes sobre transacciones como ingresos, compras, gastos y nómina. • Deficiente salvaguarda de activos.

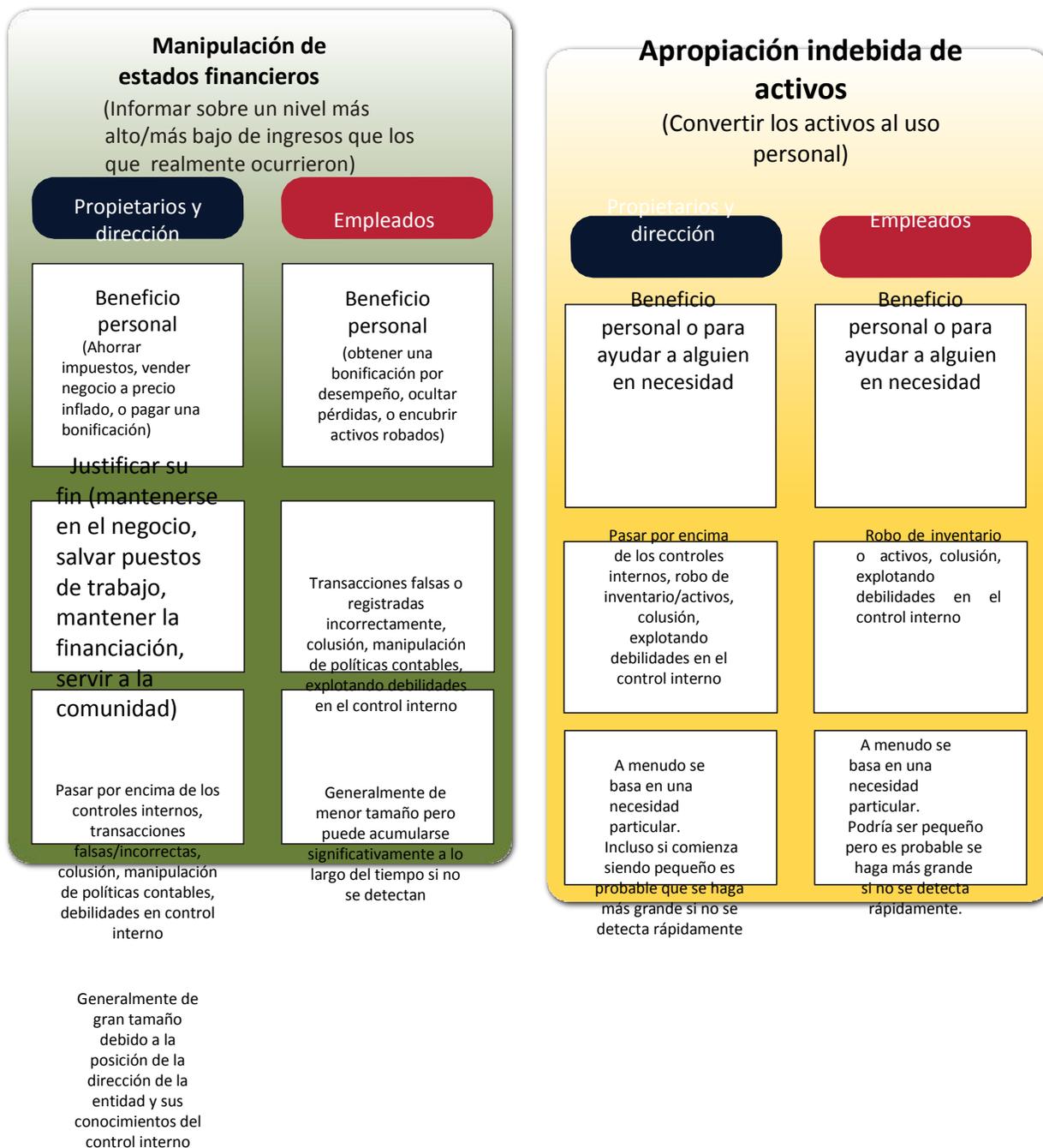
8.6 Riesgo de fraude

El término “fraude” se refiere a un acto intencionado de uno o más individuos de entre la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad, empleados, o terceros que implica el uso de engaño para obtener un beneficio injusto o ilegal.

El fraude que implica a uno o más miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad se conoce como “fraude de la dirección”. El fraude que implica solo a empleados de la entidad se conoce como “fraude de empleados”. En cualquiera de los dos casos puede haber colusión dentro de la entidad o con terceros ajenos a la entidad.

El anexo siguiente describe los tipos y características del fraude.

Anexo 8.6-1



PUNTO A CONSIDERAR

Para cada factor de riesgo identificado, considerar si es un riesgo de negocios, un riesgo de fraude, o ambos. Muchas fuentes de riesgo pueden significar tanto riesgos de negocio como de fraude. Por ejemplo, un cambio en personal puede dar como resultado que se cometan errores (riesgo de negocio), pero puede también dar una oportunidad de que alguien cometa un fraude.

8.7 Tipos y características de fraude

Aunque el fraude puede ocurrir a cualquier nivel de la organización, la tendencia es que sea más serio (e implicar importes monetarios más altos) cuando está involucrada la alta dirección.

Algunas de las condiciones principales que crean un entorno para el fraude incluyen:

- Gobierno de la entidad no efectivo;
- Falta de liderazgo de la dirección y una mala “actitud de la alta dirección”;
- Se dan altos incentivos por los resultados financieros;

- Impuestos u otros gastos que se consideran muy altos u onerosos;
- Complejidad en las reglas, regulación y políticas de la entidad;
- Expectativas poco realistas de banqueros, inversores, u otras partes interesadas,
- Fluctuaciones hacia abajo y cambios inesperados en rentabilidad;
- Metas poco realistas en presupuesto, difíciles de alcanzar para el personal; y
- Control interno inadecuado, especialmente en presencia de cambios organizativos.

Como puede determinarse de lo anterior, el control interno anti fraude más efectivo sería un fuerte compromiso de los responsables del gobierno de la entidad y de la alta dirección de hacer lo correcto. Esto se evidencia a través de valores articulados de la entidad y un compromiso hacia la ética que son modelados en el día a día. Esto vale para cualquier tamaño de organización.

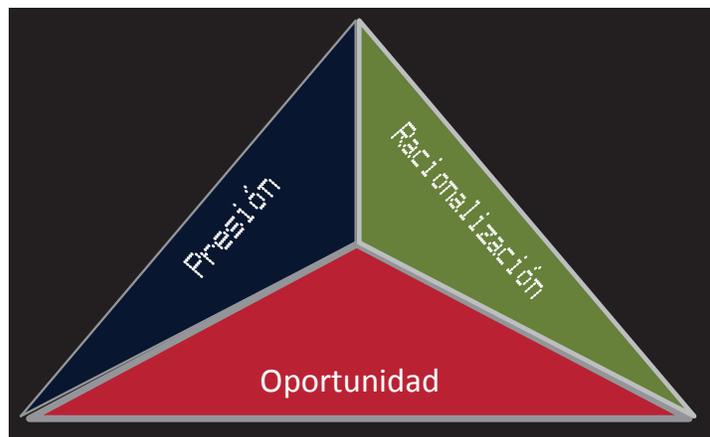
8.8 El triángulo del fraude

Al realizar procedimientos de valoración del riesgo, los miembros del equipo de la auditoría necesitan considerar la existencia de las tres condiciones que generalmente proporcionan pistas sobre la existencia de fraude. Los profesionales de la contabilidad forense lo llaman el “triángulo del fraude” (ver anexo a continuación) porque cuando están presentes las tres condiciones, es muy probable que esté ocurriendo fraude.

Las condiciones son:

- **Presión**
A menudo la generan necesidades inmediatas (como tener deudas personales importantes o cumplir las expectativas de beneficios de un analista o de un banco) y es difícil de compartir con otros.
- **Oportunidad**
Una mala cultura corporativa y falta de procedimientos adecuados de control interno pueden crear la confianza de que un fraude pase sin ser detectado.
- **Racionalización**
La racionalización es la creencia de que no se ha cometido realmente un fraude. Por ejemplo, el perpetrador racionaliza que “no es gran cosa” o “solo tomo lo que me merezco”.

Anexo 8.8-1



Por ejemplo, un propietario-gerente en el negocio de la construcción podría recibir una oferta de trabajo para construir una ampliación importante en la casa de un amigo, siempre y cuando sea una transacción

en efectivo sin papeleo. Considerar

Considerar las tres condiciones.

- La “**presión**” sobre el propietario-gerente podría ser de reducir impuestos que de otro modo deben pagarse.
- La “**oportunidad**” es que el propietario-gerente pase por encima de los controles internos de reconocimiento de ingresos y no registre el ingreso por la venta.
- La “**racionalización**” podría ser que el propietario-gerente ya está pagando de sobra en

impuestos. **Nota:** Si no existe cualquiera de las tres condiciones, es poco probable que tenga lugar la venta en efectivo. Considerar las fuentes de riesgo de fraude que se exponen a continuación.

Anexo 8.8-2

Fuentes de riesgo de fraude	
Incentivos y presiones	<ul style="list-style-type: none"> • La estabilidad financiera o rentabilidad se ve amenazada por condiciones económicas, del sector, o condiciones operativas de la entidad. • Existe excesiva presión para que la dirección cumpla los requerimientos o expectativas de terceros o de los responsables del gobierno de la entidad (como metas de ingresos, o el cumplimiento de regulaciones medioambientales onerosas, etc.). • Las obligaciones financieras personales pueden crear presión en la dirección o empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles al robo para apropiación indebida de dichos activos. • Relaciones adversas entre la entidad y los empleados con acceso a efectivo u otros activos. Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> – Se saben o anticipan despidos futuros de empleados, – Cambios recientes o anticipados en los planes de compensación o beneficios a empleados, y – Ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas. • La situación financiera personal de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad puede verse amenazada por el resultado financiero de la entidad (como intereses financieros, compensación, garantías, etc.).
Actitudes y Racionalizaciones	<p>Racionalizaciones</p> <ul style="list-style-type: none"> • La dirección está interesada en emplear medios no apropiados para: <ul style="list-style-type: none"> – Minimizar ingresos informados, por motivos de impuestos, e – Incrementar ingresos informados, para evitar violar pactos bancarios, incrementar el precio de venta de la entidad, o cumplir con metas fijadas por terceros. • La conducta de empleados indica descontento o falta de satisfacción con la entidad. • Existe una baja moral entre la alta dirección. • La dirección se muestra tolerante con algunos robos de empleados. Por ejemplo, no se aplica ninguna medida disciplinaria cuando se atrapa robando a un empleado. • La dirección no exige el cumplimiento de los valores o normas éticas de la

Fuentes de riesgo de fraude	
Actitudes y Racionalizaciones <i>(continuación)</i>	<p>Actitudes</p> <ul style="list-style-type: none"> • La dirección tiene una historia conocida de violaciones de la ley y regulaciones, o de alegatos de fraude. • La dirección muestra cambios de conducta o estilo de vida que pueden indicar que ha habido apropiación indebida de activos. • Los altos directivos demuestran un mal ejemplo ético (como inflar las cuentas de gastos y cometer pequeños robos, etc.) • La dirección ha pasado por encima de los controles existentes. • La dirección deja de poner el remedio adecuado sobre deficiencias en el control interno conocidas. • El propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales. • Existen pleitos entre los accionistas de una entidad de control privado. • La dirección hace intentos recurrentes para justificar una contabilidad marginal o inapropiada sobre la base de importancia relativa.
Oportunidades	<p>Activos susceptibles de apropiación indebida</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mantenimiento en caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo. • Partidas de existencias de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas. • Activos fácilmente convertibles en dinero, como bonos al portador, diamantes o chips informáticos. • Las propiedades, planta y equipo son de tamaño pequeño, negociables, o carecen de medidas de seguridad. <p>Controles internos inadecuados</p> <ul style="list-style-type: none"> • Una supervisión inadecuada por parte de los responsables del gobierno de la entidad de los procesos de la dirección para identificar y responder a los riesgos de fraude. • Inadecuada segregación de funciones o de verificaciones. • Inadecuada supervisión de los desembolsos de la alta dirección. • Supervisión inadecuada de la dirección sobre los empleados responsables de los activos. • Filtros inadecuados de antecedentes para solicitantes de empleo para puestos con acceso a activos. • Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos. • Autorización y aprobación inadecuadas de transacciones. • Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, o propiedades, plata, y equipo. • La falta de conciliación completa y oportuna de los activos. • Falta de documentación oportuna y adecuada de las transacciones (por ejemplo, créditos por devolución de mercancías). • Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.

Fuentes de riesgo de fraude

Oportunidades
(continúa)

Áreas específicas de vulnerabilidad

- Estimaciones de la dirección, reconocimiento de ingresos, uso de asientos del diario, transacciones con partes vinculadas, etc.

PUNTO A CONSIDERAR

El fraude es siempre intencional. Implica ocultamiento de información al auditor y manifestaciones engañosas deliberadas. En consecuencia, el fraude se descubre observando los patrones, rarezas y excepciones, en cantidades de dinero que podrían, por otra parte, considerarse muy pequeñas.

Es improbable que se detecte el fraude solo mediante procedimientos sustantivos. Por ejemplo, es improbable que un auditor identifique una transacción faltante o que determine que una transacción no es válida a menos que haya algún “conocimiento de la entidad” adicional que pueda usarse como marco de información.

Los auditores, dependiendo de su función y posición en el equipo de auditoría, pueden identificar un factor de riesgo de fraude que se relacione con uno o más de los elementos del triángulo. Sin embargo, es menos probable que un solo auditor identifique el total de las tres condiciones (oportunidad, presión y racionalización) juntas. Por esto, es importante que el equipo de auditoría discuta continuamente sus resultados a lo largo del encargo.

A continuación se ilustran los beneficios de las discusiones del equipo de auditoría.

Anexo 8.8-3



Si faltara comunicación sería difícil para cualquier miembro de este equipo de auditoría ver el cuadro completo. La discusión continua del equipo de auditoría permite al equipo juntar las piezas pequeñas de información de modo que pueda verse el cuadro completo

8.9 Escepticismo profesional

Es responsabilidad del auditor mantener una actitud de escepticismo profesional en todo momento durante el encargo. Una actitud de escepticismo profesional implica lo siguiente.

Anexo 8.9-1

El escepticismo implica:	
Reconocer que la dirección puede siempre cometer fraude	<p>La dirección está siempre en posición de pasar por encima de un control interno que, de otra manera, es bueno.</p> <p>Los miembros del equipo deben dejar a un lado cualquier creencia de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos y tienen integridad.</p>
Una mente inquisitiva	Hacer valoraciones críticas sobre la validez de la evidencia de auditoría obtenida.
Estar alerta	<p>Contradice o hace cuestionar la evidencia de auditoría la fiabilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Documentos y respuestas a indagaciones? • ¿Otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad?
Ser cuidadoso	<p>Evitar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pasar por alto circunstancias inusuales. • Globalizar en exceso cuando se extraen conclusiones de las observaciones de auditoría. • Uso de hipótesis incorrectas al determinar la naturaleza, momento de realización, y extensión de los procedimientos de auditoría y la evaluación de los resultados de los mismos. • Aceptar menos que evidencia de auditoría persuasiva en la creencia que la dirección y los encargados del gobierno son honestos y tienen integridad.

PUNTO A CONSIDERAR

Puede ser difícil aplicar el escepticismo profesional a una auditoría de un cliente que uno conoce y en quien confía. Hay una tendencia humana natural a depositar confianza en las personas, suponiendo que no haya información en contrario. En consecuencia, se necesita recordar con regularidad a socios y empleados que apliquen el escepticismo profesional. Algunas sugerencias prácticas para aplicar este concepto incluyen:

- Crear un personaje (y nombre) ficticio de alguien que tenga una actitud deficiente hacia el control y una ética deficiente. Cuando tenga lugar la discusión sobre posibles escenarios de fraude y las susceptibilidades de los estados financieros, imagine a esta persona (no a su cliente) como cliente o como el gerente a cargo.
- Invitar a alguien (idealmente con alguna experiencia forense) que no conozca la entidad a participar en las discusiones de planificación sobre fraude.

8.10 *Cómo identificar los factores de riesgo inherente*

La forma más efectiva de evitar perder un factor de riesgo relevante es el hacer a la identificación de riesgos una parte integral del conocimiento de la entidad. Mientras más sabe el auditor sobre las seis áreas de conocimiento, es más probable que pueda identificar los factores de riesgo. Conocer a la entidad también es útil al identificar, y posteriormente responder a los posibles escenarios de fraude. Recordar que la elusión por parte de la dirección siempre es posible, y por consiguiente se esconde el fraude (especialmente del auditor).

Conforme se obtiene (o actualiza) la información sobre cada una de las áreas del conocimiento de la entidad, se debe considerar la existencia de factores de riesgo de fraude y de negocios. Para muchos de los riesgos de negocios identificados, también puede haber un riesgo de fraude que considerar. Por esta razón se sugiere que, cuando sea posible, se enlisten los riesgos de fraude por separado de los riesgos del negocio y se valoren por separado. Por ejemplo, si las perspectivas de ventas para los productos de la entidad eran pobres (una fuente externa de riesgo), considerar lo que podría salir mal (implicaciones para) en los estados financieros. Ventas pobres podrían dar lugar a un exceso de existencias que puede tener que ser registrado, pero también podría provocar un riesgo de fraude si proporciona un incentivo para que un vendedor infle sus ventas para cumplir con el umbral de bonificación.

PUNTO A CONSIDERAR

Los riesgos de negocio y de fraude (riesgos inherentes) se identifican antes de cualquier consideración de cualquier control interno que podría mitigar dichos riesgos. El control interno para mitigar los riesgos se trata en el Volumen 2, Capítulos 11 y 12. Esto es también importante para identificar cualquier riesgo importante que podría existir (consultar Volumen 2, Capítulo 10).

El efecto de algunos de los factores de riesgo identificados se relacionarán con un área específica de los estados financieros, pero otros factores de riesgo serán generalizados y se relacionarán con muchas áreas de los estados financieros. Por ejemplo, si el contable experimentado es incompetente, es probable que los errores no se limiten a solo un área de los estados financieros. Además, si alguien se aprovechó de la situación para cometer fraude, podrían ocurrir incorrecciones en cualquier número de saldos de activos o pasivos y podrían encubrirse con incorrecciones adicionales en transacciones de ingresos y gastos.

Los riesgos generalizados suelen derivarse de un control débil y potencialmente afectan a muchas áreas, información a revelar y afirmaciones de los estados financieros. Los riesgos generalizados probablemente afecten a la valoración del riesgo en los estados financieros. Los riesgos en los estados financieros se tratarán mediante una respuesta global del auditor (realizar más procedimientos de auditoría, asignar miembros del personal con más experiencia, etc.).

Al avanzar en la auditoría, pueden identificarse factores de riesgo adicionales. Deberían añadirse a la lista de riesgos identificados y valorarse de manera adecuada antes de tomar ninguna decisión en cuanto al efecto en la estrategia de auditoría y el plan de auditoría, como la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores que se requieran. Esto asegurará que, cuando tenga lugar la planificación para el siguiente ejercicio, la identificación y valoración del riesgo sea completa.

A continuación se expone un proceso sugerido para identificación del riesgo en tres pasos.

Anexo 8.10-1

Identificación del riesgo	
Paso 1 Reunir información básica sobre la entidad	<p>El punto de partida es obtener un conocimiento básico o marco de información para diseñar los procedimientos de valoración del riesgo que se van a realizar. Sin este conocimiento, sería difícil, si no imposible, identificar qué errores y fraude podrían ocurrir en los estados financieros.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obtener (o actualizar) información básica relevante sobre la entidad, sus objetivos, cultura, operaciones, personal clave, y la organización interna y
Paso 2 Diseñar, realizar y documentar procedimientos de valoración del riesgo	<ul style="list-style-type: none"> • Se requiere realizar procedimientos/actividades de valoración del riesgo (ver Volumen 1, Capítulo 8) de modo que: <ul style="list-style-type: none"> – Se identifiquen las fuentes de riesgos de incorrección material, – Se obtenga un conocimiento adecuado de la entidad, y – Se obtenga la necesaria evidencia de auditoría de soporte. • Utilizar el conocimiento básico de la entidad obtenido en el paso 1 anterior, diseñar y llevar a cabo procedimientos de valoración de riesgos y actividades relacionadas. • Sostener discusiones entre el equipo de la auditoría respecto de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a una incorrección material, causada por fraude o error (ver Volumen 2, Capítulo7). • Hacer indagaciones ante la dirección sobre cómo identifican y gestionan los factores de riesgo (particularmente de fraude) y qué factores de riesgo se han identificado y gestionado de hecho. También preguntar a la dirección si han

Identificación del riesgo

<p>Paso 3 Relacionar o mapear los riesgos identificados hacia áreas de materiales de los estados financieros</p>	<p>Para cada factor de riesgo (causa de riesgo) identificado, identificar el efecto (incorrecciones específicas como fraude y error) que como resultado podría ocurrir en los estados financieros. Saber que un solo factor de riesgo puede dar como resultado varios tipos diferentes de correcciones que pueden afectar a más de un área de los estados financieros. (Ver ejemplos en Punto a Considerar siguiente.)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificar los saldos contables, tipo de transacciones, e información a revelar materiales para los estados financieros • Relacionar o mapear los riesgos identificados hasta las áreas específicas de los estados financieros, información a revelar y afirmaciones afectadas. Si el riesgo identificado es dominante, haga la relación con los estados financieros en su conjunto. Identificar el efecto de los riesgos por área de estados financieros ayuda a valorar los riesgos en las afirmaciones. Identificar el efecto de los riesgos generalizados ayuda a valorar los riesgos al nivel de
---	--

PUNTO A CONSIDERAR

Una tendencia natural de los auditores es usar los estados financieros como el punto de partida para identificar los riesgos. Por ejemplo, el inventario puede considerarse un riesgo alto debido a errores encontrados en ejercicios previos. Sin embargo, esto equivale a identificar el efecto de un riesgo pero no la causa subyacente.

Saber que el inventario es un alto riesgo es importante; sin embargo, es aún mejor saber la causa del riesgo. Si no se identifica la causa de un riesgo, es posible que algunos factores del riesgo se pasen completamente por alto. Considerar lo siguiente:

Saldos o transacciones faltantes

Los estados financieros solo resumen los resultados de las decisiones de negocios y transacciones que se han registrado. Si no se han registrado las transacciones, o si hubo apropiación indebida de activos o no se revelan las contingencias, es muy posible que los factores de riesgo asociados con estos importes faltantes o información a revelar, no se identifiquen o evalúen.

Compilación de hechos versus identificación de riesgos

El proceso de entender a la entidad puede fácilmente centrarse en la compilación de hechos sobre la entidad en vez de identificar las fuentes del riesgo. Cuando esto ocurre, pueden pasarse por alto nuevos factores de riesgo, hechos, transacciones y riesgos de fraude.

Causa y efecto de correcciones

La significatividad de ciertas fuentes de riesgo puede pasarse por alto si se pone atención principalmente al efecto o consecuencia del factor del riesgo (por ejemplo, centrarse en los errores en el saldo de inventario, en vez de los motivos de su ocurrencia en primer lugar). La fuente del riesgo es el(los) hechos que haría(n) que ocurran los errores. La fuente de errores en el saldo de inventario podría ser el personal inadecuado o mal entrenado, un sistema obsoleto de control interno, mala aplicación de políticas contables como reconocimiento de ingresos, falta de seguridad sobre el

PUNTO A CONSIDERAR (continuación)

Una causa con múltiples efectos de incorrección

Una fuente particular de riesgo puede a menudo afectar a muchos saldos de los estados financieros. Por ejemplo, una caída en la economía puede afectar la valoración del inventario, la recuperabilidad de las cuentas a cobrar, el cumplimiento de acuerdos con bancos, la manipulación de transacciones de ventas para lograr umbrales para bonos y posiblemente hasta asuntos de empresa en funcionamiento.

Riesgos generalizados

Al centrarse en un área de los estados financieros a la vez, tal vez no se identifiquen ciertos riesgos generalizados y riesgos de fraude. Por ejemplo, la introducción de un nuevo sistema contable podría dar como resultado que se cometan errores en muchos saldos de los estados financieros. Además, alguien podría aprovecharse de la falta de seguridad creada por el nuevo sistema, para cometer un fraude.

8.11 Documentación del proceso de identificación del riesgo

El auditor debería usar el juicio profesional respecto a la manera en que se documentan estas cuestiones. Por ejemplo, la documentación del proceso de identificación del riesgo siguiendo los tres pasos que se describieron antes, consistiría en:

- Información sobre la entidad;
- procedimientos de valoración del riesgo; y
- relacionar los riesgos identificados con posibles errores y fraude en los estados financieros.

Anexo 8.11-1

Documentar	Descripción
Información sobre la entidad	<p>Documentar la información obtenida bajo el área adecuada de conocimiento, como los objetivos de la entidad, factores externos, naturaleza de la entidad, etc. La documentación puede variar de muy simple a compleja, dependiendo del tamaño de la entidad y podría incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Información preparada por el cliente (como planes y análisis de negocios); • Datos externos (informes de la sector , comunicaciones internas del personal, políticas y procedimientos documentados); • Correspondencia relevante (legal, de dependencias del gobierno, etc.) emails, informes de consultores, memos; y • Listas de verificación de la firma

Documentar	Descripción
Procedimientos de valoración del riesgo	<p>Documentar detalles de los procedimientos de valoración del riesgo realizados. Esto debería incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Discusiones entre el equipo de la auditoría sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material causada por error o fraude y los resultados; • elementos clave del conocimiento obtenido sobre la entidad, incluyendo: <ul style="list-style-type: none"> – Cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno antes expuestos, – cada uno de los cinco componentes del control interno, según se exponen en el Volumen 1, Capítulo 5, y • fuentes de información de las que se obtuvo el conocimiento; y • los riesgos de incorrección material identificados y valorados al nivel de estado
Relacionar riesgos identificados con posibles errores y fraude en los	<p>Identificar los saldos contables, tipo de transacciones, e información a revelar materiales en los estados financieros; y por consiguiente, para cada fuente de riesgo identificada, indicar si es</p> <ul style="list-style-type: none"> • De aplicación general para los estados financieros en su conjunto; o

Hay varias maneras en que pueden documentarse los riesgos identificados. Una forma de documentar los riesgos identificados, se expone en el siguiente anexo. El anexo muestra la fuente del riesgo por área de conocimiento (factores externos, naturaleza de la entidad, etc.), el efecto o posible consecuencia del riesgo y las áreas de los estados financieros afectadas

Anexo 8.11-2

Fuente del riesgo	Efecto del riesgo en los estados financieros (Errores o fraude)	Área afectada de los estados financieros o riesgo
Objetivos de la entidad		
Introducción de un nuevo producto durante el año	Errores en asignación de costes y valoración de existencias.	Valoración de las
	Nuevas metodologías/sistemas de costes y precios de productos podrían crear oportunidades de que ocurra fraude.	Exactitud de las existencia
	La nueva financiación requerida hará difícil cumplir con los acuerdos actuales con los bancos. Si la entidad está en incumplimiento de los acuerdos, el préstamo puede realmente hacerse pagadero a la vista.	Tomar nota de información a revelar sobre financiación, acuerdos de
	La dirección puede verse tentada a manipular los estados financieros para asegurar el cumplimiento de los acuerdos con los bancos.	Riesgo generalizado.

Fuente del riesgo	Efecto del riesgo en los estados financieros (Errores o fraude)	Área afectada de los estados financieros o riesgo
Naturaleza de la entidad		
El contable experimentado no tiene formación	Errores en los estados financieros.	Riesgo generalizado
	Oportunidad para fraude.	Riesgo generalizado

PUNTO A CONSIDERAR

Un lugar para los riesgos

Considerar registrar todos los factores de riesgo identificados en un solo documento, un solo lugar, o con un número común de archivo en el archivo de los papeles del encargo. Esto tiene varias ventajas.

- Facilidad para revisión del archivo. Todos los factores de riesgo identificados pueden encontrarse en un solo lugar.
- Valoración consistente. Cuando los riesgos se revisan juntos, será más evidente un riesgo en particular que ha sido valorado de forma distinta que los otros.
- Los riesgos pueden clasificarse (usando una hoja electrónica de cálculo) permitiendo que los riesgos más importantes aparezcan en la parte superior de la página. De esta manera, un revisor del archivo puede verificar y asegurar que todos los riesgos significativos identificados han sido tratados con una respuesta de auditoría adecuada.

Listas separadas de factores de riesgo de fraude y de negocio

Listar y valorar los riesgos de fraude individualmente de los factores de riesgo de negocio. Muchos riesgos de negocio también crean la oportunidad de un incentivo para que ocurra un fraude. Si no se considera al margen del fraude, pueden pasarse por alto algunos factores de riesgo de fraude. Por ejemplo, un nuevo sistema contable puede ser un potencial para errores (riesgo de negocio), pero puede también dar la oportunidad a que alguien manipule los resultados financieros o haga apropiación indebida de activos (riesgo de fraude). Otra razón para mantenerlos separados es que la respuesta de auditoría a un riesgo de fraude (identificación de patrones, excepciones, o rarezas que podrían existir) podría ser muy diferente de la respuesta un riesgo de negocio relacionado.

Dejar la valoración del riesgo para después

Evitar la tentación de solo una lista de los factores de riesgo que sea probable que sean significativos o importantes. Una parte clave de la identificación de riesgos o hechos es desarrollar una lista tan completa como sea posible de los factores de riesgo. Los factores de riesgo insignificantes pueden eliminarse más adelante después de valorar cada riesgo de manera adecuada. Esto ayudará a asegurar que todos los riesgos materiales son realmente identificados.

Volver a usar la documentación hasta donde sea posible

Evitar tener que volver a documentar los factores de riesgo identificados y el conocimiento de la entidad obtenido en cada ejercicio. Si se captan en una forma estructurada (ver arriba “un lugar para los riesgos”), la información sobre los procedimientos de valoración del riesgo realizados y los riesgos identificados, en cada ejercicio puede sencillamente actualizarse. Esto puede requerir más tiempo de

embargo, asegúrese de que en cada ejercicio se realizan y documentan los procedimientos adecuados

de valoración del riesgo y que puede identificarse cualquier cambio. También asegurarse de que cada documento registra el hecho de que se actualizó la información.

PUNTO A CONSIDERAR (continuación)

Efecto de los riesgos

La columna más importante, pero también la más difícil de llenar es la de “efecto del riesgo en los estados financieros” (ver anexo anterior). En esa columna expone el auditor la implicación del riesgo identificado. Las ventas a la baja son un factor de riesgo, pero si las registra la entidad en una forma exacta, no resultarían riesgos de incorrección material. Sin embargo, las ventas a la baja podrían significar que las existencias se hagan obsoletos o se sobre valoren y que las cuentas a cobrar sean difíciles de recuperar. El auditor necesita identificar la implicación de cada factor de riesgo de modo que pueda generarse una respuesta de auditoría adecuada.

Nota: Las fuentes de riesgo identificadas en este ejemplo tienen múltiples efectos, cada uno de los cuales se ha considerado individualmente. Si los diversos efectos de las fuentes de riesgo no se desglosan en componentes individuales, no solo será más difícil el proceso de valoración del riesgo, sino que el auditor podría fácilmente pasar por alto algunas implicaciones del riesgo (como fraude).

8.12 Estudios de casos—Riesgos inherentes-Identificación

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

La identificación de riesgos involucra:

- Realizar procedimientos de valoración de riesgos para conocer a la entidad e identificar posibles fuentes (causas) de riesgos de negocios y de fraude. Esto incluye realizar los procedimientos específicos de valoración de riesgos señalados en las NIA tales como la NIA 240 sobre fraude, NIA 540 sobre estimaciones, NIA 550 sobre partes vinculadas, y la NIA 570 sobre empresa en funcionamiento;
- Documentar los riesgos identificados. Una forma común de documentación utilizada es un "Registro de riesgo" donde se listan y valoran todos los riesgos en un mismo lugar; y
- Para cada fuente de riesgos identificada, considerar que clase de incorrección (error o fraude) podría ocurrir, (el "efecto" de cada riesgo) en los estados financieros como resultado.

Documentación requerida:

- **Conocimiento de la entidad**
Puede documentarse en un memorando que sea similar al del Volumen 2, Capítulo 2, que ilustra los detalles de estos dos estudios de casos.
- **EL factor de riesgo involucrado**
Una manera de documentar la causa y efecto de los riesgos identificados (tanto de negocio como de fraude) es listarlos en un formato estructurado como el registro de riesgo que se ilustra a continuación. Esto asegurará que todos los riesgos se registren en un lugar y que la valoración de los riesgos sea consistente. El enfoque alternativo es listar los riesgos identificados en un formato de memorando. Evitar la tentación de combinar el riesgo de negocio y el de fraude en una sola forma. La valoración de y la respuesta a un riesgo de negocio versus un riesgo de fraude pueden ser bastante diferentes.

Estudio del caso A-Dephta Furniture, Inc.

Planeación de procedimientos de valoración del riesgo:

1. Documentar los factores potenciales de riesgo identificados de:

- a) Procedimientos de aceptación/continuidad del cliente.;
- b) otros tipos de encargos realizados para la entidad; y
- c) encargos de auditoría previos.

2. Revisar la balanza de comprobación más reciente para:

- a) Tendencias de ingresos y gastos; y
- b) cambios en activos y pasivos.

Preguntar sobre las razones para los cambios o tendencias significativas identificadas.

3. Identificar los factores de riesgo potenciales de la lectura de documentos clave de la entidad tales como los planes de negocio, presupuestos, minutas y los resultados financieros más recientes

4. Hacer indagaciones con la dirección y el personal de finanzas clave sobre:

- a) Objetivos del negocio, tendencias del sector, valoración de la dirección sobre los factores de riesgo potenciales y actuales y sus respuestas planificadas.
- b) Los grandes eventos o cambios que tuvieron lugar durante el período.
- c) Cualquier caso de presunto fraude, sospecha de fraude o fraude real.
- d) Cualquier bono de desempeño o planes de incentivos.
- e) La identidad de la naturaleza/cantidad de transacciones con partes vinculadas durante el periodo.
- f) Cualquier evento o condición de empresa en funcionamiento.
- g) Transacciones, sucesos y condiciones que dan lugar a estimaciones contables.
- h) Naturaleza, extensión y estado de litigios/reclamaciones contra la entidad o personal clave.

5. Hacer indagaciones con los miembros del gobierno de la entidad sobre:

- a) La composición, el mandato y reuniones de la junta de gobierno.
- b) Cualquier conocimiento de elusión de la dirección, fraude o sospecha de fraude.
- c) SU opinión sobre:
 - La eficacia de la supervisión de la dirección; y
 - el entorno de control (cultura, competencia, actitudes, etc.).
- d) Qué áreas de los estados financieros son susceptibles de fraude.

6. Identificar a otros (si los hay) en la entidad que puedan proporcionar información sobre potenciales riesgos de fraude y sobre cambios ocurridos desde el periodo anterior.

Se describe a continuación un formato estructurado para documentar los resultados de la realización de procedimientos de valoración de riesgos para Dephta Furniture, Inc

Riesgos del negocio		
Hecho/fuente riesgo	Implicación de factor de riesgo	Afirmaciones
	Qué áreas de los estados financieros podrían tener incorrecciones y cómo	G ICEV
<i>Caída en la economía</i>	<i>Puede ser difícil recuperar las cuentas a cobrar</i>	V
<i>Caída en la economía</i>	<i>Pueden requerirse bajas de inventario</i>	V
<i>Se sabe que el personal a cargo de las existencias</i>	<i>Los saldos del inventario pueden estar sobrestimados/subestimados y posiblemente</i>	ICEV
<i>Crecimiento continuado (pese a la caída en la economía) y control deficiente del inventario</i>	<i>Incumplimiento de las cláusulas contractuales de las deudas</i>	P
<i>Los controles generales de TI son débiles en varias áreas</i>	<i>Puede comprometerse la integridad de los datos o incluso pueden perderse datos</i>	P
<i>Se buscan nuevas ventas en otros países</i>	<i>Riesgos de cambio de divisa en cuentas a cobrar</i>	A

Clave:

G= Generalizado (todas las afirmaciones) I= Integridad

C= Exactitud

E= Existencia

V=

Valoración

Riesgos de fraude		
Hecho/fuente riesgo	Implicación de factor de riesgo	Afirmaciones
	Qué áreas de los estados financieros podrían tener incorrecciones y cómo	G ICEV
Presiones		
<i>Minimizar la carga de impuestos</i>	<i>Sesgo de la dirección en estimaciones (como valoración de inventario) para reducir ingresos.</i>	ICV
<i>Minimizar la carga de impuestos</i>	<i>Asientos del diario no autorizados o manipulación de estados financieros.</i>	P
<i>El crecimiento rápido pone presión sobre la financiación</i>	<i>Manipulación de estados financieros para evitar que se viole un acuerdo bancario.</i>	P
<i>Los bonos de vendedores se basan en cifras de ventas por</i>	<i>Ventas infladas para cumplir con los hitos.</i>	E
<i>Pago de sobornos para obtener contratos</i>	<i>Daño a la reputación, sobre valoración de gastos, multas no provisionadas.</i>	ICE
Oportunidades		
<i>Alto valor, artículos de las existencias transportables fácilmente</i>	<i>Mercancías robadas de las existencias.</i>	E
<i>Alta incidencia de ventas en efectivo</i>	<i>Se roban mercancías/se roba efectivo</i>	E
<i>Transacciones con partes vinculadas</i>	<i>Ventas/compras pueden no estar completas, no ser valuadas o reveladas de forma adecuada en los estados financieros.</i>	P
<i>Importante expansión del uso de transacciones con partes vinculadas.</i>	<i>Ventas/compras podrían estar subvaluadas/sobre valoradas. Saldo con partes vinculadas pueden no ser recuperables. La manipulación de estados financieros puede lograrse transfiriendo saldos "de riesgo" a una parte vinculada. Esto sustituiría un saldo de riesgo con un saldo de una parte vinculada.</i>	V
Racionalización		
<i>Baja moral entre trabajadores temporales</i>	<i>Mercancías o efectivo robados</i>	E

Clave:

G= Generalizado (todas las afirmaciones) I= Integridad

C= Exactitud

E= Existencia

V=

Valoración

Estudio del caso B – Kumar & Co.

Planeación de procedimientos de valoración del riesgo:

1. Preguntar sobre el estado de la industria y actualizar nuestra comprensión de la entidad P/T xx y los memorándum sobre valoración de riesgos. Esto involucra:

- a) Discusiones con Raj y Ruby (contador) sobre lo que ha cambiado este año. Abordar específicamente cualquier cambio de personal u organizacional, transacciones con partes vinculadas, estimaciones de la dirección, incertidumbres sobre empresa en funcionamiento y el cumplimiento de la dirección con las leyes y regulaciones relevantes.
- b) Indagaciones sobre cualquier cambio en operaciones durante el año, nuevas leyes y regulaciones y cualquier cambio planeado para el futuro;
- c) Indagaciones sobre el impacto y los riesgos involucrados debido a que Raj no pasa mucho tiempo en el negocio. Preguntar si Raj reanudará sus obligaciones normales el año siguiente o si la situación familiar seguirá consumiendo su tiempo;
- d) resultado de las estimaciones de la dirección del año anterior;
- e) conocimiento de cualquier fraude que haya ocurrido durante el año y cualquier área susceptible de fraude;
- f) cualquier cambio en el tipo y naturaleza de las transacciones con Dephta; y
- g) documentar el origen y efectos de cualquier riesgo nuevo identificado e indicar si ha sido mitigado por medio de un control interno nuevo.

2. Revisar la balanza de comprobación más reciente para:

- a) Tendencias de ingresos y gastos; y
- b) cambios en activos y pasivos.

Preguntar sobre las razones para los cambios o tendencias significativas identificadas.

Memorando al Archivo-Kumar &

Co. Identificación de riesgos

inherentes

Como resultado de los procedimientos de valoración del riesgo planteados en el papel de trabajo X.X, que incluía fuentes potenciales de riesgo con origen en las seis áreas del conocimiento requerido, hemos identificado los siguientes factores de riesgo:

Riesgos del negocio

Ausencia de Raj de las operaciones-un riesgo generalizado

- La calidad y exactitud de los registros contables podrían verse comprometidas debido a que la atención de Raj se centra en cuestiones personales de familia. Los estados financieros podrían tener incorrección material.

Valoración del riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 9)*

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

- Raj acostumbraba a inspeccionar la calidad de las mercancías antes de su embarco. La calidad de los productos vendidos podría verse comprometida, significando más devoluciones y/o inventario sin vender. (Valuación)

Valoración del riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 9)*

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

Caída de la economía y dependencia económica

- Kumar & Co. depende de su principal cliente, Dephta Furniture, Inc., que representa más de 90% de sus ventas. En esta caída económica, Dephta podría cancelar sus pedidos. El efecto podría convertirse en violaciones de los acuerdos con bancos y en activos sobrevalorados.
- Una baja en ventas y las presiones por liquidez pueden llevar a manipulación de los estados financieros para evitar violaciones a acuerdos de bancos.
- Si el banco hiciera exigible su préstamo, la compañía tal vez no pueda seguir como una empresa en funcionamiento. Esto podría dar como resultado una incertidumbre material que debería revelarse en los estados financieros y una valoración de la base (es decir, la hipótesis de empresa en funcionamiento) sobre la que se preparan los estados financieros. Esto afectaría a todas las afirmaciones.

Valoración del riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 9)*

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

Riesgos de fraude

Minimización de impuestos

- Puede haber un deseo de la dirección para minimizar la carga por impuestos. Puede haber un sesgo en estimaciones de la dirección, o usarse asientos del diario no autorizados. (Integridad , Exactitud)

Valoración del riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 9)*

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

Ausencia de Raj de las operaciones-un riesgo generalizado

- La ausencia de Raj da como resultado una mínima supervisión del trabajo de Ruby. Además, Ruby parece tener la moral baja (racionalización potencial) y presiones financieras personales (posible incentivo). Como resultado, Ruby (quien opera con muy poca supervisión) tiene el incentivo, la oportunidad y la racionalización para una apropiación inadecuada de efectivo/bienes. Debe tratarse como un riesgo de fraude.

Valoración del riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 9)*

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

Partes vinculadas

- Las transacciones con partes vinculadas podrían manipularse, llevando a que las ventas se sobrevaloren. (Valoración) Debería también prestarse atención a la posible existencia de otras partes vinculadas y a la valoración/exactitud de los saldos con partes vinculadas al final del ejercicio.

Valoración del riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 9)*

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

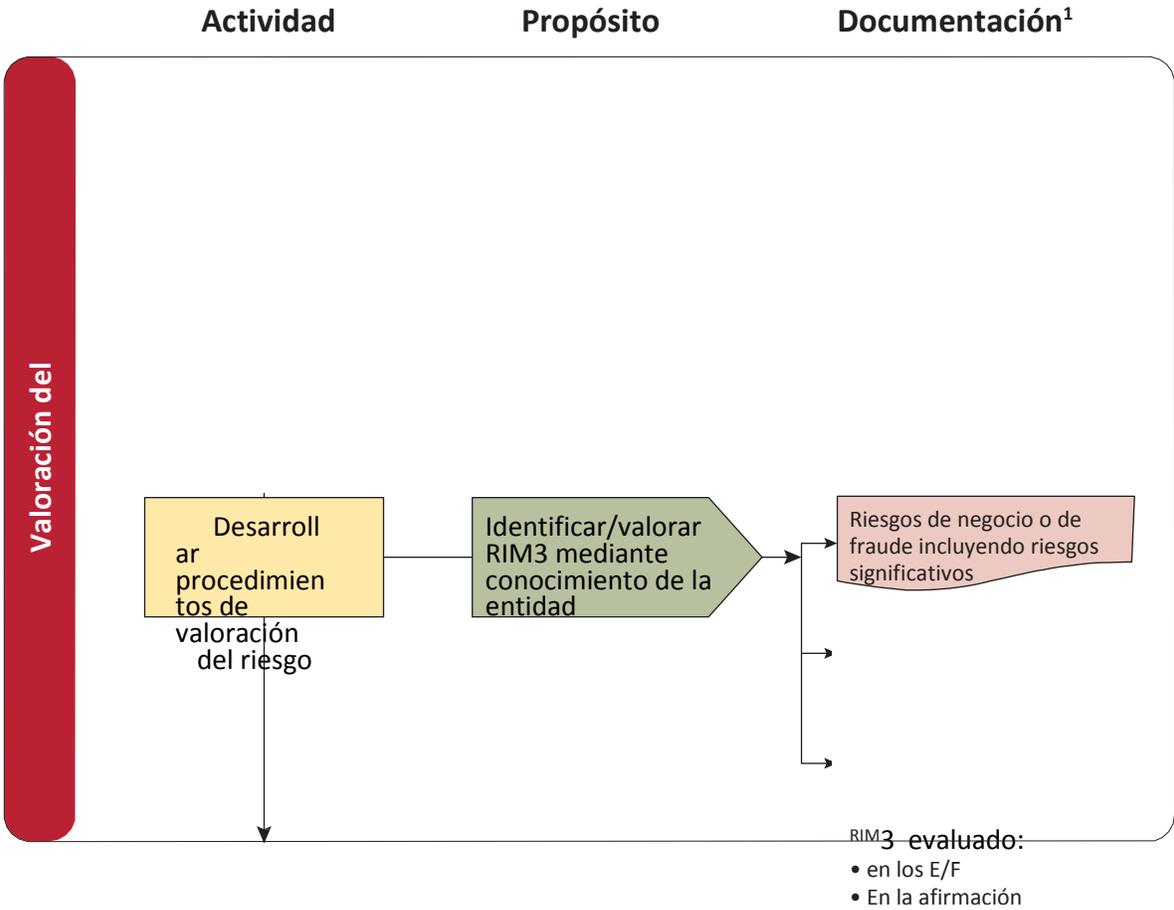
Preparado por: FJ Fecha: 8 de diciembre de 20X2

Revisado por: LF Fecha: 5 de enero de 20X3

9. Riesgos inherentes—Valoración

Contenido del capítulo	NIA relevante
Cómo valorar los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros.	240, 315

Anexo 9.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
240.25	De conformidad con la NIA 315, el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
240.26	Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 47 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en función de las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos
240.27	El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para dichos riesgos. (Ref.: Apartados A31-A32)
315.25	El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en: (a) los estados financieros; y (Ref: Apartados A105-A108) (b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (Ref: Apartados A109-A113) que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.
315.26	Con esta finalidad, el auditor: (a) identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros; (Ref: Apartados A114-A115) (b) Valorar los riesgos identificados, y evaluar si se relacionan de forma más generalizada a los estados financieros en su conjunto y que afecten potencialmente a muchas afirmaciones; (c) Relacionar los riesgos identificados a lo que puede ir mal a nivel de afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor pretende probar, y (Ref: Apartados A116-A118) (d) considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud,

9.1 Descripción General

La identificación del riesgo, que se trató en el capítulo anterior, implica:

- Realizar procedimientos de valoración del riesgo para identificar fuentes (causas) de riesgo mediante conocimiento de la entidad;
- determinar los posibles efectos de las fuentes de riesgo identificadas (incorrecciones materiales potenciales en los estados financieros), incluyendo la posibilidad de fraude; y
 - Relacionar los efectos de los riesgos con el área de los estados financieros y las afirmaciones afectadas, o determinar que los riesgos son generalizados para los estados financieros en su conjunto y afectan potencialmente a varias afirmaciones.

El siguiente paso es valorar los riesgos identificados y determinar su importancia para la auditoría de los estados financieros. De nuevo, es preferible valorar los riesgos inherentes antes de considerar cualquier control interno que pudiera mitigar esos riesgos.

La valoración del riesgo implica considerar dos atributos sobre el riesgo:

- ¿Cuál es la probabilidad de que ocurra una incorrección como resultado del riesgo?
- ¿Cuál sería la magnitud (efecto monetario) en caso de que el riesgo se materializara?

Probabilidad de que ocurra una incorrección

¿Cuál es la probabilidad de que el riesgo se materialice? El auditor podría valorar esta probabilidad simplemente como alta, mediana, o baja, o podría asignar una puntuación numérica, como de 1 a 5. La puntuación numérica brinda una valoración ligeramente más precisa. Mientras más alta la puntuación, más probable es que el riesgo se materialice.

Magnitud (efecto monetario) en caso de que el riesgo se materialice

Si el riesgo se materializara, ¿cuál sería el efecto monetario? Este juicio necesita valorarse contra un importe monetario especificado, como la importancia relativa para la ejecución del trabajo. Si no, diferentes personas (con diferentes importes de materialidad en la mente) pueden llegar a conclusiones completamente diferentes. A efectos de la auditoría, el importe especificado se relacionaría con lo que constituye una incorrección material para los estados financieros en su conjunto. Esta valoración puede también puntuarse simplemente como alta, mediana, o baja, o asignando una puntuación numérica, como de 1 a 5. A una puntuación más alta, mayor la magnitud del riesgo.

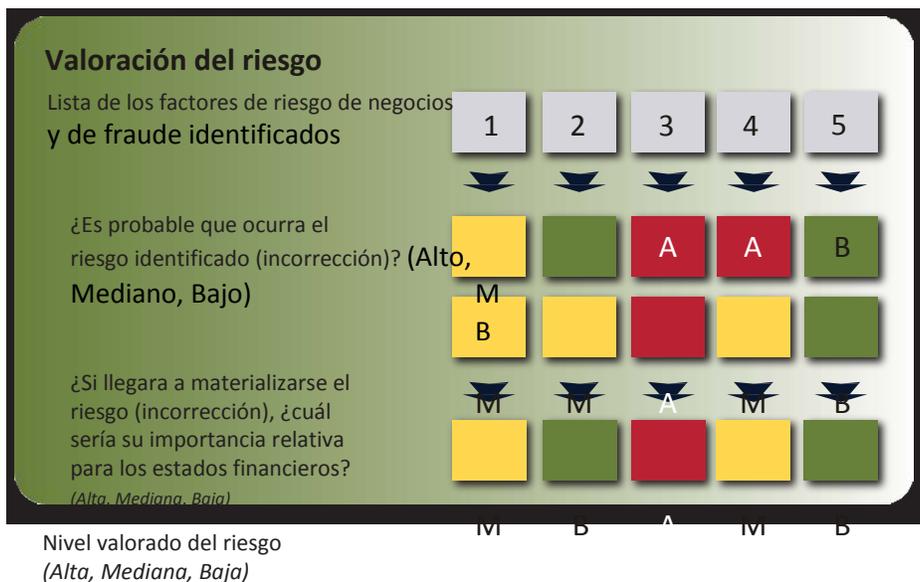
PUNTO A CONSIDERAR

Si se usan puntuaciones numéricas para valorar la probabilidad y la magnitud, los números pueden multiplicarse para dar una puntuación combinada o global de la valoración del riesgo. Este cálculo puede ser útil para considerar si existen riesgos significativos. Además, si se usa una hoja de trabajo electrónica, la lista de riesgos puede clasificarse y seleccionarse de modo que los riesgos más significativos identificados estén siempre en la parte alta de la lista. Esta información puede ser útil para revisar el archivo y para asegurarse de que se ha desarrollado una respuesta adecuada para los riesgos valorados.

En entidades de pequeña dimensión donde el número de factores de riesgo es pequeño y ya se ha establecido la respuesta de auditoría, las dos valoraciones (probabilidad y magnitud) pueden seguir considerándose individualmente pero documentadas como una valoración combinada.

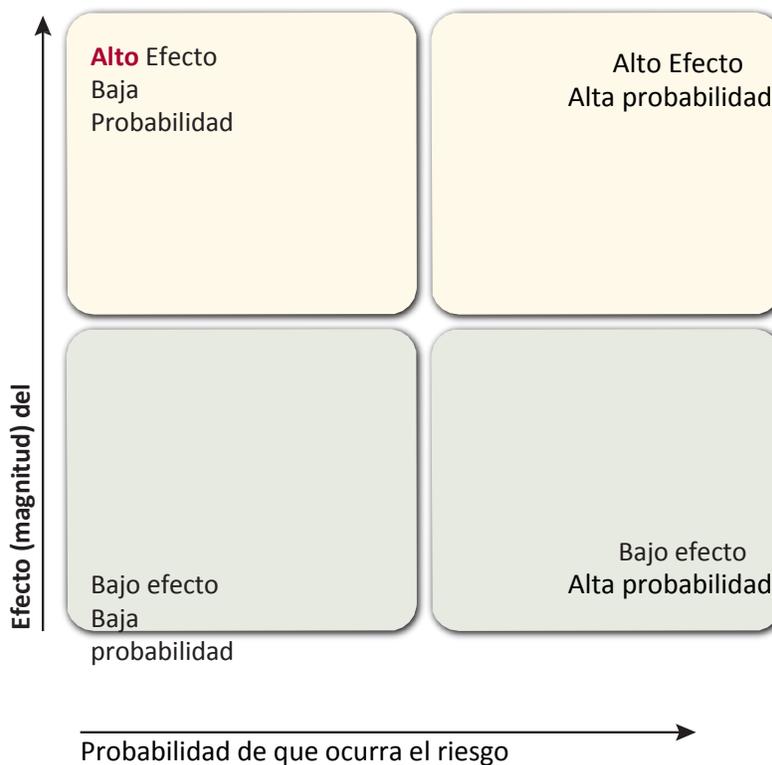
Se ilustran a continuación los pasos implicados en la valoración del riesgo (usando criterios de valoración de alto, mediano, o bajo).

Anexo 9.1-1



Los resultados del proceso de valoración de riesgos también se pueden presentarse en un gráfico, como se ilustra a continuación. Algunos paquetes de software comerciales proporcionan capacidades de gráficos

Anexo 9.1-2



Los riesgos que caen en el área de “alto efecto (magnitud), alta probabilidad” del gráfico requieren

claramente una acción de la dirección para mitigarlos. Además, estos riesgos probablemente se determinarán como significativos, lo que requiere una consideración especial de auditoría (Volumen 2, Capítulo 10).

PUNTO A CONSIDERAR**Discusiones con la dirección**

Cuando el auditor documenta y valora los factores de riesgo, es importante que los resultados se discutan con la dirección de la entidad. Esta discusión ayudará a asegurarse de que no se ha pasado por alto un factor de riesgo y que es razonable la valoración del auditor de los riesgos (probabilidad y efecto). Sin embargo, siempre es importante usar el escepticismo profesional cuando se evalúa la información y las respuestas de la dirección.

9.2 Valoraciones del riesgo realizadas por la entidad

La valoración del riesgo es uno de los cinco componentes del control interno (ver volumen 1, Capítulo 5) que debería tratar la dirección de la entidad.

En entidades de pequeña dimensión, el proceso de valoración del riesgo es probable que sea informal y desorganizado. El riesgo en las entidades de pequeña dimensión se reconoce más implícitamente que explícitamente. La dirección puede darse cuenta de riesgos relacionados con la información financiera mediante el contacto personal directo con los empleados y con terceros. Como resultado, el auditor debería hacer indagaciones ante la dirección sobre cómo identifica y gestiona el riesgo y qué riesgos se han identificado y gestionado realmente. El auditor debería documentar los resultados.

Al entender la dirección los beneficios de un proceso de valoración más formalizado, puede decidir generar, implementar y documentar sus propios procesos. Cuando esto ocurre, el auditor debería valorar:

- Los controles establecidos sobre los procesos de la dirección;
- La integridad de los riesgos de negocio y de fraude identificados. Esto se registra en lo que se conoce comúnmente como un “registro de riesgos”;
- La valoración que hace la dirección de la magnitud de los riesgos y la probabilidad de su ocurrencia; y
- Las respuestas de la dirección para tratar los riesgos valorados.

Si la dirección ha fallado en identificar los riesgos clave, debería considerarse si hay una deficiencia importante en el proceso de valoración del riesgo de la entidad.

9.3 Documentación de los riesgos valorados

Debería usarse el juicio profesional respecto a cómo se evalúan los factores de riesgo. La

valoración de los riesgos de incorrección material se hace:

- A nivel de estado financiero; y
- en las afirmaciones por tipo de transacciones, saldos contables e información a revelar.

La documentación puede estar en forma de memos o en una lista de riesgos (para fraude) como la del Anexo 9.3-1. Hay que considerar lo siguiente:

- Las primeras dos columnas de la tabla se completarían como parte de la identificación de riesgos según se explica en

el Volumen 2, Capítulo 8.

- La columna de afirmación es una valoración de:

- Las afirmaciones específicas que se relacionan con el área o revelación de los estados financieros afectada por el riesgo. Esto ayuda en la valoración de riesgos en las afirmaciones, y
 - los riesgos generalizados que afectan a muchas afirmaciones, y afectarían a la valoración del riesgo al nivel de estado financiero.
- Los riesgos que se valoran son riesgos inherentes. El riesgo de control se trata en el Volumen 2, Capítulos 11 y 12.
 - Las valoraciones de la probabilidad y magnitud (efecto) usan la escala numérica de 1= baja probabilidad/magnitud y 5= alta probabilidad/magnitud. Estas puntuaciones pueden multiplicarse para proporcionar una puntuación global combinada. Sin embargo, podrían valorarse igual de fácilmente como alto, mediano, bajo.

Anexo 9.3-1

Periodo terminado en: <u>31 de diciembre de 20X2</u>		Materialidad <u>50,000€</u>		Valoración Riesgo		
Hecho/fuente riesgo	Implicación de factor de riesgo	Afirmaciones	Valoración Riesgo			
			Probabilidad de que	€ Efecto	Puntuación	
<i>La remuneración de los vendedores se basa en comisiones sobre ventas</i>	<i>Las ventas podrían ser ficticias, registradas en el ejercicio incorrecto, sobrevaloradas, o a términos diferentes de los términos y condiciones estándar para alcanzar los</i>	EC	4	4	16	
El incumplimiento de cláusulas contractuales se camufla para evitar tener	<i>Asientos del diario no autorizados para diferir gastos, sesgo en estimaciones de la dirección, etc.</i>	P	2	5	10	
<i>Proveedores ficticios insertados por los empleados</i>	<i>Pagos grandes por gastos a precios inflados o por los que no se recibieron servicios/bienes</i>	EC	2	4	8	
<i>Transacciones con partes vinculadas no identificadas. Los accionistas no involucrados en el negocio podrían estar en</i>	<i>Ingresos y gastos no registrados a valor razonable de mercado</i>	P	3	5	15	
<i>Ventas en efectivo de partes y servicios pueden dejarse sin registrar y sin depositar.</i>	<i>Los Ingresos y los activos están infravalorados</i>	ICE	4	1	4	

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando se documenten los factores de riesgo, considérese cómo se actualizarán y usarán en periodos posteriores. Registrar la información en un lugar y en un formato estructurado (como el anterior) puede llevar más tiempo al principio, pero será mucho más fácil de actualizar en el futuro. Un formato estructurado también ayuda a asegurarse de que:

- los riesgos no se traten más de una vez (lo que no se consigue si se reparten por todo el archivo de auditoría);
- hay una valoración uniforme de cada riesgo;
- se identifican los riesgos significativos;
- facilidad de revisión. Una hoja de trabajo electrónica permite que los riesgos (con puntuación numérica) se clasifiquen por su puntuación combinada, o por su probabilidad o efecto; y

- la lista de riesgos pueda compartirse con el cliente (para obtener sus comentarios) o para solicitar que el cliente prepare la lista de factores de riesgo para revisión del auditor.

9.4 Estudios de casos –Riesgos inherentes-Valoración

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Cuando se usa un formato estructurado para documentar la valoración, puede completarse usando la misma forma que el recogido en el volumen 2, Capítulo 8. La columna de respuesta de auditoría puede usarse como referencia cruzada de factores de riesgo con los procedimientos específicos de auditoría o programas de auditoría que tratan los riesgos identificados.

Si se usa un memorando, la valoración del riesgo y la respuesta al riesgo podrían añadirse al memorando que se comenta en el Volumen 2, Capítulo 8.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Riesgos del negocio						
Hecho/fuente riesgo	Implicación de factor de	Afirmación	Valoración Riesgo inherente			¿Riesgo significativo
			Probabilidad de que	€ Efecto	Puntuación	
	Qué áreas de los estados financieros podrían tener incorrecciones y cómo	G ICEV				
<i>Crecimiento continuado (pese a la caída en la economía) y control deficiente del inventario</i>	<i>Incumplimiento de las cláusulas contractuales de las deudas</i>	<i>P</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>Si</i>
<i>Se sabe que el personal a cargo de las existencias comete errores</i>	<i>Los saldos del inventario pueden estar sobrestimados/subestimados</i>	<i>ICEV</i>	<i>5</i>	<i>3</i>	<i>15</i>	<i>No</i>
<i>Los controles generales de TI son débiles en varias áreas</i>	<i>Puede comprometerse la integridad de los datos o incluso pueden perderse</i>	<i>P</i>	<i>3</i>	<i>5</i>	<i>15</i>	<i>No</i>
<i>Caída en la economía</i>	<i>Pueden requerirse bajas de inventario</i>	<i>V</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>9</i>	<i>No</i>
<i>Se buscan nuevas ventas en otros países</i>	<i>Riesgos de cambio de divisa en cuentas a cobrar</i>	<i>A</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>No</i>
<i>Caída en economía</i>	<i>Puede ser difícil recuperar cuentas a cobrar (o sea, sobrevaloradas)</i>	<i>V</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>No</i>

Clave:	Valorar probabilidad de que ocurra en una escala de 1 a 5:	Valorar la magnitud (efecto monetario) en relación con la importancia relativa en una escala de 1 a 5:
G=Generalizado (todas las afirmaciones)		1 = Remoto 1 = Inmaterial
I=Integridad	2 = Poco probable	2 = Menor
E = Exactitud	3 = Probable	3 = Moderado
E = Existencia	4 = Muy probable	4 = Mayor
V = Valuación	5 = Casi seguro	5 = Material

(Como guía, los factores de riesgo con una puntuación combinada (probabilidad x efecto) de valoración del riesgo de 20 o más deberían considerarse como riesgos “significativos” de fraude.)

Nota: La posible violación de los acuerdos con bancos tiene una puntuación combinada de riesgo de 20 y por tanto se considera como un riesgo significativo. Los riesgos significativos requieren consideración especial en la auditoría por parte del auditor, incluyendo obtener un conocimiento de los controles de la entidad relacionados con tales riesgos.

Riesgos de fraude						
Hecho/fuente riesgo	Implicación de factor de riesgo	Afirmación	Valoración Riesgo inherente			¿Riesgo significativo
			Probabilidad de	€ Efecto	Puntuación	
	¿Qué áreas de los estados financieros podrían tener incorrecciones y cómo?	G ICEV				
Presiones						
Minimizar la carga de impuestos	Asientos del diario no autorizados/manipulación de	P	4	5	20	Si
El crecimiento rápido pone presión sobre la financiación	Manipulación de estados financieros para evitar que se viole un acuerdo bancario.	P	4	5	20	Si
Minimizar la carga de impuestos	Sesgo de la dirección en estimaciones para reducir	ICV	4	4	16	Si
Los bonos de vendedores se basan en cifras de ventas por encima de ciertos hitos	Ventas infladas para cumplir con los hitos. Sin embargo, los importes de los bonos son pequeños	E	3	2	6	No
Pago de sobornos para obtener contratos	Daño a la reputación, sobre valoración de gastos, multas no provisionadas.	ICE	2	2	4	No
Oportunidades						
Reconocimiento de ingresos	Aplicación inconsistente de políticas contables.	ICE	3	4	12	Si
Importante expansión del uso de transacciones con partes vinculadas.	Ventas/compras podrían estar subvaloradas/sobrevaloradas.	V	4	5	20	Si
Alto valor, artículos de las existencias transportables fácilmente	Se roban mercancías del inventario	E	4	3	12	No
Alta incidencia de ventas en efectivo	Se roban mercancías/se roba efectivo	E	4	3	12	No
Transacciones con partes vinculadas	Ventas/compras pueden no estar completas, no ser valuadas o reveladas de forma adecuada en los	P	3	4	12	No
Racionalización						
Baja moral entre trabajadores	Mercancías o efectivo robados	E	3	2	6	No

Clave:

Valorar probabilidad de que ocurra en una escala de 1 a 5:

Valorar la magnitud (efecto monetario) en relación con la importancia relativa en una escala de 1 a 5:

G=Generalizado (todas las afirmaciones)

1 = Remoto 1 = Inmaterial

I=Integridad

2 = Poco probable

2 = Menor

E = Exactitud

3 = Probable

3 = Moderado

E = Existencia

4 = Muy probable

4 = Mayor

V = Valuación

5 = Casi seguro

5 = Material

(Como guía, los factores de riesgo con una puntuación combinada (probabilidad x efecto) de valoración del riesgo de 20 o más deberían considerarse como riesgos "significativos" de fraude.)

Nota: El posible sesgo de la dirección en las estimaciones, las entradas de diario no autorizadas, las presiones para financiar el rápido crecimiento, y las transacciones con partes vinculadas han sido evaluados como riesgos significativos (donde la puntuación combinada superó 20).

Los riesgos significativos requieren consideración especial en la auditoría por parte del auditor, incluyendo obtener un

conocimiento de los controles de la entidad relacionados con tales riesgos. Si no existen controles, es probable que exista una deficiencia significativa. Tomar nota que el reconocimiento de ingresos tiene una puntuación combinada de menos de 16 pero se presume que es un riesgo significativo. (Consultar NIA 240.26).

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Memorando para el archivo-
Kumar & Co. Identificación de
riesgo inherente Importancia
relativa= 3,000€

Como resultado de los procedimientos de valoración del riesgo planteados en el papel de trabajo X.X, que incluía fuentes potenciales de riesgo con origen en las seis áreas del conocimiento requerido, hemos identificado los siguientes factores de riesgo:

Riesgos del negocio

Ausencia de Raj de las operaciones-un riesgo generalizado

- La calidad y exactitud de los registros contables podrían verse comprometidas debido a que la atención de Raj se centra en cuestiones personales de familia. Los estados financieros podrían tener incorrección material.

Valoración del riesgo: Alta probabilidad de ocurrencia/Alta magnitud (en relación con la importancia relativa)=Alto riesgo y también un riesgo significativo. Ver papel de trabajo # X.X.

Repuesta al riesgo: (se tratará en Volumen 2, capítulo 16)

- Raj acostumbraba a inspeccionar la calidad de las mercancías antes de su embarco. La calidad de los productos vendidos puede estar comprometida, llevando a grandes devoluciones y/o inventario que no se vende. (Valuación)

Valoración del riesgo: Baja probabilidad/Baja magnitud = Bajo riesgo

Repuesta al riesgo: (se tratará en Volumen 2, capítulo 16)

Caída de la economía y dependencia económica

- Kumar & Co. depende de su principal cliente, Dephta Furniture, Inc., que representa más de 90% de sus ventas. En esta caída económica, Dephta podría cancelar sus pedidos. El efecto podría convertirse en violaciones de los acuerdos con bancos y en activos sobrevalorados. Si el banco hiciera exigible su préstamo, la compañía no podría continuar. (Valuación)

Valoración del riesgo: Moderada probabilidad/Moderada magnitud = Riesgo moderado

Repuesta al riesgo: (se tratará en Volumen 2, capítulo 16)

Riesgos de fraude

Reconocimiento de ingresos

- Posibilidad de aplicación no uniforme de políticas contables.

Valoración del riesgo: Moderada probabilidad/Moderada magnitud = Riesgo moderado pero la NIA 240.26 presume que esto es un riesgo significativo y será tratado como tal.

Repuesta al riesgo: (se tratará en Volumen 2, capítulo 16)

Minimización de impuestos - un riesgo generalizado

- Puede haber un sesgo de la dirección para minimizar la carga de impuestos. Puede haber un sesgo en estimaciones de la dirección, o usarse asientos del diario no autorizados. (Integridad , Exactitud)

Valoración del riesgo: Alta probabilidad/Moderada magnitud = Riesgo de moderado a alto y debería considerarse un riesgo significativo.

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

Caída de la economía y dependencia económica

- Una baja en ventas y las presiones por liquidez pueden llevar a manipulación de los estados financieros para evitar violaciones a acuerdos de bancos. (Todas las afirmaciones)

Valoración del riesgo: Moderada probabilidad/Alta magnitud = Riesgo moderado a alto y debería considerarse un riesgo importante.

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

Ausencia de Raj de las operaciones-un riesgo generalizado

- La ausencia de Raj da como resultado una mínima supervisión del trabajo de Ruby. Además, Ruby parece tener la moral baja y presiones financieras personales. Esto crea incentivo, oportunidad y racionalización para el robo de efectivo/mercancías (Existencia) y/o manipulación de los estados financieros.

Valoración del riesgo: Moderada probabilidad/Moderada magnitud = Riesgo moderado

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

Partes vinculadas

- Las transacciones con partes vinculadas podrían manipularse, llevando a que las ventas se sobrevaloren. (Valuación)

Valoración del riesgo: Moderada probabilidad/Moderada magnitud = Riesgo moderado y debería considerarse un riesgo significativo

Repuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, capítulo 16)*

Nota: Los riesgos significativos requieren consideración especial en la auditoría por parte del auditor, incluyendo obtener un conocimiento de los controles de la entidad relacionados con tales riesgos. Si no existen controles, es probable que exista una deficiencia significativa.

10. Riesgos materiales

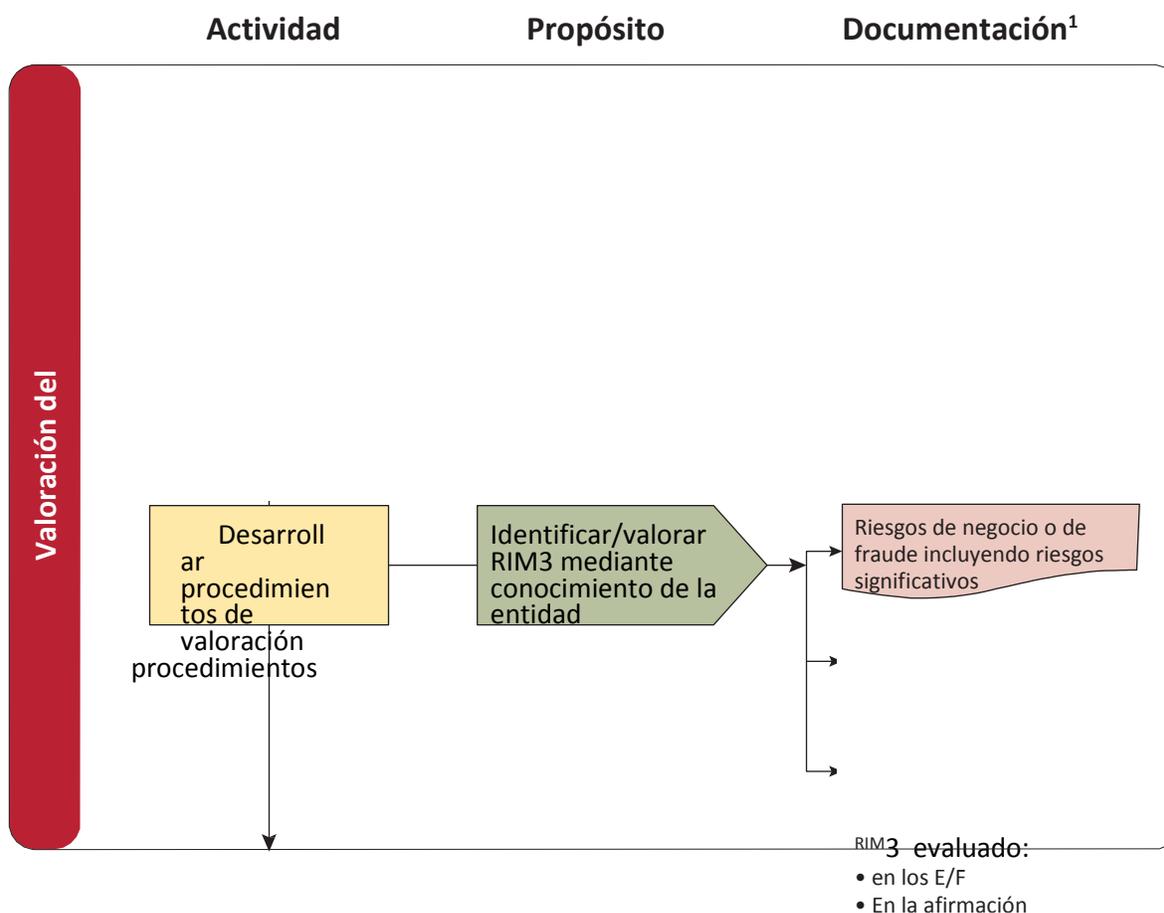
Contenido del capítulo

Guías sobre la naturaleza y determinación de los riesgos significativos y las consecuencias para la auditoría.

NIA relevante

240, 315, 330

Anexo 10.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
240.26	Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 47 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en función de las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos
315.4	A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación: (e) Riesgo significativo—riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.
315.25	El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en: (a) los estados financieros; y (Ref: Apartados A105-A108) (b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (Ref: Apartados A109-A113) que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.
315.27	Como parte de la valoración del riesgo descrita en el apartado 25, el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, un riesgo significativo. En el ejercicio de dicho juicio, el auditor excluirá los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo.
315.28	Para juzgar los riesgos que son significativos, el auditor considerará, al menos, lo siguiente: (a) si se trata de un riesgo de fraude; (b) si el riesgo se relaciona a cambios significativos recientes en la economía, contabilidad u otros y, por consecuencia, requiere de atención específica; (c) la complejidad de las transacciones; (d) si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas; (e) el grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente aquellas mediciones que involucran un amplio rango de incertidumbre en la medición y (f) si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. (Ref.: Apartados A119-A123)
315.29	Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo. (Ref.: Apartados A124-A126)
330.21	Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (Ref.: Apartados A53)
550.18	En cumplimiento del requerimiento de la NIA 315 relativo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo. Para ello, el auditor considerará las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al
550.19	En el caso de que, al llevar a cabo los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes vinculadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte vinculada con influencia dominante), considerará dicha información a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la NIA 240. (Ref.:

10.1 Generalidades

Después de que se han identificado y valorado los riesgos del negocio y de fraude, puede considerarse la existencia de riesgos significativos. Un riesgo significativo es cuando el riesgo valorado de incorrección material es tan alto que, a juicio del auditor, requerirá una consideración especial de auditoría.

Los riesgos significativos se valoran antes de considerar cualquiera de los controles de mitigación. El riesgo significativo se basa en el riesgo inherente (antes de considerar el control interno relacionado) y no en el riesgo combinado (considerando tanto los riesgos inherentes como de control interno). Por ejemplo, una compañía con un gran inventario de diamantes tendría un riesgo inherente alto de robo. La respuesta de la dirección es mantener instalaciones seguras. Los riesgos combinados de incorrección material son por tanto mínimos. Sin embargo, debido a que el riesgo de pérdida (antes de considerar el control interno) es altamente probable y su tamaño tendría un efecto material en los estados financieros, el riesgo se determinaría como “significativo”.

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando se considera la existencia de riesgos significativos, puede ser difícil ignorar el efecto mitigante del control interno relevante. Esto es particularmente cierto cuando las personas que implementan el control son bien conocidas por el auditor y muy probablemente son muy competentes en lo que hacen.

Lo que se requiere es separar el riesgo inherente de los controles que se tienen. Por ejemplo, un adulto que está a punto de atravesar una calle con tráfico no es probable que considere la actividad muy arriesgada. Esto es porque se supone que los adultos usan los ojos, oídos y su experiencia previa (en cruzar calles) para atravesar de manera segura.

Pero tal valoración del riesgo combina el riesgo inherente implicado en atravesar la calle con un número de actividades de control (el uso de ojos, oídos y experiencia previa). Para valorar si atravesar la calle es un riesgo significativo (es decir, antes de cualquier control), la persona tendría que ser vendada, ponerse tapones de oídos y pedirle que atravesara la calle.

10.2 Ejemplos

En el siguiente anexo se presentan ejemplos de riesgos significativos.

Anexo 10.2-1

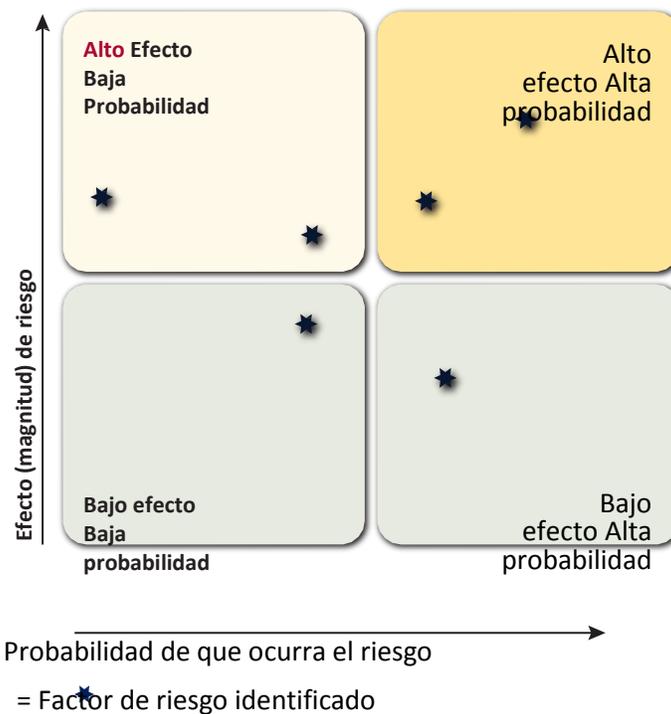
Fuentes	Ejemplos
Actividades de alto riesgo	Incluyen operaciones o hechos en los que podría ocurrir fácilmente una incorrección material. Por ejemplo, un inventario de diamantes o de barras de oro de alto valor en poder de un joyero, o que se introduzca un sistema contable nuevo/complejo.

Fuentes	Ejemplos
<p>Transacciones grandes no rutinarias (Tamaño o naturaleza)</p>	<p>Las transacciones significativas identificadas con partes vinculadas ajenas al curso normal de negocios de la entidad se deben tratar como si dieran origen a riesgos significativos.</p> <p>Incluyen transacciones no frecuentes y grandes. Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Volumen inusual de transacciones rutinarias con una parte vinculada; • un contrato importante de ventas o de suministro; • la compra o venta de activos importantes del negocio o segmentos del negocio; y • venta del negocio a un tercero. <p>Las transacciones rutinarias no complejas que están sujetas a procesamiento sistemático es menos probable que den origen a riesgos significativos.</p>
<p>Cuestiones que requieren juicio o intervención de la dirección</p>	<p>Los ejemplos incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las hipótesis y los cálculos que usa la dirección al realizar estimaciones significativas; • cálculos o principios contables complejos; • Reconocimiento de ingresos (que se suponen un riesgo significativo) que esté sujeto a distintas interpretaciones; • extensa compilación y procesamiento manual de datos; y • cuando se requiere intervención de la dirección para especificar el tratamiento contable que se va a usar.
<p>Posibilidad de fraude</p>	<p>El riesgo de no detectar una incorrección material debida a un fraude (que es intencionado y que se oculta de forma deliberada) es más alto que el riesgo de no detectar una que es resultado de un error.</p> <p>Al valorar si podrían resultar riesgos significativos de los factores de riesgo de fraude identificados y los posibles escenarios y esquemas identificados en debates de equipo (ver Volumen 2, Capítulo 7), hay que considerar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Habilidad del potencial perpetrador; • tamaño relativo de los importes individuales manipulados; • nivel de autoridad de la dirección o empleado para: <ul style="list-style-type: none"> – manipular directa o indirectamente los registros contables, y – eludir los controles; • frecuencia y alcance de manipulación implicada; • posible grado de colusión; • manifestaciones engañosas intencionadas hechas al auditor; y • experiencia de auditorías previas o preocupaciones expresadas por otras personas. <p>Los riesgos significativos de fraude pueden identificarse en cualquier etapa en la auditoría como resultado de nueva información obtenida.</p>

10.3 Identificación de riesgos significativos

Si los riesgos de incorrección material ya se han identificado y valorado, todo lo que se requiere es revisar los resultados y luego clasificar (con base en el uso de juicio profesional) los riesgos que sean en verdad significativos. Por ejemplo, si la valoración de riesgos fue como se ilustra a continuación (las estrellas representan riesgos valorados), serían los dos riesgos dentro del área sombreada (riesgos con alta magnitud y alta probabilidad) los que deberían considerarse primero como riesgos significativos.

Anexo 10.3-1



Cuando se considere si existen riesgos significativos, el auditor debería considerar las cuestiones que se exponen a continuación.

Consideraciones	
Factores que pueden indicar posibles "riesgos significativos"	Riesgo de fraude.
	Riesgos relacionados con desarrollos significativos recientes, ya sean económicos, contables u otros y que, por tanto, requieren atención específica.
	Complejidad de las transacciones.
	Transacciones significativas con partes vinculadas.
	El grado de subjetividad en la medición de información financiera vinculada con el riesgo, especialmente la que implica una amplia gama de incertidumbre en la
	Transacciones significativas que son ajenas al curso normal de los negocios para la entidad o que de otro modo parecen ser inusuales.

En entidades de pequeña dimensión, los riesgos significativos se relacionan con cuestiones como los descritos a continuación

Anexo 10.3-2

Materia objeto de análisis	Características
Transacciones significativas no rutinarias	<ul style="list-style-type: none"> • Riesgo inherente alto (probabilidad e efecto). • Transacciones que ocurren con poca frecuencia y no están sujetas a procesamiento sistemático. • Inusuales debido a su tamaño o naturaleza (como la adquisición de otra entidad). • Se requiere intervención de la dirección: <ul style="list-style-type: none"> – Para especificar tratamiento contable, y – Para compilación y procesamiento de datos. • Implican cálculos o principios contables complejos. • La naturaleza de las transacciones hace difícil para la entidad implementar un
Cuestiones de juicio importantes	<ul style="list-style-type: none"> • Riesgo inherente alto. • Implican una incertidumbre importante de la medición (como la realización de estimaciones contables). • Los principios contables involucrados pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones (tales como la preparación de las estimaciones contables o la aplicación del reconocimiento de ingresos). • El juicio que se requiere de la dirección puede ser subjetivo, complejo, o requerir hipótesis sobre los efectos de hechos futuros (como juicios sobre valor
Riesgos significativos de transacciones	<ul style="list-style-type: none"> • Puede haber un pequeño número de riesgos de transacciones relativos a los principales procesos de negocio (despachar mercancías sin facturar, en un proceso de ventas) que daría como resultado una incorrección material en los estados financieros si no se mitiga. Cuando estos riesgos requieran especial consideración de auditoría, deberían considerarse como riesgos significativos. Si no hubiera establecidos controles internos para mitigar estos riesgos, deberían también informarse a la dirección como una deficiencia significativa.
Fraude	<ul style="list-style-type: none"> • Reconocimiento de ingresos. Este es un riesgo que se presume significativo. • Elusión de la dirección o sesgo en estimaciones, etc. • Transacciones importantes con partes vinculadas que se usan para incrementar ventas o compras. • Colusión con proveedores o clientes como manipulación de caída o subida de precios o de licitación

10.4 Respuesta a riesgos significativos

Cuando un riesgo se clasifica como “significativo”, el auditor debería responder como se expone a continuación.

Anexo 10.4-1

Pasos de auditoría	Descripción
<p>Valorar diseño e implementación de control interno sobre cada riesgo significativo</p>	<p>¿Ha diseñado e implementado la dirección un control interno que mitigue los riesgos significativos? Considerar la existencia de controles directos como actividades de control y controles indirectos (generalizados) que puedan incluirse en el entorno de control, valoración del riesgo, sistemas de información y elementos de seguimiento. Esta información será útil al generar una respuesta de auditoría eficaz a los riesgos identificados.</p> <p>Cuando cuestiones no rutinarias o de juicio no están sujetas al control interno rutinario (una excepción o un hecho anual), el auditor debería valorar el conocimiento que tenga la dirección de los riesgos y lo adecuado de su respuesta. Por ejemplo, si la entidad compró los activos de otro negocio, la respuesta de la entidad podría incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • contratar a un experto independiente para valorar los activos adquiridos; • aplicar principios de contabilidad apropiados; y • revelación adecuada de la transacción en los estados financieros. <p>Cuando el auditor determine que la dirección no ha respondido de manera adecuada (implementando un control interno sobre los riesgos significativos), existiría una deficiencia significativa en el control interno de la entidad, lo que debería</p>
<p>Diseñar una respuesta de auditoría a los riesgos significativos identificados</p>	<p>¿Los procedimientos de auditoría posteriores planeados tratan específicamente el riesgo significativo? Estos procedimientos deberían diseñarse para obtener evidencia de auditoría con alta fiabilidad y podrían incluir pruebas de controles y procedimientos sustantivos.</p> <p>En muchos casos, los procedimientos de auditoría pueden simplemente ser una ampliación de procedimientos que se desempeñarían ante cualquier hecho. Por ejemplo, si el riesgo significativo se relacionara con un sesgo potencial de la dirección, como en la preparación de una estimación, los procedimientos sustantivos ampliados deberían incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Valorar la validez de las hipótesis usadas; • Identificar las fuentes y fiabilidad de la información usada (tanto externa como interna); • Considerar la existencia de cualquier sesgo en las estimaciones del ejercicio previo en comparación con hechos reales; y
<p>No se puede confiar en evidencia obtenida en ejercicios previos</p>	<p>Cuando se planifica una prueba de eficacia operativa para un control que atenúa un riesgo importante, el auditor no debe confiar en la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control interno obtenida en auditorías previas.</p>

Pasos de auditoría	Descripción
Los procedimientos analíticos sustantivos por sí solos no son suficientes	<p>El uso de procedimientos analíticos sustantivos por sí mismos no se considera una respuesta adecuada para tratar un riesgo significativo . Cuando el enfoque sobre riesgos significativos consiste únicamente en procedimientos sustantivos, los procedimientos de auditoría pueden consistir en:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pruebas de detalle aisladas; o • una combinación de pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

10.5 Documentación de riesgos significativos

La identificación de riesgos significativos y la respuesta de auditoría propuesta deberían documentarse. Si todos los riesgos se documentan en un solo lugar, la documentación de los riesgos significativos puede simplemente ser una ampliación de la información ya documentada.

Nota: Si el auditor concluye que el reconocimiento de ingresos no es un riesgo importante de incorrección material debida a fraude, deben incluirse en la documentación de la auditoría los motivos para esa conclusión.

10.6 Estudios de casos - Riesgos significativos

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Los riesgos significativos pueden identificarse en la lista de factores de riesgo y su valoración. Véanse los formularios contenidos en el debate de los estudios de casos en el Volumen 2, Capítulos 8 y 9. Estos formularios pueden usarse también para referencia cruzada de cada riesgo significativo con el plan detallado de auditoría.

Para cada riesgo significativo identificado, la respuesta de la dirección debería documentarse y realizarse procedimientos de auditoría apropiados que respondan al riesgo específico.

Estudio del caso A-Dephta Furniture, Inc.

(Extracto)

Riesgo Significativo	Respuesta de la dirección	Respuesta de auditoría	PT Referenci
¿Posible violación de los términos de sus financiamientos bancarios?	<p>Preparación y seguimiento de previsiones de flujos de efectivo.</p> <p>Renegociar importe y términos de financiación.</p>	<p>Ver los planes de crecimiento de la compañía y ver si los flujos de efectivo previstos son realistas.</p> <p>Revisar y comparar resultados y flujos de efectivo reales.</p> <p>Asegurar que las valoraciones de cuentas a cobrar e inventarios (la garantía por los préstamos) sean razonables.</p> <p>Revisar la petición de refinanciación de la compañía al banco.</p>	(No incluido)
Podría ocurrir manipulación de estados financieros para evitar que se violen las cláusulas contractuales con bancos.	<p>Ninguna. La dirección no ve esto como un riesgo en absoluto.</p>	<p>Revisar cuidadosamente las hipótesis usadas en las previsiones de flujos de efectivo y los criterios usados para preparar los informes de flujos de efectivo reales.</p> <p>Asegurar que los criterios para valorar las cuentas a cobrar y el inventario son válidos y correctos. Probar detenidamente la existencia y exactitud de las ventas, ya que hay presión por mantener y hacer crecer los niveles de ventas</p>	
Reconocimiento de ingresos inconsistente (se presume riesgo de fraude).	<p>Los contratos de ventas por encima de 500€ son revisados por el director de ventas.</p>	<p>Revisión de contratos significativos (y una muestra de los contratos menores) y debate con el director de ventas para asegurar que el ingreso se reconoció de manera adecuada en el ejercicio.</p>	
Asientos del diario no autorizados.	<p>La dirección está de acuerdo de establecer una política que requiera aprobación de todos los asientos del diario, pero no se ha implementado.</p>	<p>Identificar y revisar todos los asientos de diario por encima de 1,500€ y todos los asientos del mes anterior y del mes posterior al cierre del ejercicio.</p>	
Importante expansión del uso de transacciones con partes vinculadas.	<p>La política es que todas las transacciones con partes vinculadas se identifican como tal y se llevan a cabo en condiciones normales de venta. Esto incluye cualquier activo o servicio corporativo provistos para uso personal de la dirección</p>	<p>Revisión del conocimiento de los empleados sobre la política a través de indagaciones e inspecciones.</p> <p>Asegurarse de que todas las transacciones con partes vinculadas hayan sido identificadas y que las transacciones, términos de venta, naturaleza de transacción y las fechas sean de verdad apropiados.</p>	

Preparado por: FJ Fecha: 9 de diciembre de 20X2

Revisado por: LF Fecha: 5 de enero de 20X3

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Memorando al Archivo: **Kumar & Co.**

Identificación de riesgos

significativos

Se identifican a continuación las siguientes áreas de riesgo significativo, incluyendo la respuesta de la dirección y la respuesta de auditoría.

Caída en la economía

La compañía no ha sufrido demasiado con la caída. Sin embargo, Raj debería revisar periódicamente los cálculos de las cláusulas contractuales con los bancos, pero no ha estado atento a esto en el ejercicio actual sujeto a auditoría. Volveremos a calcular todos los coeficientes [ratios] para ver la situación respecto a las cláusulas. También realizaremos procedimientos de auditoría posteriores para áreas de auditoría que son datos de entrada para cálculo. El riesgo se incrementa mientras más se acerca la compañía a la infracción, debido a la posibilidad de manipulación de los estados financieros.

Minimización de impuestos

No hay controles de la dirección que traten este asunto específicamente. La respuesta a este riesgo será revisar detenidamente las estimaciones de la dirección y los asientos del diario (ver más abajo).

Asientos del diario no autorizados.

Raj debería autorizar todos los asientos del diario, pero esto no ha sucedido de una manera uniforme. Identificaremos y revisaremos todos los asientos del diario por encima de 500€ y todos los asientos del mes anterior y del mes posterior al cierre de ejercicio.

Transacciones con partes vinculadas

La política de la compañía es que todas las transacciones con partes vinculadas se identifican como tales y se realizan en los términos normales de venta. Revisaremos el conocimiento de Raj y Ruby sobre la política a través de indagaciones e inspecciones. Nos aseguraremos que todas las transacciones con partes vinculadas, los términos de venta, la naturaleza de las transacciones y las fechas sean realmente apropiados. También permaneceremos alerta durante la auditoría a transacciones ajenas al curso normal de los negocios y de que todas las transacciones con partes vinculadas hayan sido realmente identificadas.

Reconocimiento de ingresos

Las políticas de reconocimiento de ingresos sobre ventas son bastante simples y la mayoría de las ventas hechas por Kumar son a Dephta Furniture, Inc. El trabajo de auditoría desarrollado para el corte de operaciones y en las transacciones con partes vinculadas está orientado a detectar la posibilidad de fraude a través del reconocimiento inapropiado de ingresos.

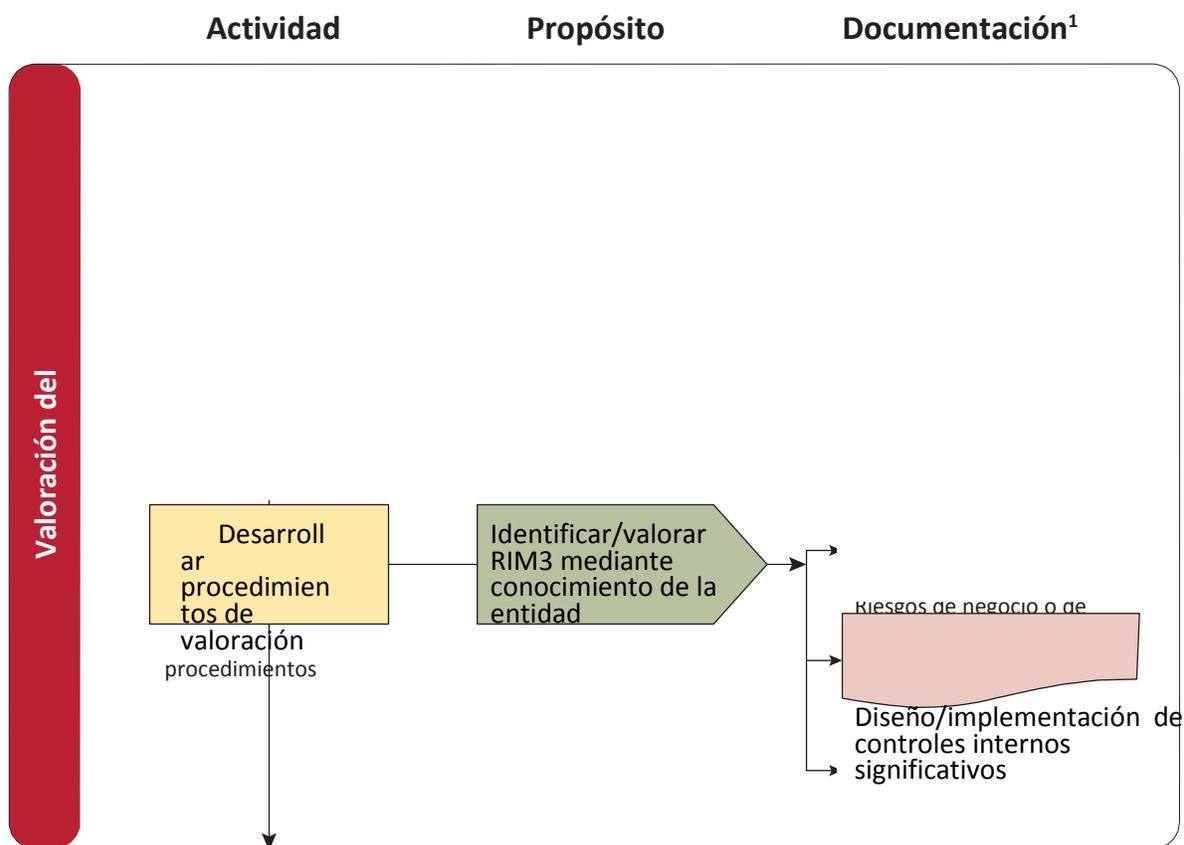
Preparado por: FJ Fecha: 9 de diciembre de 20X2

Revisado por: LF Fecha: 5 de enero de 20X3

11. Conocimiento del control interno

Contenido del capítulo	NIA relevante
Orientación sobre los pasos involucrados en el conocimiento del control interno relevante para la auditoría: <ul style="list-style-type: none"> • valoración del diseño e implementación del control; y • documentación usando dos posibles enfoques. 	315

Anexo 11.0-1



RIM³ evaluado:

- en los E/F
- En la afirmación

Nota:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
315.4	<p>A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Afirmaciones—manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir. (b) Riesgo de negocio—riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados. (c) Control interno—el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y
315.12	<p>El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio</p>
315.14	<p>El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor evaluará si:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) La dirección, con la supervisión de los encargados del gobierno, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y comportamiento ético; y (b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control. (Ref.: Apartados A69-A78)
315.15	<p>El auditor obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera; (b) la estimación de la significatividad de los riesgos; (c) valora la probabilidad de su ocurrencia; y
315.18	<p>El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluidas las siguientes áreas:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativos para los estados financieros; (b) los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, se trasladan al mayor y se incluyen en los estados financieros; (c) los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al mayor. Los registros pueden ser tanto manuales como electrónicos; (d) el modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
315.19	El auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad comunica las funciones y responsabilidades relativas a la información financiera y las cuestiones significativas relacionadas con dicha información financiera, incluidas: (Ref.: Apartados A86-A87) (a) comunicaciones entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad; y (b) comunicaciones externas, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras.
315.20	El auditor obtendrá conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, que serán aquellas que, a su juicio, es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados. Una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a
315.21	Para llegar a conocer las actividades de control de la entidad, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad ha respondido a los riesgos derivados de las TI. (Ref.:
315.22	El auditor obtendrá conocimiento de las principales actividades que la entidad lleva a cabo para realizar un seguimiento del control interno relativo a la información financiera, incluidas las actividades de control interno relevantes para la auditoría y del modo en que la entidad inicia medidas correctoras de las deficiencias en sus controles. (Ref.: Apartados A98-A100)

11.1 Descripción General

Este capítulo trata del alcance del encargo que se requiere para entender el control interno relevante para la auditoría. El volumen 1, Capítulo 5 trata de la naturaleza del control interno y proporciona una descripción detallada de los cinco componentes del control interno. El Volumen 2, Capítulo 12 esboza un enfoque de cuatro pasos para la valoración del control interno.

El control interno se refiere a los procesos, políticas y procedimientos diseñados por la dirección para asegurar una información financiera fiable y la preparación de estados financieros de conformidad con el marco contable aplicable. El control interno trata cuestiones como la actitud de la dirección hacia el control, competencia de personal clave, valoración del riesgo, contabilidad y otros sistemas de información financiera en uso, así como las actividades de control tradicionales.

Se requiere que el auditor obtenga un conocimiento del control interno en todos los encargos de auditoría. Esto aplica a cualquier tamaño de entidad, incluso si el auditor ya ha decidido que un enfoque totalmente sustantivo sería la respuesta adecuada al riesgo de incorrección material.

Obtener un conocimiento suficiente del control interno (relevante para la auditoría) implica la realización de procedimientos de valoración del riesgo para identificar los controles que directa o indirectamente mitiguen el riesgo de incorrección material. La información obtenida ayudará al auditor a:

- Valorar el riesgo residual (riesgo inherente y de control) del riesgo de incorrección material a nivel de los estados financiero y a nivel de afirmación; y
- diseñar procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados.

Sin embargo, no todas las actividades de control son relevantes para la auditoría y por tanto no requieren su conocimiento.

Al auditor solo le interesa valorar los controles que atenúan un riesgo de incorrección material (causada por fraude o error) en los estados financieros. Las actividades de control que no sean relevantes pueden dejarse

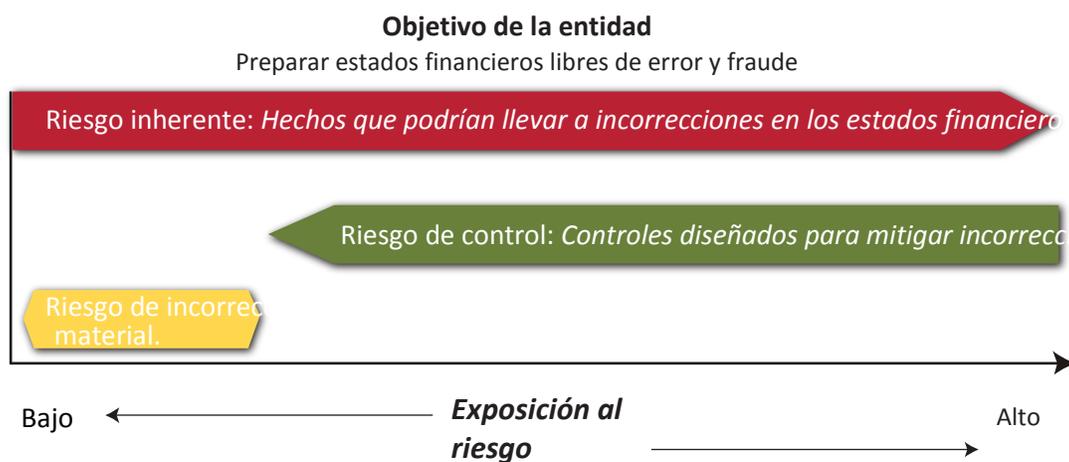
fuera de la auditoría por completo.

11.2 Riesgo y control

La relación entre riesgo y control puede ilustrarse como sigue.

Anexo 11.2-1

La barra de riesgo inherente representa todos los factores de riesgos de negocio y de fraude que podrían resultar en que los estados financieros contengan incorrecciones materiales (antes de cualquier consideración del control interno). La barra de control refleja los procedimientos de control implementados por la dirección para mitigar los riesgos identificados. La medida en la que la barra de control no mitiga completamente los riesgos inherentes generalmente se denomina riesgo residual de la dirección.



Los riesgos inherentes de negocio y de fraude se identifican durante la fase de identificación del riesgo y valoración del riesgo. La dirección mitiga estos riesgos con el diseño e implementación de controles internos y procedimientos que reduzcan estos riesgos a un nivel aceptablemente bajo. El importe de riesgo sobrante, después de que se han diseñado e implementado controles internos, es el riesgo de incorrección material (a veces conocido como riesgo residual).

Lo ideal sería que la dirección diseñe suficientes controles para asegurar que el riesgo residual se reduzca a un nivel aceptablemente bajo tanto a efectos internos de la dirección como para la auditoría externa. En la práctica, algunos gerentes suelen tener una alta tolerancia al riesgo (es decir, hay menos controles establecidos, dando como resultado un riesgo residual más alto) y algunos gerentes (a menudo en el sector público) suelen ser conservadores y diseñar controles para reducir el riesgo a casi nada.

PUNTO A CONSIDERAR

La única finalidad de un control es mitigar el riesgo. Un control sin un riesgo que mitigar es obviamente redundante. De modo que, tiene que existir un riesgo antes de que pueda mitigarse por un control de la dirección. Sin embargo, algunos auditores ignoran este hecho. Comienzan su valoración del control interno documentando el sistema y controles que existen antes de emplear tiempo en identificar qué riesgos requieren realmente ser mitigados. Este enfoque puede dar como resultado mucho trabajo innecesario en la documentación de procesos y controles, que más tarde pueden resultar ser totalmente irrelevantes para los objetivos de la auditoría.

11.3 Controles internos generalizados y específicos

Los controles internos pueden categorizarse de un modo amplio como controles generalizados (o en la entidad) que tratan los riesgos generalizados y controles específicos (de transacciones o transaccionales) que tratan los riesgos específicos. Las diferencias entre estos controles se ilustran a continuación.

Anexo 11.3-1



Anexo 11.3-2

Descripción	
Controles (a nivel entidad) generalizados	<p>Los controles generalizados (en la entidad) tratan del gobierno de la entidad y de la dirección general y sirven para establecer el entorno general del control o “ la actitud de la dirección”. Los procesos típicos de control incluyen recursos humanos, fraude, valoración del riesgo (elusión de la dirección), gestión general de TI, preparación de información financiera (incluyendo estados financieros y estimaciones subyacentes, etc.) y el seguimiento continuo de las operaciones. En entidades de pequeña dimensión, estos controles se refieren principalmente a las actitudes de la dirección hacia la integridad y el control.</p> <p>Un sólido conocimiento de los elementos generalizados del control interno brinda un fundamento importante para valorar los controles relevantes sobre la información financiera el nivel transaccional (proceso de negocio). Por ejemplo, si hay malos controles sobre la integridad de los datos en la entidad, esto impactará la fiabilidad de toda la información producida por sistemas como el de ventas.</p>

Descripción	
Controles específicos (transaccionales)	<p>Los controles transaccionales (del proceso de negocio) son procesos/controles específicos que se diseñan para asegurar que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las transacciones se registran de manera adecuada para la preparación de los estados financieros; • Los registros contables se mantienen con un detalle razonable para reflejar de manera exacta y fiel todas las transacciones y disposiciones de activos; • Los ingresos y gastos se hacen solo conforme a las autorizaciones de la dirección; y • Se prevenga o detecte oportunamente la adquisición, uso o disposición de activos sin autorización. <p>Los procesos de control transaccional incluyen transacciones rutinarias (como ingresos, compras y nómina) y las transacciones no rutinarias (como la compra de equipo o los costes involucrados en el inicio de una nueva línea de negocio).</p>

11.4 Los cinco componentes del control interno

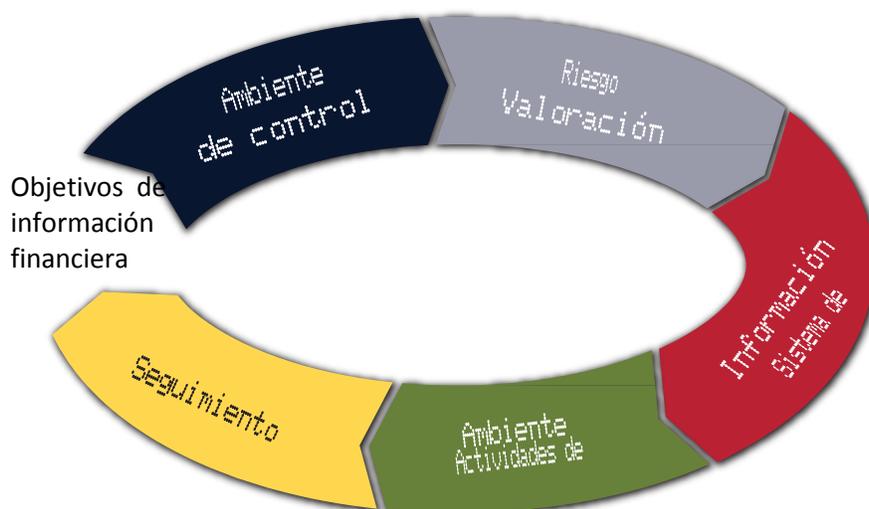
Los diversos tipos de control interno que existen dentro de una entidad se han dividido en cinco componentes clave, según se ilustra a continuación.

El auditor debe tratar cada uno de estos componentes como:

- Parte del conocimiento del control interno (sobre la información financiera); e
- Información para considerar cómo pueden afectar a la auditoría los diferentes aspectos del control interno.

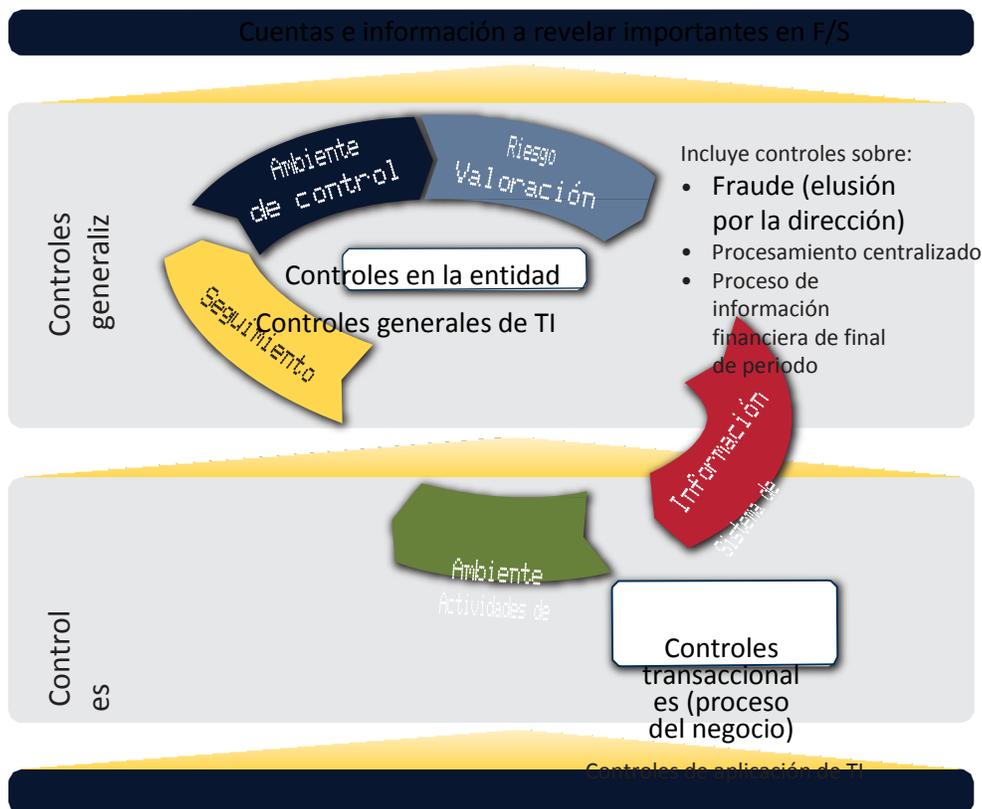
El Anexo 11.4-1 siguiente se describe los cinco componentes del control interno que pueden ser utilizados por la dirección para reducir los riesgos de incorrecciones significativas en los estados financieros. El círculo indica la naturaleza continua de diversos componentes al lograr los objetivos de la información financiera de la entidad.

Anexo 11.4-1



Seguidamente se ilustran las interrelaciones de los cinco componentes entre los controles generalizados (en la entidad) y los controles transaccionales específicos (proceso de negocio).

Anexo 11.4-2



Los controles generalizados en la entidad proporcionan conjuntamente el fundamento apropiado para el resto de los componentes del control interno, porque los controles deficientes en la entidad pueden hacer que no sean efectivos incluso los mejores controles del proceso de negocio. Por ejemplo, una entidad puede tener un sistema de compras efectivo, pero si el tenedor de libros/contable es incompetente (o sea, existe un mal entorno de control), podrían ocurrir una amplia variedad de errores y posiblemente dar como resultado un riesgo de incorrección material en los estados financieros. La elusión de la dirección (pasar por encima de los controles) y la mala “actitud de la dirección” (que principalmente ocurren en la entidad) son temas comunes del mal comportamiento corporativo.

PUNTO A CONSIDERAR

Cómo diseñe e implemente realmente una entidad su control interno variará según el tamaño y la complejidad de una entidad. En entidades de pequeña dimensión, el propietario-gerente puede desempeñar funciones que se refieren a varios de los componentes del control interno.

11.5 Control interno en entidades de pequeña dimensión

En las entidades de pequeña dimensión, hay a menudo pocos empleados, lo que puede limitar el alcance a la que:

- Sea factible la segregación de funciones; y
- Esté disponible un rastro adecuado de documentación en papel.

El control interno en estas entidades a menudo se deriva del entorno de control (el compromiso de la dirección hacia valores éticos, competencia, actitud hacia el control y sus acciones en el día a día) en oposición a controles específicos sobre las transacciones. Evaluar el entorno de control es muy diferente de las actividades de control

tradicionales, ya que implica una evaluación de los comportamientos, actitudes, competencias y acciones de la dirección. Esta valoración se suele documentar en un memorando o con un cuestionario.

La presencia de un propietario-gerente muy involucrado es a menudo una fortaleza de control interno y una debilidad de control. La fortaleza de control es que la persona (suponiendo su competencia) será conocedora de todos los aspectos de las operaciones y es altamente improbable que se pasen por alto incorrecciones materiales. La debilidad del control es la oportunidad a disposición de esa persona de pasar por encima del control interno (elusión) para su propio beneficio.

PUNTO A CONSIDERAR

Identificar los controles generalizados (en la entidad)

En la auditoría de entidades de pequeña dimensión, hay una tentación de suponer que el control interno es inexistente y por tanto, no vale la pena su conocimiento. Sin embargo, cualquier entidad que quiera seguir operando tendrá alguna forma de control interno. Por ejemplo, ¿a qué director de un negocio no le importa si los recibos de efectivo se depositan en el banco, o que las mercancías embarcadas son facturadas?

Considerar cómo podrían hacerse evidentes los controles generalizados (en la entidad)

En casos donde el gerente propietario o su equivalente aprueban transacciones y revisa detenidamente los resultados financieros, el control puede tener el efecto de prevenir o detectar incorrecciones que ocurran en las afirmaciones. Si el soporte de este control redujera la necesidad de otros procedimientos sustantivos, considerar si estos controles podrían evidenciarse, por ejemplo con una firma en un informe o una conciliación para indicar revisión o aprobación. Esta evidencia podría usarse para probar la eficacia operativa del control.

11.6 Ausencia de control interno

Virtualmente en todas las entidades, hay alguna forma de control interno, como la competencia del propietario-gerente (entorno de control). Este control puede ser informal y no sofisticado, pero sigue siendo control interno. Una entidad que no mitiga ninguno de los riesgos significativos a los que se enfrenta (mediante componentes del control como el entorno de control, valoración del riesgo, sistemas de información, actividades de control, o seguimiento) es poco probable que continúe en los negocios por mucho tiempo.

Cuando no haya muchas actividades de control que puedan identificarse, el auditor debiera considerar si:

- Es posible tratar las afirmaciones relevantes con la realización de procedimientos de auditoría posteriores que son principalmente procedimientos sustantivos; o
- La ausencia de actividades de control o de otros componentes de control (en casos raros) hace imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Otras cuestiones que plantearían interrogantes sobre si debiera realizarse la auditoría son:

- Preocupaciones sobre la integridad y comportamiento no ético de la dirección, o una actitud deficiente hacia el control interno. Las deficiencias en el entorno de control tienden a menoscabar los controles que existen en otros componentes del control. También hacen surgir el riesgo de manifestaciones falsas y fraude; y
- Preocupaciones sobre la condición y confiabilidad de los registros de la entidad que hacen que sea poco probable que haya evidencia de auditoría suficiente y

apropiada disponible, para soportar una opinión sin salvedades.

Si estas preocupaciones o alguna similar están presentes, el auditor debiera considerar la necesidad de modificar el informe de auditoría o renunciar al encargo por completo.

Si se opta por la renuncia, el auditor deberá considerar sus responsabilidades profesionales y legales, incluyendo cualquier requerimiento de informar a las personas que hicieron el nombramiento de la auditoría y a las autoridades reguladoras. El auditor deberá también discutir la renuncia y los motivos con el nivel apropiado de la dirección y con los responsables gobierno de la entidad.

11.7 Controles para prevenir fraude (Controles anti fraude)

Las elusiones de la dirección pueden atenuarse o reducirse en entidades de pequeña dimensión al establecer y documentar políticas y procedimientos clave. Por ejemplo, una política escrita que diga que todos los asientos no rutinarios del diario requieren aprobación, daría poder al contable para pedir al gerente que apruebe asientos propuestos del diario. Esto no evitaría que ocurra elusión por parte de la dirección, pero actuaría como un elemento disuasorio. Si no hay políticas y procedimientos anti fraude operativos, el riesgo de que la dirección pase por encima de los controles (elusión) necesita ser abordado por el auditor con la realización de otros procedimientos de auditoría.

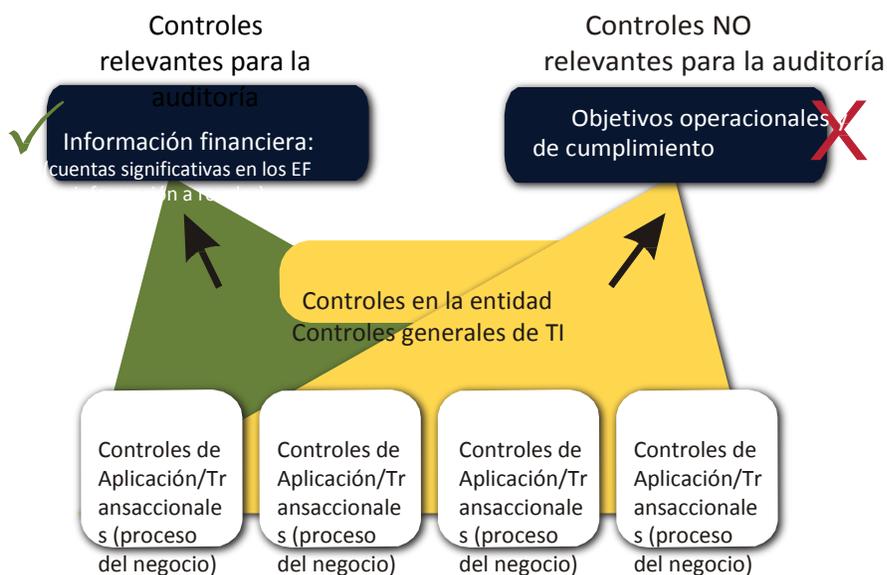
Nota: No necesitan abordarse en la auditoría los controles que se refieren al cumplimiento de regulaciones que no sean relevantes para la auditoría (donde el incumplimiento no daría como resultado una de incorrección material en los estados financieros).

11.8 Controles internos relevantes para la auditoría (el alcance del conocimiento)

No todos los controles son relevantes para la auditoría. Al auditor solo le interesa el conocimiento y valoración de los controles que mitiguen un riesgo de incorrección material (debida a fraude o error) en los estados financieros. Esto significa que ciertos tipos de controles pueden dejarse fuera del alcance de la auditoría por completo, según se ilustra en el anexo siguiente. Estos son controles que:

- No impulsan la información financiera (como controles sobre operaciones y controles que tratan el cumplimiento de regulaciones); y
- Aun si no existieran, sería improbable una incorrección material en los estados financieros.

Anexo 11.8-1



En algunos casos, puede haber cierta superposición entre controles financieros y controles relacionados con las operaciones y los objetivos de cumplimiento. Los ejemplos incluyen controles que atañen a datos que el auditor evalúa o usa para aplicar otros procedimientos de auditoría como:

- Datos que se requieren para procedimientos analíticos (por ejemplo, estadísticas de producción);
- Controles que detectan incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias;
- Salvaguarda de los controles de activos que atañe a la información financiera; y
- Controles sobre la integridad y exactitud de la información producida, que pueda formar la base para calcular las medidas clave del resultado.

Los controles que son siempre relevantes para la auditoría incluyen los que mitigan los riesgos siguientes.

Anexo 11.8-2

Descripción	
Riesgos significativos	Riesgos significativos identificados y riesgos valorados de incorrección material que, a juicio del auditor, requieren consideración especial de auditoría.
Riesgos que no pueden tratarse fácilmente con procedimientos	Son riesgos identificados y valorados de incorrección material para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionarían evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
Otros riesgos de incorrección	Son riesgos identificados y valorados de incorrección material que, a juicio del auditor, podrían potencialmente dar como resultado que ocurra una de incorrección material.

El juicio del auditor sobre si un control particular es relevante para la auditoría está influido por:

- Conocimiento sobre la presencia/ausencia de controles identificados en otros componentes del control interno. Si un riesgo particular ya ha sido tratado (por el entorno de control, sistema de información, etc.), no hay necesidad de identificar ningún control adicional que pueda existir;
- La existencia de múltiples actividades de control que alcancen el mismo objetivo. Es innecesario obtener un conocimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con tal objetivo;
- La necesidad de probar la eficacia operativa de ciertos controles clave. Por ejemplo, si no hay una manera práctica de probar la integridad de las ventas (es decir, realizando procedimientos sustantivos), se requeriría una prueba de la eficacia operativa de los controles; y
- El efecto que tendría la prueba de eficacia operativa de los controles en el alcance (o sea, reducción) de pruebas sustantivas requeridas.

Se requiere juicio profesional para determinar si un control interno, individualmente o en combinación con otros, es de hecho relevante.

PUNTO A CONSIDERAR

De arriba abajo y con base en el riesgo

El enfoque del auditor para el conocimiento del control interno debiera ser de arriba hacia abajo. El primer paso es identificar los riesgos relevantes en la entidad y transaccionales, y luego determinar si es adecuada la respuesta de la dirección.

Un sólido conocimiento de los controles a nivel de la entidad proporciona una base importante para Valorar los controles relevantes sobre la información financiera al nivel transaccional (proceso del negocio). Por ejemplo, si hay malos controles sobre la integridad de los datos en la entidad, esto impactará la fiabilidad de toda la información producida por sistemas como el de ventas, compras y nómina.

Ejemplo

El enfoque de arriba abajo y basado en el riesgo para entender el control interno implica:

- Identificar los procesos del negocio implicados (incluyendo contabilidad) para cada saldo contable significativo;
- Determinar para cada proceso identificado si podría posiblemente ocurrir una incorrección material en los estados financieros, o si existen otros factores que lo hicieran relevante; y
- Dejar fuera del alcance de la auditoría los procesos y controles que no sean relevantes.

Por ejemplo una compañía de producción de galletas puede tener los siguientes procesos que conducen a la cifra de ingresos por ventas:

- El sistema principal de órdenes de venta capta los detalles y el avance de cada orden recibida por teléfono. Esto equivale a 70% de ventas.
- Hay “ventas de mostrador” cuando los clientes compran galletas rotas en una tienda pequeña al fondo de las instalaciones de producción. Esto equivale a 2% de las ventas.
- Ventas por Internet - se colocan los pedidos en línea y se pagan con tarjeta de crédito; esto equivale a 8% de las ventas.
- El sistema de contabilidad capta detalles de todos los tipos de ventas.

En esta situación, es poco probable que las ventas de mostrador den como resultado una incorrección material en los estados financieros y pueden por tanto dejarse fuera del alcance de la auditoría. Sin embargo, antes de tomar esta decisión, sería prudente:

- Investigar sobre la existencia de controles en las ventas de mostrador para asegurar que todas estas ventas se registran y que no hay una acción deliberada de romper las galletas para la venta a precios reducidos a partes vinculadas; o

• Realizar una revisión analítica del desglose de ventas para asegurar que las ventas de mostrador no se han desviado del 2% de ventas esperado.

11.9 Estudios de casos-Identificación de controles relevantes

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—

Introducción a los estudios de casos. Tomar en cuenta que el siguiente paso, regularmente se lleva a cabo como parte del proceso de planeación.

Como no todos los procesos de negocio y controles son relevantes para la auditoría, es importante entender qué áreas de los estados financieros y qué controles podrían tener un efecto material en los estados financieros.

Determinar qué áreas de los estados financieros y procesos del negocio relacionados están dentro del alcance implica usar la importancia relativa global como una guía para identificar:

- Qué áreas de los estados financieros son, o podrían ser, materiales; y
- Qué controles a nivel de la entidad y qué procesos del negocio son relevantes.

Los saldos, transacciones, procesos del negocio y controles en los que no es probable que resulten incorrecciones materiales pueden dejarse fuera del alcance de cualquier consideración adicional en la auditoría. Sin embargo, antes de dejar fuera del alcance algún área, considerar:

- La posible acumulación de incorrecciones inmatrimales que podrían, en el agregado, equivaler a una de incorrección material; y
- Si el área de los estados financieros está subestimada debido a fraude o error.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Identificar cualquier proceso que mitigue los riesgos	
Riesgos generalizados	Ciclo de planificación anual de negocios, reuniones mensuales de la dirección/propietarios, que incluyen revisiones de información financiera, el código de conducta para el personal, los presupuestos de TI, la participación en el día a día de la dirección en las operaciones, las
Efectivo y equivalente de efectivo	Cuentas a cobrar, proceso de recibos, depósitos de inversión de corto plazo (30 a 60 días) en bancos, conciliaciones bancarias y
Cuentas comerciales a cobrar y otras	Ingresos, cuentas a cobrar, proceso de recibos, valoración de cuentas vencidas, ventas de activos
Existencias	Compras, cuentas a pagar, proceso de pagos, gestión de inventario, toma de inventario, valoración de inventario obsoleto
Propiedad, planta y equipo	Compras, cuentas a pagar, proceso de pagos, cálculo de amortización, capitalización de activos, ventas de activos
Deudas con bancos	Cuentas a cobrar, proceso de recibos, conciliación bancaria y gestión de efectivo
Acreedores y otras cuentas por pagar	Compras, cuentas a pagar, nómina, proceso de pagos, capitalización de activos
Impuesto sobre la renta por pagar	Preparación de provisión para impuesto sobre beneficios
Préstamo con interés	Cargos financieros, proceso conciliación bancaria
Patrimonio y reservas	Emisión/redención de capital, dividendos
Ventas	Ingresos, cuentas a cobrar, proceso de recibos (incluyendo venta efectivo de chatarra, ventas Internet, pedidos catálogo y especiales)
Costo de ventas	Compras, cuentas a pagar, nómina, proceso de pagos, ajustes inventario
Gastos de distribución	Compras, cuentas a pagar, nómina, pagos
Costes administrativos	Compras, cuentas a pagar, nómina, pagos
Depreciación	Cálculos depreciación y amortización
Costes financieros	Cargos financieros, proceso conciliación bancaria
Impuesto sobre la renta	Preparación de provisión para impuesto sobre beneficios

Preparado por: FJ Fecha: 18 de febrero de 20X3

Revisado por: LF Fecha: 5 de marzo de 20X3

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Memorando al Archivo: **El alcance de áreas materiales de los estados financieros y procesos**

Nivel entidad y TI general

- Raj prepara un presupuesto anual cada ejercicio para el banco.
- Raj se comunica con el director del banco trimestralmente cuando se mandan los estados financieros al banco.
- Raj generalmente revisa esto con Suraj y Jawad, ya que Dephta es un accionista, pero también debido a que Raj aprecia sus opiniones y el conocimiento contable y financieros de Jawad.

No hay estructura o proceso formal de TI. Raj decide qué software y hardware sustituir según se va necesitando. Aunque Raj asegura que Ruby respalda los datos contables cada semana, no hay un plan de recuperación por desastre o un proceso documentado de TI.

Áreas materiales de los estados financieros

Con la excepción de efectivo y equivalentes de efectivo, que parecen fluctuar de ejercicio a ejercicio, todas las áreas de los estados financieros (FSA) son materiales y dentro del alcance. Por tanto, los siguientes procesos de negocio necesitarán ser examinados como parte de nuestra auditoría:

Proceso de negocio	Áreas materiales afectadas de los estados
Cuentas a cobrar/recibos	Ingreso, cuentas a cobrar y otras, efectivo y equivalentes efectivo
Valoración de cuentas a cobrar vencidas	Cuentas a cobrar y gastos por deudas incobrables
Proceso de ventas (ventas efectivo, órdenes de venta)	Ingresos
Compras, cuentas a pagar, pagos	Cuentas a pagar y otras, inmovilizado material, existencias, categoría de gastos del estado de resultados
Nómina	Gastos nómina
Impuestos a pagar y remesas	Impuestos sobre la renta, de nómina y de ventas
Valoración y gestión del inventario	Compras y existencias
Conciliaciones bancarias	Efectivo y equivalentes efectivo
Cálculo de depreciación y amortización	Inmovilizado material y gasto por depreciación/amortización

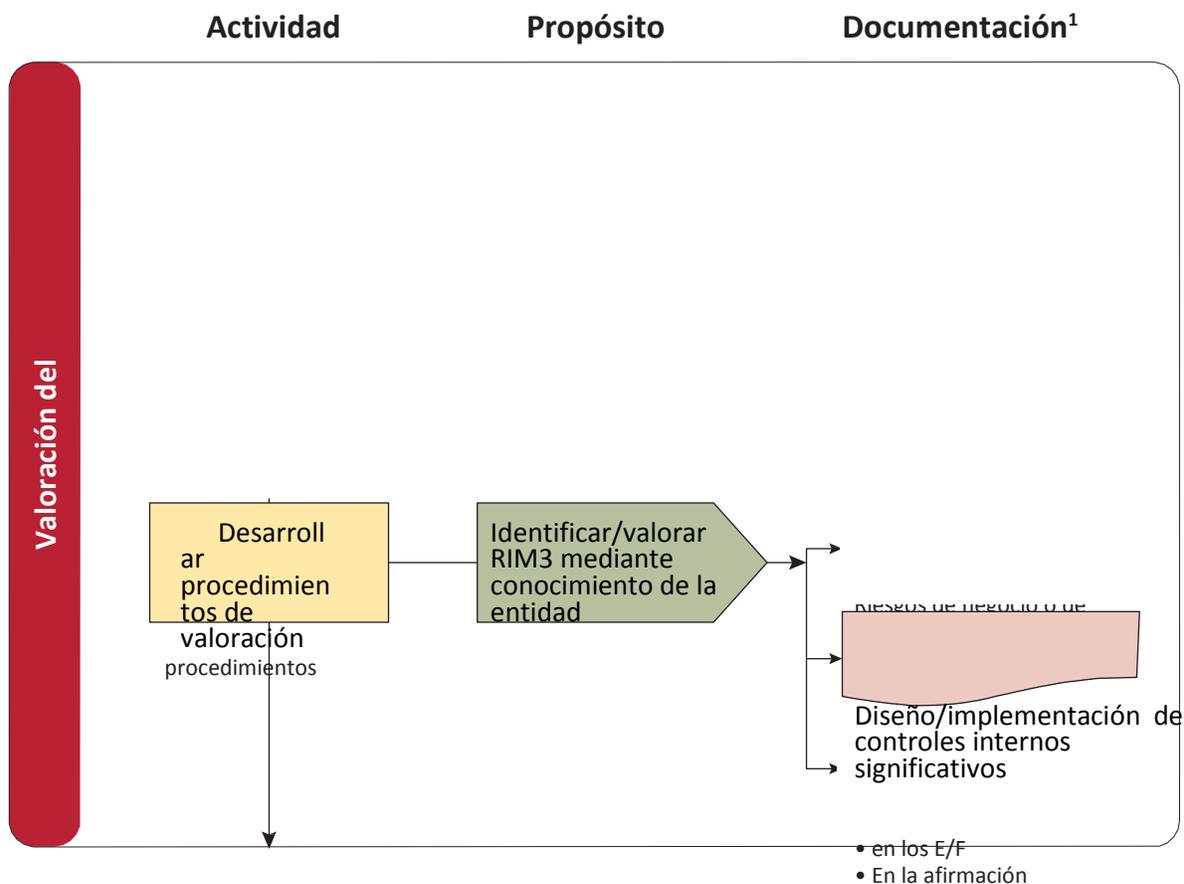
Preparado por: FJ Fecha: 18 de febrero de 20X3

Revisado por: LF Fecha: 5 de marzo de 20X3

12. Evaluación del control interno

Contenido del capítulo	NIA aplicable
Guías sobre los cuatro pasos clave implicados en la valoración del diseño e implementación del control y en la documentación de los	315

Anexo 12.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
315.13	Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada ante el personal de la entidad. (Ref.:
315.29	Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo.
315.32	El auditor incluirá en la documentación de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> (a) los resultados de la discusión entre el equipo del encargo, cuando lo requiera el apartado 10, así como las decisiones significativas que se tomaron; (b) los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, detallados en el apartado 11, así como de cada uno de los componentes del control interno enumerados en los apartados 14-24; las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento; y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados; (c) los riesgos de incorrección material identificados y valorados al nivel de estados financieros y a nivel de afirmación como lo requiere el apartado 25; y

12.1 Descripción General

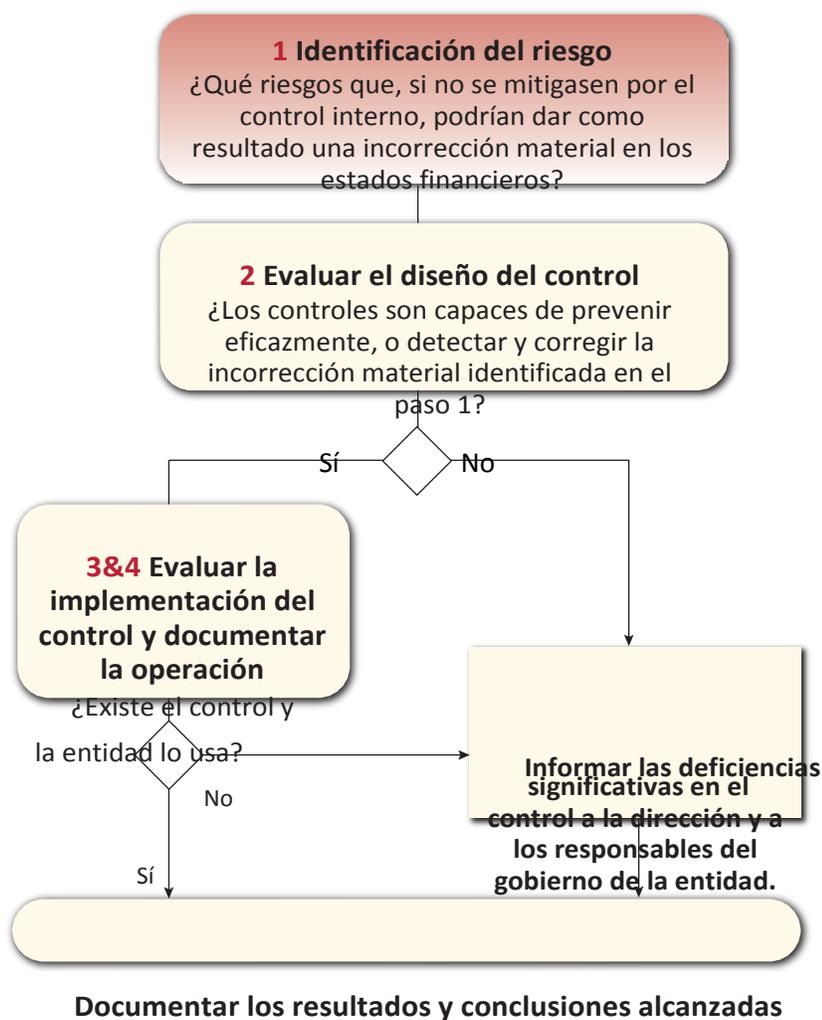
Sin importar si se realizarán finalmente o no pruebas de controles para reunir evidencia de auditoría, sigue siendo necesario para el auditor en cada encargo valorar el diseño e implementación del control. Esto implica un proceso de cuatro pasos, que puede resumirse como sigue.

Anexo 12.1-1

Descripción	
Paso 1 ¿Qué riesgos requieren	Identificar los riesgos inherentes de incorrección material (riesgos de negocio y de fraude) y si son riesgos generalizados que afectan a todas las afirmaciones, o riesgos específicos que afectan a áreas y afirmaciones particulares de los estados financieros.
Paso 2 ¿Mitigan el riesgo los controles diseñados por la dirección?	Identificar qué procesos de negocio hay establecidos (si los hay). <ul style="list-style-type: none"> • Entrevistar a personal de la entidad para identificar qué controles mitigan los riesgos identificados en el Paso 1 anterior. • Revisar resultados y valorar si los controles realmente mitigan los riesgos. • Comunicar cualquier deficiencia identificada en el control interno de la entidad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. En entidades mayores, este paso puede requerir referencia a o preparación de alguna documentación del sistema (ver Paso 3 a continuación) para dar algún contexto respecto de la operación de ciertos controles.
Paso 3 ¿Están en operación los controles que mitigan los	Observar o inspeccionar la operación de los controles internos relevantes para asegurar que de hecho se han implementado. Tomar nota que no es suficiente la indagación con la dirección para valorar si un control relevante se ha implementado de hecho. <p>Este paso puede a veces combinarse con el Paso 2 anterior.</p>

Descripción	
Paso 4 ¿Se ha documentado la operación de los controles relevantes?	<p>Este paso puede consistir en una simple descripción narrativa de los principales procesos (preparada por la dirección de la entidad o por el auditor), describiendo la operación de los controles internos relevantes identificados.</p> <p>Esta documentación <i>no</i> tiene que incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Una descripción detallada del proceso del negocio o de la forma en que fluyen los documentos por la entidad; o • Los controles internos que puedan existir pero no sean relevantes para la

Anexo 12.1-2



Nota: Independientemente de lo bien que un control está diseñado e implementado, sólo puede proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad con respecto a la fiabilidad de la información financiera debido a ciertas limitaciones inherentes. Se describen abajo.

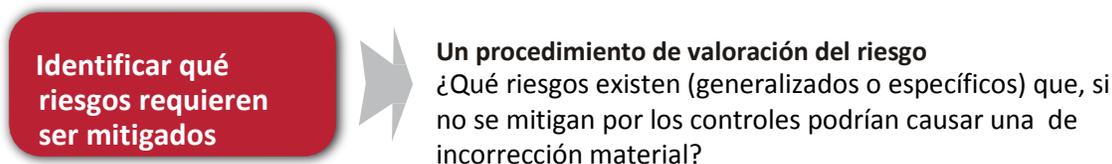
Anexo 12.1-3

Descripción	
Limitaciones del control interno	<ul style="list-style-type: none"> • Juicios humanos y simples fallas humanas como errores o equivocaciones. • Evasión del control interno por la colusión de dos o más personas. • Elusión inapropiada de la dirección del control interno, tal como la revisión de los términos de un contrato de ventas o eludir el límite de crédito de un

El volumen 2, Capítulo 11 trata del conocimiento que se requiere del control interno. El volumen 1, Capítulo 5 trata de la naturaleza del control interno y proporciona una descripción detallada de los cinco componentes del control interno.

12.2 Paso 1-¿Qué riesgos requieren mitigarse?

Anexo 12.2-1



Antes de que el auditor comience a documentar los controles que puedan existir, el primer paso es identificar y luego valorar los factores significativos y otros que estén presentes. De otro modo, la valoración del control interno tendrá lugar sin un conocimiento de qué riesgos necesitan ser mitigados por el control interno.

La identificación de los riesgos se ha tratado en el volumen 2, Capítulo 8. Los riesgos que requieren ser mitigados pueden ser generalizados, relativos a muchas áreas y afirmaciones de los estados financieros, o pueden ser específicos, relativos a áreas y afirmaciones particulares de los estados financieros.

El siguiente anexo resume algunas fuentes típicas de riesgo y los tipos de control que podrían mitigar esos riesgos.

Anexo 12.2-2

¿Qué puede ir mal?	Fuentes de riesgo	Controles mitigantes
<p>Informes financieros no confiables (riesgos generalizados)</p>	<p>Factores externos del sector Naturaleza de la entidad Políticas contables Objetivos y metas Medidas del resultado Fraude</p>	<p>Controles a nivel de la entidad Controles generales de TI Controles transaccionales</p>
<p>Incorrecciones que se originan en la preparación de los estados financieros (riesgos generalizados)</p>	<p>Estimaciones contables Reservas Políticas contables Uso de hoja de cálculo Transacciones no rutinarias Asientos del diario, conciliaciones Información a revelar necesaria en los estados financieros</p>	<p>Controles a nivel de la entidad Controles generales de TI Controles transaccionales</p>
<p>Transacciones no procesadas o registradas de manera exacta (riesgos específicos)</p>	<p>Identificación/registro de transacciones autorizadas Clasificación de transacciones Medición, corte Salvaguarda de activos</p>	<p>Controles transaccionales Controles de aplicación de TI Algunos controles específicos en la entidad</p>

Cuando se ha preparado una lista de factores de riesgo por proceso del negocio, sería útil (pero no se requiere) para:

- Eliminar cualquier factor de riesgo que fuera improbable que diera como resultado una incorrección material aun si no se mitigara. Los controles que tratan estos riesgos no serían relevantes para la auditoría;
- Ajustar la redacción de los factores de riesgo para hacerla relevante para la entidad particular;
- Asegurar que todas las afirmaciones relevantes se han tratado; y
- Considerar si hay algún riesgo adicional (nivel entidad y de transacción) que podría dar como resultado una incorrección material si no se mitigara.

PUNTO A CONSIDERAR

Algunas entidades pueden usar un marco de control interno (como el publicado por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)) que brinda listas genéricas de objetivos de control interno y procedimientos de control interno. Si se usa esta herramienta en la auditoría, se seguirían los mismos pasos ya descritos antes:

- Eliminar los objetivos de control (o factores de riesgo) que sea improbable que den como resultado una incorrección material aun si no existiere control interno;
- Añadir cualquier otro objetivo (factores de riesgo) adicional de control que podría dar

como resultado una incorrección material para la entidad si no se mitigara; e

- Identificar las áreas y afirmaciones de los estados financieros afectadas por los factores de riesgo.

12.3 Paso 2—¿Mitigan el riesgo los controles diseñados por la dirección?

Anexo 12.3-1



Valorar si un control ha sido diseñado de manera adecuada por la dirección implica una valoración de si los controles identificados (individualmente o en combinación con otros controles) mitigarán realmente el factor de riesgo. Esto implica considerar si el (los) control(es) puede(n) eficazmente:

- Prevenir que ocurran incorrecciones material en primer lugar; o
- Detectar y corregir las incorrecciones después de que hayan ocurrido.

Se recomienda que una valoración del diseño del control comience con los controles generalizados. Estos tipos de controles forman el fundamento más importante para valorar el diseño y operación de los controles específicos (transaccionales).

En este punto, algunos auditores (particularmente al auditar entidades grandes y más complejas) pueden encontrar útil obtener alguna información, preferiblemente preparada por la entidad, que describa el proceso del negocio, la manera en que circulan los documentos por la entidad y dónde existen controles. Sin embargo, esto no es un requerimiento específico en las NIA.

Hay dos formas comunes de conciliar los controles internos con los factores de riesgo (u objetivos de control) que deben mitigar. A efectos de esta Guía, estos enfoques se han llamado:

- Un riesgo para muchos controles; y
- Muchos riesgos para muchos controles.

Un riesgo para muchos controles

Bajo este enfoque, cada factor de riesgo se considera por sí mismo. Se identifican todos los controles que tratan ese factor de riesgo particular. Este enfoque es particularmente útil para mapear los factores de riesgo generalizados (en la entidad) hasta los controles. Se ilustra a continuación.

Anexo 12.3-2

Objetivo de riesgo/control	Afirmación	Controles mitigantes
1. Factor de riesgo	I	1. Procedimiento de control A 2. Procedimiento de control B 3. Procedimiento de control C 4. Procedimiento de control D

Objetivo de riesgo/control	Afirmación	Controles mitigantes
2. Factor de riesgo	EC	1. Procedimientos de control E 2. Procedimiento de control F 3. Procedimiento de control G 4. Procedimientos de control H
3. Factor de riesgo	A	1. Procedimiento de control I 2. Procedimiento de control J 3. Procedimiento de control K 4. Procedimiento de control L
4. Factor de riesgo	IC	1. Procedimiento de control M 2. Procedimiento de control N 3. Procedimiento de control O 4. Procedimiento de control P

Este enfoque de “un riesgo a muchos controles” se ha usado para mapear todos los tipos de control, incluyendo los controles transaccionales. Sin embargo, dado que un solo control transaccional puede tratar más de un riesgo (y por tanto repetirse muchas veces en este enfoque), la matriz de “muchos a muchos” (ver Anexo 12.3-4) se considera generalmente más eficaz para controles transaccionales.

El siguiente ejemplo ilustra cómo el enfoque de “un riesgo a muchos controles” puede funcionar. Un objetivo del entorno de control es la necesidad de que la dirección, con supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, cree y mantenga una cultura de honradez y comportamiento ético. Este objetivo declarado como un factor de riesgo podría significar que la dirección no ha creado o mantenido una cultura de honradez y comportamiento ético.

Algunos de los controles que la dirección puede diseñar e implementar para tratar este riesgo generalizado podrían incluir:

- que la dirección demuestre de manera continua, mediante palabras y acciones, un compromiso con altos principios éticos;
- que la dirección elimine o reduzca los incentivos o tentaciones que podrían hacer que el personal participe en actos deshonestos o poco éticos;
- que exista un código de conducta o equivalente que fije las normas de comportamiento ético y moral esperadas;
- que los empleados entiendan claramente qué comportamiento es aceptable e inaceptable y sepan qué hacer cuando encuentren un comportamiento impropio; y
- los empleados siempre son disciplinados por comportamiento impropio.

El auditor debiera primero leer el objetivo de riesgo o control y luego identificar, posiblemente de una lista como la anterior, qué controles (si los hay) existen para mitigar el riesgo. La documentación resultante podría adoptar la siguiente forma.

Nota: La columna de diseño del control plantea los pasos que el auditor podría dar para valorar el diseño del control.

Anexo 12.3-3

Control interno (CI)			
Componente	Factor de riesgo	Control identificado	Diseño del control
Entorno de control	Ningún énfasis en integridad o ética	<i>Los empleados firman el Código de conducta cada año y se hace exigible mediante disciplina del</i>	<i>Se ha leído el Código y sí enfatiza la necesidad de integridad y ética.</i>
	Podría contratarse a empleados incompetentes	Se especifican para cada puesto de trabajo el conocimiento y habilidades requeridos.	<i>Se han revisado las especificaciones del trabajo para puestos claves incluyendo contabilidad y parecen ser</i>
Valoración del riesgo	La dirección a menudo es sorprendida por hechos previsible	<i>Se identifican y evalúan los riesgos de negocio cada año como parte de la planificación de negocios.</i>	<i>Se ha revisado el plan de negocios y se han identificado, actualizado y valorado los riesgos.</i>

Una vez que se han identificado los controles, el auditor usaría el juicio profesional para concluir si el diseño del control es suficiente para tratar el factor de riesgo.

Para formarse una conclusión sobre el entorno de control, la NIA 315.14 requiere al auditor que evalúe si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si
- los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

Esta redacción podría usarse como la conclusión general del auditor sobre los controles en toda la entidad. Esta conclusión tendrá también un efecto importante en la valoración del riesgo por el auditor al nivel de estado financiero.

Muchos riesgos a muchos controles

Para riesgos específicos y transaccionales, el enfoque más común para valorar el diseño es mediante el uso de lo que a veces se llama una “matriz de diseño del control”. Estas matrices permiten al auditor ver en un vistazo:

- Las relaciones “muchos a muchos” que existen entre los riesgos y controles;
- Dónde es fuerte el control interno;
- Dónde es débil el control interno; y
- Los controles claves que tratan muchos riesgos/afirmaciones y podrían probarse para eficacia operativa.

Se ilustra a continuación un ejemplo de una matriz simple de un diseño de control.

Anexo 12.3-4

Proceso = Ventas						
Factores de riesgo material		Riesgo	Riesgo	Riesgo	Riesgo	Clave Control
	Afirmaciones	I	EC	CI	IE	
Controles	<i>Componente de control interno</i>					
Procedimiento #1	<i>Entorno de control</i>	D				
Procedimiento #2	<i>Sistemas de información</i>		D			
Procedimiento #3	<i>Actividad de control</i>	P	P		P	Sí
Procedimiento #4	<i>Seguimiento</i>	D				
Procedimiento #5	<i>Actividad de control</i>		P		P	Sí
Procedimiento #6	<i>Actividad de control</i>					
Procedimiento #7	<i>Sistemas de información</i>	D	D		D	
¿El diseño del control es correcto? Es decir, ¿Mitigarán los controles identificados los		Sí	Sí	No	Sí	

Clave:

P = Control de prevención

D = Control de detección y corrección

Nota: Esta matriz contiene la siguiente información:

- Factores de riesgo que, si se mitigasen, podrían dar como resultado una incorrección material en los estados financieros;
- Las afirmaciones tratadas por los factores de riesgo; y
- Cuando el procedimiento del control interno trata (hace intersección con) el riesgo en la matriz, se registra ya sea como prevención (P) de una incorrección o detección (D) y luego corrección de una incorrección después de que ha ocurrido.

Esta matriz puede también expandirse para incluir otra información como:

- La frecuencia con que el control opera, por ejemplo, continuamente, semanalmente o mensualmente;
- Si el control es manual o automatizado; y
- La fiabilidad esperada del control interno después de un tiempo. Esto podría incluir, por ejemplo, valorar la competencia (e independencia de otras funciones) de la persona que realiza el control, si el control se realiza oportunamente y la ocurrencia de cualquier historia de ocurrencia de errores

PUNTO A CONSIDERAR

Procedimientos de control múltiple

Tomar nota que es poco probable que un procedimiento de control por sí mismo mitigue un factor de riesgo clave. Una combinación de actividades de control, trabajando junto con otros componentes del control interno (como el entorno de control), será suficiente para abordar el factor de riesgo.

Comenzar con los riesgos

Evitar la tentación de hacer una lista de todos los controles conocidos y luego conciliarlos con los riesgos. Los riesgos vienen primero, luego los controles para mitigar los riesgos. Es más eficiente tratar cada riesgo (u objetivo de control) a la vez y luego identificar qué controles existen para abordar ese riesgo. Una vez que se han identificado suficientes controles para abordar el riesgo, no es necesario gastar más tiempo para identificar controles adicionales.

Conciliar controles con riesgos no solo ayuda a valorar el diseño del control, sino que también identificará los controles claves (sobre las afirmaciones relevantes) que podrían potencialmente ponerse a prueba. Ayudará también al auditor a identificar las deficiencias del control que pueden requerir:

- Comunicación oportuna a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad sobre la deficiencia significativa, de modo que pueda tomarse la acción correctiva; y
- Desarrollo de una respuesta de auditoría adecuada.

La matriz del diseño del control (anexo 12.3-4) puede usarse para identificar tanto las fortalezas del control como las deficiencias del control. Este proceso se describe abajo.

Anexo 12.3-5

Identificar	Descripción—Uso de la matriz de diseño del control
<p>Control interno Deficiencias</p>	<p>Baje por cada columna del riesgo (en la matriz anterior de diseño del control) para ver que procedimientos de control interno existen para mitigar los riesgos. Si existen suficientes controles, entonces no hay deficiencia del control.</p> <p>Cuando existan pocos (o ninguno) procedimientos de control interno para mitigar un riesgo, puede existir una importante deficiencia del control interno. Referirse al Riesgo C de la matriz anterior, donde parece que existe una deficiencia importante. En este caso, el auditor debiera:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Investigar sobre otros procedimientos de control interno o procedimientos de compensación del control interno que podrían existir. Si no existe ninguno, puede existir una importante deficiencia que debiera comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad tan pronto sea posible, de modo que pueda tomarse la acción correctiva; y • Considerar qué procedimientos de auditoría posteriores pueden ser necesarios para responder al riesgo identificado. <p>Los controles de compensación pueden ser actividades que indirectamente impacten en el factor de riesgo. Por ejemplo, el riesgo de despachar mercancías</p>

Identificar	Descripción—Uso de la matriz de diseño del control
Fortalezas del control interno	Mire a lo ancho de las filas de la matriz de diseño del control para identificar procedimientos del control interno que debieran prevenir o detectar y corregir incorrecciones que surjan de un número de factores de riesgo. Nótese que el Procedimiento de control 3 en la matriz del ejemplo trata tres riesgos y tres afirmaciones. Este es un ejemplo de un tipo de control (a menudo conocido como un control clave) que, si se considera confiable, podría considerarse para probar la eficacia operativa, particularmente cuando esta prueba podría usarse para reducir

12.4 *Cómo identificar los controles internos relevantes*

Los controles generalmente se identifican mediante discusión (entrevistas) con las personas responsables de gestionar el riesgo o el proceso particular. En entidades de pequeña dimensión, este será el propietario-gerente o el gerente con más antigüedad. Un enfoque típico para identificar los controles sería como sigue.

Anexo 12.4-1

Acción	Descripción
<p>Identificar los riesgos inherentes</p> <p>Preguntar sobre procedimientos del control interno que traten el riesgo inherente (Tratar cada factor de riesgo, uno a la vez)</p>	<p>Identificar los riesgos generalizados (a en la entidad) y específicos (transaccionales) que requieren mitigarse mediante el control interno para prevenir o detectar y corregir las incorrecciones materiales.</p> <p>Preguntar al propietario-gerente o al responsable qué procedimientos de control interno existen en la entidad para mitigar cada factor de riesgo particular uno por uno. Documentar los controles identificados con las palabras de la persona que se entrevista.</p> <p>Cuando se han identificado (en base a juicio profesional) suficientes controles para efectivamente atenuar el riesgo, deje de preguntar sobre otros controles. No hay necesidad de hacer una lista con el resto de controles que puedan existir para mitigar el riesgo, a menos que se solicite específicamente para otra finalidad.</p>
<p>Documentar los resultados</p>	<p>Los controles identificados pueden documentarse de varias formas. Pueden listarse bajo cada factor de riesgo que traten, o en una lista en una matriz de control y vinculados a todos los factores de riesgo diversos que traten.</p> <p>La clave es asegurar que los procedimientos de control identificados se vinculen al factor de riesgo que deben mitigar. Esto permite que se haga una valoración en cuanto a si los controles identificados realmente mitigan el riesgo. Si se usa la matriz de control:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registrar los procedimientos de control interno identificados directamente en la matriz, e indicar (cuando hagan intersección con el riesgo) si prevendrían o detectarían y corregirían incorrecciones potenciales para los factores de riesgo; y • Considerar si el control sería también efectivo para mitigar otros factores de riesgo. Es bastante posible que algunos procedimientos de control interno prevengan o detecten un número de los factores de riesgo. <p>Cuando no se han identificado controles para tratar un riesgo, el auditor debiera</p>

PUNTO A CONSIDERAR

Evitar usar controles genéricos

Evitar la tentación de usar listas genéricas de actividades de control interno que sean adecuadas para la llamada entidad “típica”. Puede llevar tiempo leer y entender las listas de controles “estándar” o “típicos” y suelen ser demasiado complejas o simplemente irrelevantes para entidades de pequeña dimensión. A cambio, úselas como fuente de referencia, pero solo cuando se necesite. Es mucho mejor documentar la naturaleza de cada control identificado usando la propia descripción del cliente

Multi tarea

Valorar el diseño del control puede combinarse con la documentación del control (ver Paso 3 a continuación) y con la inspección/observación de documentos para soportar la implementación del control (ver Paso 4 más adelante).

Por ejemplo, si hay una política identificada de que no pueden hacerse sin autorización asientos del diario que no sean rutinarios, pedir ver la política real (valorar el diseño del control) y algunos asientos del diario para tener evidencia de la aprobación (implementación del control).

Gestión de riesgos

Muchas entidades asignan responsabilidades de la gestión del riesgo por proceso (como ventas o compras) en vez de por riesgo. Como resultado, puede haber un número de importantes factores de riesgo que caigan entre departamentos (como ventas, compras y contabilidad) y nadie sea directamente responsable. Si los riesgos no se identifican específicamente y la responsabilidad no es asignada a alguien, suele haber muchos señalamientos cuando algo sale mal. El personal puede culparse entre sí diciendo algo como, “pensé que Mary o Jack gestionaban el riesgo, o el departamento de contabilidad, o el de TI, o el de ventas”, etc.

Conclusión sobre el diseño del control

El paso final al valorar el diseño del control es extraer una conclusión sobre si los controles identificados realmente mitigan el particular factor de riesgo. Esto requiere el uso de juicio profesional. Para cada afirmación o factor de riesgo relevante, considerar si la respuesta de la dirección es suficiente para reducir el riesgo de incorrección material a un nivel aceptablemente bajo. Si se usa el enfoque de matriz del diseño del control, la línea del fondo de la matriz puede usarse para documentar la conclusión sobre si los controles son suficientes o no para mitigar cada factor de riesgo.

El siguiente anexo muestra un resumen de la valoración general del control (que trata los cinco componentes del control).

Anexo 12.4-2

	Procesos en la entidad	Procesos en las ventas	Procesos en las compras	Procesos en la nómina
Se identifican riesgos clave de información financiera				
Las políticas contables se aplican en forma consistente				
El personal es competente y conocedor				
Existen líneas claras de autoridad y responsabilidad				
Las actividades de control están diseñadas e implementadas adecuadamente				
Existen controles anti fraude para tratar los riesgos				
Existen controles anti fraude para tratar los riesgos				

Los sistemas de información proporcionan datos confiables

Se lleva a cabo el seguimiento de los controles

Clave:

Clave Verde = los riesgos subyacentes se han mitigado de manera adecuada

Amarillo = pueden existir algunos problemas

Rojo = deficiencias potencialmente importantes

PUNTO A CONSIDERAR

Para entidades de pequeña dimensión, hay una manera más sencilla de valorar los controles transaccionales. Primero, identificar los factores de riesgo (ver Paso 1 anterior) y la(s) afirmación(es) afectada(s). Luego, en vez de mapear los controles identificados hasta cada factor de riesgo individual, identificar los controles que tratan las afirmaciones afectadas por el riesgo.

Si no se identifica ningún control para una afirmación particular, se necesitaría generar una respuesta sustantiva de auditoría. Si se espera que los controles identificados operen confiablemente, la respuesta de auditoría podría incluir una prueba de los controles clave relevantes. Por ejemplo, el riesgo de ventas sin registrar trata la afirmación de integridad. La identificación de controles relevantes podría limitarse a los que tratan la afirmación de integridad en general, en lugar del riesgo específico.

12.5 Paso 3-¿Están en operación los controles que mitigan los factores de riesgo?

Anexo 12.5-1



La sola indagación ante la dirección no es suficiente para valorar el diseño de los procedimientos de control interno o para determinar si se han implementado. Esto es porque las personas pueden realmente creer o esperar que existan ciertos controles, cuando de hecho no es así. Una descripción documentada de controles (por buenos que sean) que no existen o no operan no es de ningún valor para la auditoría.

Algunos de los motivos para observar el control interno en acción son:

- **Procesos de cambio**
Los procesos cambian con el tiempo, como resultado de productos o servicios nuevos/revisados, la eficiencia en la operación, cambios en el personal, y la implementación de nuevas aplicaciones de soporte de TI;
- **Hacerse ilusiones**
El personal de la entidad puede explicar al auditor cómo debiera funcionar un sistema, en vez de cómo funciona realmente en la práctica; y
- **Falta de conocimiento**
Algunos aspectos del sistema pueden haberse pasado por alto inadvertidamente al obtener el conocimiento del control interno

PUNTO A CONSIDERAR

Si hay alguna duda sobre si algunos controles identificados en el Paso 2 anterior no se han implementado de hecho, no valorar el diseño del control y documentar la operación de los controles hasta que se haya realizado algún trabajo para determinar que existen y son operativos. Alternativamente, no invertir tiempo en valorar controles que es improbable que sean relevantes para la auditoría o que se han diseñado de manera inadecuada.

Los procedimientos de valoración del riesgo que se requieren para obtener evidencia de auditoría sobre implementación del control debieran incluir los siguientes

Anexo 12.5-2

Descripción	
Valoración de la implementación del control	<ul style="list-style-type: none"> • Indagación del personal de la entidad; • Observar o volver a realizar la aplicación de controles específicos; • Inspeccionar documentos e informes; y • Rastrear una o dos transacciones a través del sistema de información relevante para la

Nota: Un repaso ligero no es una prueba de la eficacia operativa de un control.

La implementación de los controles proporciona evidencia sobre si un control estaba realmente en operación en un momento particular. No trata la eficacia operativa durante el periodo que se audita. La evidencia de la eficacia operativa (si esto es parte de la estrategia de auditoría que se desarrolla) se lograría mediante una prueba de controles que reúna evidencia sobre la operación del control durante un tiempo, como un año.

Solo cuando se ha establecido que el control interno relevante para la auditoría se ha diseñado e implementado de manera adecuada, vale la pena considerar:

- Qué pruebas de la eficacia operativa de los controles (si los hay) reducirán la necesidad de otras pruebas

sustantivas; y

- Qué controles requieren pruebas porque no hay otra manera de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

PUNTO A CONSIDERAR

Asegurar que el equipo de auditoría tiene un conocimiento claro de la diferencia entre diseño del control, implementación del control y pruebas de controles. Se resumen como sigue:

Diseño del control

¿Se han diseñado controles que mitiguen los riesgos inherentes?

Implementación del control

¿Están realmente en operación los controles diseñados? Debieran realizarse procedimientos de implementación del control cada periodo para identificar cualquier cambio del sistema.

Pruebas de controles

¿Operaron los controles de manera eficaz por un periodo especificado de tiempo? No hay requerimiento de probar la eficacia operativa de los controles a menos que no haya forma alternativa (como un sistema altamente automatizado y sin papeles) de obtener la evidencia de auditoría necesaria. La decisión de probar la eficacia operativa de los controles es, por tanto, un asunto de juicio profesional.

No ignorar el vínculo entre diseño e implementación del control

Si hay alguna duda sobre si algunos de los controles identificados en el Paso 2 anterior de hecho se han implementado, no valorar el diseño del control hasta que se haya realizado algún trabajo para determinar si existen y operan. Asimismo, si el auditor concluye que el diseño del control es inadecuado, no tiene caso continuar y valorar la implementación del control. Es probable que ya exista una deficiencia significativa.

Valorar la implementación cada periodo

Después del trabajo inicial de auditoría, primero valorar la implementación del control para determinar qué ha cambiado. Usar la documentación de diseño del control ya obtenida en el periodo previo como el punto de arranque. Si se identifica un cambio en el control interno, considerar si los controles revisados o nuevos siguen mitigando el factor de riesgo, o si hay ahora nuevos riesgos que tienen que mitigarse.

12.6 Paso 4 - ¿Se ha documentado el funcionamiento de los controles relevantes?

Anexo 12.6-1



La finalidad de este paso es proporcionar alguna información sobre el funcionamiento de los controles relevantes identificados en el Paso 2 anterior. El alcance de la documentación que se requiere se determina mediante juicio profesional.

La documentación resultante ayudará al auditor a:

- Entender la naturaleza, funcionamiento (inicio, procesamiento, registro, etc.) y contexto (quién realiza el control, dónde se realiza el control, cada cuánto y la documentación resultante) de los controles identificados; y

- Determinar si es probable que los controles sean confiables y operen de manera eficaz. Si es así, podrían ponerse a prueba como parte de la respuesta de auditoría a los riesgos valorados. Si el auditor toma la decisión de probar la eficacia operativa de los controles, esta documentación le ayudará también a diseñar la prueba, por ejemplo qué población usar al seleccionar la muestra, qué atributos del control examinar, quién realiza el control y dónde puede encontrarse la documentación necesaria.

PUNTO A CONSIDERAR

La documentación de los controles no tiene que ser compleja o integral. No existe el requerimiento de que el auditor documente completamente un proceso de negocio, o que describa la operación de cualquier control que no sea relevante para la auditoría.

Se identifican a continuación algunas de las cuestiones a considerar cuando se documentan los controles internos relevantes.

Anexo 12.6-2

Documentar los controles internos relevantes

- Cómo se inician, autorizan, registran, procesan y reportan las transacciones importantes;
- El flujo de transacciones en suficiente detalle para identificar los puntos en que podrían ocurrir incorrecciones materiales causadas por error o fraude; y
- Los controles internos sobre el proceso de información financiera de final del ejercicio, incluyendo estimaciones contables e información a revelar importante.

Las formas más comunes de documentación preparadas por la dirección o el auditor son:

- Descripciones narrativas o memorandos;
- Gráficas de flujo;
- Una combinación de gráficas de flujo y descripciones narradas; y
- Cuestionarios y listas de verificación.

La naturaleza y alcance de la documentación que se requiere es un asunto de juicio profesional. Los factores a considerar incluyen:

- La naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno,
- Disponibilidad de información de la entidad, y
- Metodología y tecnología de auditoría usadas en el curso de la auditoría.

El alcance de la documentación puede también reflejar la experiencia y capacidades del equipo de auditoría. Una auditoría emprendida por un equipo con menos experiencia puede requerir documentación más detallada que los ayude a obtener un conocimiento apropiado de la entidad que la que emprenda un equipo compuesto de personas con más experiencia.

12.7 Actualización de documentación del control en periodos posteriores

El auditor puede usar documentación preparada u obtenida en un periodo de auditoría anterior cuando planea la auditoría para un periodo posterior. Esto implicará la siguiente documentación.

Anexo 12.7-1

Descripción	
Actualización de la documentación del control preparada en periodos previos	<ul style="list-style-type: none"> • Hacer una copia de los papeles de trabajo sobre controles del ejercicio previo como punto de partida para actualizar el presente año. Si nada ha cambiado, valorar la implementación del control antes que el diseño. Si el control se ha implementado y el riesgo no cambió, el diseño será aceptable; • Actualizar la lista de riesgos que requieren ser mitigados por el control • Identificar cambios en control interno en la entidad y a nivel transaccional. Esto se logra con procedimientos que traten la implementación del control; • Cuando se identifiquen cambios (de riesgo o de controles), determinar si se han diseñado e implementado nuevos controles internos; • Actualizar el vínculo de los controles internos con el factor de riesgo apropiado; y • Actualizar las conclusiones sobre riesgo de control.

Cuando es probable que la estrategia de auditoría implique dependencia de la operación eficaz de ciertos controles (como mediante pruebas de controles) y hayan ocurrido cambios de control, habrá necesidad de repasar las transacciones que se procesaron tanto antes como después de que tuvo lugar el cambio.

PUNTO A CONSIDERAR

Cambios en controles generalizados (nivel entidad)

Cuando se actualice la documentación del control, considerar detenidamente los cambios en controles generalizados (en la entidad). Estos cambios podrían tener un efecto importante en la eficacia de otros controles específicos (transaccionales) y pueden afectar la respuesta de auditoría a los riesgos valorados. Por ejemplo, la decisión de la dirección de contratar un profesional calificado para preparar los estados financieros, puede reducir considerablemente el riesgo de errores en los estados financieros y mejorar la efectividad de los controles transaccionales que pudieron estar previamente debilitados. Alternativamente, la falla de la dirección en reemplazar un director de TI incompetente o de destinar suficientes recursos para tratar los riesgos de seguridad de TI puede debilitar otros procedimientos de control en efecto. En cualquier caso, estos cambios podrían desencadenar un cambio importante en la respuesta adecuada de auditoría.

12.8 Manifestaciones escritas sobre el control interno

Debieran obtenerse manifestaciones escritas de la dirección reconociendo su responsabilidad por los controles internos que determine dicha dirección como necesarios para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, ya sea debida a fraude o error.

12.9 Estudios de casos -Valoración del control interno

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Los siguientes extractos de documentación del control interno dan un ejemplo de la información que debiera obtenerse con el uso del proceso de cuatro pasos descrito antes.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Paso 1 — Identificación del riesgo

El primer y más importante paso al evaluar el control interno es el identificar qué riesgo necesita ser mitigado por el control interno. Esto incluirá los riesgos identificados como resultado de obtener un conocimiento de la entidad, otros factores generalizados de riesgos y los factores de riesgo transaccional usuales, asociados con el proceso de negocios tales como ventas, compras y nómina, etc.

Paso 2 — Diseño del control

El segundo paso es el indagar sobre, y evaluar, los controles que ha implementado la dirección para abordar los riesgos que han sido identificados en el paso 1 anterior.

Controles en la entidad

El siguiente formato estructurado aborda cada uno de los cuatro pasos señalados en éste capítulo. Se puede usar para documentar lo siguiente:

- los factores de riesgo que se abordarán en los distintos elementos del control interno (Identificación de riesgos - paso 1 (anterior)).
- qué controles (en su caso) existen para mitigar los riesgos (Diseño de control - paso 2 (anterior));
- la evidencia obtenida sobre que los controles identificados realmente existen y han sido utilizados. (Implementación del control - paso 3 (abajo)); y
- el contexto y operación de los controles que han sido identificados e implementados (Documentación del control - paso 4 (abajo)).

Entorno de control	¿Existe el	Describir la naturaleza de la documentación de soporte o acciones de la dirección	Describir Investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los
1. Riesgo: No se hace ningún énfasis en la necesidad de integridad y valores éticos			
Controles posibles (seleccionar los que apliquen):			
a) la dirección demuestra de manera continua, mediante palabras y acciones, un compromiso con altos principios éticos;	Sí	<i>Suraj y el equipo de la dirección refuerzan constantemente la necesidad de apego a la seguridad y a las normas éticas a través de comunicaciones diarias con</i>	<i>Se entrevistó a dos empleados, Jon y Amad, quienes confirmaron que:</i>
b) la dirección elimina o reduce los incentivos o tentaciones que podrían inducir al personal a participar en actos deshonestos o no éticos	Sí	<i>Suraj aceptó nuestra recomendación del año anterior y preparó un código de conducta señalando los comportamientos esperados del personal.</i>	<i>Se les ha dado una copia del código de conducta a los empleados y han participado en una junta el 13 de mayo, en la cual se les explicaron los</i>
c) existe un código de conducta o equivalente que fije las normas de comportamiento ético y moral esperadas;	Sí	<i>Ver respuestas a b) anterior.</i>	<i>Código de conducta revisado</i>

Entorno de control	¿Existe el	Describir la naturaleza de la documentación de soporte o acciones de la dirección	Describir Investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los
d) Los empleados entienden claramente qué comportamiento es aceptable o inaceptable, y saben qué hacer cuando se encuentran con un comportamiento indebido.	Sí	<i>Los empleados han sido disciplinados en el pasado por comportamiento impropio.</i>	<i>Suraj despide al personal inmediatamente, si se les sorprende robando o actuando sin ética. Dos de esos casos ocurrieron el año anterior entre los empleados temporales.</i>
e) los empleados siempre son disciplinados por comportamiento impropio.	Sí	<i>Suraj no tolerará comportamientos ilegales o no éticos entre los empleados, clientes o proveedores.</i>	<i>Tomar en cuenta que un empleado nuevo fue inmediatamente despedido después de</i>
2. Riesgo: Pueden contratarse o retenerse empleados incompetentes			
Controles posibles (seleccionar los que apliquen):			
a) Personal de la compañía tiene la competencia y el entrenamiento necesario para las tareas que se les asignaron.	Sí	<i>Todo el personal está entrenado en el trabajo y se supervisa de manera adecuada.</i>	<i>Se entrevistó a dos empleados, Jon y Amad, quienes:</i>
b) La dirección especifica el requisito de conocimientos y habilidades requeridas para las posiciones de los empleados.	Sí	<i>La dirección tiene habilidades en manufactura, ventas y gestión. Ravi y Parvin ofrecen asesoramiento sobre asuntos de negocios, de marketing y legales.</i>	<ul style="list-style-type: none"> Entendían claramente sus roles y responsabilidades en ausencia de una descripción por escrito del puesto de trabajo.
c) Existen descripciones de puestos y se usan de manera eficaz.	No		<ul style="list-style-type: none"> Indicaron que reciben instrucción siempre que cambia una máquina o proceso.
d) La dirección da acceso al personal a programas de formación práctica sobre temas relevantes.	No		<ul style="list-style-type: none"> Reciben reconocimiento cuando las cosas salen mejor de lo esperado y se les dice inmediatamente cuando un trabajo no se hizo bien.
e) Se mantienen los niveles adecuados de personal para realizar de forma efectiva las tareas requeridas.	No	<i>No hubo vacantes durante el año en ninguno de los puestos que afectan a la información financiera.</i>	
f) Comparación inicial y periódica de las habilidades de los empleados con sus	No	<i>Se alienta a los empleados</i>	Investigaciones con personal de la dirección (Mirelli y Cliff) indicaron que los niveles de asignación de personal

Entorno de control	¿Existe el	Describir la naturaleza de la documentación de soporte o acciones de la dirección	Describir Investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los
d) La dirección analiza los riesgos de negocio y toma las medidas adecuadas.	Algunas	Aunque la gestión de riesgos es informal, los riesgos de negocios se comentan en las juntas de la dirección y se reflejan en los planes de negocios.	Durante nuestra entrevista con Jawad, indicó que Suraj estaba abierto a discutir los problemas y que no se sentía presionado a manipular los estados financieros. En palabras de Suraj, "Los números son lo que son, ya sean buenos o

Key: Assertions C = Completeness E = Existence A = Accuracy V = Valuation	Internal Control (IC) Component CE = Control environment CA = Control activities IS = Information and communication MO = Monitoring	Type of control P = Prevent D = Detect and correct	Risk factors: what can go wrong												
			Internal Control Component	Receipts are partially or not deposited or recorded	Cash sales are partially recorded or not recorded	Recorded receipts are credited to the wrong customer or account	Receipts are recorded in wrong period	Overdue receivables are not followed up on a timely basis						Control Tested (Y/N)	WP ref.
Assertions addressed by risk factor	CAE	CAE	CAE	CAE	AV										
Karla prepares the deposit slips but Jawad makes the cash deposit to ensure functions are segregated.	CA	P													
When opening the mail, checks are stamped "for deposit only" with Dephta's account number. Bank is instructed not to cash checks.	CA	P													
Checks received are listed, totalled and reviewed before deposit.	CA	P													
Accounts over 90 days are investigated by Suraj and Jawad and actions taken documented.	CA					D									
Cutoff procedures exist to ensure receipts are recorded in the correct period.	CA				P										
An aged accounts receivable listing is prepared regularly and distributed monthly to Suraj and Jawad.	IS					D									
Regular review of aged accounts receivable and follow up of overdue accounts by Suraj. Accounts in default put on COD terms.	MO					P									
Do the control procedures mitigate the risk factor?			No	No											
Key: Y = Risk mitigated S = Some mitigation No = Material weakness exists															
Weaknesses identified															
Since statements are not sent to customers, a control weakness exists that a wrong customer's account could be credited.															
Since most showroom sales are for cash and receipts are given when requested, a risk exists that not all cash sales are recorded.															

Controles del procesos de negocio o transaccionales

La matriz de diseño del control que acabamos de ver se refiere a dos de los cuatro pasos. Coteja los riesgos transaccionales con los controles identificados y podría también usarse para hacer referencia cruzada con el trabajo en implementación.

Paso 3 — Implementación del control

El tercer paso es determinar si los controles existen y si los usa la entidad.

Extracto de los procedimientos de implementación de controles para el ingreso/cuentas por cobrar

Hacer investigaciones con el personal que procesa la transacción.

Personas entrevistadas:

Karla Fecha 16 de febrero de 20X3 Dameer

Fecha 17 de febrero de 20X3 María Ho

Fecha 17 de febrero de 20X3_

Describir los procedimientos realizados en relación con la transacción. Tratar el inicio, autorización, registro en los registros contables, e información en los estados financieros.	<i>El sistema funciona según está descrito en la documentación de los sistemas. Ver papel de trabajo 530 para copias de documentos que demuestran que los controles internos están actuando. Sin embargo, notamos que María Ho es una empleada nueva y parece no ser del sistema al</i>
Describir el proceso para cualquier transmisión de información de una persona (dueño del proceso) a la siguiente.	<i>Hay una transferencia de ventas a contabilidad. En base al repaso, la transferencia funcionó bien.</i>
Anotar la frecuencia y momento de realización de los procedimientos de control interno realizados.	<i>Anotado en la matriz de diseño del control.</i>
Identificar cualquier control general de TI que se requiera para proteger los archivos de datos de transacciones y asegurar el funcionamiento	<i>Los controles generales de TI son mínimos debido al pequeño tamaño de la entidad.</i>
Documentar los procedimientos establecidos para cubrir enfermedades y vacaciones de personal. Si no se han tomado vacaciones en los últimos 12 meses,	<i>Hubo una vacante de dependiente de ventas por cuatro meses durante el periodo antes de contratar a María. Esto significó menos segregación de funciones</i>
Preguntar sobre el alcance y naturaleza de los errores encontrados en el ejercicio pasado.	<i>La mayoría de los errores fueron debidos a equivocaciones en fijación de precios, que actualmente es un proceso manual en su mayor</i>
Preguntar si se ha pedido a alguien que se desvíe de los procedimientos documentados.	<i>Se negó una petición del director de ventas para reducir de manera sustancial el precio de una recámara para un amigo.</i>

Paso 4 — Documentación del control

Extracto de la documentación del proceso del negocio usando un enfoque narrativo-Dephta Furniture, Inc.

Proceso del negocio—Ingresos/cuentas por

cobrar/recibos del sistema Riesgos clave a ser tratados y

procedimientos de los controles relevantes

- 1. *Mercancías embarcadas/servicios prestados sin facturar***
Cuando la orden de venta es firmada por el cliente como aprobación, el pedido se introduce en el sistema de contabilidad, que automáticamente asigna al pedido un número secuencial. Cuando el pedido está listo para su expedición, se prepara un documento de embarque, se introduce en el sistema y se coteja con el pedido. Karla prepara entonces una factura del sistema de contabilidad, que automáticamente asigna un número secuencial. Es una regla estricta el que no se puedan hacer embarques sin que se introduzca en el sistema el número del documento de embarque. El sistema puede entonces rastrear qué órdenes se han introducido y cuáles están aún pendientes por fecha de entrega.
- 2. *Ingresos incorrectos/no registrados (esto es, ventas en efectivo) en las cuentas***
Se preparan órdenes de ventas por cada pedido que se recibe y se introducen en el sistema de contabilidad, el cual automáticamente asigna al pedido un número secuencial. La única excepción es la de muebles que se venden directamente en la tienda u otros artículos pequeños.
- 3. *Transacciones con partes vinculadas no identificadas.***
No hay un control establecido actualmente.
- 4. *Políticas de reconocimiento de ingresos que no se siguen.***
El ingreso se registra cuando se entrega la factura. Todos los pedidos de más de 500€ o cuando el precio de venta es inferior al mínimo deben ser aprobados y revisados por Arjan.
- 5. *Ventas/créditos de ventas ficticios registrados en cuentas.***
Todos los pedidos de más de 500€ o cuando el precio de venta es inferior al mínimo deben ser aprobados y revisados por Arjan.
- 6. *Mercancías embarcadas/servicios proporcionados a un riesgo de crédito malo***
Arjan no hace una verificación de crédito de los clientes a menos que no los conozca o que el pedido sea grande. Cuando concede un crédito, confía principalmente en su experiencia previa con el cliente.
- 7. *Ventas/servicios registrados en periodo contable equivocado.***
Karla prepara a fin de mes un informe sobre ingresos e ingresos en efectivos del mes. Esto lo revisa Suraj.
- 8. *Los recibos son parciales o no se depositan/o registran (fraude o error)***
Lo cheques recibidos se listan, suman y revisan antes de ser depositados. Karla prepara las fichas de depósito diarias pero Jawad hace los depósitos de efectivo para asegurar que las funciones están segregadas.

9. **Los recibos se abonan a la cuenta equivocada (fraude o error)**
Puede observarse durante la revisión de las ventas y cuentas por pagar mensuales.

10. ***Los recibos se registran en periodo contable equivocado.***
Karla revisa el apropiado corte cada mes para asegurar que las facturas se registran en el periodo correcto.
11. ***No se registra una provisión para saldos dudosos o incobrables.***
A las cuentas mayores a 60 días se les da seguimiento para su pago pero no se hace una provisión para cuentas de cobro dudoso que no sea la de fin de año.
12. ***A las cuentas por cobrar vencidas no se les da seguimiento de forma oportuna***
Jawad prepara una lista de cuentas por cobrar antiguas y se la da a Suraj para su revisión. Se hace un seguimiento cada mes a las cuentas de más de 60 días y se anotan comentarios sobre cuándo acordó el cliente pagar el saldo. Para clientes con más de 90 días y que no han hecho acuerdos alternativos de pago, las ventas futuras se hacen con condiciones de pago contra entrega.

Ver memorándum por separado 545-6 (no incluido) para los controles sobre las ventas por Internet.

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Paso 1 — Identificación del riesgo

El primer y más importante paso al evaluar el control interno es el identificar qué riesgo necesita ser mitigado por el control interno. Esto incluirá los riesgos identificados como resultado de obtener un conocimiento de la entidad, otros factores generalizados de riesgos y los factores de riesgo transaccional usuales, asociados con el proceso de negocios tales como ventas, compras y nómina, etc.

Paso 2 — Diseño del control

El segundo paso es el indagar sobre, y evaluar, los controles que ha implementado la dirección para abordar los riesgos que han sido identificados en el paso 1 anterior.

Controles generalizados (nivel de la entidad) y generales de TI

El siguiente formato aborda cada uno de los cuatro pasos señalados en éste capítulo. Se puede usar para documentar lo siguiente:

- los factores de riesgo que se abordarán en los distintos elementos del control interno (Identificación de riesgos - paso 1 (anterior)).
- qué controles (en su caso) existen para mitigar los riesgos (Diseño de control - paso 2 (anterior));
- la evidencia obtenida sobre que los controles identificados realmente existen y han sido utilizados. (Implementación del control - paso 3 (abajo)); y
- el contexto y operación de los controles que han sido identificados e implementados (Documentación del control - paso 4 (abajo)).

Controles en la	
Riesgos a considerar	Controles relevantes
Entorno de control: <ul style="list-style-type: none"> • No se pone énfasis en la importancia/necesidad de integridad y valores éticos. • Ningún compromiso sobre la competencia de los empleados. • Supervisión inefectiva de la dirección por parte de los responsables del gobierno de la entidad. • La dirección tiene una mal actitud hacia el control interno y/o la gestión de riesgos de negocios. • Estructura organizacional inefectiva/inapropiada para planear, controlar, y alcanzar objetivos. • No hay políticas/procedimientos para asegurar la gestión eficaz de RH (recursos humanos). 	<p><i>Raj continuamente comunica la necesidad de integridad y tratos éticos en las comunicaciones del día a día con los empleados y por medio de sus acciones.</i></p> <p><i>Tiene una buena actitud para el control interno - ha implementado en el pasado las recomendaciones de auditoría que eran factibles.</i></p> <p><i>No hay una estructura formal de gobierno corporativo, pero Raj se reúne con Suraj y Jawad (Dephta) regularmente.</i></p>

Controles en la	
Riesgos a considerar	Controles relevantes
¿Los controles mitigan los factores de riesgo?	<i>Sí</i>
Describir investigaciones/ observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.	<i>Se entrevistó a Ruby, quien confirmó el compromiso de Raj hacia el trato ético y justo a los proveedores y clientes. Se revisaron las actas de la última junta que habían sido preparadas por Jawad.</i>
Valoración de riesgos: <ul style="list-style-type: none"> • La dirección es sorprendida a menudo por hechos que no fueron previamente identificados/evaluados o están continuamente reaccionando a los hechos en vez de planear con 	<i>El plan de negocios se prepara anualmente. Raj monitorea mensualmente los flujos de efectivo y las tendencias de ventas.</i>
¿Los controles mitigan los factores de riesgo?	<i>Sí</i>
Describir investigaciones/ observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.	<i>Se revisó copia del plan de negocios, el cual resaltaba el potencial de que la economía impactaría las ventas. Se revisó una carpeta con los flujos de efectivo mensuales que se dan a Raj. Evidencia de la revisión de Raj por los comentarios sobre los documentos</i>
Riesgos de información financiera: <ul style="list-style-type: none"> • Pueden no captarse o registrarse hechos y condiciones (que no sean transacciones) que sean importantes para los estados financieros; • Mala supervisión/mal control sobre la información financiera, asientos de diario y preparación de estimaciones/información a revelar importante podría dar como resultado incorrecciones en los estados financieros; y • Pueden dejarse de comunicar asuntos importantes relativos a la información financiera al consejo de directores o partes externas como 	<i>Raj se reúne con Suraj y Jawad (Dephta) para revisar los estados financieros y los planes de negocios. Raj revisa los estados financieros pero solo revisa asientos del diario cuando tiene tiempo. (Aumenta el riesgo por falta de segregación de funciones y da a Ruby la capacidad de hacer asientos sin detectar.)</i>
¿Los controles mitigan los factores de riesgo?	<i>No. Las debilidades de control incluyen elusión de la dirección y la falta de segregación de funciones en una entidad tan pequeña.</i>
Describir las investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.	<i>Se revisó una carpeta con los datos financieros mensuales que se dan a Raj. Sin embargo, no se ve evidencia de que Raj realmente haya revisado los estados.</i>
Prevención de fraude: <ul style="list-style-type: none"> • La dirección no ha considerado o evaluado los riesgos de que ocurra fraude (incluyendo que la dirección pase por encima de los controles). 	<i>Raj mantiene bajo llave el efectivo y valores. Raj involucrado en cada paso de las operaciones, incluyendo producción, de modo que la supervisión de todas las operaciones minimiza el riesgo de fraude.</i>
¿Los controles mitigan los factores de riesgo?	<i>No. Los valores se mantienen seguros, pero Raj ha estado ausente bastante tiempo este año, lo que redujo el grado de supervisión de la dirección. Además, es sabido que la tenedora de libros tiene</i>
Describir las investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.	<i>Se inspeccionó dónde se mantiene bajo llave el efectivo y se verificó que solo Raj tiene la llave.</i>

Controles generales de TI	
Riesgos a considerar	Controles relevantes
Riesgos a considerar: <ul style="list-style-type: none"> No existen políticas/procedimientos para asegurar la gestión eficaz de TI o supervisión del personal de TI; No existe convergencia entre objetivos del negocio, riesgos y planes de TI; Se depende de sistemas/programas que están procesando datos de manera inexacta o procesando datos inexactos; y Acceso no autorizado a datos. Posible destrucción de datos, cambios no apropiados, transacciones no autorizadas o inexistentes, o registro inexacto 	No hay políticas y procedimientos de TI. Gastos y compras de capital de TI son parte del presupuesto anual (si son previstos). Raj asegura que el software esté actualizado y que Ruby ejecuta una copia de seguridad de los datos..
¿Los controles mitigan los factores de riesgo?	Si, dado el pequeño tamaño de las operaciones.
Describir investigaciones/ observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.	Revisado el presupuesto anual con una línea de gasto de TI. No se planeó ninguna compra de capital importante

Controles del procesos de negocio o transaccionales

Esta forma (ingresos, cuentas a cobrar, recibos) trata dos de los cuatro pasos en el proceso. Esto coincide con los riesgos transaccionales por afirmación con los procedimientos de control interno relevantes (PCIR). Podría también usarse para trabajo de referencia cruzada en la implementación de controles

Entidad: Kumar & Co.

Periodo terminado el: 31 de diciembre de 20XX

Paso 1 - Describir los riesgos transaccionales	afirmaciones	Paso 2 - Describir los PCIR (Si existen múltiples controles considerar el uso la matriz de diseño de		Evaluar el control		Riego residual (A,M,B)
		Diseño	Implementac	Diseño	Implementac	
1 Mercancías embarcadas/servicios prestados sin	I	El registro de embarque se compara con el registro de ventas para asegurar que todos	OK	545-2	B	
2 Ingresos registrados parcialmente o no registrados (es	IC	El contador concilia las facturas de ventas emitidas con los registros de ingresos en los registros contables	OK	545-2	B	
3	IE	Raj revisa las ventas mensuales. Diarios de cuentas a cobrar y recibos de efectivo. (Nota: pocos clientes, la	OK	545-2	B	

4	Políticas de reconocimiento de ingresos que no se siguen.	IEC	El ingreso se registra cuando se embarcan las mercancías y se facturan. Sin embargo, no hay controles reales sobre el	Parcial	545-2	M
5	Ingresos/recibos registrados en ejercicio contable	A	Revisión de Ruby y Raj de las ventas cada mes	Parcial	545-2	M
6	Recibos depositados o registrados	IC	Es probable que los ingresos no depositados los observe Raj en su revisión mensual de cuentas por cobrar	No	No	M
7	No hay provisión para saldos dudosos o incobrables.	V	Solo se hace al final del año	No	No	A
8	No se identifican transacciones con partes vinculadas	IECV	Las ventas de Dephta se registran en una cuenta por separado y las revisa Raj mensualmente. Pero no se identifican otras	Parcial	545-2	M
9						

Uso del juicio profesional (con base en una revisión de la información anterior) para valorar los riesgos de incorrección materias (RIM) por afirmación.

Afirmación		RIM	Describir los procedimientos de auditoría (tales como pruebas de detalle)	Ref. PT
Integridad		Bajo	Ver el programa de auditoría para ventas y cuentas por cobrar	705 - C.100
Existencia		Bajo	Ver el programa de auditoría para ventas y cuentas por cobrar	705 - C.100
Exactitud		Moderada	Realizar trabajo adicional sobre el corte de formas y el reconocimiento de ingresos, los detalles están en los planes	705 - C.100
Valuación		Moderada	Revisar cuidadosamente la provisión para cuentas incobrables como se señala en C.100	705 - C.100

Nota: El RIM a nivel de afirmación se basa en las "afirmaciones afectadas" por los riesgos transaccionales (arriba) y la extensión del "riesgo residual" que queda después de mitigarlo.

Paso 3 — Implementación del control

Implementación del control transaccional

Extracto de los procedimientos de implementación de controles para el

ingreso/cuentas por cobrar Personas entrevistadas:

Ruby Fecha 22 de febrero de 20X3

Raj Fecha 22 de febrero de 20X3

Describir los procedimientos realizados en relación con la transacción. Tratar el inicio, autorización, registro en los registros contables, e información en	<i>El sistema funciona según está descrito en la documentación de los sistemas. Ver papel de trabajo 535 para copias de documentos que demuestran que los controles internos están actuando.</i>
Describir el proceso para cualquier transmisión de información de una persona (dueño del	<i>Hay una transferencia de ventas a contabilidad. En base al repaso, la transferencia funcionó bien.</i>
Anotar la frecuencia y momento de realización de los procedimientos de control interno realizados.	<i>Anotado en la matriz de diseño del control.</i>
Identificar cualquier controle general de TI que se requiera para proteger los archivos de datos de transacciones y asegurar el funcionamiento	<i>Los controles generales de TI son mínimos debido al pequeño tamaño de la entidad.</i>
Documentar los procedimientos establecidos para cubrir enfermedades y vacaciones de personal. Si no se han tomado vacaciones en los últimos 12 meses, documentar por qué.	<i>Como empleada temporal, Ruby se pone al día de todos los registros siempre que regresa a la oficina. Debido al muy pequeño número de transacciones, esto ha sido suficiente.</i>
Preguntar sobre el alcance y naturaleza de los errores encontrados en el ejercicio pasado.	<i>La mayoría de los errores se deben a equivocaciones en cantidades de artículos ordenados y embarcados. El cotejo del registro de ventas y pedidos está bajo el control de Raj para detectar los errores y parece estar funcionando</i>
Preguntar si se ha pedido a alguien que se desvíe de los procedimientos documentados.	<i>No se notó ninguna.</i>

Paso 4 — Documentación del control interno

Nota: los controles se identifican en negrita.

Extracto de documentación del proceso de negocio usando un enfoque narrativo- Kumar & Co.

Proceso del negocio-Sistema de ingresos/cuentas a cobrar/recibos

Órdenes de ventas

Se preparan órdenes de ventas por cada pedido que se recibe y se introducen en el sistema de contabilidad, el cual automáticamente asigna al pedido un número secuencial. La única excepción es la de muebles que se venden directamente en la tienda u otros artículos pequeños.

Raj mantiene un **registro de pedidos** que rastrea la fecha de la orden, el importe, el tipo de producto, fecha prometida, precio, etc. También mantiene un **registro de ventas** con el nombre de cliente, detalles de pedido, precio, etc. Raj **coteja y revisa**

la exactitud de los registros de pedidos y ventas al final del mes.

Cuando se arman los artículos y están listos para su embarque, Ruby prepara una factura, que se manda al cliente junto con el pedido.

Ventas en la tienda

Para todas las ventas de la tienda, se preparan **facturas** en el momento de la venta por Raj y se alimentan al sistema de contabilidad. El sistema automáticamente genera un **número de factura** para cada venta. Las facturas se dan a los clientes.

La mayoría de las ventas de la tienda son en efectivo, así que hay poco riesgo de crédito.

Cuentas a cobrar

Ruby abre toda la correspondencia y **separa** los pagos recibidos para su depósito. Raj va al banco camino a su casa y hace el depósito. Ruby entonces alimenta los pagos al sistema de contabilidad y aplica el pago a las facturas indicadas.

Ruby prepara una **lista de la antigüedad de cuentas a cobrar** y da la lista a Raj para su revisión.

Ruby hace un seguimiento de las cuentas **de más de 90 días** cada mes y se hacen comentarios en la lista sobre cuándo ha acordado el cliente que va a pagar el saldo.

13. Comunicación de deficiencias en el control interno

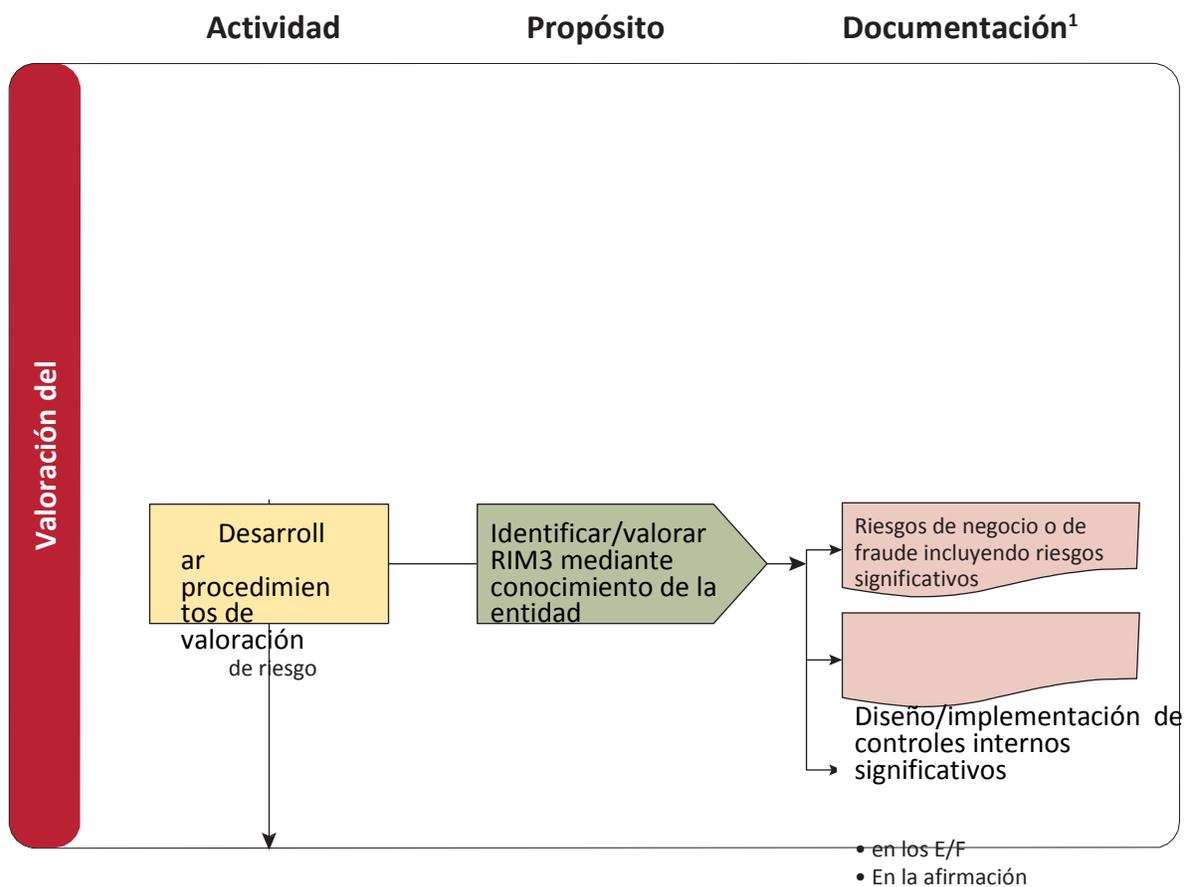
Contenido del capítulo

Guías sobre la comunicación de deficiencias identificadas en el control interno que, a juicio profesional del auditor, merecen la atención de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

NIA aplicable

265

Anexo 13.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
260.10	<p>A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:</p> <p>(a) Responsables del gobierno de la entidad—persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8</p> <p>(b) Dirección—persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a</p>
265.6	<p>A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:</p> <p>(a) Deficiencia en el control interno—Existe cuando:</p> <p>(i) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o</p> <p>(ii) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.</p> <p>(b) Deficiencia significativa en el control interno: deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartados</p>
265.7	<p>El auditor determinará si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno. (Ref.: Apartados A1-A4)</p>
265.8	<p>Si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, determinará, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, si, individualmente o de manera agregada, constituyen deficiencias significativas. (Ref.: Apartados A5-A11)</p>
265.9	<p>El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la</p>
265.10	<p>El auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección: (Ref.: Apartados A19, A27)</p> <p>(a) por escrito, las deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada; y (Ref: Apartados A14, A20-A21)</p> <p>(b) otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que no hayan sido comunicadas a la dirección por otras partes y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección. (Ref.: Apartados A22-A26)</p>

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
265.11	<p>El auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos; y (Ref: Apartados A28) (b) información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección comprender el contexto de la comunicación. En especial, el auditor explicará que: (Ref.: Apartados A29-A30) <ul style="list-style-type: none"> (i) el propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros; (ii) la auditoría tuvo en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno; y (iii) las cuestiones sobre las que se informa se limitan a las deficiencias que el auditor ha identificado durante la realización de la auditoría y sobre las que el auditor ha

13.1 Descripción General

Durante el curso de la auditoría, pueden identificarse deficiencias en el control interno. Esto puede ocurrir como resultado del conocimiento y evaluación del control interno (ver Volumen 2, Capítulos 11 y 12), al hacer las valoraciones del riesgo, al realizar los procedimientos de auditoría, o por otras observaciones hechas en cualquier etapa del proceso de auditoría.

No hay restricción sobre qué deficiencias del control pueden comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección. Sin embargo, cuando una deficiencia identificada es valorada por el auditor como significativa, debería primero discutirla con la dirección y luego se requiere que la comunique por escrito (junto con cualquier otra deficiencia significativa) a los responsables del gobierno de la entidad.

El siguiente anexo presenta algunas de las deficiencias más comunes del control.

Anexo 13.1-1

Deficiencias potenciales del control interno	
Controles (a nivel entidad) generalizados	Controles débiles del entorno de control (a nivel de entidad) como supervisión no eficaz, actitud deficiente hacia el control interno, o casos que se encuentren de abusos de la dirección o fraude.
	Cambios en personal que hayan dado como resultado que queden vacantes puestos clave, o cuando el personal actual (como el de contabilidad) no sea competente para realizar las tareas requeridas.
	Deficiencias identificadas en controles generales de TI.
	Controles inadecuados implementados para tratar hechos significativos no habituales como la introducción de un nuevo sistema contable, la automatización de un sistema, como ventas, o la adquisición de un nuevo negocio.

Deficiencias potenciales del control interno	
Controles generales (a nivel de entidad) (cont.)	<p>Incapacidad por parte de la dirección para supervisar la preparación de los estados financieros. Esto podría incluir la falta de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controles generales de seguimiento (como supervisión del personal del departamento financiero); • Controles sobre la prevención y detección de fraude; • Controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas; • Controles sobre transacciones significativas con partes vinculadas; • Controles sobre transacciones significativas fuera del curso normal del negocio de la entidad; y • Controles sobre el proceso de información financiera al final del ejercicio (como <p>Deficiencias significativas comunicadas previamente a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que continúan sin corregir después de un</p>
Controles específicos (transaccionales)	<p>Una respuesta no eficaz de la dirección a riesgos significativos identificados (por ejemplo, ausencia de controles sobre un riesgo de este tipo).</p> <p>El auditor detectó incorrecciones cuando deberían haber sido prevenidas, o detectadas y corregidas por el control interno de la entidad.</p> <p>Los controles internos existentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No fueron suficientes para mitigar el riesgo (mal diseño); y/o • No operaron según se diseñaron (mala implementación). Esto podría ser resultado de mala formación práctica, falta de competencia del personal o recursos inadecuados para desempeñar las tareas requeridas.

13.2 Fraude

Si se obtiene evidencia de que existe o puede existir fraude, el asunto debería ponerse en conocimiento del nivel adecuado de la dirección, tan pronto como sea posible. Esto debería hacerse incluso si el asunto pueda considerarse intrascendente.

El nivel adecuado de la dirección es un tema de juicio profesional, pero debería ser al menos un nivel superior al de las personas que parecen estar involucradas en el indicio de fraude. También se vería afectado por la probabilidad de colusión y la naturaleza y magnitud del indicio de fraude. Cuando el fraude involucra a la alta dirección se requiere también comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Puede hacerse verbalmente o por escrito.

PUNTO A CONSIDERAR

Fraude cometido por el propietario-gerente o por los responsables del gobierno de la entidad

Cuando el fraude ocurre en el nivel más alto de una organización, no hay nadie dentro de la misma a quien pueda informarse. En estas situaciones, el auditor puede obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada en función de las circunstancias. El propósito de obtener este asesoramiento es establecer qué pasos (si los hay) son necesarios al considerar los aspectos de interés público del fraude identificado.

En la mayoría de los países, el deber profesional del auditor es preservar la confidencialidad de la información del cliente. Esto puede impedir que se informe sobre el fraude a un tercero externo. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían de un país a otro, y en determinadas circunstancias el deber de confidencialidad puede quedar invalidado por la normativa legal o los tribunales de justicia. En algunos países, el auditor de una institución financiera tiene la obligación legal de informar la ocurrencia de fraude a las autoridades de supervisión. Asimismo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a las autoridades cuando la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.

13.3 Valoración de la gravedad de una deficiencia

Una deficiencia significativa se define como una deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

Al evaluar el control interno (ver Volumen 2, Capítulo 12), se sugiere que los factores de riesgo que es improbable que den como resultado una incorrección material en los estados financieros se eliminen (se dejen fuera del alcance) del conocimiento del auditor del control interno. Si se sigue esta guía, es probable que la mayoría de las deficiencias del control identificadas por el auditor sean significativas.

Los criterios para determinar si una deficiencia es significativa o no, son similares a los de cualquier otro riesgo (ver Volumen 2, Capítulo 9). Se utiliza el juicio profesional para valorar la probabilidad de que pudiera ocurrir una incorrección y la magnitud potencial de la incorrección si esta ocurre. Si, de hecho, ha ocurrido una incorrección, la valoración debería basarse en el alcance de la incorrección real.

Deficiencias del control menos serias o incluso menores, pueden ser identificadas durante el curso de la auditoría. Esto podrían ser el resultado de entrevistas con la dirección y el personal, de la observación de los controles internos en funcionamiento, de la realización de procedimientos de auditoría, así como de cualquier otra información que se pueda obtener. Es un tema de juicio profesional el decidir si estos asuntos son de suficiente importancia como para informar de ellos a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.

A continuación se describen algunos asuntos que el auditor podría considerar al valorar la gravedad de una deficiencia.

Anexo 13.3-1

Identificación de una deficiencia significativas	
Criterios para la valoración de una deficiencia	Probabilidad de deficiencias que lleven a incorrecciones materiales en los estados financieros en el futuro.
	La susceptibilidad de un activo o pasivo a pérdida o fraude.
	La subjetividad y complejidad a la hora de determinar cantidades estimadas, como, por ejemplo, las estimaciones contables a valor razonable.
	Las cantidades en los estados financieros que podrían estar afectadas por las
	El movimiento que se ha producido o podría producirse en el saldo de las cuentas o los tipos de transacciones que podrían estar afectados por la deficiencia o
	La importancia de los controles para el proceso de información financiera.
	La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia de las deficiencias de los controles.
	La interacción de la deficiencia con otras deficiencias en el control interno.

13.4 Entidades de pequeña dimensión

Cuando evalúe las deficiencias de control en entidades de pequeña dimensión, el auditor debería prestar atención a los siguientes factores:

Anexo 13.4-1

Considerar	
Control en una entidad de pequeña dimensión	Los controles pueden operar con menos formalidad y con menos evidencia de su resultado que en las entidades mayores
	Ciertos tipos de actividades de control pueden no ser necesarias en absoluto. Los riesgos pueden mitigarse mediante los controles aplicados por la alta dirección (por ejemplo, controles a nivel de la entidad, como el entorno de control, que prevendría o detectaría que ocurriera un error específico).
	Habrà menos empleados, lo que puede limitar la posibilidad de segregación de funciones. Esto puede compensarse al ejercer, el propietario-gerente, una supervisión más eficaz (por ejemplo, controles a nivel de la entidad como el Entorno de control) de la que es posible en una entidad más grande.
	Existe mayor posibilidad de abusos de la dirección en los controles

Además, la comunicación de deficiencias a los responsables del gobierno de la entidad puede ser menos formal que en el caso de entidades de gran dimensión.

13.5 Documentación de deficiencias del control

No hay requerimientos específicos en las NIA sobre cómo documentar las deficiencias del control. El alcance de la documentación es un tema que requiere juicio profesional. Cuando el equipo de auditoría tiene menos experiencia, puede requerirse documentación y guías más detalladas que cuando el equipo consiste en personas con mucha experiencia.

Se presenta a continuación, un posible enfoque para la documentación de deficiencias al ser identificadas. Esta documentación puede usarse para:

- Discutir deficiencias con la dirección;
- Valorar la gravedad de las deficiencias;
- Considerar la necesidad de cualquier procedimiento de auditoría adicional para responder al riesgo no mitigado; y
- Preparar la comunicación requerida a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.

A continuación se ilustra un ejemplo de esta documentación (sin las referencias a papeles de trabajo de soporte y otros).

Anexo 13.5-1

¿Cuál es el factor de riesgo o afirmación	Describir la deficiencia	¿Cuál es el efecto potencial sobre los estados financieros?	¿Deficiencia significativa	Respuesta de
La dirección no ha considerado o valorado los riesgos de que ocurra fraude.	Los miembros del equipo de la dirección confían entre sí y son reacios a introducir políticas costosas, etc., que aborden el riesgo de fraude.	La dirección podría eludir los controles y manipular de manera significativa los estados financieros	Sí	Ver los procedimientos específicos realizados en asientos en el libro diario, partes vinculadas y reconocimiento
Ventas/servicios registrados en periodo contable equivocado.	No hay controles para prevenir que esto ocurra y encontramos un número de errores de corte de	Los ingresos podrían presentar incorrección material en los estados financieros.	Sí	Ver los procedimientos posteriores realizados relativos a corte de operaciones.
Supervisión y documentación deficientes que soporten la preparación	El cliente prácticamente no proporciona la documentación para soportar sus	Dado el tamaño de las estimaciones, un error podría resultar en una incorrección material en los	Sí	Obtener evidencia para soportar los hipótesis y volver a hacer los

PUNTO A CONSIDERAR

Registrar las deficiencias en un mismo lugar

Designar un formulario particular de auditoría para registrar los detalles pertinentes de las deficiencias de control al ser identificadas. Esto asegurará que todas las deficiencias identificadas se registren de forma consistente en un lugar. Si se encuentran dispersas en el archivo, las deficiencias podrían perderse. Esto puede resultar en una respuesta de auditoría incompleta a los riesgos asociados y en una comunicación incompleta a la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.

Describir las implicaciones

Al documentar las deficiencias, tome tiempo para describir las implicaciones de la deficiencia (“qué podría ir mal”) y la respuesta de auditoría propuesta (si la hay) para el riesgo sin mitigar.

¿Cuál es la forma de proceder recomendada?

No es un requerimiento proporcionar a la dirección una forma de proceder para corregir las deficiencias de control identificadas. Sin embargo, las recomendaciones pueden ser útiles para la dirección en la determinación del curso apropiado de acciones correctivas. Cuando sea probable dar recomendaciones a la dirección, documentar las sugerencias de mejora al mismo tiempo que se registren las deficiencias. Si se pospone este paso, puede suponer incurrir en tiempo adicional, para volver a familiarizarse con los hechos otra vez.

13.6 Discusiones verbales con la dirección

Antes de emitir una comunicación escrita, generalmente se considera una buena práctica discutir los resultados verbalmente (una discusión en base a un borrador) con la persona o el nivel adecuado de la dirección y posiblemente con los responsables del gobierno de la entidad. La persona adecuada es aquella que puede evaluar las deficiencias y tomar las actividades correctivas necesarias. Este paso ayuda al auditor a asegurar que los resultados reflejen correctamente los hechos y estén redactados de manera adecuada en función de las circunstancias. Puede también permitir al auditor obtener una indicación preliminar de la respuesta de la dirección a los resultados.

Para deficiencias significativas, el nivel adecuado de la dirección sería el más alto en la entidad, como el propietario-gerente, el presidente ejecutivo o el director financiero (o sus equivalentes). Para otras deficiencias, el nivel adecuado puede ser la dirección operativa con participación directa en las áreas de control afectadas. Tener en cuenta que, si todos los responsables del gobierno de la entidad están también involucrados en la dirección de la entidad, la comunicación con el más alto nivel de la dirección puede no informar adecuadamente a todos aquellos que tienen responsabilidad en el gobierno de la entidad.

Si la deficiencia se refiere directamente a la dirección (por ejemplo, un asunto sobre su integridad o competencia), no sería adecuado discutir esto con la propia dirección. La discusión de estos resultados debería ser, normalmente con los responsables del gobierno de la entidad.

PUNTO A CONSIDERAR

Si una deficiencia significativa se refiere a la conducta o competencia del propietario-gerente o de los responsables del gobierno de la entidad y no hay un nivel más alto en la entidad a quien informar de los resultados. En esta situación, el auditor debería considerar su capacidad para continuar realizando la

auditoría. Esto puede implicar que el auditor busque asesoramiento jurídico.

La discusión con la dirección proporciona una oportunidad de discutir los resultados y de obtener la reacción de la dirección antes de que se finalicen las conclusiones y se comuniquen por escrito, según se muestra a continuación.

Anexo 13.6-1

Beneficios	
Discusiones con la dirección	Alertar a la dirección, oportunamente, sobre la existencia de deficiencias.
	Oportunidad de obtener información relevante para su consideración adicional, como:
	<ul style="list-style-type: none"> • Confirmación de que la descripción de la deficiencia y los hechos relacionados (como el alcance de una incorrección real) es exacta; • Existencia de otros controles posiblemente compensatorios; • Reacción de la dirección y conocimiento de las causas reales o supuestas de las deficiencias; y • Existencia de excepciones que se originen en deficiencias en las que ha reparado
	Obtener una respuesta preliminar de la dirección a los resultados.

13.7 Comunicaciones escritas

Las deficiencias significativas se deben comunicar por escrito. Esto refleja la importancia que se les atribuye a estas asuntos y puede ayudar a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad a cumplir sus diversas responsabilidades.

El requerimiento de comunicar las deficiencias significativas por escrito se aplica a todas las entidades independientemente de su tamaño, incluyendo las de propietario-gerente y las entidades más pequeñas. Comunicar estas asuntos por escrito asegura que los responsables del gobierno de la entidad hayan sido informados de los problemas.

Tan pronto como sea posible después de concluir que existen deficiencias significativas, el auditor debería discutir las con la dirección y luego comunicarlas por escrito a los responsables del gobierno de la entidad. Aunque no se requiere, la carta con la comunicación puede también contener algunas recomendaciones sugeridas de medidas correctoras. Al dar estos pasos, la dirección puede tomar acciones correctivas de manera oportuna.

13.8 Respuesta de la dirección a la comunicación

Es responsabilidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad responder de manera adecuada a la comunicación del auditor sobre las deficiencias significativas en el control interno y cualquier recomendación de medidas correctoras. Esto puede realizarse de las siguientes formas:

- Iniciando las medidas correctoras para corregir las deficiencias identificadas por el auditor;
- Una decisión de no realizar ninguna acción. La dirección puede estar ya enterada de las deficiencias significativas y ha decidido no corregirlas por los costes u otras consideraciones); o
- Ninguna acción en absoluto. Puede ser indicativo de una actitud deficiente hacia el control interno, que tiene implicaciones para valorar el riesgo al nivel de los estados financieros. En algunas situaciones, esta falta de acción puede constituir una deficiencia significativa en sí misma.

Sin importar qué acciones tome la dirección, se requiere que el auditor comunique todas las deficiencias significativas por escrito. Esto incluye deficiencias significativas ya reportadas en periodos anteriores. No es papel

del auditor determinar si el coste de mitigar una deficiencia supera los beneficios que se van a obtener. Sin embargo, en algunas circunstancias es apropiado considerar la proporcionalidad al tamaño de la entidad y el sentido común.

Si se mantiene una deficiencia significativa previamente comunicada, la comunicación del ejercicio actual puede repetir la descripción o simplemente referirse a la comunicación anterior.

Si la deficiencia no es significativa, no hay necesidad de ponerla por escrito o de repetir la comunicación en el ejercicio actual. Sin embargo, puede ser adecuado que el auditor vuelva a comunicar las otras deficiencias si ha habido un cambio en la dirección, o si el auditor ha obtenido nueva información.

Contenido de la comunicación

La comunicación de deficiencias significativas debería generalmente incluir:

- Descripción de la naturaleza de cada deficiencia significativa y los posibles efectos . No es necesario cuantificar estos efectos.
- Cualquier sugerencia de medidas correctoras de las deficiencias;
- Las respuestas decididas o propuestas por la dirección; y
- Una declaración sobre si el auditor ha dado algún paso para verificar si se han implementado las respuestas de la dirección.

Las deficiencias significativas pueden agruparse a efectos del informe cuando sea apropiado hacerlo.

Como contexto adicional de la comunicación, la carta debería también incluir lo siguiente:

- Una indicación de que, si el auditor hubiera realizado procedimientos más extensos sobre el control interno, el auditor podría haber identificado más deficiencias para ser informadas, o llegó a la conclusión de que algunas de las deficiencias informadas no necesitaban, de hecho, ser informadas; y
- una indicación de que dichas comunicaciones han sido proporcionadas para fines de los encargados del gobierno de la entidad, y pueden no ser apropiadas para otros fines.

Requerimientos locales de información

Las disposiciones legales o reglamentarias de algunas jurisdicciones pueden establecer requerimientos adicionales al auditor para comunicar uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno identificadas durante la auditoría. Cuando esto ocurre:

- Siguen siendo aplicables los requerimientos de la NIA 265, a pesar de que las disposiciones legales o reglamentarias puedan requerir que el auditor use términos o definiciones específicos; y
- El auditor debería usar los términos y definiciones establecidos con el fin de comunicar de conformidad con los requerimientos legales o regulatorios aplicables.

13.9 Momento de realización de la comunicación escrita

Se requiere que el auditor comunique, por escrito, las deficiencias significativas en control interno identificadas durante la auditoría a los responsables del gobierno de la entidad en el momento oportuno. Los factores a considerar incluyen:

- ¿Un retraso indebido en la comunicación de la información causaría que esta perdiera su relevancia?
- ¿Sería la información un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la entidad

el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión?

A menos que los requerimientos locales especifiquen una fecha particular, lo más tarde que puede emitirse una comunicación escrita es antes de la fecha del informe de auditoría o muy poco después. A medida que la comunicación escrita forma parte del archivo de auditoría, permite que el auditor complete el ensamblaje del archivo final de la auditoría en el momento oportuno.

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando sea posible, comunicar las deficiencias en control interno bastante antes de que se inicie el trabajo de auditoría de cierre de ejercicio. La notificación anticipada podría permitir a la dirección tomar acciones correctivas que ayuden al auditor a reducir el riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros o en las afirmaciones. Por ejemplo, una recomendación de reemplazar o reubicar a un contable incompetente podría reducir de modo significativo el trabajo que se requiere para revisar la preparación de los estados financieros de final de ejercicio.

13.10 Estudios de casos -Comunicación de deficiencias en control interno

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Las deficiencias en control interno se identifican en todas las etapas de la auditoría (valoración del riesgo, repuesta al riesgo e información) y el auditor debe acumularlas para informarlas posteriormente a la dirección. Las deficiencias significativas en control interno (tanto en diseño como operación) debería informarse a la dirección usando una carta como las que se ilustran a continuación.

Estudio del caso A-Dephta Furniture, Inc.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territories 123- 53004

15 de marzo
de 20X3 Suraj
Dephta

Dephta Furniture Inc.
(Dirección)

Re: Auditoría de Estados financieros de 20X2

Estimado Suraj:

El objetivo de nuestra auditoría es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Nuestra auditoría no fue planeada con el fin de identificar cuestiones a comunicar. En consecuencia, nuestra auditoría generalmente no identificaría todas las cuestiones que puedan ser de interés para ustedes y no es adecuado concluir que dichas cuestiones no existen.

En el transcurso de nuestra auditoría de Dephta Furniture, Inc. por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X2, identificamos las siguientes deficiencias en el control interno que, en nuestra opinión, son significativas. Una deficiencia o conjunto de deficiencias significativas en el control interno es aquella que, en nuestro juicio profesional, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

Asientos del diario no autorizados.

No hay actualmente controles sobre los asientos contables manuales hechos durante el periodo. Sin ninguna segregación de funciones ni controles de revisión sobre los asientos realizados, pueden no detectarse los errores o incorrecciones materiales. Aunque nuestra auditoría no encontró errores o incorrecciones materiales, el actual acceso ilimitado y sin supervisión de todo el personal de la compañía, representa un riesgo a la exactitud de los estados financieros.

Recomendamos que se realice una segregación adecuada de funciones en base a funciones y responsabilidades. Además, se debe establecer un proceso de revisión formal. Todos los asientos significativos deberían ser aprobados antes de registrarse y la dirección debería realizar una segunda revisión mensualmente.

Malos controles de las existencias

Actualmente hay controles muy limitados sobre las existencias. Sin controles adecuados el inventario podría estar incompleto, estar incorrectamente valorado o ser robado.

Recomendamos que Dephta implemente controles formales sobre el etiquetado y recuento periódico del inventario. Los registros de inventario deberían compararse mensualmente con los productos reales en el almacén. También debería realizarse mensualmente una inspección física de mercancías obsoletas y dañadas para asegurar que cualquier baja del inventario se registre según se requiera.

Esta comunicación se prepara únicamente para información de la dirección y no tiene ninguna otra finalidad. No aceptamos ninguna responsabilidad por el uso de esta comunicación por terceros.

Atentamente,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Estudio del caso B—Kumar & Co.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territories 123- 53004

15 de marzo
de 20X3
Rajesh Kumar

Kumar &
Co.
(Dirección)

Re: Auditoría de Estados financieros de 20X2

Estimado Rajesh:

El objetivo de nuestra auditoría es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Nuestra auditoría no fue planeada con el fin de identificar cuestiones a comunicar. En consecuencia, nuestra auditoría generalmente no identificaría todas las cuestiones que puedan ser de interés para ustedes y no es adecuado concluir que dichas cuestiones no existen.

En el transcurso de nuestra auditoría de Kumar & Co. por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X2, identificamos las siguientes deficiencias en el control interno que, en nuestra opinión, son significativas. Una deficiencia o conjunto de deficiencias significativas en el control interno es aquella que, en nuestro juicio profesional, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

Falta de segregación de funciones

Actualmente hay una falta de segregación de funciones en Kumar & Co. El contable a tiempo parcial tiene acceso y control total sobre toda la contabilidad de Kumar. Sin separar las funciones entre diferentes empleados, existe el riesgo de que el contable pueda cometer errores no intencionados o intencionados, que no sean detectados

Recomendamos que Kumar & Co. considere la contratación de otro empleado a tiempo parcial, para repartir las funciones del contable. Dado el pequeño tamaño de la organización y las restricciones de costes, si eso no es factible, recomendamos que Raj Kumar se involucre más en los aspectos relacionados con la contabilidad del negocio para una supervisión adecuada del trabajo del contable.

Esta comunicación se prepara únicamente para información de la dirección y no tiene ninguna otra finalidad. No aceptamos ninguna responsabilidad por el uso de esta comunicación por terceros.

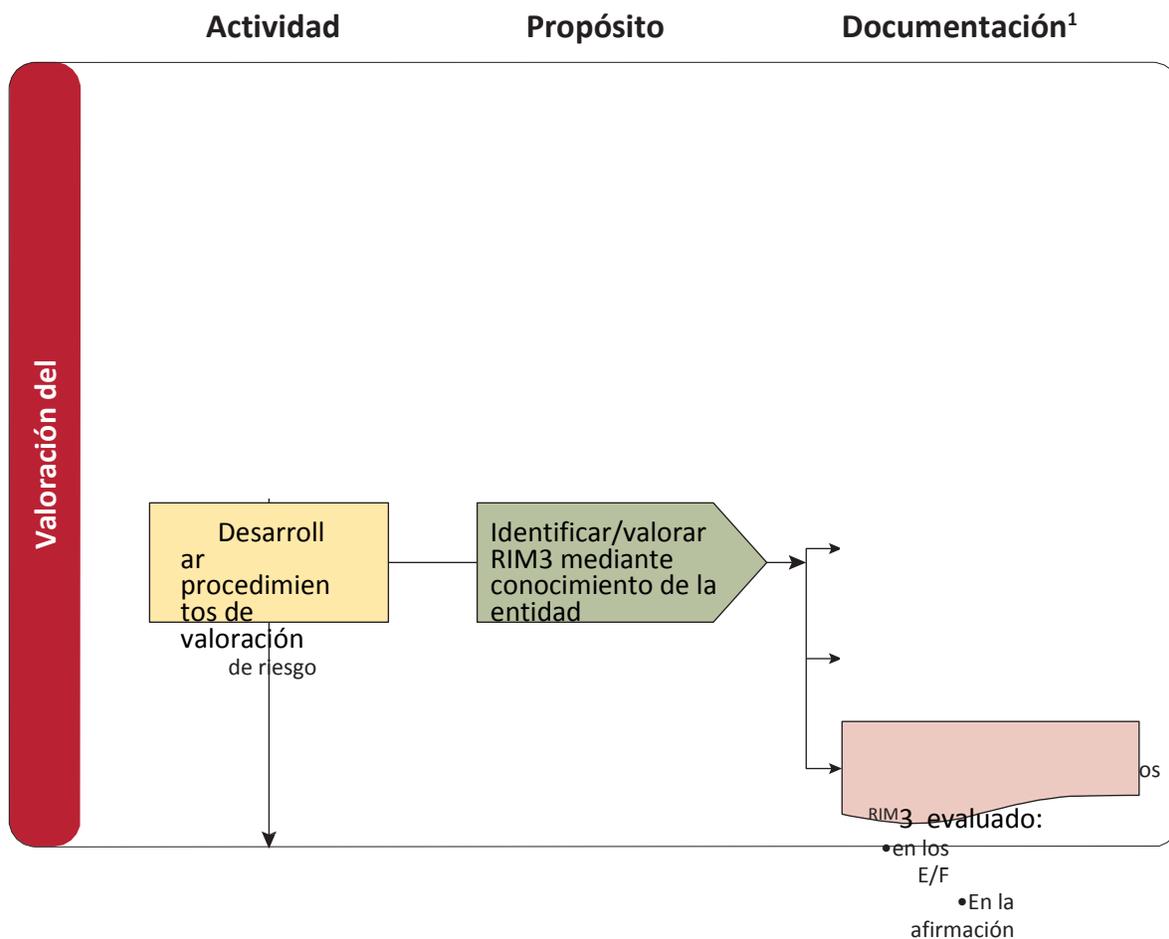
Atentamente,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

14. Conclusión de la fase de valoración de riesgos

Contenido del capítulo	NIA aplicable
Concluir la fase de valoración del riesgo de la auditoría	315

Anexo 14.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
315.25	<p>El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en:</p> <p>(a) los estados financieros; y (Ref: Apartados A105-A108)</p> <p>(b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (Ref: Apartados A109-A113)</p> <p>que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría</p>
315.26	<p>Con esta finalidad, el auditor:</p> <p>(a) identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros; (Ref: Apartados A114-A115)</p> <p>(b) Valorar los riesgos identificados, y evaluar si se relacionan de forma más generalizada a los estados financieros en su conjunto y que afecten potencialmente a muchas afirmaciones;</p> <p>(c) Relacionar los riesgos identificados a lo que puede ir mal a nivel de afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor pretende probar, y (Ref: Apartados A116-A118)</p> <p>(d) considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud,</p>
315.32	<p>El auditor incluirá en la documentación de auditoría:</p> <p>(a) los resultados de la discusión entre el equipo del encargo, cuando lo requiera el apartado 10, así como las decisiones significativas que se tomaron;</p> <p>(b) los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, detallados en el apartado 11, así como de cada uno de los componentes del control interno enumerados en los apartados 14-24; las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento; y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;</p> <p>(c) los riesgos de incorrección material identificados y valorados al nivel de estados financieros y a nivel de afirmación como lo requiere el apartado 25; y</p>

14.1 Descripción General

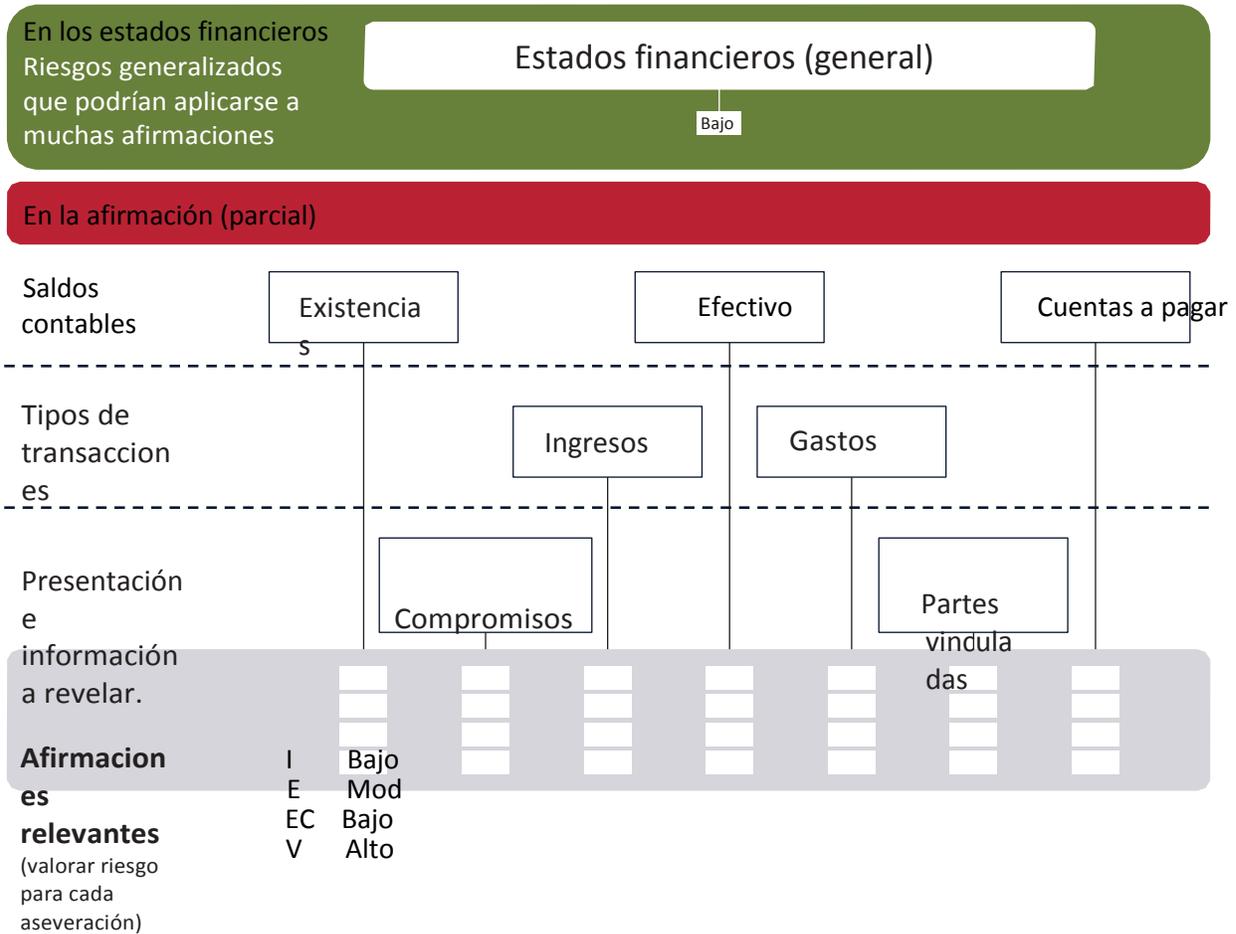
El último paso en la fase de valoración del riesgo de la auditoría es revisar los resultados de los procedimientos realizados de valoración del riesgo y luego valorar (o si ya se valoraron, resumir) los riesgos de incorrecciones materiales:

- A nivel de estados financieros; y
- las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

La lista de riesgos valorados que resulte formará la base para la siguiente fase de la auditoría, que es determinar cómo responder de manera adecuada a los riesgos valorados mediante el diseño de procedimientos de auditoría posteriores.

Los dos niveles de valoración del riesgo se ilustran a continuación.

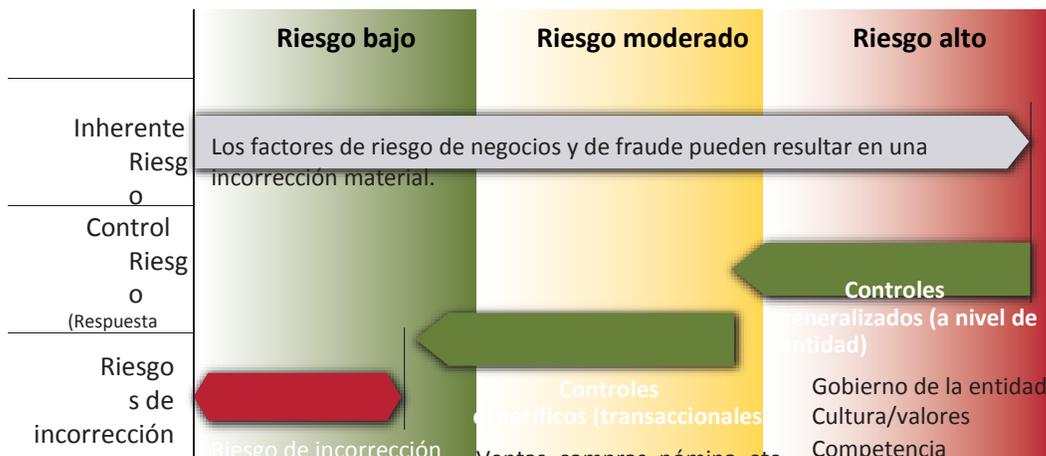
Anexo 14.1-1

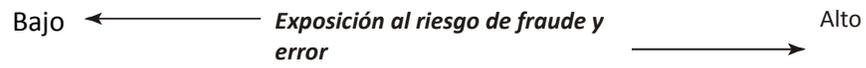


14.2 Evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha

La evidencia obtenida hasta la fecha, al realizar procedimientos de valoración del riesgo, consiste en la identificación y valoración de los riesgos inherentes y el diseño e implementación de controles internos que traten esos riesgos. Lo que queda es el riesgo de incorrección material. Este es simplemente el riesgo restante después de tomar en cuenta el efecto de los controles internos establecidos para mitigar los riesgos inherentes. Esto se ilustra en el siguiente anexo.

Anexo 14.2-1





Nota: La longitud de las barras horizontales en este anexo es solo a efectos ilustrativos y debería variar de entidad a entidad.

A continuación se presenta una relación de fuentes de evidencia de auditoría que pueden ser relevantes para resumir y valorar los riesgos a los dos niveles.

Anexo 14.2-2

Evidencia de auditoría	Volumen y Capítulos
Estrategia global de auditoría	V2 – 5
Importancia relativa e identificación de áreas de los estados financieros e	V2 – 6
Discusiones del equipo de auditoría	V2 – 7
Resultados de los procedimientos de valoración del riesgo realizados	V1 - 3 y V2 - 3 a 14
Identificación y valoración del riesgo inherente	V2-8 y 9
Riesgos significativos	V2 –
Conocimiento y evaluación del control interno	V2-11 y 12
Deficiencias significativas identificadas	V2 –

14.3 Resumen de diversas valoraciones de riesgos

La finalidad de valorar riesgos es proporcionar la base y el punto de referencia de lo que es necesario para responder de manera adecuada con procedimientos de auditoría posteriores bien diseñados y eficientes.

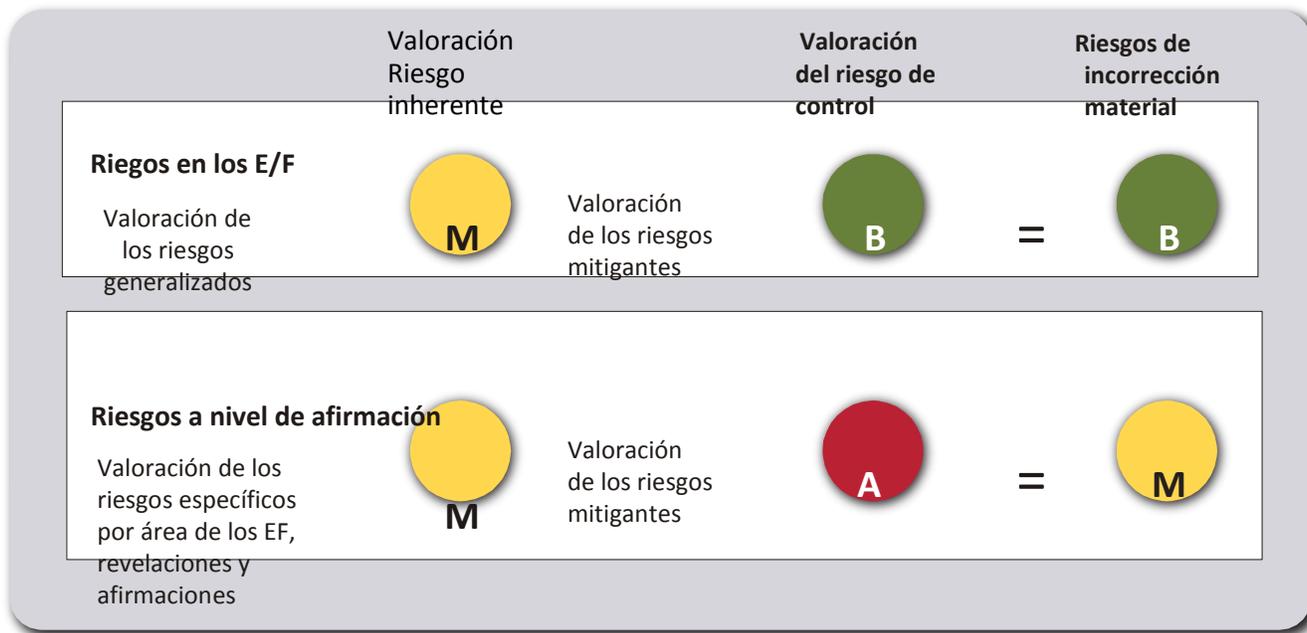
Si los riesgos identificados hasta la fecha ya han sido documentados y valorados de manera consistente, será relativamente rápido revisarlos y resumirlos.

El resumen de los riesgos valorados reúne los factores de riesgo inherente identificados y la evaluación de cualquier control interno diseñado para mitigar esos riesgos. Esto se ilustra en el Cuadro 14.3-1.

Nota: Hay un nivel moderado de riesgo en los estados financieros que es mitigado por buenos controles en la entidad y posiblemente otros controles. El resultado es un riesgo valorado como bajo en los estados financieros.

El resumen de los riesgos valorados en las afirmaciones es una combinación de la valoración de riesgos inherentes y de control aplicable a saldos, transacciones e información a revelar de estados financieros específicos. En el caso que sigue, los riesgos inherentes son moderados y no hay controles internos relevantes, de modo que el riesgo de control es alto. El resultado es por lo tanto un riesgo residual moderado para esta afirmación en particular.

Anexo 14.3-1



EF = Estados financieros A = Riesgo alto M = Riesgo moderado L = Riesgo bajo

Notas:

- Antes de concluir que no hay riesgos particulares para un área de los estados financieros o información a revelar, considerar la existencia de otros factores relevantes, como el historial de errores conocidos, la susceptibilidad al fraude de los activos/pasivos, la posibilidad de elusión de la dirección y la experiencia del ejercicio anterior.
- Si el auditor planea confiar en un riesgo de control que ha sido valorado como bajo (por ejemplo, reduciendo el alcance de procedimientos sustantivos), necesita tener pruebas de la eficacia operativa de los controles para soportar esta valoración.
- En algunos casos, la entidad puede tener algunos controles internos, pero el auditor los ha considerado no relevantes para la auditoría y por lo tanto, no se ha hecho ninguna valoración. En estos casos, el riesgo de control debería valorarse como alto.
- Los controles específicos (transaccionales) generalmente funcionan (dando como resultado un riesgo valorado como bajo) o no funcionan (dando como resultado un riesgo valorado como alto). Esto implicaría que no hay valoración moderada para el riesgo de control. Sin embargo, algunos auditores valoran el riesgo de control como moderado cuando un control puede no ser totalmente confiable en operación, pero se espera que funcione la mayor parte del tiempo. Este puede ser el caso en entidades de pequeña dimensión.
- La determinación del riesgo residual resultante de la combinación del riesgo inherente y del riesgo de control es un asunto de juicio profesional. El siguiente anexo muestra diversas combinaciones de riesgo, pero no sustituye el juicio profesional en base a las circunstancias particulares.

Anexo 14.3-2

Riesgo	Riesgo de	Riesgo de incorrección material.
A	A	A
A	M	M
A	B	M o B
M	A	M
M	M	M
M	B	B
B	A	M/B
B	M	B
B	B	B

Clave: A = Alto M = Moderado L = Bajo

PUNTO A CONSIDERAR

Documentar el razonamiento detrás de las valoraciones del riesgo

Cuando se resumen los riesgos valorados, estar seguros de proporcionar una breve descripción de los motivos para cada valoración o una referencia cruzada a donde puedan encontrarse. Esto es a menudo más importante que la valoración misma, porque ayuda a diseñar respuestas a la medida y rentables.

Valoración de riesgos inherentes

Recordar que la valoración de riesgos inherentes siempre se completa antes de cualquier consideración de los controles que puedan mitigar el riesgo. Suponiendo que la mayor parte de las áreas de los estados financieros que van a ser auditadas exceden la importancia relativa global, es probable (en la mayoría de casos) que el riesgo inherente de incorrección (antes del control interno) para la mayoría de las afirmaciones sea alto.

Riesgo bajo para todas las afirmaciones

Cuando un área de los estados financieros se ha valorado como de riesgo bajo para todas las afirmaciones, no hay necesidad de repetir el mismo razonamiento para cada afirmación individual.

Sin embargo, debería documentarse la razón por la que todas las valoraciones son bajas.

14.4 Revisión de las valoraciones del riesgo

La valoración del riesgo no finaliza en un momento concreto. Puede obtenerse nueva información al avanzar la auditoría y los resultados de los procedimientos de auditoría pueden identificar riesgos adicionales, o que el control interno no está funcionando según lo previsto. Cuando esto ocurre, debería revisarse la valoración original del riesgo y considerarse el efecto sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría

posteriores.

14.5 Documentación

El resumen de riesgos valorados puede documentarse de varias formas. A continuación, se exponen tres posibles enfoques:

- **Un documento independiente**
Un documento separado que resuma las valoraciones del riesgo inherente y del riesgo de control y los motivos clave para las valoraciones del riesgo combinado. Este documento podría también usarse para esbozar (en términos generales) la respuesta al riesgo.
- **Incluirlo en la estrategia global de auditoría y plan de auditoría**
La primera parte de cada sección del plan de auditoría (cuentas a cobrar, cuentas a pagar, etc.) podría describir las valoraciones del riesgo y el efecto en los procedimientos de auditoría planificados
- **Incorporar valoraciones del riesgo como parte de la documentación del auditor de los procedimientos de auditoría posteriores.** En este caso, las valoraciones del riesgo, el plan de auditoría y los resultados del trabajo realizado podrían documentarse todos en un papel de trabajo global para cada área de los estados financieros

La forma y alcance de la documentación que soporte las valoraciones del riesgo estarán influenciadas por:

- La naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno,
- Disponibilidad de información de la entidad, y
- La metodología y tecnología de auditoría usadas en el curso de la auditoría.

Otros factores a considerar cuando se diseña la documentación incluyen:

- Fácil comprensibilidad;
- Referencias cruzadas al diseño e implementación de una respuesta de auditoría adecuada;
- Capacidad de facilitar la actualización en periodos posteriores; y
- facilidad de revisión. Un revisor debería poder determinar si se han identificado los riesgos clave y si la respuesta de auditoría resultante fue adecuada.

Un resumen bien documentado de los riesgos valorados también será útil en las reuniones de planificación del equipo en periodos posteriores cuando se discuta la naturaleza de los riesgos y la respuesta de auditoría.

En el siguiente anexo se ejemplifica un enfoque utilizando un documento independiente pero estrechamente relacionado al plan de auditoría. Tener en cuenta que este ejemplo utiliza las cuatro afirmaciones "combinados" (utilizados para los propósitos de esta Guía), tal como se define en el Volumen 1, Capítulo 6.

Anexo 14.5-1

Niveles valorados

de riesgo

		Afirmacione	RI	RCI	RIM	Documentar los riesgos clave y otros factores que contribuyen a la valoración del riesgo
						<i>El sector está en declive al surgir nuevas tecnologías. Sin embargo, las ventas siguen fuertes y la entidad está invirtiendo en I+D</i>
estado financiero	Encargo	P	M	B	B	<i>La actitud de la dirección hacia el control interno es buena. Los puestos clave están ocupados por personas</i>
						<i>Es posible que haya abusos de la dirección, pero las nuevas políticas establecidas deberían disuadir las</i>
						<i>El Consejo de Administración de la entidad está</i>
En la afirmación						
	AEF o información a revelar					
1	Ventas	I	A	B	M	<i>El dueño quiere ahorrar en impuestos. El reconocimiento de ingresos ha sido inconsistente.</i>
		E	M	B	B	<i>Se identificaron controles internos relevantes. Posibilidad de pruebas de control interno para esta</i>
		A	M	B	B	<i>Se identificaron controles internos relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		V	NA	B	NA	
2	Cuentas a cobrar	I	B	B	B	<i>Se identificaron controles relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		E	A	M	M	<i>Los bonos de los vendedores se basan en las ventas</i>
		A	B	B	B	<i>Se identificaron controles internos relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		V	A	M	M	<i>La recuperación de las cuentas a cobrar podría ser un</i>
3	Existencias	I	B	B	B	<i>Se identificaron controles relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		E	A	A	A	<i>Robo de existencias y mal control interno físico en el almacén.</i>
		A	B	B	B	<i>Se identificaron controles relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		V	A	A	A	<i>La nueva tecnología hará obsoletas algunas partes e incluso productos enteros.</i>

Clave:

A = Alto

M = Moderado

B = Bajo

D = Control de detección y

NA = No aplica

RI = Riesgo inherente

RCI = Riesgo de control interno

RIM = Riesgos de incorrección material (riesgo

AEF = Área de estados

G = Riesgos generalizados

I = Integridad

E = Existencia

C = Exactitud (E)

V = Valoración

La documentación de los riesgos valorados podría también hacer referencia a:

- Detalles de riesgos significativos que requieren atención especial; y

- Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por si solos no darán evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

14.6 Estudios de casos - Conclusión de la fase de valoración del riesgo

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

El último paso en el proceso de valoración del riesgo es valorar de forma combinada los riesgos de incorrección material a nivel de estados financieros y de afirmaciones.

La valoración del riesgo puede resumirse utilizando un enfoque como el que se expone más abajo. No se muestra la información soporte (en la que se documentó la valoración del riesgo inherente y de control). En la práctica, debería haber referencias cruzadas con los datos de soporte.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Valoración del los niveles de riesgo

		Afirmacione	RI	RCI	RIM	Documentar los riesgos clave y otros factores que contribuyen a la valoración del riesgo
						<i>La actitud de la dirección hacia el control interno es buena y los puestos clave están ocupados por personas</i>
estado financiero		P	M	B	B	<i>Es posible que haya abusos de la dirección, pero no se ha encontrado ningún ejemplo de que esto ocurra y la actitud de la dirección hacia el control es buena.</i>
Encargo						<i>La reunión mensual para revisarla gestión supone una cierta rendición de cuentas a la dirección</i>
En la afirmación						
	AEF o información a revelar					
1	Ventas	I	A	B	M	<i>Las políticas de reconocimiento de ingresos son</i>
		E	B	B	B	<i>Las políticas de reconocimiento de ingresos son inconsistentes. Presión para incrementar las ventas por la</i>
		A	B	B	B	<i>El sistema de ventas funciona bien.</i>
		V	NA	B	NA	
2	Cuentas a cobrar	I	B	B	B	<i>No se han identificado riesgos significativos.</i>
		E	A	M	M	<i>Los bonos de los vendedores se basan en las ventas</i>
		A	B	B	B	
		V	A	M	M	<i>La cobrabilidad de un gran número de cuentas a cobrar de clientes podría ser un problema si hay preocupación con la calidad del producto o devoluciones. Adicionalmente, pese a la situación de</i>

Clave:

- | | | | |
|----------------------------|--|---------------------------|-------------------|
| A = Alto | NA = No aplica | AEF = Área de estados | C = Exactitud (E) |
| M = Moderado | RI = Riesgo inherente | G = Riesgos generalizados | V = Valoración |
| B = Bajo | RCI = Riesgo de control interno | I = Integridad | .. |
| D = Control de detección y | RIM = Riesgos de incorrección material (riesgo | E = Existencia | |

En este punto, sería una buena práctica preparar una comunicación para la dirección que ilustrara las debilidades significativas en el control interno identificadas.

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Conclusión de la fase de valoración de riesgos

Valoración del los niveles de riesgo

		Afirmación	RI	RCI	RIM	Documentar los riesgos clave y otros factores que contribuyen a la valoración del riesgo
						<i>La actitud de la dirección hacia el control interno es buena y los puestos clave están ocupados por personas</i>
	En los estados financieros				M	<i>Es posible que haya abusos de la dirección debido a presiones para cumplir con los ratios de solvencia impuestos por los bancos y minimizar los impuestos. El trabajo del contable no fue revisado por Raj de manera consistente durante el periodo. El contable parece descontento y puede tener oportunidades de cometer errores con las cifras. Por lo que, tanto el error no</i>
						<i>La reunión mensual para revisarla gestión supone una cierta rendición de cuentas a la dirección</i>
En la afirmación						
	AEF o información a revelar					
1	Ventas	I	A	B	M	<i>Se identificaron controles internos relevantes para esta</i>
		E	A	B	M	<i>Se identificaron controles internos relevantes para esta afirmación pero preocupan las transacciones con partes</i>
		A	A	B	M	<i>Se identificaron controles internos relevantes para esta afirmación pero preocupan las transacciones con partes</i>
		V	M	M	M	<i>Potenciales devoluciones de ventas debido al estado del</i>
2	Cuentas a cobrar	I	A	B	M	<i>La mayoría de las cuentas a cobrar son con Dephta. No se identificaron otros riesgos</i>
		E	A	M	M	<i>La mayoría de las cuentas a cobrar son con Dephta. No se identificaron otros riesgos</i>
		A	M	M	M	<i>La mayoría de las cuentas a cobrar son con Dephta. No se identificaron otros riesgos</i>
		V	A	M	M	<i>Los clientes pequeños pueden tener dificultades para hacer frente al pago de sus deudas en estos tiempos económicos</i>

Clave:

A = Alto

M = Moderado

B = Bajo

D = Control de detección y

NA = No aplica

RI = Riesgo inherente

RCI = Riesgo de control interno

RIM = Riesgos de incorrección material (riesgo

AEF = Área de estados

G = Riesgos generalizados

I = Integridad

E = Existencia

C = Exactitud (E)

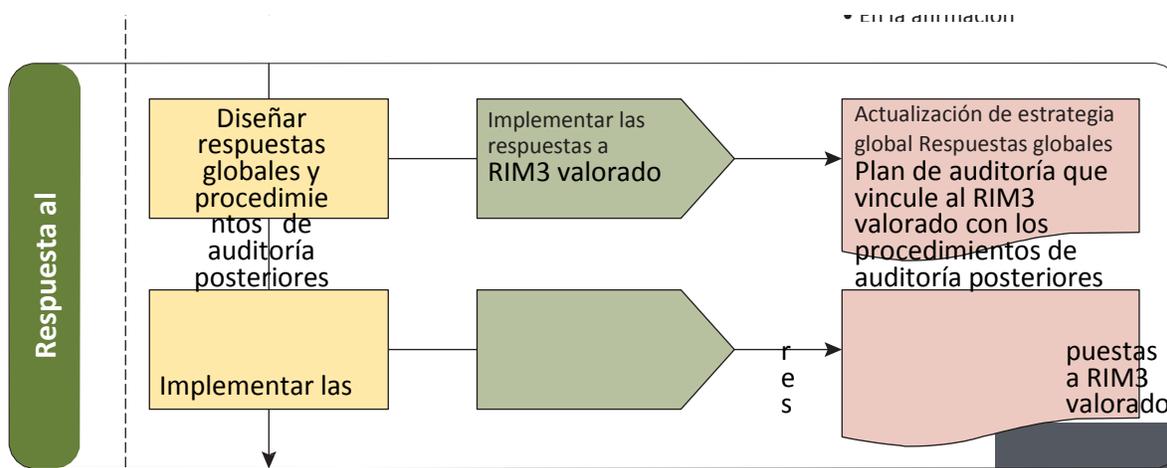
V = Valoración

En este punto, sería una buena práctica preparar una comunicación para la dirección que ilustrara las debilidades significativas en el control interno identificadas.

15. Respuesta al riesgo-descripción

Anexo 15.0-1

Actividad Finalidad Documentación1



Reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo

T
r
a
b
a
j
o

d
e
s
a
r
r
o
l
l
a
d
o

R
e
s
u
l
t
a
d
o
s

d
e

a
u
d
i
t
o
r
í
a

S
u
p
e
r
v
i
s
i
ó
n

del personal
Revisión de los papeles de
trabajo

i

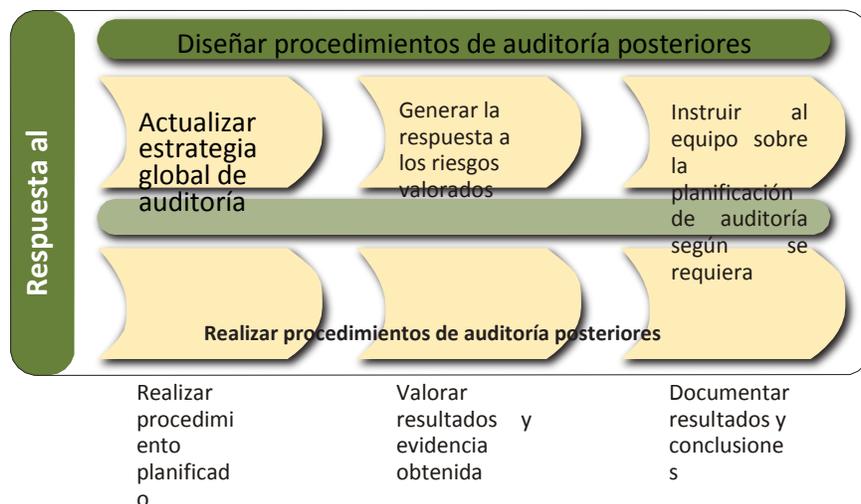
Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
330.5	El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. (Ref.: Apartados A1-A3)
330.6	El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref.: Apartados A4-A8)

La fase de respuesta al riesgo incluye los pasos que se ilustran a continuación:

Anexo 15.0-2



Los conceptos básicos que se tratan en la fase de respuesta al riesgo se listan a continuación.

	Volumen y Capítulos
Respuestas a los riesgos valorados	V1 – 9
Procedimientos de auditoría adicionales	V1 – 10
Estimaciones contables	V1 – 11
Partes vinculadas	V1 – 12
Hechos posteriores	V1 – 13
Empresa en funcionamiento	V1 – 14
Resumen de requerimientos de otras NIA	V1 – 15
Documentación de la auditoría	V1 – 16

16. El plan de auditoría posterior

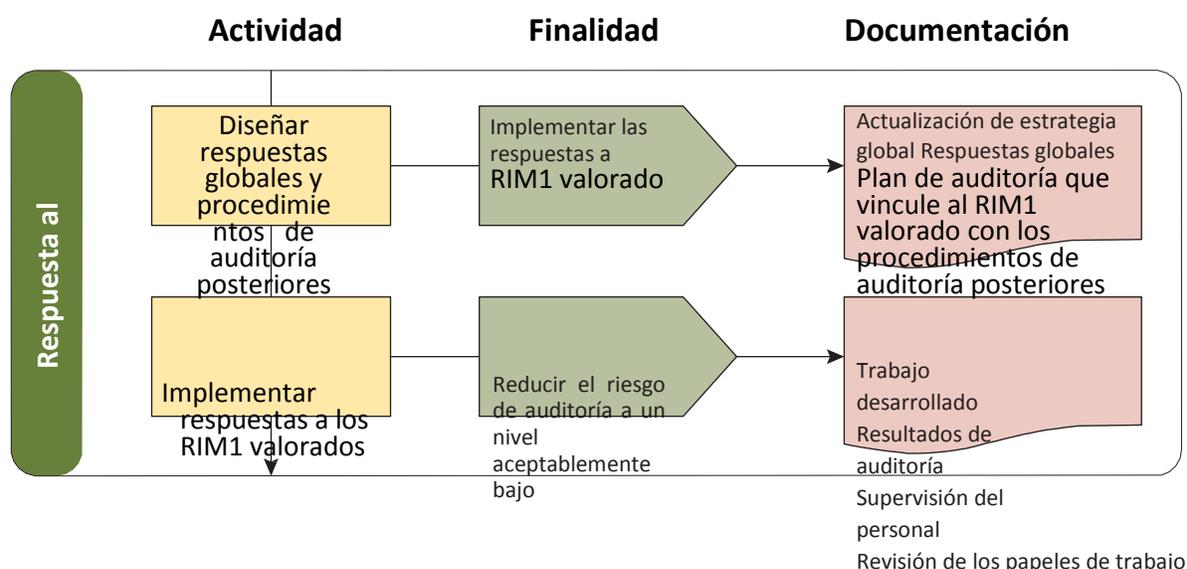
Contenido del capítulo

NIA relevante

Cómo planear una respuesta eficaz de auditoría a los riesgos valorados.

260, 300, 330, 500

Anexo 16.0-1



Notas:

1. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado

Extractos relevantes de NIA

260.15

El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados. (Ref.: Apartados A11-

300.9

El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:

- (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315.
- (b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330;
- (c) otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que

300.10	Durante el transcurso de la auditoría, si resulta necesario, el auditor actualizará y modificará la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. (Ref.: Apartados A13)
--------	--

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
300.11	El auditor planificará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión
300.12	El auditor incluirá en la documentación de auditoría: (a) la estrategia global de auditoría; (b) el plan de auditoría; y (c) cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría a la estrategia global de auditoría o al plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios. (Ref.:)
330.5	El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. (Ref.: Apartados A1-A3)
330.6	El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref.: Apartados A4-A8)
330.7	Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el auditor: (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo: (i) la probabilidad de que exista una incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y (ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos), y (Ref: Apartados A9-A18)
330.8	El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si: (a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una previsión de que los controles sobre el proceso operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos,); o
330.9	En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref.: Apartados A25)
330.10	Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor: (a) realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como: (i) la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría; (ii) la congruencia con la que se hayan aplicado, y (iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref.: Apartados A26-A29) (b) Determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
330.15	Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.
330.18	Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref.: Apartados A42-A47)
330.19	El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref.: Apartados A48-A51)
330.20	Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros: (a) comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, y y (b) examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el
330.21	Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de
330.22	Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de: (a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o (b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales,
330.24	El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros, incluida la información a revelar relacionada, es conforme con el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A59)
500.6	El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartados A1-A25)
500.7	Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.
500.10	Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref.: Apartados A52-

16.1 Descripción General

En la fase de auditoría de respuesta al riesgo, el objetivo es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto de los riesgos valorados. Esto se logra diseñando e implementando respuestas adecuadas a los riesgos valorados de incorrección material a los niveles de estados financieros y de afirmaciones.

El auditor puede enfocar esta tarea de diversas maneras:

- Tratando cada riesgo valorado en base a su naturaleza (por ejemplo, un declive en la economía) y diseñando una respuesta adecuada de auditoría a través de procedimientos de auditoría posteriores;

- Tratar los riesgos valorados por área material de los estados financieros o revelación afectada. El auditor entonces, diseñará una respuesta apropiada en la forma de procedimientos de auditoría adicionales; o
- Empezando con una lista estándar de procedimientos de auditoría para cada área material de los estados financieros y afirmación y adaptando dicha lista (añadiendo, modificando y eliminando procedimientos) para diseñar una respuesta adecuada a los riesgos valorados.

Responder a los riesgos valorados implica mucho más que usar un programa de auditoría estándar que cubra cada afirmación que no haya sido adaptado para tratar un riesgo valorado de un área de los estados financieros por afirmación para una entidad particular. Con carácter general, los programas de auditoría deben ajustarse (hasta donde sea necesario) al nivel de riesgo de la entidad y sus circunstancias particulares.

16.2 El punto de partida

El punto de partida para diseñar una respuesta de auditoría eficaz es el listado de los riesgos valorados preparado al finalizar la fase de valoración de riesgos de la auditoría (Véase Volumen 2, Capítulo 14).

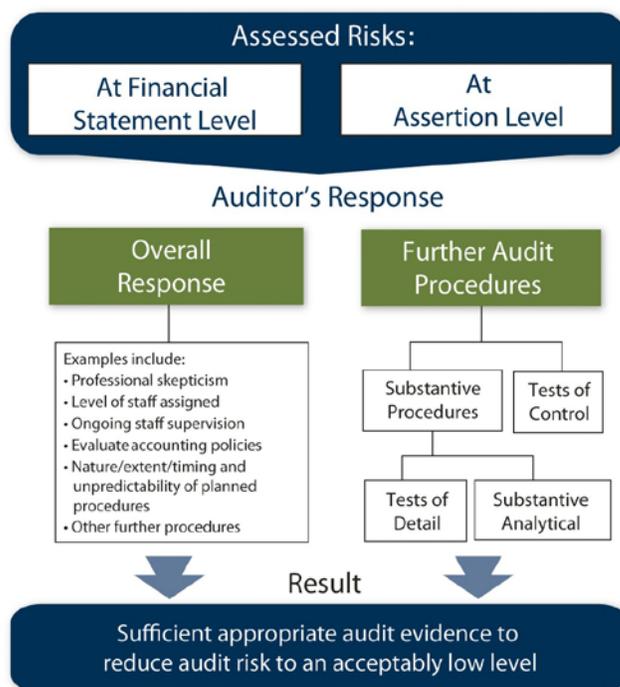
Los riesgos se habrán identificado y valorado:

- A nivel de estados financieros; y
- A nivel de afirmaciones por áreas de los estados financieros e información a revelar.

Las áreas más pequeñas de los estados financieros podrían agruparse y tratarse como un área única más grande, para generar una respuesta de auditoría adecuada.

El Volumen 1, Capítulo 9 plantea posibles respuestas a los riesgos valorados a los dos niveles requeridos. Los tipos de respuesta que se requieren se resumen en el siguiente anexo.

Anexo 16.2-1



16.3 Respuestas globales

Los riesgos generalizados a nivel de estados financieros (como los de un entorno de control deficiente y/o el potencial de fraude que podrían afectar a muchas afirmaciones) se tratan a través del diseño e

implementación de una respuesta general

del auditor, según se ilustra en el anexo siguiente. Consultar el Volumen 2, Capítulo 8 para información adicional sobre riesgos generalizados.

Las áreas que el auditor debe considerar al generar una respuesta general incluyen determinar:

- El alcance con que se necesita recordar al equipo de auditoría el uso del escepticismo profesional;
- Qué personal asignar, incluyendo a quienes tienen habilidades especiales, o si es necesario el uso de expertos;
- El grado de supervisión que se requiere durante la auditoría;
- La necesidad de incorporar elementos de imprevisibilidad en la selección de procedimientos de auditoría posteriores a llevar a cabo; y
- Cualquier modificación general que se deba realizar respecto a la naturaleza, momento de realización o extensión de los procedimientos de auditoría. Éstos podrían incluir el momento de realización de los procedimientos (en fechas intermedias o al final de ejercicio), o procedimientos nuevos o ampliados para tratar factores de riesgo específico como el fraude.

Anexo 16.3-1

Valoración del	Posible respuesta general
Un entorno de control efectivo	Permite al auditor tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente dentro de la entidad. Una respuesta general podría incluir que se realicen algunos procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de al final del ejercicio.
Un entorno de control no efectivo (Existen deficiencias)	Seguramente requiere que el auditor realice algún trabajo adicional como: <ul style="list-style-type: none"> • Asignar personal de auditoría con más experiencia. • Llevar a cabo más procedimientos de auditoría al final del ejercicio que a una fecha intermedia. • A través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos.

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando sea posible, se realizará una valoración inicial del riesgo al nivel de estados financieros en la etapa de planificación. Esto permitirá generar una primera respuesta general para asuntos como qué personal asignar (incluyendo el uso de especialistas), el nivel de supervisión que se requiere y qué procedimientos de auditoría se van a realizar. Esta valoración inicial del riesgo deberá actualizarse a medida que se va avanzando en la auditoría y se vayan realizando los cambios pertinentes en la respuesta general.

Sin embargo, tal vez esto no sea posible en entidades de pequeña dimensión que no tienen información intermedia o mensual disponible para realizar procedimientos analíticos e identificar/valorar los riesgos de incorrección material. A menos que puedan realizarse procedimientos analíticos limitados o que pueda obtenerse información mediante indagación para planificar la auditoría, el auditor deberá esperar hasta que esté disponible un borrador inicial de los

estados financieros de la entidad.

16.4 Uso de afirmaciones en el diseño de pruebas

Se requiere una valoración de los riesgos de incorrección material a nivel de los estados financieros y de afirmaciones. El objetivo de diseñar una respuesta de auditoría adecuada es obtener evidencia que trate las valoraciones del riesgo

realizadas para cada afirmación relevante. Consultar el Volumen 1, Capítulo 6 para más información sobre afirmaciones.

Cuando se desarrolla una respuesta a transacciones específicas, el auditor podrá observar que las afirmaciones también facilitan un nexo de unión entre las pruebas de control interno y los procedimientos sustantivos. Esto es importante para identificar cuándo puede resultar apropiado una combinación de pruebas de controles y procedimientos sustantivos para reducir los riesgos de incorrección material a un nivel aceptablemente bajo.

Por ejemplo, los procedimientos de auditoría para validar “existencia” de las existencias se centrarán en probar la realidad de artículos ya registrados en el saldo de existencias y en probar los controles que deberían reducir el riesgo de que haya artículos que no existan en el saldo de existencias del balance. Una prueba de “integridad” (estar completo) de las existencias se debería centrar en comprobaciones sobre artículos no incluidos en el saldo de existencias pero, a su vez, debería proporcionar posible evidencia sobre artículos que faltasen. Esto podría incluir órdenes de compra de mercancías y verificar los controles que deberían mitigar el riesgo de que falten existencias.

16.5 Uso de la importancia relativa en el diseño de las pruebas

Un factor clave al considerar el alcance de un procedimiento de auditoría considerado como necesario es la importancia relativa para la ejecución del trabajo que se haya definido. La importancia relativa para la ejecución del trabajo se basa en la importancia relativa establecida para los estados financieros tomados en su conjunto, sin embargo puede ser modificada para tratar riesgos particulares relacionados con el saldo de una cuenta, flujo de transacciones o información a revelar de los estados financieros.

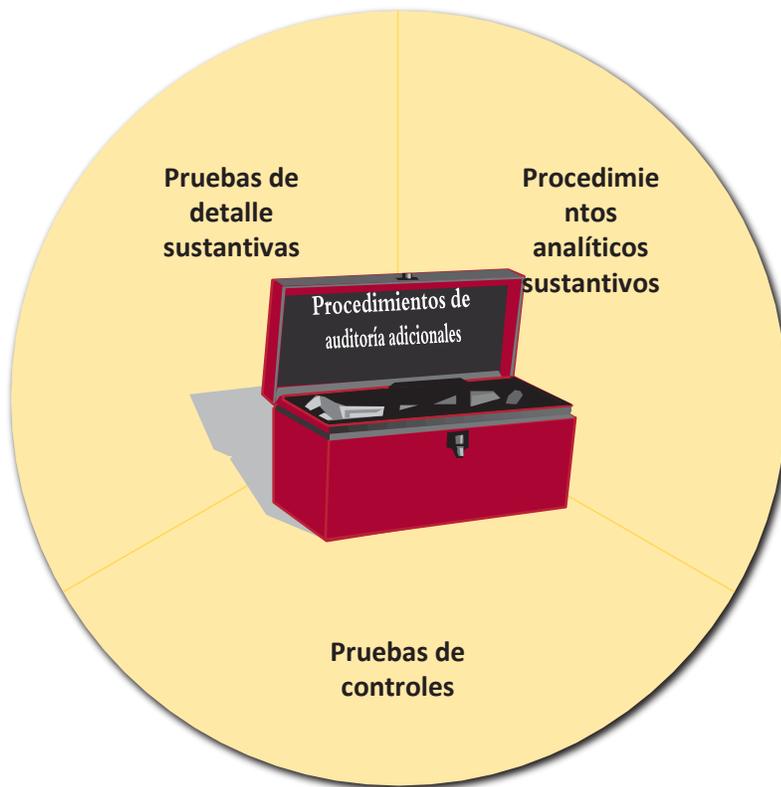
El alcance de los procedimientos de auditoría que se juzguen necesarios se determina después de considerar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, el riesgo valorado y el grado de seguridad que el auditor planea obtener. En general, el alcance de los procedimientos de auditoría (como el tamaño de una muestra para una prueba de detalle, o el nivel de detalle necesario en un procedimiento analítico sustantivo) debería incrementarse al aumentar el riesgo de incorrección material. Sin embargo, incrementar el alcance de un procedimiento de auditoría resulta efectivo únicamente si el procedimiento de auditoría por si mismo es relevante para dicho riesgo específico. Véase el Volumen 1, Capítulo 7 y el Volumen 2, Capítulos 6 y 17 para más información sobre el uso de la importancia relativa en el diseño de pruebas.

16.6 La caja de herramientas del auditor

Al desarrollar el plan de auditoría detallado, el auditor utilizará su juicio profesional para seleccionar los tipos apropiados de posibles procedimientos de auditoría. Consultar el Volumen 1, Capítulos 10 a 15 para una descripción más detallada de procedimientos de auditoría posteriores.

Un programa de auditoría efectivo deberá basarse en una combinación de procedimientos que, de manera conjunta, reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. A los efectos de esta Guía, los posibles tipos de procedimientos de auditoría a utilizar por el auditor se han categorizado como se ilustra a continuación.

Anexo 16.6-1



Anexo 16.6-2

Tipo de	Descripción
<p>Procedimientos sustantivos</p>	<p>El apartado 18 de la NIA 330 requiere que se realicen procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, con independencia de los riesgos de incorrección material (RIM) valorados. Este refleja el hecho de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La valoración del riesgo que realiza el auditor se basa en el juicio, por lo que puede no identificar todos los riesgos de incorrección material; y • Existen limitaciones inherentes al control interno, incluyendo elusiones de la dirección <p>•</p> <p>Cuando los RIM son muy bajos, algunos procedimientos sustantivos limitados, por ejemplo las pruebas de detalle o la revisión analítica, puede ser todo lo que se</p>

Tipo de	Descripción
<p>– Procedimientos analíticos</p>	<p>Los procedimientos analíticos sustantivos implican la valoración de información financiera mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Requieren el desarrollo de expectativas precisas sobre ciertos importes (como las ventas) que, al compararse con los importes reales, deberían ser suficientes para identificar una incorrección.</p> <p>Los procedimientos analíticos pueden categorizarse como sigue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Simple comparación de datos que, por lo general, se incluirían en los procedimientos sustantivos básicos. Estos procedimientos normalmente deberían combinarse con otras pruebas de detalle a nivel de afirmaciones. Por sí mismos, no proporcionan suficiente evidencia de auditoría. • Modelos predictivos que por sí mismos (o en combinación con prueba de controles u otros procedimientos sustantivos) deberían ser suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por ejemplo, si una entidad tuviera seis empleados con sueldos fijos durante el periodo, sería posible estimar el coste total por nóminas del personal para dicho periodo con un alto grado de exactitud. Asumiendo que el número de empleados y los sueldos fueran correctos, este procedimiento proporcionaría toda la evidencia de auditoría necesaria para validar el coste total por nóminas del personal. Podría no haber necesidad de realizar otros procedimientos sustantivos (básicos).
<p>— Pruebas de detalles</p>	<p>Cuando se trata un riesgo significativo a través de un solo procedimiento sustantivo, se requiere que esos procedimientos sustantivos se incluyan en las pruebas de detalle.</p> <p>Véase el Volumen 2, Capítulo 10 para una descripción más detallada de riesgos significativos y de la respuesta de auditoría adecuada.</p>
<p>Pruebas de controles</p>	<p>Cuando hay establecidos controles clave (que es probable que operen de manera eficaz) para cubrir ciertas afirmaciones, se pueden realizar prueba de controles para obtener la evidencia necesaria sobre una afirmación.</p> <p>La prueba de controles realizada para reducir el riesgo a un nivel bajo (que requieren una muestra de mayor tamaño) pueden proporcionar la mayor parte de la evidencia que se requiere para una afirmación particular. Alternativamente, podrían realizarse prueba de controles para reducir el riesgo a un nivel moderado (requieren una muestra de tamaño ligeramente menor). En este último caso, para obtener la evidencia que se requiere, el auditor debería complementar la prueba de controles con procedimientos sustantivos que traten la misma afirmación.</p> <p>Bajo ciertos parámetros, el control interno sólo necesitará probarse cada tres</p>

16.7 Desarrollo del plan de auditoría adaptado

Para desarrollar un plan de auditoría que responda de manera adecuada a los riesgos valorados, se requiere juicio profesional y un análisis cuidadoso. El tiempo que se emplee en desarrollar un plan apropiado seguramente dará como resultado una auditoría más eficaz y eficiente y que el personal invierta menos tiempo.

Existen tres pasos generales que el auditor debería realizar para desarrollar el plan:

- Responder a los riesgos valorados a nivel de estados financieros (la respuesta general);
- Identificar procedimientos específicos que se requieran para áreas materiales de los estados financieros; y
- Determinar qué procedimientos de auditoría (herramientas de la caja de herramientas) son necesarios y el alcance de los mismos.

Paso 1-Responder a los riesgos valorados a nivel de estados financieros

El primer paso es generar una respuesta general adecuada a los riesgos valorados a nivel de estados financieros. Debido a que estos riesgos son generalizado, una valoración de riesgos de nivel moderado o alto, generalmente resultará en requerir un trabajo adicional para prácticamente todas las áreas de los estados financieros. Consultar análisis sobre respuestas globales en el Volumen 2, Capítulo 16.3.

Paso 2-Identificar procedimientos específicos que se requieran para áreas materiales de los estados financieros

Antes de desarrollar una la respuesta detallada a los riesgos valorados, el auditor puede encontrar útil considerar (para cada área material de los estados financieros) las preguntas que se incluyen en el siguiente anexo.

Anexo 16.7-1

Para cada área de los estados financieros material o potencialmente material	
Preguntas a considerar al desarrollar una respuesta de auditoría adecuada	¿Hay afirmaciones que no puedan tratarse únicamente con pruebas sustantivas? Si es así, se requerirá prueba de controles. Esto puede ocurrir cuando: <ul style="list-style-type: none"> • No haya documentación que proporcione evidencia de auditoría sobre una afirmación como la integridad (totalidad) de las ventas; o • Una entidad desarrolla su actividad mediante la TI, y no hay documentación de transacciones que se produzca o mantenga de otra manera que a través del sistema de TI
	¿Se espera que el control interno sobre los flujos/procesos de transacciones correspondientes sea confiable? Si es así, es posible realizar una prueba de controles, a no ser que el número de transacciones sea tan pequeño que resulte
	¿Hay disponibles procedimientos analíticos sustantivos (tales como transacciones entre partes vinculadas)?
	¿Se requiere el elemento de imprevisibilidad (para tratar riesgos de fraude, etc.)?
	¿Hay “riesgos significativos” (por ejemplo, fraude, partes vinculadas, etc.) a considerar que requieran consideraciones especiales?

Paso 3-Determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría requeridos

El tercer paso es utilizar el juicio profesional para seleccionar la combinación adecuada de procedimientos y alcance de los mismos que se requieren para responder de manera adecuada a los riesgos valorados a nivel de afirmaciones.

A continuación se incluye un posible enfoque para determinar la combinación adecuada de procedimientos para revisar la existencia de cuentas a cobrar cuando el nivel de riesgo valorado es bajo, moderado y alto.

Cuentas por cobrar—Nivel bajo de riesgo

valorado Importancia relativa para la ejecución

del trabajo = 12,000€ Respuesta de auditoría

planificada Riesgo valorado para la afirmación	Bajo	Comentarios
Procedimientos sustantivos	✓	Estos procedimientos deberían considerarse adecuados para cubrir el riesgo valorado. Deberían incluir las pruebas típicas de detalles y/o procedimientos analíticos simples que deberían realizarse en, virtualmente, cualquier auditoría de cuentas por cobrar. Estos procedimientos, a menudo, serán incluidos en un

Cuentas por cobrar—Nivel moderado de riesgo valorado

Importancia relativa para la ejecución del trabajo = 10,000€

Respuesta de auditoría planificada

Riesgo valorado para la afirmación	Moderada	Comentarios
Procedimientos sustantivos	✓	Estos procedimientos se realizarán para abordar los riesgos de existencia en general(esto es, como para riesgo bajo, arriba) y también para: <ul style="list-style-type: none"> • Tratar los riesgos específicos identificados en relación con la existencia de cuentas a cobrar (como un riesgo de fraude); y • Realizar las pruebas de detalle suficientes para

Si la entidad tuviera controles internos (por ejemplo sobre las ventas) que trataran la existencia de cuentas por cobrar, una alternativa a la realización de únicamente procedimientos sustantivos sería una prueba de la eficacia operativa de dichos controles.

Cuentas por cobrar-Alto nivel de riesgo valorado

Importancia relativa para la ejecución del trabajo = 10,000€

Respuesta de auditoría planificada

Riesgo valorado para la afirmación	Alto	Comentarios
Procedimientos sustantivos	✓	Estos procedimientos se realizarán para abordar los riesgos de existencia en general (esto es, como para riesgo bajo, arriba) y también para: <ul style="list-style-type: none"> • Tratar los riesgos específicos identificados en relación con la existencia de cuentas a cobrar (como un riesgo de fraude); y • Realizar las pruebas de detalle suficientes para
Pruebas de controles (Eficacia operativa)	✓	Para reducir el tamaño de la muestra requerida para una prueba de detalle que redujera el riesgo a un nivel bajo, los controles internos que tratan la existencia deben probarse para obtener un nivel moderado de reducción del riesgo. Esto, combinado con las pruebas de detalle expuestas anteriormente reducirá el riesgo valorado a

En el ejemplo anterior, tal vez también sea posible obtener la mayoría de la evidencia requerida con la realización de una prueba de controles que reduzca el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. Esto puede eliminar la necesidad de muchos de los procedimientos sustantivos .

Cuando se desarrolle una estrategia de auditoría sobre saldos contables o transacciones particulares, el auditor debería siempre considerar el trabajo realizado en otras partes del flujo de transacciones.

Otro ejemplo sería la integridad (totalidad) de las ventas para una entidad que posee un edificio de apartamentos y los alquilera.

Cuentas por cobrar—Nivel moderado de riesgo valorado

Importancia relativa para la ejecución del trabajo = 6,000€

Respuesta de auditoría planificada

Riesgo valorado para la afirmación	Moderada	Comentarios
Pruebas de detalle sustantivas	–	A la luz del procedimiento analítico sustantivo que se describe más adelante, estos procedimientos pueden no ser necesarios, o limitarse a obtener evidencia sobre las hipótesis
Procedimientos analíticos sustantivos	✓	El número de apartamentos en alquiler conocido es de 64; el alquiler asciende a 1,000€ al mes para los 46 apartamentos de dos habitaciones y a 800€ para los 18 de una habitación. <ul style="list-style-type: none"> • El ingreso por alquiler esperado se calcula en 724,800€. • El ingreso real registrado en los registros contables fue de 718,800€ una diferencia de 6,000€. Se verificó que la diferencia se explicaba porque seis de los apartamentos de dos habitaciones estuvieron vacíos durante un mes en dicho año.

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando sea posible, evitar la aplicación sistemática de procedimientos de auditoría genéricos o estándar

Los procedimientos de auditoría más efectivos son los que tratan específicamente las causas de los riesgos valorados.

Múltiples afirmaciones

Cuando sea posible, elegir procedimientos de auditoría que traten múltiples afirmaciones. Esto reducirá la necesidad de llevar a cabo otras pruebas de detalle.

Áreas de bajo riesgo

Usar la información obtenida al valorar los riesgos de incorrección material, para reducir la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos en áreas de bajo riesgo.

Considerar utilizar prueba de controles

Utilizar la información obtenida sobre el control interno para identificar controles clave que podrían probarse para verificar la eficacia operativa. La prueba de controles (alguna de las cuales puede ser probada únicamente cada tres años) puede suponer mucho menos trabajo que realizar pruebas de detalle extensas. (Ver Volumen 2, Capítulo 17)

No ignorar los controles de TI

El tamaño de la muestra para probar un control automatizado puede ser tan pequeño como una única partida, ya que es probable que un control automatizado opere de la misma manera todo el tiempo y, por tanto, la partida seleccionada resulta representativa de todas las otras partidas de la población. Sin embargo, esto debería basarse en la hipótesis de que la entidad tiene operativos controles generales de TI que resultan efectivos.

Pruebas de doble objetivo

Cuando se planeen pruebas de controles sobre el mismo tipo de transacciones que las pruebas sustantivas, debe considerarse el potencial de las pruebas de doble objetivo. Esto ocurre cuando una prueba de controles se realiza al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque la finalidad de una prueba de controles es diferente al de una prueba de detalle, ambos objetivos pueden alcanzarse de forma concurrente. Por ejemplo, una factura podría examinarse para determinar si se encuentra autorizada (una prueba de control) y si la transacción fue registrada de manera adecuada en los registros contables (una prueba de detalle).

Considerar el trabajo realizado en todas las partes de un flujo de transacciones

Considerar el trabajo realizado en otras partes del flujo de transacciones. Por ejemplo, una prueba de controles sobre la integridad de las ventas puede suponer evidencia de la integridad (totalidad) de las cuentas a cobrar.

Decidir sobre la estrategia y procedimientos de auditoría en la fase de planificación

Cuando sea posible, desarrollar la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría durante la fase de planificación de la auditoría, un momento en el que el equipo puede definir el enfoque que se va a seguir. Esto evita que el personal asistente tenga que diseñar procedimientos de auditoría por sí solo o que simplemente lleve a cabo los mismos procedimientos que el año anterior.

PUNTO A CONSIDERAR (continuación)

Recordar utilizar procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos se utilizan en cada fase de la auditoría.

- Al principio de la auditoría, los procedimientos analíticos se utilizan como un procedimiento de valoración del riesgo.
- Durante la auditoría, los procedimientos analíticos se realizan para analizar desviaciones en datos y para validar ciertos flujos de transacciones y saldos contables.
- Cerca del final de la auditoría, los procedimientos analíticos se llevan a cabo para determinar si los estados financieros son consistentes con el conocimiento de la entidad que tiene el auditor, o para identificar un riesgo no identificado previamente de incorrección material debida a fraude.

16.8 Respuesta al riesgo de fraude

El riesgo de fraude (incluyendo abusos de la dirección) puede existir virtualmente en cualquier entidad y necesita tratarse cuando se desarrolla el plan de auditoría. El primer paso es valorar el riesgo potencial de fraude y después diseñar una adecuada respuesta general y detallada.

Nota: Se requiere que el auditor trate los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgo significativo.

Un riesgo significativo requiere que el auditor:

- Obtenga un conocimiento de los controles relacionados de la entidad, incluyendo actividades de control relevantes para tales riesgos; y
- Realice procedimientos sustantivos que den una respuesta específica a dicho riesgo.

Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

Al valorar el riesgo potencial y la respuesta adecuada al fraude, el auditor debería considerar lo siguiente:

- Respuestas globales ya desarrolladas para tratar los riesgos valorados al nivel de estados financieros;
- Respuestas específicas ya desarrolladas en relación con otros riesgos valorados en las afirmaciones;
- Los escenarios de fraude (si los hay) determinados durante los comentarios de planificación;
- Los riesgos de fraude (oportunidades, incentivos y racionalización) identificados como resultado de realizar procedimientos de valoración del riesgo;
- Susceptibilidad al fraude de ciertos saldos y transacciones de los estados financieros;
- Cualquier caso conocido de fraude real en el ejercicio anterior o en el actual; y
- Los riesgos relativos a abusos de la dirección.

El siguiente anexo muestra algunas posibles respuestas a los riesgos que se acaban de identificar.

Anexo 16.8-1

Respuestas globales al fraude	
Riesgos generalizados a nivel de los estados financieros	<p>Considerar la necesidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Alto grado de escepticismo profesional al examinar determinada documentación o al validar manifestaciones significativas de la dirección; • Personal con habilidades/conocimiento especializados, por ejemplo en tecnología de la información (TI); • Desarrollar procedimientos específicos de auditoría para identificar la existencia de fraude; y • Elemento de sorpresa (imprevisibilidad) en la selección de los procedimientos de auditoría que se van a utilizar. Considerar ajustar el momento de realización

Respuestas específicas a potenciales riesgos de fraude	
Riesgos específicos a nivel de afirmaciones	<p>Considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cambiar la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría para tratar el riesgo. Algunos ejemplos incluyen lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> – Obtener más evidencia de auditoría confiable y relevante o información adicional para soportar las afirmaciones de la dirección, – Llevar a cabo una observación o inspección física de ciertos activos, – Observar recuentos de existencias sin aviso previo; y – Realizar una revisión adicional de los registros de existencias para identificar artículos poco comunes, importes no esperados y aplicar procedimientos para el seguimiento . • Realizar trabajo adicional para evaluar la razonabilidad de las estimaciones de la dirección y de los juicios e hipótesis subyacentes. • Incrementar el tamaño de las muestras o realizar procedimientos analíticos más detallados. • Usar técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO). Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> – reunir más evidencia sobre los datos contenidos en cuentas significativas o archivos de transacciones electrónicas; – realizar pruebas más extensas sobre las transacciones electrónicas y archivos de cuentas, – seleccionar transacciones de muestra de los archivos electrónicos claves, – seleccionar transacciones con características específicas, y – hacer pruebas sobre toda una población en vez de sobre una muestra. • Solicitar información adicional en las confirmaciones externas. Por ejemplo, en una confirmación de cuentas a cobrar, el auditor podría pedir confirmación de ciertos aspectos de los acuerdos de venta: la fecha del acuerdo, cualquier derecho a devolución y los plazos de entrega. No obstante, habría que considerar si una solicitud de información adicional podría suponer retrasar en

Riesgos relacionados con elusiones de la dirección	
Fuente de riesgo	Considerar
Asientos del diario	<p>Identificar, seleccionar y realizar pruebas sobre los asientos del diario y otros ajustes en base a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un conocimiento del proceso de información financiera de la entidad y del diseño/ implementación del control interno. • Consideración de: <ul style="list-style-type: none"> – las características de los asientos fraudulentos del diario y otros ajustes, – la presencia de factores de riesgo de fraude que se relacionan con clases específicas de asientos de diario y otros ajustes; y
de la dirección Estimaciones	<p>Revisar las estimaciones relativas a transacciones y saldos contables para identificar posibles sesgos por parte de la dirección. Los procedimientos posteriores pueden incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • reconsiderar las estimaciones tomadas en su conjunto; • realizar una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas realizadas en el periodo anterior; y • determinar si el efecto acumulado de los sesgos en las estimaciones de la
Transacciones importantes	<p>Comprender los motivos y la racionalidad de las transacciones significativas que sean inusuales o ajenas a la operativa normal del negocio. Esto incluye una evaluación sobre si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la dirección está poniendo más énfasis en la necesidad de un tratamiento contable en particular que en los aspectos económicos de la transacción; • Los acuerdos que rodean a estas transacciones parecen excesivamente complejos; • la dirección ha discutido la naturaleza y la contabilización de estas transacciones con los responsables del gobierno de la entidad; • Las transacciones implican a partes vinculadas que no habían sido identificadas previamente o a entidades que no tienen suficiente fortaleza financiera para llevar a cabo la transacción sin el apoyo de la entidad auditada; • Las transacciones con partes vinculadas que no son objeto de consolidación, incluyendo las entidades de propósito especial, han sido revisadas y aprobadas de modo apropiado por los responsables del gobierno de la entidad; y

Riesgos relacionados con elusiones de la dirección	
Partes vinculadas Transacciones	<p>Conocer las relaciones de negocio que las partes vinculadas hayan establecido, ya sea de manera directa o indirectamente, con la entidad a través de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Investigación y reuniones con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad; • Investigación de las partes vinculadas; • Inspección de contratos importantes con la partes vinculadas; e • Investigación adecuada de los antecedentes, por ejemplo, a través de Internet o de determinadas bases de datos externas de información mercantil. <p>En base a los resultados anteriores:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificar y valorar los riesgos de incorrección material asociados con partes vinculadas; • Tratar las transacciones significativas con partes vinculadas identificadas que sean inusuales o ajenas a la operativa normal del negocio como si dieran origen a riesgos significativos; y
Reconocimiento de ingresos	<p>Realizar procedimientos analíticos sustantivos. Considerar técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) para identificar relaciones de negocio o transacciones inusuales o no esperadas.</p> <p>Confirmar con los clientes los términos de los contratos relevantes (criterios de aceptación, plazos de entrega y pago) y la ausencia de acuerdos complementarios (por ejemplo, el ofrecer a un cliente el derecho a devolver las mercancías inmediatamente después del final del periodo).</p>

16.9 Riesgo de incorrecciones en la presentación e información a revelar

Algunos riesgos valorados pueden surgir con la presentación e información a revelar en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Consecuentemente, puede requerirse diseñar procedimientos específicos para responder de manera adecuada a los riesgos implicados.

Estos procedimientos de auditoría deberían tratar lo siguiente:

- Si los estados financieros individuales se presentan de manera que reflejan una adecuada clasificación y descripción de la información financiera;
- Si la presentación de los estados financieros incluye un desglose adecuado de los asuntos materiales y de las incertidumbres. Esto incluye la forma y contenido de los estados financieros y de las notas adjuntas (incluyendo la terminología utilizada), el nivel de detalle que se presenta, la clasificación de las partidas en los estados y las bases de presentación utilizadas; y
- La dirección ha revelado cuestiones particulares a la luz de las circunstancias y hechos, de los cuales el auditor tiene conocimiento al momento de firmar el informe del auditor.

16.10 Determinar si el plan de auditoría esta completo

Antes de concluir que la auditoría está completa, el auditor debería considerar si se han tratado de manera adecuada los siguientes factores.

Anexo 16.10-1

Tipo de	Descripción
¿Se han tratado todas las áreas materiales de los estados financieros?	Se requiere diseñar y realizar procedimientos sustantivos para todos los tipos de transacciones, saldos contables, e información a revelar que sean materiales. Este aspecto es independientemente de los riesgos valorados de incorrección material.
¿Hay necesidad de utilizar confirmaciones externas?	<p>Considerar si se van a realizar procedimientos de confirmación externa como procedimientos sustantivos de auditoría. Los ejemplos podrían incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • saldos de bancos; • cuentas a cobrar; • existencias e inversiones en poder de terceros; • cantidades debidas a prestamistas; • términos de acuerdos; • contratos; y • transacciones de la entidad con terceras partes. <p>puede utilizarse también confirmaciones externas para validar la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, que no haya “acuerdos marginales en las ventas” que pudieran afectar a los procedimientos de corte en ingresos.</p>
¿Puede utilizarse la evidencia obtenida en periodos	Suponiendo que la evidencia no afecte a un riesgo significativo y que se den otras condiciones (como que no haya habido cambios en los controles y la inexistencia de elementos manuales relevantes en las actividades de control), las pruebas de eficacia operativa pueden realizarse una vez cada tres auditorías (véase Volumen 1, Capítulo 10.5 para más información).
¿Existe la necesidad de un experto?	¿Se requiere experiencia y conocimientos en campos distintos a los de contabilidad o auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada?
¿Se ha analizado el proceso de cierre de los estados financieros?	<p>Se requieren los siguientes procedimientos sustantivos en relación con el proceso de cierre de los estados financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, y • examinar registros contables materiales y otros ajustes realizados durante el curso de la preparación de los estados financieros.
¿Se han tratado los riesgos materiales?	<p>Para cada riesgo valorado como significativo, se requiere que el auditor diseñe y realice procedimientos sustantivos (posiblemente complementados con pruebas de controles). No pueden utilizarse únicamente procedimientos sustantivos analíticos sino que éstos deben complementarse con pruebas de detalle.</p> <p>Cuando se utilice la confianza en controles para soportar un riesgo significativo, se requiere que el auditor pruebe esos controles en el ejercicio actual.</p>

Tipo de	Descripción
¿Se ha actualizado la evidencia obtenida en las pruebas intermedias?	Actualizar los procedimientos sustantivos aplicados en fechas intermedias para cubrir el periodo restante. Esto debería incluir: <ul style="list-style-type: none"> • Procedimientos sustantivos combinados con pruebas de control por el periodo intermedio; o • procedimientos sustantivos adicionales que proporcionan una base razonable para ampliar
¿Se han tratado los riesgos potenciales de fraude?	Por ejemplo, incrementando el escepticismo profesional, aplicando un elemento de imprevisibilidad en el diseño de procedimientos de auditoría, etc. (Ver Volumen 2, Capítulo 16,8)

16.11 Documentación de la respuesta global y del plan detallado de auditoría

Las respuestas globales pueden documentarse como un documento independiente o, más comúnmente, como parte de la estrategia global de auditoría.

El plan detallado se documenta, a menudo, en la forma de un programa de auditoría que incluye la naturaleza y alcance de los procedimientos y las afirmación(es) que se tratan. Puede incluir un apartado para poner quién realizó cada paso y los resultados obtenidos.

PUNTO A CONSIDERAR

Momento de realización

Considerar si algunos de los procedimientos de auditoría posteriores pueden llevarse a cabo al mismo tiempo que los procedimientos de valoración del riesgo.

Cambios al plan

Si los procedimientos planificados requirieran ser modificados como resultado de la evidencia de auditoría obtenida u otra información, habría que actualizar la estrategia global y el plan de auditoría y explicar los motivos del cambio.

Revisión

Asegurar que quien prepara y quien revisa los procedimientos de auditoría y los papeles de trabajo relacionados los firmen y fechen antes de concluir la auditoría.

16.12 Comunicación del plan de auditoría

La estrategia global de auditoría, la respuesta global y el plan de auditoría son responsabilidad del auditor en su totalidad. Sin embargo, a menudo es útil comentar algunos elementos del plan detallado de auditoría (como el momento de realización) con la dirección. Estos comentarios suelen suponer como resultado cambios menores en el plan a fin de coordinar los plazos y facilitar la realización de ciertos procedimientos.

La naturaleza, momento de realización y alcance exactos de los procedimientos planificados no debería comentarse en detalle con la dirección, ni cambiarse o ajustarse para acomodarse a una solicitud de la dirección. Estas peticiones podrían comprometer la eficacia de la auditoría, hacer los procedimientos de auditoría demasiado previsible y podrían constituir una limitación al alcance.

La NIA 260 establece una serie de asuntos que se requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad (consultar Volumen 2, Capítulo 5.3 para una lista de esos asuntos.) Esos requerimientos están planificados para asegurar una comunicación eficaz y bidireccional entre el auditor y la dirección o los responsables del gobierno de la entidad.

PUNTO A CONSIDERAR

Los auditores deberían considerar mantener reuniones con la dirección regulares y periódicas sobre el grado de avance para informarles de cualquier resultado preliminar, solicitar documentación adicional o ayuda y/o comentar otros asuntos.

Cualquier cambio significativo en el plan de auditoría debería también comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.

16.13 Estudio del caso-El plan de auditoría adaptado

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Los siguientes ejemplos de estudios de casos incluyen consideraciones y procedimientos de auditoría que podrían utilizarse al desarrollar un plan de auditoría detallado para cuentas a cobrar. Ya que el propósito del plan de auditoría es reducir el riesgo de una incorrección material a un nivel aceptablemente bajo, es importante revisar los riesgos identificados en la fase de valoración del riesgo para el ciclo ingresos/cuentas a cobrar/cobro.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Según la valoración del riesgo en volumen 2, Capítulo 14.6-Conclusión de la fase de valoración del riesgo, los riesgos valorados fueron:

Riesgos valorados en los estados financieros (Alto, Moderado o Bajo)	<i>Bajo</i>			
Afirmaciones (Integridad, Existencia, Exactitud y Valoración)	I	E	A	V
Riesgos valorados a nivel de afirmaciones (Alto, Moderado o Bajo)	B	M	B	M
Cambios respecto los riesgos valorados del periodo anterior. <i>Ninguna</i>				

Preguntas a considerar al desarrollar el plan de auditoría de cuentas a cobrar

Consideraciones de planificación	Respuesta
1. ¿Hay afirmaciones que no puedan tratarse únicamente con pruebas sustantivas?	<i>La integridad de las ventas se tratará mediante una combinación de pruebas de controles y procedimientos analíticos. Nota para el próximo año- si las ventas en Internet siguen creciendo, pueden requerirse pruebas</i>
2. ¿Se espera que el control interno sobre los flujos/procesos relacionados sea confiable? Si es así, ¿Podrían ser probados los controles para reducir la necesidad/alcance de otros procedimientos sustantivos?	<i>Podrían realizarse pruebas de controles para reducir el nivel de riesgo reducido requerido por otros procedimientos sustantivos (confirmaciones) en cuentas a cobrar. No obstante, no estamos totalmente seguros en cuanto a la fiabilidad de la operación del control, por lo que únicamente se aplicarán</i>
3. ¿Hay procedimientos analíticos sustantivos que puedan reducir la necesidad/alcance de otros procedimientos de auditoría?	<i>No.</i>
4. ¿Existe la necesidad de incorporar un elemento de imprevisibilidad o procedimientos de auditoría posteriores (para tratar fraude, riesgos, etc.)?	<i>Se realizarán procedimientos extendidos de auditoría para cubrir el riesgo identificado por abusos de la dirección.</i>
5. ¿Existen riesgos materiales que requieran atención especial?	<i>Hay algunos posibles riesgos de fraude (Volumen 2, Capítulo 9) en relación con el reconocimiento de ingresos. Esto será tratado para adaptar adecuadamente las pruebas de detalle. La valoración de cuentas a cobrar es un riesgo específico que requiere especial atención. Se realizará un análisis adicional y la revisión de cobros posteriores. Necesidad de ser conscientes de las operaciones con</i>

En base al juicio profesional del auditor, se requiere una combinación adecuada de procedimientos para reducir los riesgos de incorrección material (RIM) a un nivel aceptablemente bajo para afirmaciones relevantes (aplicable al saldo de cuentas a cobrar). La siguiente tabla es un ejemplo de respuesta de

Resumen de respuesta de auditoría propuesta <i>(Marque el cuadro aplicable bajo IECV)</i>	I	E	A	V
A. Pruebas sustantivas de detalle - todas las clases materiales de transacciones y revelaciones	X	X	X	X
B. Pruebas sustantivas de detalle - adaptadas a riesgos específicos <i>(muestreo, fraude, riesgos significativos, etc.)</i>				X
C. Procedimientos analíticos sustantivos <i>(prueba de total, etc.)</i>		X		
D. Pruebas de controles <i>(eficacia operativa)</i>	X			
En base al juicio profesional, ¿son suficientes los procedimientos diseñados para tratar los riesgos valorados? (Sí/No) Si la respuesta es negativa, explicar	Sí	Sí	Sí	Sí
Comentarios:				

Un ejemplo de programa de auditoría que responde a los riesgos identificados se detalla en las notas del Estudio del caso, Volumen 2, Capítulo 17.7.

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Según la valoración del riesgo en volumen 2, Capítulo 14.6-Conclusión de la fase de valoración del riesgo, los riesgos valorados fueron:

Riesgos valorados en los estados financieros (Alto, Moderado o Bajo)	<i>Moderad</i>			
Afirmaciones (Integridad, Existencia, Exactitud y Valoración)	I	E	A	V
Riesgos valorados a nivel de afirmaciones (Alto, Moderado o Bajo)	B	M	M	B
Cambios respecto los riesgos valorados del periodo anterior. <i>Ninguna</i> <i>Aumento de riesgos relativos a transacciones con partes vinculadas y posible fraude como consecuencia de la ausencia</i>				

Preguntas a considerar al desarrollar el plan de auditoría de cuentas a cobrar

Consideraciones de planificación	Respuesta
1. ¿Hay afirmaciones que no puedan tratarse únicamente con pruebas sustantivas?	<i>No</i>
2. ¿Se espera que el control interno sobre los flujos/procesos relacionados sea confiable? Si es así, ¿Podrían ser probados los controles para reducir la necesidad/alcance de otros	<i>Debido al tamaño pequeño de la compañía, hay controles limitados. Obtuvimos un conocimiento del control interno, pero no haremos pruebas sobre controles ni depositaremos ninguna confianza en estos.</i>
3. ¿Hay procedimientos analíticos sustantivos que puedan reducir la necesidad/alcance de otros procedimientos de auditoría?	<i>La integridad de las ventas se tratará mediante una combinación de revisión analítica sustantiva y pruebas de detalle.</i>
4. ¿Existe la necesidad de incorporar un elemento de imprevisibilidad o procedimientos de auditoría posteriores	<i>No se considera necesario, ya que el saldo de cuentas a cobrar a final del año se relaciona principalmente con Dephta.</i>
5. ¿Existen riesgos materiales que requieran atención especial?	<i>La posibilidad de reconocimiento inconsistente de ingresos o de fraude se tratará mediante pruebas sustantivas de detalle adaptadas apropiadamente.</i> <i>Necesidad de ser conscientes de las operaciones con partes vinculadas no revelados fuera del curso normal del negocio a lo largo de la auditoría.</i>

La siguiente tabla es un ejemplo de respuesta de auditoría a nivel del riesgo de cuentas a cobrar valorado

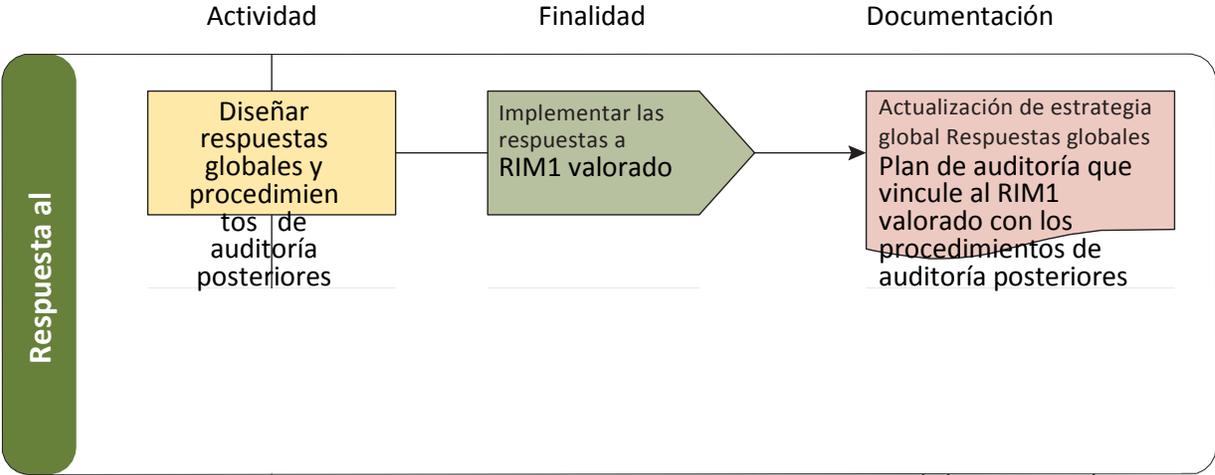
Resumen de respuesta de auditoría propuesta <i>(Marque el cuadro aplicable bajo IECV)</i>	I	E	A	V
A. Pruebas sustantivas de detalle - todas las clases materiales de transacciones y revelaciones	X	X	X	X
B. Pruebas sustantivas de detalle - adaptadas a riesgos específicos <i>(muestreo, fraude, riesgos significativos, etc.)</i>	X	X	X	
C. Procedimientos analíticos sustantivos <i>(prueba de total, etc.)</i>		X		
D. Pruebas de controles <i>(eficacia operativa)</i>				
En base al juicio profesional, ¿son suficientes los procedimientos diseñados para tratar los riesgos valorados? (Sí/No) Si la respuesta es negativa, explicar	Sí	Sí	Sí	Sí
Comentarios: <i>Ninguna</i>				

Un ejemplo de programa de auditoría que responde a los riesgos identificados se detalla en las notas del Estudio del caso, Volumen 2, Capítulo 17.7.

17. Determinación de la extensión de las pruebas

Contenido del capítulo	NIA relevante
Guías para determinar el alcance de las pruebas que se requieren para	330, 500, 530

Anexo 17.0-1



Notas:
 1. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
------------	-----------------------------

330.12	<p>Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Obtener evidencia de auditoría sobre los cambios significativos a los controles subsecuentes al periodo intermedio;y(b) determinará la evidencia de auditoría adicional
--------	---

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
330.13	<p>Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) La efectividad de otros elementos del control interno, incluyendo el entorno de control, el seguimiento de los controles de la entidad, y el proceso de valoración de riesgos de la entidad; (b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático; (c) la eficacia de los controles generales de TI; (d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;
330.14	<p>Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles
530.5	<p>A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Muestreo de auditoría (muestreo)—Aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población. (b) Población—Conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones. (c) Riesgo de muestreo—Riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas: <ul style="list-style-type: none"> (i) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada. (ii) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
530.5 (continúa)	<p>(d) Riesgo ajeno al muestreo—Riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo. (Ref.: Apartado A1)</p> <p>(e) Anomalía—Una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población.</p> <p>(f) Unidad de muestreo—Elementos individuales que forman parte de una población. (Ref.: Apartado A2)</p> <p>(g) Muestreo estadístico— Tipo de muestreo que presenta las siguientes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y (ii) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo. <p>El tipo de muestreo que no presenta las características (a) y (b) se considera muestreo no estadístico.</p> <p>(h) Estratificación—División de una población en subpoblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valor monetario).</p> <p>(i) Incorrección tolerable— Importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe. (Ref.: Apartado A3)</p> <p>(j) Porcentaje de desviación tolerable—Porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el</p>

17.1 Descripción General

Puede obtenerse evidencia de auditoría suficiente y adecuada con la selección y examen de lo siguiente.

Anexo 17.1-1

Selección y examen	
<p>Todas las partidas (100% examinadas)</p>	<p>Esto es apropiado cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La población constituye un número pequeño de partidas de gran valor; • Hay un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y • Pueden usarse TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador) en una población mayor para probar electrónicamente un

Selección y examen	
Partidas específicas	<p>Esto es apropiado para:</p> <ul style="list-style-type: none"> partidas de valor alto o partidas clave que podrían individualmente dar como resultado una incorrección material; todas las partidas por encima de un valor especificado; cualquier partida inusual o sensible o revelaciones de los estados financieros; cualquier partida que sea altamente susceptible a incorrección; partidas que proporcionarán información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad, la naturaleza de las transacciones, y control interno: v
Muestra representativa de partidas de la población	<p>Esto es apropiado para llegar a una conclusión sobre todo un conjunto de datos (población) seleccionando y examinando una muestra representativa de partidas dentro de la población.</p> <p>El muestreo permite al auditor obtener y valorar la evidencia de auditoría sobre características específicas. La determinación del tamaño de la muestra puede hacerse</p>

La decisión sobre qué enfoque usar dependerá de las circunstancias. La aplicación de uno cualquiera o una combinación de los anteriores medios puede ser adecuada en circunstancias particulares.

Seleccionar el muestreo como el método más eficiente de obtener la reducción necesaria del riesgo para una afirmación tiene varias ventajas como se ilustra a continuación.

Anexo 17.1-2

	Beneficios
Uso de muestras representativas	Pueden extraerse conclusiones válidas. El objetivo del auditor es obtener una reducción razonable del riesgo y no una seguridad absoluta.
	Los resultados pueden combinarse con resultados de otras pruebas. La evidencia obtenida de una fuente puede corroborarse con evidencia obtenida de otra fuente para brindar mayor reducción del riesgo.
	Un examen de todos los datos no daría seguridad absoluta. Por ejemplo, nunca se detectarían las transacciones no registradas.
	Ahorro de costes. El coste de examinar cada asiento en los registros contables y toda la evidencia del soporte no sería rentable.

El Volumen 1, Capítulo 10 esboza la naturaleza y uso de procedimientos de auditoría posteriores. Este capítulo se centra en el alcance de las pruebas y el uso de técnicas de muestreo.

Técnicas de muestreo

El muestreo no tiene que escogerse como un procedimiento de auditoría pero cuando se usa, se requiere que todas las unidades de muestreo en una población (como transacciones de ventas o saldos de cuentas a cobrar) tengan una oportunidad de selección. Esto es necesario para permitir al auditor extraer conclusiones razonables sobre la población entera.

En cualquiera muestra de menos de 100% de la población, siempre existe el riesgo de que pueda no identificarse un error y de que podría exceder el nivel tolerable de error o desviación. Esto se llama riesgo de muestreo. El riesgo de muestreo puede reducirse al incrementar el tamaño de la muestra, mientras que el riesgo de no muestreo puede reducirse mediante planificación, supervisión y revisión adecuadas del trabajo.

Hay dos tipos de muestro que se usan comúnmente en auditoría, como se ilustra a continuación.

Anexo 17.1-3

Atributos de la muestra	
Muestreo estadístico	Se selecciona la muestra al azar. Esto significa que cada partida en la población tiene una probabilidad conocida (adecuada estadísticamente) de ser seleccionada.
	Los resultados pueden proyectarse matemáticamente. Puede usarse la teoría de probabilidades para valorar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.
Muestreo no estadístico o por juicio	Un enfoque de muestreo que no tiene las características detalladas arriba para el muestreo estadístico.

Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor debería determinar la tasa de desviación tolerable (excepciones) que sería aceptable

- Procedimientos sustantivos**
 La importancia relativa para la ejecución del trabajo (ya sea general o para una partida específica) se fija en relación con la importancia relativa global (ya sea general o para una partida específica, respectivamente). El nivel tolerable de incorrección se fija en relación con la importancia relativa para la ejecución del trabajo (ya sea general o para la partida específica, según el caso). Mientras más alto se fije el nivel tolerable de error, más pequeño es el tamaño de la muestra. Mientras más bajo se fije el nivel tolerable del error, mayor es el tamaño de la muestra. Tomar nota que el nivel tolerable de error a menudo será el mismo que la importancia relativa para la ejecución del trabajo
- Pruebas de controles**
 Para pruebas de controles, es probable que la tasa tolerable de desviación sea muy pequeña, no permitiendo ninguna desviación o posiblemente solo una. Las pruebas de controles dan evidencia en cuanto a si los controles funcionan o no. En consecuencia, solo deberían usarse cuando se espere que se pueda confiar en la operatividad del control.

17.2 Uso del muestreo

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
530.6	Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra. (Ref.: Apartados
530.7	El auditor determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo. (Ref.: Apartados A10-A11)
530.8	El auditor seleccionará los elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas. (Ref.: Apartados A12-A13)
530.9	El auditor aplicará procedimientos de auditoría, adecuados para el objetivo, a cada elemento
530.10	Si el procedimiento de auditoría no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución. (Ref.: Apartados A14)
530.11	Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
530.12	El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría. (Ref.: Apartados A17)
530.13	En circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor considere que una incorrección o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha incorrección o desviación no es representativa de la población. El auditor adquirirá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o la desviación no afecta al resto de la población.
530.14	En el caso de pruebas de detalle, el auditor extrapolará las incorrecciones encontradas en la muestra a la población. (Ref.: Apartados A18-A20)
530.15	El auditor evaluará (a) los resultados de la muestra; y (Ref: Apartados A21-A22) (b) si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada. (Ref.:

Construcción de una base

Cada vez que se consideren técnicas de muestreo estadísticas o no estadísticas, el auditor debería tratar y documentar las siguientes cuestiones.

Anexo 17.2-1

Factores a	Comentarios
¿Finalidad de la prueba?	El punto de arranque para el diseño de la prueba es establecer la finalidad de la prueba y qué afirmaciones se tratarán.
¿Fuente principal de evidencia?	¿Cuál es la fuente principal de evidencia para cada afirmación que se va a tratar y cuál es la secundaria? Esta diferenciación ayudará a asegurar que el esfuerzo de auditoría se dirige al lugar correcto.
¿Experiencia previa?	¿Cuál fue la experiencia (si la hay) al realizar pruebas similares en periodos anteriores? Considerar la eficacia de la prueba y la existencia y disposición de las desviaciones (errores), si las hay, encontradas en las muestras seleccionadas.
¿Qué población?	Asegurar que la población de partidas para la prueba es adecuada para alcanzar los objetivos de la prueba. El muestreo no identificará ni probará partidas que no estén ya incluidas dentro de la población. Por ejemplo, una muestra de saldos de cuentas a cobrar puede usarse para probar la existencia de cuentas a cobrar, pero esta población no sería adecuada para probar la integridad (que estén completas) de las cuentas a cobrar. Considerar también el tamaño de la población. En algunos casos, puede no
¿Que unidad de muestreo utilizar?	Considerar la finalidad de la prueba y la afirmación que se va a tratar. Esta decisión determinará qué partidas se van a seleccionar para la prueba. Los ejemplos incluyen facturas de ventas, órdenes de ventas y saldos de cuentas de clientes.

Factores a	Comentarios
¿Estadística o no estadística?	Pueden extraerse conclusiones estadísticas de muestras estadísticas. Conclusiones que se basen en juicio profesional pueden extraerse de muestras no estadísticas por juicio. Las muestras no estadísticas se usan en combinación con otros procedimientos de auditoría que tratan la misma afirmación.
Definición de una Desviación	Si no se define de manera adecuada una desviación, puede resultar en una pérdida de tiempo de los empleados al revisar excepciones menores que pueden no constituir una desviación. Determinar también cómo hará el personal de auditoría
¿Alguna partida de alto valor a excluir?	Si hay transacciones o saldos mayores en la población que puedan valorarse individualmente, puede resultar que las partidas restantes de la población den tamaños de muestra más pequeños. En algunos casos, la evidencia obtenida de pruebas a las transacciones o saldos mayores puede ser suficiente para eliminar por
Uso de TAAC	¿Podrían las técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) dar un resultado mejor o más eficiente? Para muchas pruebas, puede probarse 100% de la población con TAAO (contra una sola muestra) y pueden prepararse informes especiales que
¿Cualquier estratificación posible?	<p>Considerar si la población puede estratificarse al dividirla en sub poblaciones individuales que tengan una característica que las identifique.</p> <p>Por ejemplo, si una población contiene varias transacciones de alto valor, la población (para una prueba de detalle) podría estratificarse por valor monetario. Esto permite dirigir un mayor esfuerzo de auditoría a las partidas de valor mayor, ya que estas partidas pueden contener el mayor potencial de error en términos de sobreestimación.</p> <p>Una población puede también estratificarse de acuerdo con una característica particular que indique un riesgo más alto de error. Cuando se ponga a prueba lo adecuado de la provisión para cuentas dudosas (valoración de cuentas a cobrar), los saldos de cuentas a cobrar pueden estratificarse por antigüedad.</p> <p>Cuando se hagan pruebas a las sub poblaciones por separado, las incorrecciones se proyectarán para cada estrato individualmente. Las incorrecciones proyectadas para cada estrato pueden entonces</p>
¿Qué precisión se requiere?	<p>Suele usarse la importancia relativa para la ejecución del trabajo como base para la incorrección tolerable. Esto también representa la precisión para una prueba estadística.</p> <p>La importancia relativa para la ejecución del trabajo debería fijarse a un importe</p>

Factores a	Comentarios
<p>¿Que nivel de confianza se requiere?</p>	<p>La confianza es el nivel de riesgo aceptable (riesgo de detección) de que la prueba no producirá resultados exactos. ¿Se requiere un alto nivel de confianza (que dé como resultado una muestra mayor) o un nivel más bajo de confianza (que dé como resultado una muestra más pequeña)?</p> <p>El nivel de confianza que se requiere en una prueba particular se basará en factores como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evidencia obtenida de otras fuentes como revisión analítica, otros procedimientos sustantivos y pruebas de la eficacia operativa de los controles relacionados; y • La importancia de la afirmación o partida de línea de los estados financieros comparada con la importancia relativa global. <p>Por ejemplo, un nivel de confianza de 95% indica que si se realizara una prueba</p>

Cuando se planee un muestreo estadístico, debería también tratarse la desviación tolerable o tasa de desviación

Anexo 17.2-2

Factores a	Comentarios
<p>¿Cuál es la incorrección tolerable o tasa de desviación tolerable?</p>	<p>La incorrección tolerable se usa en pruebas de muestreo de detalle para tratar el riesgo de que el agregado de incorrecciones no materiales en lo individual pueda causar que los estados financieros estén incorrectos materialmente y den un margen de posibles incorrecciones sin detectar. La incorrección tolerable es la aplicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo a un procedimiento de muestreo particular. La incorrección tolerable puede ser el mismo importe, o un importe menor, que la</p> <p>La tasa de desviación tolerable se usa para pruebas de controles cuando el auditor fija una tasa de desviación por procedimientos de control interno prescritos para obtener un nivel adecuado de seguridad. El auditor busca obtener un nivel adecuado de seguridad de que la tasa real de desviación en la población no excede de la tasa de desviación</p>

17.3 Alcance de los procedimientos sustantivos (Usando muestreo estadístico)

A riesgos mayores de incorrección material, mayor es el alcance de los procedimientos sustantivos que se requieren. El alcance de los procedimientos sustantivos puede reducirse con pruebas de la eficacia operativa del control interno. Sin embargo, si los resultados no son satisfactorios, se necesita incrementar el alcance de los procedimientos sustantivos.

Determinación de tamaños de muestras-Muestreo de unidad monetaria

El método más común de muestreo para pruebas de detalle es el muestreo de unidad monetaria. Bajo este método, la probabilidad de que se seleccione una partida (por ejemplo, un saldo de cuentas a cobrar) para la prueba es directamente proporcional al valor monetario de la partida. Así, un saldo de cuentas a cobrar de 6.000€ es tres veces más probable de ser seleccionado que un saldo de cuentas a cobrar de 2.000€. Bajo este método, no sería adecuado seleccionar unidades físicas como cada 50ª factura o transacción.

Aunque el muestro por unidad monetaria pueda ser la forma más común de muestreo que usan los auditores, hay un número de otros métodos de muestreo, que podrían ser más adecuados en ciertas circunstancias. No se ha incluido en esta Guía la discusión de estos otros métodos.

Selección de factores de confianza

Cuando se diseñe una prueba sustantiva, puede ser útil para el auditor usar tres niveles de reducción del riesgo como alta, moderada y baja. La diferencia entre los niveles puede basarse en el factor de confianza que se use para seleccionar la muestra. Mientras más alto es el factor de confianza, más alto es el tamaño de la muestra y el nivel de reducción de riesgo que se obtiene. Esto se ilustra en el siguiente anexo, que da los niveles típicos de confianza para lograr reducciones alta, baja y moderada del riesgo.

Anexo 17.3-1

Reducción del riesgo que se	Nivel de Confianza	Factor de confianz
Alto	95%	3.0
Moderada	80-90%	1.6 – 2.3
Bajo	65-75%	1.1 – 1.4

Un conjunto de procedimientos de auditoría efectivo diseñado para responder a los riesgos valorados y a afirmaciones específicas puede contener una combinación de pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

La siguiente tabla da una lista parcial de factores de confianza para diversos niveles de confianza. Por ejemplo, si se requiere un nivel de confianza de 90%, el factor de confianza que se va a usar debería ser 2.3.

Anexo 17.3-2

Nivel de Confianza	Factor de confianz
50%	0.7
55%	0.8
60%	0.9
65%	1.1
70%	1.2
75%	1.4
80%	1.6
85%	1.9
90%	2.3
95%	3.0
98%	3.7
99%	4.6

Selección de la muestra

Anexo 17.3-3

Unidad monetaria	Descripción
Proceso de selección de muestra	Quitar de la población las partidas de alto valor y partidas clave.
	Calcular el intervalo de muestreo.
	Seleccionar un punto de arranque aleatorio para seleccionar la primera partida. El punto de arranque aleatorio puede ir desde 1€ hasta el intervalo de muestreo. Cada selección sucesiva se hace sobre el valor de la selección previa más un intervalo de

Nota: Asegurar que se documente el proceso de selección de muestra, incluyendo la base para seleccionar el punto de arranque aleatorio (de un generador de número aleatorio o usando el juicio profesional).

Paso 1-Calcular el intervalo de muestreo

La fórmula es como sigue.

$$\text{Intervalo de muestreo} = \frac{\text{Importancia relativa para la ejecución del trabajo (incorrección tolerable)}}{\text{Factor de confianza}}$$

Si el intervalo de muestreo fue 17.391€, la primera cuenta a seleccionar podría escogerse aleatoriamente como la que contenga el importe 10.000€€. La segunda cuenta seleccionada sería la cuenta que contenga el importe acumulativo de 27.391€€ (punto de arranque + intervalo de muestra = 10.000€ + 17.391€). La tercera cuenta seleccionada sería la cuenta que contenga el importe acumulativo de 44.782€€ (27.391€ + 17.391€). Este proceso continuaría hasta el final de la población

Paso 2-Calcular el tamaño de la muestra

Los tamaños de muestra para el muestreo por unidad monetaria de partidas representativas usualmente se determinan con la siguiente fórmula.

$$\text{Tamaño muestra} = \frac{\text{Población que se va a probar}}{\text{Intervalo muestreo}}$$

La población que se va a probar debería excluir cualquier partida específica sacada para su valoración individual.

Paso 3—Seleccionar la muestra

Sacar de la población cualquier partida de alto valor y partidas clave (para considerar individualmente) y calcular el intervalo de muestreo (consultar el Paso 1 anterior). Seleccionar luego un punto de arranque aleatorio para seleccionar la primera partida. El punto de arranque aleatorio puede variar de 1€ hasta el intervalo de muestreo. Cada selección sucesiva se hace sobre el valor de la selección previa más un intervalo de muestreo.

Los tres ejemplos siguientes ilustran este proceso:

Ejemplo 1—Muestreo de saldos de cuentas a cobrar

Anexo 17.3-4

Pregunta	Respuesta
Finalidad de la prueba	Asegurar la existencia de cuentas a cobrar mediante selección de una muestra de saldos de cuentas a cobrar y envío de cartas de
Riesgo de incorrección material en las afirmaciones relevantes	Existencia = riesgo alto
Población que se va a probar	SalDOS de cuentas a cobrar al final de ejercicio
Valor monetario de la población	177,203€
Partidas específicas sujetas a valoración individual	38,340€
Reducción del riesgo obtenida de pruebas de controles	Ninguna
Reducción del riesgo por otros procedimientos como procedimientos de valoración del riesgo	Limitado
Factor de confianza que se va a usar (Reducir por reducción del riesgo obtenida de otras fuentes)	No hay otras fuentes de reducción del riesgo así que se usará 95% o 3,0
Materialidad para la ejecución del trabajo	15,000€
Desviaciones esperadas en la muestra	Ninguna

Intervalo muestreo = $15.000\text{€}/3.0 = 5.000\text{€}$

Tamaño muestra = $(177.203\text{€} - 38.340\text{€})/5.000\text{€} =$

28

En este ejemplo el intervalo de muestreo fue 5.000€. Por tanto, si la primera partida escogida aleatoriamente fuera 436€, la siguiente partida estaría en la transacción o saldo que tuviera el importe acumulativo de 5.436€. La tercera partida sería la transacción o saldo que tuviera el importe acumulativo de 10.436€ y así en adelante hasta que se hubieran seleccionado las 28 partidas.

Nota: Es probable que se seleccionen las partidas de valor más alto para la prueba (referirse a la población parcial de saldos de cuentas a cobrar, a continuación).

Anexo 17.3-5

	Saldo de cuentas a cobrar	Acumulado Total	Intervalo de	¿Incluir en
Cliente A	4,750	4,750	436	Sí
Cliente B	3,500	8,250	5,436	Sí
Cliente C	1,800	10,050	10,436	No
Cliente D	2,700	12,750	10,436	Sí
Cliente E	950	13,700	15,436	No
Cliente F	2,580	16,280	15,436	Sí

Ejemplo 2—Muestreo de saldos de cuentas a cobrar

Anexo 17.3-6

Pregunta	Respuesta
Finalidad de la prueba	Asegurar la existencia de cuentas a cobrar mediante la selección de una muestra de saldos de cuentas a cobrar y envío de cartas de confirmación
Riesgo de incorrección material en las afirmaciones relevantes	Existencia = riesgo moderado
Población que se va a probar	Saldos de cuentas a cobrar al final de ejercicio
Valor monetario de la población	177,203€
Partidas específicas sujetas a valoración individual	38,340€
Reducción del riesgo obtenida de pruebas de controles	Se ha establecido un nivel bajo de riesgo de control sobre los controles relacionados
Reducción de riesgo por otros procedimientos (como procedimientos de valoración del riesgo)	Limitado
Factor de confianza que se va usar (Reducir por reducción del riesgo obtenida de otras fuentes)	A la luz de otras fuentes de evidencia, se usará un factor de confianza de 70% (1.2)
Materialidad para la ejecución del trabajo	15,000€
Desviaciones esperadas en la muestra	Ninguna

Intervalo de muestreo = $15,000\text{€}/1.2 = 12,500\text{€}$

Tamaño de la muestra = $(177,203\text{€} -$

$38,340\text{€})/12,500\text{€} = 12$

Ejemplo 3-Muestreo de facturas de compra

Anexo 17.3-7

Pregunta	Respuesta
Finalidad de la prueba	Asegurar la existencia y exactitud de compras mediante selección de una muestra de facturas de compra
Riesgo de incorrección material en las afirmaciones relevantes	Existencia = riesgo bajo Exactitud = riesgo bajo
Población que se va a probar	Facturas de compras por el periodo
Valor monetario de la población	879,933€
Partidas específicas sujetas a valoración individual	46,876€
Reducción del riesgo obtenida de pruebas de controles	Ninguna
Reducción de riesgo por otros procedimientos (como procedimientos de valoración del riesgo)	Procedimientos analíticos sustantivos moderadamente efectivos

Pregunta	Respuesta
Factor de confianza que se va usar (Reducir por reducción del riesgo obtenida de otras fuentes)	A la luz de otras fuentes de evidencia, se usará un factor de confianza de 80% (1.6)
Materialidad para la ejecución del trabajo	15,000€
Desviaciones esperadas en la muestra	Ninguna

Intervalo de muestreo = $15.000\text{€}/1.6 = 9.375\text{€}$

Tamaño de la muestra = $(879.933\text{€} -$

$46.876\text{€})/9.375\text{€} = 89$

Como se ilustra antes, los tamaños de la muestra para pruebas sustantivas pueden llegar a ser muy grandes cuando se examinan flujos de transacciones. Suele ser más eficiente realizar pruebas sobre los controles internos (cuando el tamaño de la muestra es más pequeño) o realizar otros tipos de procedimientos de auditoría para obtener la evidencia requerida.

Proyección de incorrecciones

El proceso se expone en el siguiente anexo

Anexo 17.3-8

Pasos en la proyección del alcance de incorrecciones	
1.	Calcular el porcentaje de la incorrección en cada partida. Si se encontró que el monto es de 50€ pero tuvo haber sido 60€, la incorrección es 10€ o 17% del total.
2.	Sumar los porcentajes, neteando los sobre valorados y los subvaluados.
3.	Calcular el porcentaje promedio de la incorrección por partida de la muestra dividiendo los porcentajes de incorrección entre el número total de todas las partidas de la muestra (con o sin incorrección).
4.	Multiplicar el porcentaje promedio de incorrección por el total del valor monetario de la población (excluyendo partidas de alto valor y partidas clave). Esto da como resultado la incorrección proyectada esto excluye cualquier incorrección encontrada en partidas de valor alto y partidas clave sacadas de la

Por ejemplo, una muestra de 50 partidas seleccionadas de una población de 250.000€ contenían las siguientes tres incorrecciones

Anexo 17.3-9

Valor correcto	Valor auditado	Incorrección	% de incorrección
500€	400€	100€	20,00%
350	200	150	42.86%
600	750	(150)	(25.00%)
Total % incorrección (suma de porcentajes de incorrecciones)			37.86%
Promedio % errónea: $37.86\% \div 50$ (tamaño de la muestra) =			0.7572%
Incorrección proyectada: $0.7572\% \times 250,000\text{€}$ (población) =			1,893€

La incorrección proyectada a veces se conoce como “error más probable” (EMP)

PUNTO A CONSIDERAR

Anomalías

Puede haber una tentación de considerar algunas incorrecciones/desviaciones (descubiertas en una muestra) como una anomalía (no representativa de la población) y excluirlas cuando se proyecten las incorrecciones en la población. Sin embargo, se requiere trabajo adicional de auditoría, sin importar si la incorrección/desviación es o no es representativa de la población.

- Si la desviación es representativa de la población, el auditor investigará la naturaleza y causa y valorará su posible efecto en la finalidad del procedimiento de auditoría y en otras áreas de la auditoría.
- Si se considera que la desviación es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de seguridad de que la incorrección o desviación no es representativa de la población. Esto requiere realizar procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o desviación no afecta al resto de la población.

Tomar nota que la NIA 530.13 indica que las anomalías solo ocurren en circunstancias extremadamente raras.

17.4 Alcance de procedimientos analíticos sustantivos

Los procedimientos analíticos sustantivos serán la prueba principal del saldo contable, o se usarán en combinación con otras pruebas de detalle que hayan sido reducidas en su alcance de manera adecuada.

El Volumen 1, Capítulo 10 esboza los dos niveles de reducción del riesgo que pueden obtenerse al realizar procedimientos analíticos sustantivos. Esta reducción del riesgo es altamente eficaz (es decir, la prueba principal) y moderadamente eficaz.

Los procedimientos analíticos simples (como una comparación de resultados del año pasado con los de este año) pueden ayudar a identificar un asunto que necesite tener seguimiento pero proporciona poca evidencia adicional de auditoría. Este tipo de procedimiento analítico puede usarse para el conocimiento de la entidad, realizar procedimientos de valoración del riesgo y revisar los estados financieros finales.

Cuando se diseñen procedimientos analíticos sustantivos, el auditor debería:

- Calcular el importe de diferencia de la expectativa que puede aceptarse sin investigación adicional. Esto debería estar influido principalmente por la importancia relativa y consistencia con el nivel deseado de reducción del riesgo;
- Considerar la posibilidad de que una combinación de incorrecciones en el saldo específico de la cuenta, tipo de transacciones, o revelación podría llegar a un importe aceptable; e
- Incrementar el nivel deseado de reducción del riesgo al aumentar los riesgos de incorrección material.

Anexo 17.4-1

Ejemplo de un procedimiento analítico sustantivo

Preguntas	Respuesta	
Describir el procedimiento que se va a realizar y el resultado esperado.	<i>Multiplicar los cargos de alquiler por unidad por el número de unidades en alquiler para predecir el ingreso de apartamentos y luego comparar el resultado con el ingreso registrado en los registros contables de la entidad.</i>	
¿Cuál es el valor del importe o ratio registrado?	278,000€	
¿Qué afirmaciones se tratarán?	<i>Integridad (estar completo), existencia y exactitud.</i>	
¿Qué importancia relativa para la ejecución del	10,000€	
¿Qué importe de diferencia (entre importes registrados y valores esperados) es aceptable?	1%	
Riesgo de incorrección material después de realizar el procedimiento (o sea, moderado o	<i>Bajo</i>	
Describir detalles de cada elemento de los datos usados para calcular el resultado esperado (o sea, financiero y no financiero).	Describir los procedimientos realizados para valorar la confiabilidad de cada elemento de los datos usados (considerar fuente, comparabilidad, naturaleza, relevancia y controles sobre la	PT Ref.
1. <i>Unidades en alquiler</i>	<i>Revisamos los planos de los pisos e inspeccionamos físicamente el edificio en caso de cambios importantes.</i>	
2. <i>Alquiler por unidad</i>	<i>Revisamos una muestra de contratos de arrendamiento para determinar el</i>	
3.		
4.		
Proporcionar detalles de cálculo, resultado esperado y resultados de la comparación con el importe o ratio registrado: Número de unidades en alquiler = 26 Alquiler por unidad = 12.000€ por año <i>Cálculo = 26 x 12.000 = 31.200€. La diferencia con el importe registrado es 34.000€</i>		
Cuando la diferencia (ente importes registrados y valores esperados) excede del valor aceptable, explicar qué investigación se realizó y los resultados (es decir, investigaciones con la dirección, obtener evidencia adicional y realizar otros procedimientos de auditoría). Investigamos sobre la diferencia y verificamos que, en promedio, 2 unidades estaban vacías (no las mismas) cada mes durante el año y una unidad no se alquilaba y se usaba para reuniones y como acomodo ocasional para visitantes. <i>Esto equivale a 36.000€ de la diferencia dejando 2.000€ sin explicar. Esto está por debajo del nivel aceptable que</i>		
Conclusión: <i>La prueba se completó satisfactoriamente.</i>		

PUNTO A CONSIDERAR

El uso de datos “no financieros” en un procedimiento analítico sustantivo puede enriquecer el resultado. Los datos no financieros podrían incluir información como recuentos de personal, superficie para una tienda al por menor, o el número de productos específicos expedidos.

Cuando se realizan procedimientos analíticos, es imperativo fijar expectativas (por ejemplo, relación con saldos relacionados, cambios del periodo anterior, etc.) y luego comparar esas expectativas con la información de los estados financieros. Evitar el enfoque opuesto de comenzar con la información financiera y luego intentar explicar las diferencias usando el conocimiento sobre el cliente y su entorno. Los procedimientos analíticos son mucho más fuertes cuando se crean expectativas que se basan en un conocimiento de la entidad y su entorno. Sin embargo, es necesario establecer la confiabilidad de cualquier dato “no financiero” que se vaya a usar antes de usarlo en un procedimiento analítico sustantivo.

17.5 Pruebas de controles — Eficacia operativa

Los procedimientos de auditoría que se usan para realizar pruebas sobre controles consisten en uno o más de los siguientes tipos.

Anexo 17.5-1

Pruebas de controles internos sobre la eficacia operativa

Tipos de procedimientos	Investigaciones con el personal apropiado. (Recordar, sin embargo, que la sola indagación no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles.)
	Inspección de documentación relevante.
	Observación de las operaciones de la entidad.
	Re ejecución de la aplicación del control

Controles generalizados (en la entidad)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
315.14	El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor evaluará si: <ul style="list-style-type: none"> (a) La dirección, con la supervisión de los encargados del gobierno, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y comportamiento ético; y (b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control. (Ref.: Apartados A69-A78)

Las pruebas de los controles generalizados que existen en la entidad tienden a ser más subjetivas (como las pruebas del compromiso con la competencia o el conocimiento de políticas de la entidad sobre comportamientos aceptables) que las pruebas de controles transaccionales específicos. Sin embargo, estos controles colectivamente proporcionan la base adecuada

El siguiente anexo expone algunos posibles métodos para pruebas de controles generalizados (en la entidad).

Anexo 17.5-2

Entorno de control	Posibles pruebas de controles
Comunicación y cumplimiento de integridad y valores éticos	<ul style="list-style-type: none"> • Leer la declaración en el sitio web de la entidad y cualquier código de conducta o equivalente. • Revisar las comunicaciones al personal. • Llevar a cabo entrevistas con una muestra de empleados.
Compromiso con la competencia	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar políticas de contratación y despido. • Revisar descripciones de puestos de trabajo y documentación contenida en
Participación de los responsables del gobierno de la entidad	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar cualquier auto evaluación que se haya hecho. • Revisar calificaciones de miembros del consejo y actas de las reuniones. • Asistir a una reunión como observador.
Filosofía de la dirección y estilo operativo	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión de cualquier documentación relevante disponible. • Llevar a cabo entrevistas con una muestra de empleados.
Estructura Organizacional	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar la estructura a la luz de prácticas óptimas para la naturaleza de la entidad.
Asignación de autoridad y responsabilida	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar cualquier documentación como descripciones de puestos de trabajo.
Políticas y prácticas de recursos humanos	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar políticas y prácticas y su cumplimiento. • Revisar expedientes de empleados sobre evaluaciones de personal, programas de formación práctica a los que se asistió, etc.

Podrían diseñarse pruebas de controles similares para tratar otros controles generalizados (en la entidad) como:

- valoración del riesgo;
- sistemas de información;
- seguimiento;
- el proceso de cierre de final del ejercicio; y
- controles anti fraude.

Los resultados de realizar pruebas de controles generalizados pueden también ser más difíciles de documentar que el control interno al nivel del proceso del negocio (como verificar si se autorizó un pago, lo que puede documentarse con una simple respuesta de sí o no). Como resultado, la valoración de controles generalizados (en la entidad y generales de TI) se suele documentar con memorandos para el archivo junto con evidencia soporte.

Por ejemplo, para pruebas de si la dirección comunica la necesidad de integridad y de valores éticos a todo el personal y aplica sus políticas, podría seleccionarse una muestra de empleados para entrevistas. Se puede preguntar a los empleados sobre las comunicaciones que han recibido de la dirección, sobre qué políticas y

procedimientos relevantes existen, que valores ven que demuestra la dirección todos los días, y si las políticas de hecho se hacen cumplir. Si la respuesta común entre los empleados es que la dirección ha comunicado la necesidad de integridad y valores éticos y que hay casos en los que se aplicaban las políticas, entonces la prueba sería un éxito. Deberían entonces registrarse los detalles de la entrevista de cada empleado y la documentación de soporte (como políticas de la entidad, comunicaciones, acciones de ejecución) en un memorando para el archivo con las conclusiones alcanzadas.

PUNTO A CONSIDERAR

Momento de realización

Es preferible probar los controles generalizados (en la entidad) al principio del proceso de auditoría. Los resultados de probar estos controles podrían afectar a la naturaleza y alcance de otros procedimientos de auditoría planificados. Por ejemplo, si se detecta que la actitud de la dirección respecto a los controles no es tan buena como se esperaba, se requerirá la aplicación de procedimientos adicionales en relación a los saldos contables y clases de transacciones.

Planificación

Dedicar tiempo a determinar la forma más adecuada de probar los controles generalizados (en la entidad). Considerar usar una combinación adecuada de pruebas de indagación, observación, re-ejecución, e inspección.

Hacer preguntas abiertas

Evitar hacer preguntas de sí/no. En vez de eso, hacer preguntas que puedan extraer información que no sea ya conocida. Por ejemplo, preguntar, “¿Le han pedido alguna vez que se aparte de una política contable establecida o hacer algo que le hiciera sentir incómodo? También recordar escuchar detenidamente la respuesta de la persona y observar su lenguaje corporal, señales de incomodidad o preocupación al dar las respuestas.

Seguimiento de cuestiones que resalten

Si la dirección o un miembro del personal se niegan a dar la información solicitada o se obtiene información inesperada, asegurarse de que hay un seguimiento apropiado y que se hacen cambios si es necesario en la estrategia global de auditoría y en los procedimientos planificados.

Controles de seguimiento en entidades mayores

Algunas entidades mayores han desarrollado controles de seguimiento en la entidad que proporcionan

dependerse de estos controles para reducir el alcance general de otras pruebas requeridas.

Aunque la mayoría de los controles generalizados (en la entidad) y generales de TI se probarán mediante juicio profesional y se aplicarán objetivamente a las circunstancias, hay algunas situaciones en las que puede ser aplicable el uso de una muestra representativa. Un ejemplo sería la disponibilidad de evidencia de que los informes financieros mensuales se revisaron y se tomó la acción adecuada.

Controles transaccionales—Muestreo de atributos

Las pruebas de controles dan evidencia de que un control está operando eficazmente durante todo el periodo en que se depende de él, el cual será un periodo especificado, como un año.

Porque los controles transaccionales operan eficazmente o no, no vale la pena probar la operativa de los controles que finalmente podrían ser no confiables. Los controles no confiables son aquellos en los que hay

probabilidad de que se encuentre una desviación. Los tamaños de las muestras para las pruebas de controles suelen ser pequeños porque se basan en que no se encuentren excepciones. De lo contrario, los tamaños de muestras que se requerirían serían mucho mayores.

A continuación, se muestran algunos de los factores a considerar al valorar la fiabilidad de controles.

Anexo 17.5-3

Prueba de diseño de controles	
Factores a considerar	¿Es posible que la dirección haya pasado por encima de los procedimientos establecidos (o sea, abusos de la dirección)?
	¿Hay un elemento manual importante implicado en el control que podría ser
	¿Hay un entorno de control débil?
	¿Son malos los controles generales de TI?
	¿Es malo el seguimiento continuo del control interno?
	¿Han ocurrido cambios de personal durante el periodo que afecten de una manera importante la aplicación del control?
	¿Es el poco personal implicado en la operación del control la causa de que no sea factible una segregación de funciones que tenga sentido?
	¿Han apremiado las circunstancias cambiantes la necesidad de cambios en la operativa del control?

Dependencia de controles internos indirectos

Considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría que soporte la operativa eficaz de controles internos indirectos importantes. Estos son controles de los que dependen otros controles, como información no financiera generada por un proceso separado, el tratamiento de excepciones y revisiones periódicas de informes por los gerentes. Cuando sea importante, debería requerirse evidencia de la eficacia operativa de los controles internos indirectos. Si alguno de los factores anteriores es importante, es más efectivo desempeñar procedimientos sustantivos.

Al diseñar pruebas de controles, el auditor debería centrarse en la evidencia que se obtendrá con respecto a las afirmaciones relevantes que se traten (los puntos donde podrían ocurrir incorrecciones en los estados financieros), en oposición a la naturaleza del control mismo. Los controles se diseñan para mitigar riesgos y asegurar, por ejemplo, la integridad (que estén completas) de las ventas.

Hay también varias ventajas prácticas en diseñar pruebas de controles que se centren primero en la afirmación que se va a tratar. Por ejemplo:

- Los controles que se prueban pueden vincularse directamente con los riesgos de incorrección material en los estados financieros;
- Dado que el objetivo de la prueba no depende de controles específicos, pueden probarse otros controles que traten los mismos riesgos (u objetivos del control). Esto permite la imprevisibilidad o variación en las pruebas que se van a usar; y
- Hace más fácil valorar y probar nuevos controles introducidos por la entidad que tratan las mismas afirmaciones.

Las pruebas de controles se diseñan para proporcionar ya sea un nivel bajo o uno moderado del riesgo de control (nivel alto o moderado de reducción del riesgo (confianza)) de que el control que está a prueba está operando eficazmente.

Cuando se diseñan pruebas de controles, puede ser útil para el auditor considerar los dos niveles de

confianza a obtener con las pruebas de controles.

- Un alto nivel de confianza (bajo nivel de riesgo restante). Esto aplica cuando la evidencia principal viene de pruebas de controles; y
- Un nivel moderado de confianza (nivel moderado de riesgo restante). Esto aplica cuando las pruebas de controles estén combinadas con otros procedimientos sustantivos para tratar una afirmación particular.

Se suele usar el muestreo de atributos para probar controles. Esta técnica usa el tamaño más pequeño de muestra capaz de dar una oportunidad específica de detectar una tasa de desviación que exceda la tasa tolerable de desviación.

Anexo 17.5-4

Ventajas	
Muestreo de atributos/descubrimiento	Ideal para pruebas de eficacia operativa de los controles internos que ya han sido valorados como altamente confiables durante la valoración del diseño e implementación del control.
	Si se espera algún nivel de desviación en el resultado de un control, se recomienda que se consideren enfoques alternativos para reunir evidencia de auditoría.
	Si no se encuentran desviaciones en la muestra de la prueba de controles, el auditor puede afirmar que el control está operando de manera eficaz. Si se encuentra una desviación, generalmente es más eficiente detener el procedimiento y realizar procedimientos sustantivos de auditoría alternativos en su lugar. Es probable que una sola desviación del control cause una revisión al nivel evaluado de riesgo del control. Continuar con una prueba después de encontrar una

Determinación del tamaño de la muestra

Los tamaños de la muestra se determinan como se muestra a continuación.

$$\text{Tamaño de la muestra} = \text{Factor de confianza} \div \text{Tasa de desviación tolerable}$$

Para probar la eficacia operativa de los controles con mínima confianza en otro trabajo realizado, se usa un nivel de confianza de 90% (factor de confianza relacionado = 2.3) (Véase Anexo 17.3-2 para la tabla de factor de confianza). La tasa de desviación tolerable máxima podría ser 10%. El tamaño de muestra más pequeño en este caso sería 23, calculado como sigue.

$$\text{Factor de confianza (2.3)} \div \text{Tasa de desviación tolerable (0,1)} = \text{Tamaño de la muestra de 23}$$

Cuando se ha obtenido otra evidencia como una evidencia de procedimientos de auditoría sustantivos para una afirmación particular, el factor de confianza podría reducirse de modo que se obtenga tan solo un nivel moderado de reducción del riesgo mediante pruebas de eficacia operativa de un control. En tal caso, podría usarse un nivel de confianza de 80% (factor de confianza relacionado = 1.61), dando como resultado el tamaño de la muestra más pequeño de 8. Algunas firmas usan factores de confianza levemente más altos, dando como resultado el tamaño más pequeño de la muestra de 10 partidas para un nivel moderado de reducción del riesgo y 30 para un nivel más alto de reducción del riesgo.

Selección de la muestra

A continuación se expone la selección de la muestra.

Anexo 17.5-5

Pasos a dar	
Selección de la muestra	Determinar la finalidad del procedimiento y la evidencia que proporcionará en relación con las afirmaciones correspondientes a los atributos del control que se
	Seleccionar la población adecuada de partidas para alcanzar el objetivo de la prueba. Esto puede diferir en base a la afirmación subyacente que se está tratando. Por ejemplo, podrían seleccionarse facturas para pruebas de existencia de ventas, pero estos documentos no darían evidencia sobre la integridad (que estén completas) de las ventas. En este caso, la mejor opción podría ser rastrear la entrada de la orden o
	Determinar el tamaño de muestra más pequeño necesario para dar el nivel requerido de reducción del riesgo. Podrían ser niveles ya sean moderados o altos
	Usar un generador de números aleatorios u otro método apropiado para seleccionar las partidas individuales que se van a verificar. Cada partida en la población debería tener la misma oportunidad de ser seleccionada.

Procedimientos de control que operan menos que diariamente

Para seleccionar muestras cuando el control no opera diariamente, la siguiente orientación puede ser de ayuda. Sin embargo, los tamaños reales de muestra que se usen deberían siempre basarse en el juicio profesional

Anexo 17.5-6

El control funciona	Mínimo sugerido	
	Muestra	Porcentaje de cobertura de la
Semanalmente	10	19%
Mensualmente	2-4	25%
Trimestralmente	2	50%
Anualmente	1	100%

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando se usa muestreo estadístico para pruebas de eficacia operativa del control interno, el tamaño de la muestra que se requiere no se incrementa al crecer el tamaño de la población. Una muestra aleatoria de tan solo

30 partidas en la que no se encuentra desviación puede brindar un alto nivel de confianza de que el control está operando de manera eficaz.

Cuando se diseñen pruebas de controles dedicar tiempo a definir exactamente qué constituye un error o excepción a la prueba. Esto ahorrará tiempo durante el desempeño de la prueba o la valoración de los resultados y evitará dudas al determinar qué es una desviación del control.

Si se espera algún nivel de desviación en la eficacia operativa de un control, se recomienda considerar enfoques alternativos para la compilación de evidencia de auditoría.

Un plan sencillo que puede usarse para muestreo de atributos es el siguiente:

En base a una tasa de confianza del 95% (tasa de desviación del 5%), se sugiere que:

- Una muestra de 10 partidas con ninguna desviación proporcionará un nivel moderado de reducción del riesgo. Si se encuentra una desviación, no puede obtenerse ninguna reducción del riesgo;
- Una muestra de 30 partidas, con ninguna desviación proporcionará un nivel alto de reducción del riesgo. Si se encuentra una sola desviación, solo puede obtenerse un nivel moderado de reducción del riesgo. Si se encuentra más de una desviación, no puede obtenerse ninguna reducción del riesgo; y
- Una muestra de 60 partidas y con hasta una desviación proporcionará un alto nivel de reducción del riesgo. Si se encuentra una sola desviación, solo puede obtenerse un nivel moderado de reducción del riesgo. Si se encuentran más de dos desviaciones, no puede obtenerse ninguna reducción del riesgo con la prueba de controles.

17.6 Valoración de desviaciones

A continuación, el proceso para valorar las desviaciones.

Anexo 17.6-1

Pasos a dar	
Valoración de desviaciones	Identificar las desviaciones. Colocar cada partida de la muestra en una de estas dos clasificaciones: “desviación” o “no desviación”.
	La naturaleza y causa de cada desviación debería considerarse detenidamente. Por ejemplo, ¿hay alguna indicación de abusos de la dirección (que pase por encima de los controles) o posible fraude, o el problema simplemente fue el resultado de que la
	Considerar el riesgo de muestreo. Si se han encontrado desviaciones, considerar si debe reducirse la dependencia de la eficacia del control, extenderse el tamaño de la muestra (Véase más adelante), o realizarse procedimientos alternativos.

PUNTO A CONSIDERAR

Como se indicó anteriormente, no tiene mucho sentido realizar pruebas sobre los controles si es probable que se encuentren desviaciones. Esto es porque la única manera de obtener la seguridad que se requiere es ampliando el tamaño de la muestra. Entonces, si se encuentra otra desviación, la muestra tendría que ampliarse de nuevo y así sucesivamente. Sería mucho mejor realizar procedimientos alternados en vez de ampliar el tamaño de la muestra.

Una posible excepción sería cuando una explicación para un particular tipo de desviación puede claramente identificarse y tomarse en cuenta para el diseño de la prueba. Por ejemplo, las desviaciones durante un periodo específico, como cuando la persona que normalmente realiza el control está de vacaciones, pueden tratarse mediante algunos procedimientos sustantivos.

Los resultados de la muestra pueden valorarse comparando la tasa máxima de desviación tolerable con lo que se llama el límite superior de la desviación. La aproximación al límite superior de la desviación se obtiene mediante la fórmula siguiente.

$$\text{Límite superior de desviación} = \text{Factor de confianza ajustado} \div \text{Tamaño de la muestra}$$

Un factor de confianza ajustado podría basarse en el número de desviaciones encontradas, según se ilustra en el anexo siguiente

Anexo 17.6-2

Factor de confianza ajustado por número de desviaciones					
Nivel de confianza requerido	1	2	3	4	5
95%	4.7	6.3	7.8	9.2	10.5
90%	3.9	5.3	6.7	8.0	9.3
80%	3.0	4.3	5.5	6.7	7.9
70%	2.4	3.6	4.7	5.8	7.0

Por ejemplo, supongamos un muestreo de 30 partidas (usando un 90% de nivel de confianza y un 10% de tasa de desviación máxima tolerable) y se encontraran dos desviaciones. El límite superior de desviación debería calcularse como sigue:

$$\text{Factor de confianza ajustado (5.3)} \div \text{Tamaño de la muestra (30)} = \text{Límite superior de desviación del 17\%}$$

El resultado del 17% es mucho más alto que la tasa máxima de desviación tolerable del 10%, que significaría que tendría que reducirse la dependencia en la eficacia del control. Sin embargo, si se decidiera incrementar el tamaño de la muestra, tendría que ampliarse a 60 partidas y no encontrarse desviaciones adicionales. Esto reduciría el límite superior de desviación (según se calcula abajo) a un nivel aceptable (o sea, ceca del límite original del 10%).

$$\text{Factor de confianza ajustado (5.3)} \div \text{Tamaño de la muestra (60)} = \text{Límite superior de desviación del 9\%}$$

Sin embargo, si se encontrara una desviación adicional, requeriría todavía otro alcance en la muestra

para tratar de alcanzar los resultados deseados. Esto no sería probablemente un uso efectivo del tiempo de auditoría, ya que bien podría encontrarse todavía otra desviación.

Factor de confianza ajustado (6.7) ÷ Tamaño de la muestra (75) = Límite superior de desviación del 9%

17.7 Estudios de casos-Alcance de pruebas

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Determinación de la extensión de las pruebas

Diseño de procedimientos posteriores—Cuentas a cobrar

El siguiente es un esbozo de un programa de auditoría para cuentas a cobrar. Este programa incluye una muestra estadística de cuentas a cobrar.

Dephta Furniture, Inc.

Cuentas a cobrar—Procedimientos de auditoría

Cliente: Dephta Furniture, Inc.

	Afirmación es tratada	Trabajo completad o por: (iniciales)	PT Ref.	Comentarios
Procedimientos				
1. Procedimientos analíticos Obtener expectativas para los saldos de cuentas a cobrar de final de ejercicio, en base a información obtenida por conocimiento de la entidad. Investigar cambios o tendencias importantes en: <ul style="list-style-type: none"> • Saldo de cuentas a cobrar. • Antigüedad por cliente de cuentas por cobrar. • Ventas del día en cuentas a cobrar. • Saldos de crédito en cuentas a cobrar; cuentas a cobrar; • otras variaciones no esperadas. Explicar.	IEC	MAG	C.120	Las cuentas a cobrar se han incrementado en 60% desde el periodo anterior. Los días para deudores en cuentas a cobrar también han aumentado de 39 días a 45 días.
2. Listas Obtener una lista detallada (y por antigüedad) de cuentas a cobrar al final del ejercicio: (a) Verificar la exactitud	E	MAG	C.110	

		Afirmacion es tratadas	Trabajo completad o por: (iniciales)	PT Ref.	Comentarios
b)	Verificar nombres e importes con el auxiliar del mayor .	E	MAG		Según discusión con Arjan y Karla, los términos de la venta sí varían entre clientes pero son aprobados por Arjan.
c)	Preguntar al personal que maneje cuentas a cobrar sobre casos en que: <ul style="list-style-type: none"> • Se ha dado un trato preferencial a un cliente. • Se hayan modificado los términos de la venta. • Han ocurrido transacciones con partes vinculadas, o 	E	MAG		
3. Provisión para cuentas dudosas Asegurar que la provisión para cuentas dudosas se relaciona con cuentas específicas y es adecuada: a) Revisar el saldo de comprobación de las cuentas a cobrar antiguas y compararlo con periodos		IV	MAG	C.120	
b)	Revisar pagos recibidos posteriores al final del ejercicio (si es posible, obtener un saldo de comprobación con antigüedad a la fecha de final del ejercicio con cobros posteriores	CV	MAG		
4. Corte Realizar y documentar procedimientos de corte		A	MAG	C.115	Obtener lista de devoluciones de ventas como parte de las pruebas de corte. Hubo varias devoluciones grandes el año pasado. Las condiciones de devoluciones en contratos de ventas se revisan como parte de pruebas de ventas. Ver PT 503.1
PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS – MUESTREO					
S1. Confirmación ampliada Seleccionar 15 confirmaciones de cuentas según se ilustran en lista de verificación de confirmación de cuentas a cobrar. Resumir los resultados e investigar diferencias examinando documentación de		EC	MAG	C.200	

	Trabajo completado			
	Afirmación es tratada	o por: (iniciales)	PT Ref.	Comentarios
PRUEBAS DE CONTROLES				<i>Ninguna</i>
PROCEDIMIENTOS AMPLIADOS—para riesgos de fraude específicos identificados				
E1. Confirmaciones de cuentas a cobrar (riesgo de fraude)	<i>EC</i>	<i>MAG</i>	<i>C.200</i>	<i>Verificados 5 nombres, direcciones, números de fax de entre las confirmaciones seleccionadas. No se detectó ninguna excepción.</i>
a) Verificar una muestra de nombres, direcciones y números de fax/teléfono de clientes seleccionados para telefonarlos o directorios de negocios para asegurar que son negocios válidos.				<i>Se llamó a 2 clientes para verificar y confirmar detalles y los términos del contrato para ventas por contrato. No se detectó ninguna excepción.</i>
b) Considerar revisar sitios web u otra información en línea sobre clientes, además de mandar una confirmación para verificar detalles de la cuenta y términos/condiciones de venta. Preguntar sobre algún trato al margen o términos especiales.				
E2. Provisión para cuentas dudosas	<i>V</i>	<i>MAG</i>	<i>C.121</i>	<i>No se detectó ninguna excepción.</i>
a) Probar una muestra de 10 pagos posteriores en depósitos bancarios.				<i>Hubo 2 memorandos de crédito emitidos después del final del ejercicio pero no eran materiales. Los clientes devolvieron los artículos porque estaban dañados a su recepción. No está claro si se dañaron en el transporte o ya estaban dañados al salir de la</i>
b) Revisar todos los memorandos de crédito emitidos después de final de ejercicio. Considerar revisar archivos de clientes o documentación de soporte según sea apropiado.				
c) Revisar todas las pérdidas de cuentas a cobrar después del final				

PT ref = Referencia papel de trabajo

Procedimientos sustantivos-Muestreo

A continuación se ilustra el diseño de una prueba de una muestra estadística para determinar la existencia y exactitud de los saldos de cuentas a cobrar. Se han escogido facturas como el documento fuente para los clientes seleccionados para confirmación, ya que ciertas tiendas al por menor han indicado que no confirmarán los saldos reales de final de ejercicio.

Se realizará una muestra estadística (usando muestro de unidad monetaria) para determinar la existencia y exactitud de las cuentas a cobrar.

Pregunta	Respuesta
Finalidad de la prueba	<i>Asegurar la existencia y exactitud de cuentas a cobrar mediante selección de una muestra de saldos de cuentas a cobrar y envío de</i>

Pregunta	Respuesta
Riesgos de incorrección material (RIM) en las afirmaciones relevantes	<i>Existencia = riesgo moderado Exactitud = riesgo bajo</i>
Población que se va a probar	<i>Saldo de cuentas a cobrar al final de ejercicio</i>
Valor monetario de la población	<i>177,203€</i>
Partidas específicas sujetas a valoración individual	<i>38,340€</i>
Reducción del riesgo obtenida de pruebas de eficacia operativa del control interno	<i>Moderada</i>
Reducción de riesgo por otros procedimientos como	<i>Limitado</i>
Factor de confianza que se va usar (reducido por reducción de riesgo obtenida de otras fuentes)	<i>Pruebas de controles planeadas para ingresos/cuentas a cobrar/cobros; por tanto, se usará un intervalo de confianza de 75%, o 1.4.</i>
Materialidad	<i>15,000€</i>
Desviaciones esperadas en muestra	<i>Ninguna</i>

Estimación del tamaño de la muestra

Las partidas específicas se probarán individualmente. Hay dos cuentas a cobrar con partes vinculadas de 28,340€ y 10,000€ de Kalyani Dephta y de Vinjay Sharma respectivamente que deberían confirmarse individualmente.

El saldo remanente de cuentas comerciales por cobrar de 138,863€ (177,340€ – 38,340€) necesitará pruebas de existencia y exactitud usando confirmaciones de cuentas a cobrar. Como algunos clientes no pueden confirmar saldos, las confirmaciones de cuentas a cobrar se basarán en las facturas que confirmen y:

- Intervalo de muestreo:

$$\text{Precisión (importancia relativa)} \div \text{factor de confianza}$$

$$15,000€ \div 1.4 (75\%) = 10,714€$$
- Tamaño de la muestra:

$$\text{Población que se va a probar} \div \text{intervalo de muestreo}$$

$$\text{Excluir partidas específicas sacadas para valoración separada}$$

$$138,340€ \div 10,714€ = 13$$

Ya que las unidades de muestreo en esta población son facturas, la muestra consiste en 13 facturas que se van a seleccionar para confirmación, más los dos saldos de transacciones con partes vinculadas antes identificados.

Selección de facturas para pruebas

Para seleccionar las facturas y clientes para confirmación, las facturas se escogerán usando muestreo por unidad monetaria. Por el saldo restante de las cuentas por cobrar por 138,340€, se ha escogido un punto de partida de 913€. Usando un intervalo de muestra de 10,714€ se seleccionaron 13 facturas.

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Determinación de la extensión de las pruebas

Diseño de procedimientos posteriores—Cuentas a cobrar

Programa de procedimientos de

auditoría para Kumar: Saldo-Cuentas a

cobrar (CC) Procedimientos básicos:

Procedimientos	Afirmacione	Trabajo completado por y Ref.PT	Comentarios
Procedimientos analíticos Realizar procedimientos analíticos sobre el saldo de CC, antigüedad, razones clave, y	IEC	C.11 0 LP	Las ventas del día en cuentas a cobrar se han incrementado a 106 días de 58 días hace dos años. La mayor parte del aumento parece
Listas Obtener lista por antigüedad de CC y verificar exactitud aritmética, conciliar con libro mayor y revisar la lista con Ruby para saldos con partes vinculadas. Verificar la exactitud de la antigüedad mediante la revisión de 5 facturas, escogidas	A	C.10 5 LP C.10 5 LP	La lista concuerda con el libro mayor y no se encontraron errores en las verificaciones de antigüedad y aritméticas. No se detectó ninguna evidencia.
Provisión Obtener detalles para provisionar con Raj y revisar la antigüedad. Comentar la recuperabilidad de cuentas de más de 90 días. Obtener una lista de pagos posteriores al final de nuestras pruebas de hechos	V	C.12 0 LP	Se revisó la lista con Raj. Solo dos cuentas son de más de 90 días. Las facturas de Dephta de más de 90 días totalizaron 10,590€. Según Raj, son cobrables y las pagarán pronto. Algunas de las facturas se pagaron posteriormente al final del ejercicio.
Corte Revisar una muestra de 10 facturas antes y después del final del ejercicio y documentar otros procedimientos de corte para asegurar que las transacciones se registraron en el periodo correcto. Examinar evidencia de que las mercancías fueron	A	C.12 2 LP	Aquí y en las pruebas de ingresos respecto al corte, no se detectaron errores.. Todos los asientos del diario alrededor del final del ejercicio revisados en PT 626.

Procedimientos	Afirmacione	Trabajo completado por y Ref.PT	Comentarios
<p>Confirmaciones</p> <p>Confirmar todas las cuentas con partes vinculadas.</p> <p>Seleccionar por juicio los saldos de cuentas a cobrar (excluyendo los saldos mencionados con partes vinculadas) para una cobertura de 60%.</p> <p>Verificar una muestra de nombres y direcciones antes de mandar confirmación para asegurar que es exacta la información de la compañía.</p> <p>Hacer seguimiento de confirmaciones enviadas a</p>	<p><i>EC</i></p>	<p><i>C.13</i></p> <p><i>0</i></p> <p><i>LP</i></p>	<p><i>Se confirmó la cuenta a cobrar de Dephta y también se cotejó el saldo con el archivo de papeles de trabajo de Dephta.</i></p> <p><i>Las confirmaciones de cuentas a cobrar solo tuvieron un 45% de tasa de respuesta, así que se realizaron procedimientos alternativos.</i></p>

Procedimientos sustantivos—Muestreo

La muestra de confirmaciones se amplió para un nivel moderado de riesgo. Se depositó confianza en los procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos ampliados/otros

Dado el riesgo de abusos de la dirección, se verificaron nombres y direcciones en una muestra de confirmaciones enviadas. Para cualquier confirmación devuelta por fax, los detalles de confirmación se confirmaron con una llamada telefónica para asegurar su exactitud.

18. Documentación del trabajo realizado

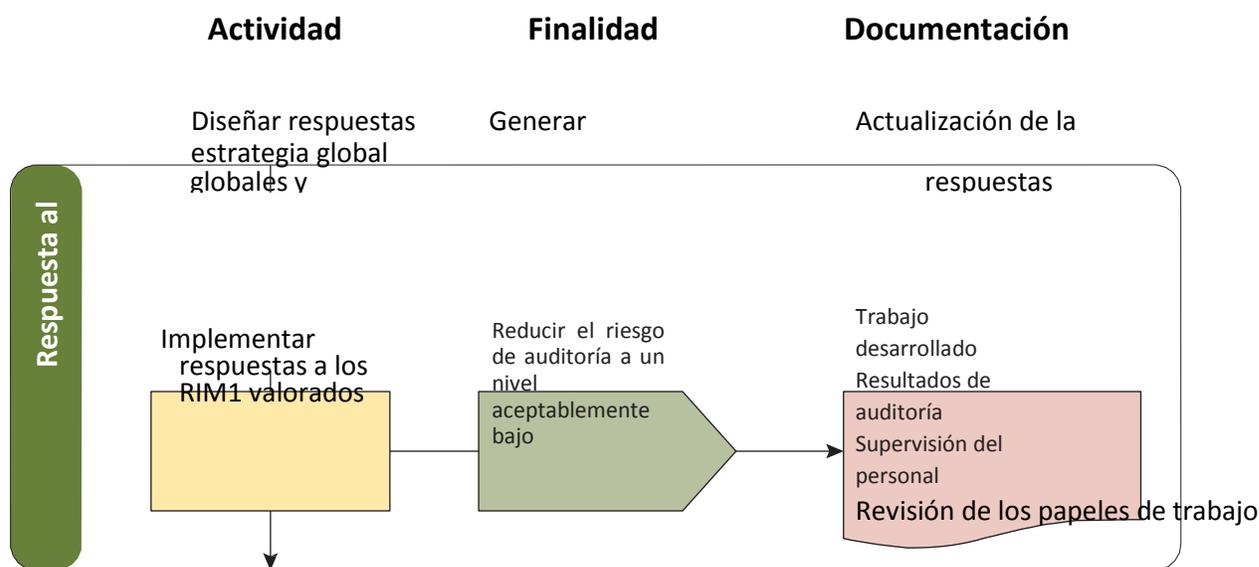
Contenido del capítulo

Guías sobre la adecuada documentación de la respuesta del auditor al riesgo en el archivo de papeles de trabajo de la auditoría.

NIA relevante

230

Anexo 18.0-1



Notas:

1. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
230.7	El auditor preparará la documentación de auditoría oportunamente. (Ref.: Apartados A1)
230.8	El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref.: Apartados A2-A5, A16-A17) (a) La naturaleza, tiempo de realización y extensión de los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con las NIA y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartados A6-A7) (b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
230.9	Al documentar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, el auditor dejará constancia de: (a) las características identificadoras de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas; (Ref: Apartados A12) (b) la persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo; y (c) la persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha
230.10	El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas

18.1 Descripción General

La documentación del archivo juega un papel crítico en la planificación y ejecución de la auditoría. Proporciona el registro de que el trabajo fue efectivamente realizado y constituye la base para el informe de auditoría. También se usará para revisiones de control de calidad, seguimiento del cumplimiento de NIA y requerimientos legales y de regulación aplicables y para posibles inspecciones de terceros.

Los requerimientos específicos y la naturaleza de la documentación de auditoría se han tratado de manera extensa en el Volumen 1, Capítulo 16 y no se repiten aquí. El siguiente anexo proporciona una lista de verificación de algunas cuestiones que deberían atenderse para completar el archivo.

Anexo 18.1-1

Consideraciones sobre la documentación	Si/No
<p>¿Se ha documentado el cumplimiento de los requerimientos de documentación de la firma, como se dispone en el manual de control de calidad de la firma?</p>	
<p>¿Está la documentación de auditoría bien organizada y completa, incluyendo referencias claras de adónde se trataron las cuestiones importantes?</p>	
<p>Indica la documentación del archivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Quién realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo? • ¿Quién revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión? • ¿Los resultados de las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros, incluyendo la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor 	
<p>¿Podría un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, comprender:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿La naturaleza, tiempo de realización y extensión de los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con los requerimientos legales, regulatorios y profesionales aplicables? • ¿Los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida? 	
<p>Contiene el archivo documentación que se refiera a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿La existencia de las condiciones previas a la auditoría y la decisión de aceptar o continuar con el encargo? • ¿La estrategia global de auditoría? • ¿Las discusiones entre el equipo del encargo? • ¿Los elementos clave del conocimiento de la entidad obtenido, y cada uno de los 5 componentes del control interno, incluyendo las fuentes de información obtenidas? • ¿Resultados de los procedimientos de valoración del riesgo realizados? • ¿Los riesgos de incorrección material identificados y valorados al nivel de estados financieros y a nivel de afirmación? • ¿El plan detallado de auditoría que responde a los riesgos valorados? • ¿Los resultados de realizar procedimientos de auditoría, incluyendo la relevancia y fiabilidad de la evidencia obtenida y el tratamiento de las excepciones encontradas, así como cualquier cambio que se requiera en los riesgos valorados? • ¿La información y los procedimientos realizados para tratar cualquier indicador de fraude identificado durante la auditoría? • ¿Los cambios en la importancia relativa como resultado de nueva información obtenida? • ¿Suficiente información para volver a ejecutar cada procedimiento si eso fuera alguna vez necesario? 	

Consideraciones sobre la documentación	Sí/No
<p>¿Se han documentado las consultas dentro de la firma y con expertos contratados por el auditor y por la dirección?</p> <p>Cuándo se usó a un experto, ¿se ha documentado la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría?</p>	
<p>¿Se ha documentado el cumplimiento de los requerimientos de la NIA 600 respecto de las comunicaciones con los auditores de los componentes?</p>	
<p>¿Se han atendido todos los requerimientos de documentación de cada NIA relevante? (Ver en Volumen 1, Capítulo 16 una lista de NIA con requerimientos de documentación específicos.)</p>	

Propiedad del archivo

A menos que las disposiciones legales o reglamentarias especifiquen otra cosa, la documentación de la auditoría es propiedad de la firma de auditoría.

Copias de registros de la entidad

Los resúmenes o copias de los registros de la entidad (por ejemplo, acuerdos y contratos específicos y significativos) pueden incluirse como parte de la documentación de auditoría si se considera apropiado. Sin embargo, las copias de registros contables de la entidad no sustituyen la documentación adecuada de auditoría.

PUNTO A CONSIDERAR

Momento de realización

La preparación oportuna de la documentación de auditoría ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de finalizar el informe de auditoría. La documentación preparada después de haberse realizado el trabajo de auditoría será probablemente menos exacta que la que se prepara en el momento en que se realiza el trabajo.

¿El archivo de auditoría puede entenderse por sí mismo?

Cuando sea posible, la documentación de auditoría debería ser clara y entendible sin necesidad de explicaciones verbales adicionales. Las explicaciones verbales por sí mismas no representan un soporte adecuado del trabajo realizado o de las conclusiones alcanzadas. Pueden usarse, sin embargo, para explicar o aclarar la información contenida en la documentación de auditoría.

Incongruencias

Si se obtiene evidencia de auditoría incongruente con la conclusión final respecto de una cuestión significativa, asegurarse de que se añada documentación en el archivo que explique cómo trató el auditor la incongruencia. Esto no implica que el auditor deba conservar documentación que sea incorrecta o haya sido reemplazada.

19. Manifestaciones escritas

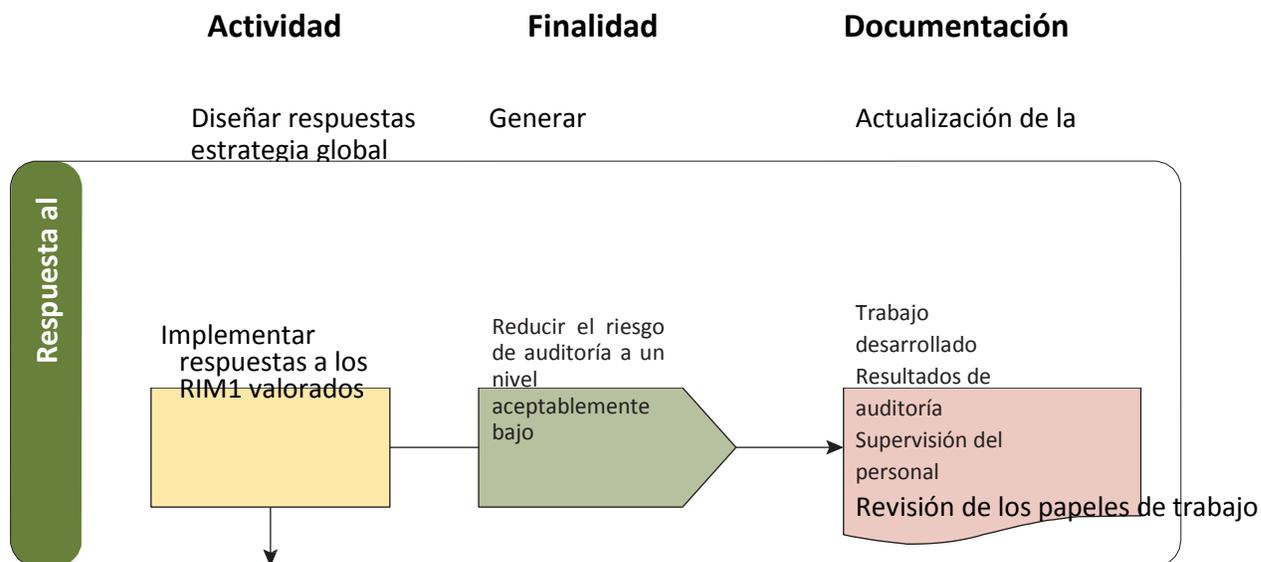
Contenido del capítulo

Guías sobre la obtención de manifestaciones escritas de la dirección.

NIA aplicable

580

Anexo 19.0-1



Notas:

1. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado

580.6

Objetivo(s) NIA

Los objetivos del auditor son los siguientes:

- (a) la obtención de manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad relativas a que consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor;
- (b) fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para afirmaciones concretas contenidas en los estados financieros mediante manifestaciones escritas, cuando el auditor lo considere necesario o lo requieran otras NIA; y
- (c) responder de modo adecuado a las manifestaciones escritas proporcionadas por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, o si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan las manifestaciones

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
580.9	El auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate. (Ref.: Apartados A2-A6)
580.10	El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría. (Ref.: Apartados A7-A9, A14,
580.11	El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que: (a) ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría, y (b) todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros. (Ref.: Apartados A7-A9, A14, A22)
580.12	Las responsabilidades de la dirección se describirán en las manifestaciones escritas requeridas en los apartados 10 y 11 en la forma en que dichas responsabilidades se describen en los términos del encargo de auditoría.
580.13	Otras NIA requieren que el auditor solicite manifestaciones escritas. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el auditor determinara que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o una o más afirmaciones concretas de los estados financieros, el auditor las solicitará. (Ref.: Apartados A10-A13, A14, A22)
580.14	La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de
580.15	Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las
580.16	Si el auditor tiene preocupaciones sobre la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la dirección, o sobre su compromiso o aplicación de éstos, el auditor deberá determinar el efecto que esas preocupaciones puedan tener sobre la fiabilidad de las
580.19	Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor: (a) discutirá la cuestión con la dirección; (b) volver a evaluar la integridad de la dirección y evaluar el efecto que esto puede tener en la fiabilidad de las representaciones (oral o escrita) y en la evidencia de auditoría en general; y (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705, teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.
580.20	El auditor denegará la opinión sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA 705, cuando: (a) El auditor concluye que existe duda suficiente sobre la integridad de la dirección de tal forma que las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 no son confiables; o

19.1 Generalidades

El auditor solicita las manifestaciones escritas a los responsables (generalmente la dirección pero, dependiendo de la entidad y de alguna ley o regulación relevante, puede extenderse a los encargados del gobierno de la entidad) de la preparación de los estados financieros. Una de las responsabilidades de la dirección cuando firman la carta de encargo (ver Volumen 1, Capítulo 4) es confirmar la expectativa del auditor de recibir confirmación escrita relativa a las manifestaciones hechas con respecto a la auditoría.

En el transcurso de la auditoría, la dirección hará diferentes manifestaciones verbales al auditor, que pueden usarse como evidencia de auditoría para complementar otros procedimientos de auditoría. Al final del encargo, estas manifestaciones verbales se deben incluir en una carta de manifestaciones escrita obtenida de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.

Nota: Algunas NIA contienen requerimientos específicos de que el auditor solicite manifestaciones escritas.

La carta de manifestaciones escrita debería incluir las manifestaciones específicas que se requieran y la convicción de la dirección de que:

- Ha cumplido sus responsabilidades de la preparación de los estados financieros; y
- La información proporcionada al auditor fue completa.

La carta de manifestaciones escrita debería obtenerse tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas deberían cubrir todos los estados financieros y ejercicios a los que se refiere el informe de auditoría.

Las manifestaciones escritas de la dirección no deben usarse como:

- Un sustituto de la realización de otros procedimientos de auditoría; o
- Como la única fuente de evidencia sobre cuestiones significativas de auditoría.

PUNTO A CONSIDERAR

¿Quién firma la carta?

Para encargos considerados de riesgo alto, contemplar la posibilidad de obtener más de una firma en la carta de manifestaciones. Por ejemplo, la carta de manifestaciones podría estar firmada por el propietario-gerente y otros miembros clave del equipo de la dirección.

Manifestaciones como evidencia

Las manifestaciones escritas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada por sí mismas sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Ni el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestación escrita fiable afecta la naturaleza o alcance de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección, o sobre afirmaciones concretas.

19.2 Materia objeto de análisis

Las manifestaciones de la dirección pueden ser:

- **Verbales, ya sean solicitadas o no solicitadas**

Esas manifestaciones se obtienen por lo general durante el encargo de auditoría.

- **Escritas**

Al final del encargo, se requiere que el auditor solicite una manifestación escrita de la dirección confirmando ciertas cuestiones como

- Las manifestaciones verbales mencionadas antes.
- La dirección ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Todas las transacciones se han registrado y se reflejan en los estados financieros, y
- Otras manifestaciones según sea necesario para soportar la evidencia de auditoría obtenida.

Anexo 19.2-1

Formas de manifestaciones de la dirección	Asuntos comunicados en discusiones.
	Asuntos comunicados electrónicamente, como emails, mensajes telefónicos grabados, o mensajes de texto.
	Cuadros, análisis e informes preparados por la entidad y anotaciones de la dirección y los comentarios relativos.
	Memorandos o correspondencia internos y externos.
	Actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y comités de
	Copia firmada de los estados financieros.
	Carta de manifestaciones de la dirección.

19.3 Consideraciones al realizar la auditoría

Las siguientes cuestiones deberían considerarse cuando se evalúen las manifestaciones de la dirección.

Anexo 19.3-1

Evaluación de las manifestaciones de la dirección	
Cuestiones a considerar	¿Puede esperarse que la persona que hace la manifestación sea objetiva y conocedora de la materia?
	Es razonable la manifestación a la luz de: <ul style="list-style-type: none"> • ¿El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno? • ¿Otra evidencia obtenida, incluyendo otras manifestaciones obtenidas de la dirección? • ¿Otra evidencia obtenida mediante la realización de procedimientos de auditoría para
	¿Qué procedimientos de auditoría posteriores se requieren para corroborar las manifestaciones? Para corroborar la intención de la dirección, considerar fuentes de evidencia tales como actas del consejo, actas de comités de inversión, documentos legales, o correspondencia interna y emails. Por ejemplo, como parte de la consideración del auditor del principio de empresa en funcionamiento, la evidencia “justificante” debería incluir inspección de actas del consejo, documentos legales y disponibilidad de información sobre fondos, etc.
	Cuando otra evidencia de auditoría obtenida contradice las manifestaciones de la dirección: <ul style="list-style-type: none"> • ¿Hay razón para dudar de la honestidad e integridad de la dirección? Si fuera el caso, el auditor debería discutir el asunto con los responsables del gobierno de la entidad y considerar el impacto en la valoración del riesgo y la necesidad de procedimientos de auditoría posteriores. • ¿Es apropiado y se justifica mantener la confianza en cualquier otra de las
	Considerar los medios más adecuados de documentar la manifestación. Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> • Un memorando creado por el auditor; • un memorando escrito creado por la dirección de la entidad; e • inclusión en la carta de manifestaciones de la dirección.

19.4 Manifestaciones escritas

Las manifestaciones escritas son una importante fuente de evidencia de auditoría, por las siguientes razones:

- Si la dirección modifica o no proporciona las manifestaciones escritas solicitadas, puede poner en alerta al auditor sobre la posibilidad de que pueda existir uno o más asuntos significativos; y
- Un requerimiento de manifestaciones escritas (en lugar de verbales) puede incitar a la dirección a considerar tales cuestiones de forma más rigurosa, mejorando así la calidad de las representaciones.

Las manifestaciones escritas se solicitan a los responsables de la preparación y presentación de los estados financieros y con conocimiento de los asuntos en cuestión. A menudo será el presidente ejecutivo (CEO) y el director financiero de la entidad, u otra persona equivalente como el propietario-gerente.

Se requiere al auditor que solicite a la dirección que proporcione una manifestación escrita de que:

- Ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría, y
- todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

Si la dirección no proporciona las manifestaciones requeridas, o si el auditor concluye que existe duda suficiente sobre la integridad de la dirección, como si dichas representaciones no son confiables, entonces el auditor deberá negar una opinión sobre los estados financieros.

Las manifestaciones escritas también soportan otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros (como las requeridas por otras NIA) o para una o más afirmaciones específicas en los estados financieros.

A continuación se exponen otras NIA particulares que pueden requerir manifestaciones escritas.

Anexo 19.4-1

NIA	Título	Apartado
240	<i>Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude</i>	39
250	<i>Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros</i>	16
450	<i>Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría</i>	14
501	<i>Evidencia de auditoría—consideraciones específicas para determinadas áreas</i>	12
540	<i>Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar</i>	22
550	<i>Partes vinculadas</i>	26
560	<i>Hechos posteriores al cierre</i>	9
570	<i>Empresa en funcionamiento</i>	16(e)
710	<i>Información comparativa—cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos</i>	9

Las manifestaciones escritas tratan cuestiones como las que se exponen a continuación

Anexo 19.4-2

Responsabilidades de la dirección	La dirección ha:
	<ul style="list-style-type: none"> Cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable (así como, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría) y de la integridad de la información proporcionada al auditor; y en algunos casos (como cuando los términos del encargo fueron acordados por otras partes), puede también pedirse a la dirección que vuelva a
	Proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría.
	Registrado todas las transacciones en los registros contables y reflejado esas transacciones en los estados financieros.

Anexo 19.4-3

Representaciones específicas	La dirección manifiesta que:
	La selección y aplicación de políticas contables son adecuadas y de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
	Las siguientes cuestiones, cuando sean relevantes de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, se han reconocido, medido, presentado, o revelado de conformidad con dicho marco:
	<ul style="list-style-type: none"> los planes o las intenciones que puedan afectar al valor contable o a la clasificación de activos y pasivos; los pasivos, ya sean reales o contingentes; titularidad o control de activos; derechos de retención o gravámenes sobre activos y activos pignorados como garantía; y aspectos de disposiciones legales y reglamentarias y de acuerdos contractuales
	Ha comunicado todas las deficiencias conocidas de control interno de las que la
	Se han comunicado todos los motivos de la entidad para elegir una actuación concreta.
Sus intenciones en relación con [especificar la cuestión] son como sigue: [describir los planes o intenciones de la entidad].	

Otras consideraciones

Anexo 19.4-4

Comentarios:	
Lenguaje limitativo	En algunos casos, la dirección puede incluir un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Esta redacción puede aceptarse si el auditor tiene el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones .
Incorrecciones insignificantes	Cuando se obtienen manifestaciones sobre correcciones, podría establecerse una cantidad umbral, por debajo de la cual las correcciones individuales pueden
Fecha de la carta	El informe de auditoría no debería fecharse antes de la fecha de las manifestaciones escritas, ya que las manifestaciones son parte de la evidencia de
Dirigir la carta al auditor	Las manifestaciones escritas que se requieren deberían incluirse en una carta dirigida al auditor.
Informar a los responsables del gobierno de la	La NIA 260 requiere al auditor que comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado a la dirección.
Indagaciones de la dirección entre otros	Si la dirección no tiene suficiente conocimiento que sirva de base para las manifestaciones escritas, puede decidir realizar indagaciones entre otras personas que participaron en la preparación y presentación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en estos. Esto debería incluir a las personas con

Dudas sobre manifestaciones proporcionadas o no proporcionadas

Si hay dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas, o no se han proporcionado las manifestaciones escritas solicitadas, el auditor debería considerar la naturaleza de las reservas y actuar en consecuencia

Anexo 19.4-5

Dudas	Respuesta requerida del auditor
Manifestaciones solicitadas y no proporcionadas	<ul style="list-style-type: none"> • discutirá la cuestión con la dirección; • evaluar de nuevo la integridad de la dirección y evaluar el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general; y • Adoptar las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la
Incongruencias Identificadas	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicar procedimientos de auditoría adicionales para intentar resolver la cuestión. • Si la cuestión no se resuelve, reconsiderar la valoración de la competencia, la integridad, los valores éticos, o la diligencia de la dirección (ver punto más adelante), o su compromiso con ellos o su cumplimiento y determinar el efecto

Dudas	Respuesta requerida del auditor
Incompetencia de la dirección; falta de integridad o valores éticos	<p>determinar el efecto que esas preocupaciones puedan tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general.</p> <p>El auditor debería denegar la opinión sobre los estados financieros cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas requeridas no sean fiables.

Manifestaciones complementarias/adicionales

Además de las manifestaciones escritas requeridas, el auditor puede considerar necesario solicitar:

Manifestaciones complementarias sobre los estados financieros

Dichas manifestaciones escritas pueden complementar la manifestación escrita requerida por la NIA 580.10, pero no forman parte de ella. Los ejemplos podrían incluir:

- si la selección y la aplicación de políticas contables son adecuadas; y
- si cuestiones como las siguientes se han reconocido, medido, presentado, o revelado de conformidad con ese marco:
 - Planes o intenciones que puedan afectar al valor contable o a la clasificación de activos y pasivos,
 - pasivos, ya sean reales o contingentes,
 - titularidad o control de activos, los derechos de retención o gravámenes sobre activos y los activos pignorados como garantía, y
 - los aspectos de las disposiciones legales y reglamentarias y de los acuerdos contractuales que puedan afectar a los estados financieros, incluido el incumplimiento.

Manifestaciones escritas adicionales

Adicionalmente a las manifestaciones escritas requeridas por la NIA 580.11, el auditor puede considerar necesario solicitar manifestaciones escritas como:

- Confirmación de que la dirección ha comunicado todas las deficiencias de control interno de las que la dirección tenga conocimiento; y
- Afirmaciones concretas.
 En algunos casos, tal vez no sea posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin una manifestación escrita de la dirección que confirme los motivos, juicios o intenciones respecto de afirmaciones concretas en los estados financieros. Las cuestiones a considerar incluyen
 - El historial de la entidad a la hora de llevar a cabo las intenciones que ha declarado;
 - Los motivos de la entidad para elegir una actuación concreta,
 - La capacidad de la entidad para seguir una actuación específica, y
 - La existencia o la falta de cualquier otra información que pudiera haberse obtenido en el transcurso de la auditoría que pueda ser incongruente con el juicio o con la intención de la dirección.

PUNTO A CONSIDERAR

Utilizar algo de tiempo en reunirse con la dirección para explicar la naturaleza de las manifestaciones solicitadas y para asegurar que la dirección tiene pleno conocimiento de lo que está aceptando firmar

19.5 Ejemplo de manifestaciones escritas

El ejemplo de una carta de manifestaciones de la dirección incluida en los materiales de los Estudios de casos sigue el formato de la NIA 580

19.6 Estudio de casos-Manifestaciones de la dirección

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Manifestaciones de la dirección

Los siguientes son ejemplos de manifestaciones de la dirección realizadas por Suraj y algunos procedimientos de auditoría posteriores que se podrían aplicar.

Manifestación de la dirección	Evaluación
<i>No hay deterioro en las herramientas que han sido sustituidas por nueva maquinaria. Esto es porque las máquinas se rompen; por lo tanto, las antiguas se requerirán ocasionalmente mientras la otra máquina se repara.</i>	<i>Hacer indagaciones con el director de producción y otros para determinar si las herramientas y el equipamiento, nuevos o viejos, están actualmente en uso y siguen operativos. Esto podría establecerse mediante inspección física y</i>
<i>No se requiere provisión adicional por los productos dañados ligeramente identificados durante el conteo de inventarios.</i>	<i>Verificar si las mercancías dañadas fueron de hecho vendidas después del cierre del ejercicio. Indagar con el director de producción si las mercancías dañadas se venden como están o si se reparan (si es así, a qué</i>

A la finalización de la auditoría, las manifestaciones significativas deberían documentarse en una carta de manifestaciones de la dirección que deberían firmar Suraj Dephta y Jawad Kassab.

Estas manifestaciones podrían incluirse en una carta como sigue.

Dephta Furniture, Inc. [membrete]

15 de marzo
de 20X3

A: Jamel, Woodwind & Wing,
LLP 55 Kingston St.
Cabetown, United
Territories 123-50004

Estimado Sr. Lee:

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de Dephta Furniture, Inc., correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X2, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros expresan la imagen fiel, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que:

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de fecha 15 de octubre de 20X2, con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto los estados financieros expresan la imagen fiel, de conformidad con dichas Normas.
 - Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables, incluidas las estimaciones medidas a valor razonable, son razonables.
 - Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera.
 - Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados.
 - Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas.
 - La Compañía ha cumplido con todos los aspectos de los acuerdos contractuales que pudieran tener un efecto material en los estados financieros en caso de incumplimiento.
 - No ha habido ningún incumplimiento de los requerimientos de las autoridades reguladoras que pudiera tener un efecto material en los estados financieros en caso de incumplimiento.
 - La Compañía tiene título de propiedad satisfactorio de todos los activos y no hay derechos de retención o gravámenes sobre los activos de la compañía, excepto aquellos revelados en la Nota X de los estados financieros.
- No tenemos ningún plan para abandonar líneas de productos u otros planes o intenciones que den como resultado cualquier exceso de inventario o inventario obsoleto y ningún inventario está declarado a un importe superior a su valor neto realizable.

- No ha habido deterioro en el valor neto realizable del inmovilizado (herramientas) cuya funcionalidad ha sido sustituida por nueva maquinaria.

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado:
 - Acceso a toda información de que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
 - acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
 - la dirección;
 - los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
 - otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros.
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude, o a indicios de fraude, que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros.
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento.

Atentamente,

Suraj Dephta

Jawad Kassab

Estudio del caso B—Kumar & Co.

Manifestaciones de la dirección

Los siguientes son ejemplos de manifestaciones de la dirección realizadas por Raj y algunos procedimientos de auditoría posteriores que se podrían aplicar.

Manifestación de la dirección	Evaluación
<p><i>No es necesaria una provisión adicional para cuentas dudosas. La cuenta de Dephta es totalmente recuperable y otra cuenta por cobrar no es suficientemente significativa como para estimar una provisión.</i></p>	<p><i>Enviar confirmación de cuentas a cobrar a Dephta.</i></p> <p>Hacer indagaciones con Raj y Ruby para entender las diversas cuentas a cobrar a clientes y su historial de pagos y buscar alguna tendencia. <i>Validar que la proporción de cuentas a cobrar que no sean de Dephta no es significativa, como indica el cliente.</i></p> <p><i>Revisar pagos posteriores para comprobar la recuperabilidad de la cuenta.</i></p> <p><i>Considerar cualquier información relevante de la auditoría de Dephta.</i></p>
<p><i>Dephta sigue satisfecha con la calidad de las mercancías que les vendemos.</i></p>	<p><i>Revisar el historial de devoluciones de ventas y buscar alguna tendencia.</i></p> <p>Revisar los resultados de las confirmaciones de cuentas a cobrar a Dephta por cualquier comentario sobre la calidad de mercancías o la recuperabilidad de los importes.</p> <p><i>Observar el inventario físico y buscar partidas obsoletas y sin movimiento.</i></p> <p>Hacer indagaciones con Ruby en cuanto a la calidad de las mercancías y cualquier comunicación que pueda haber recibido de Dephta respecto de la calidad de las mercancías que han comprado hasta la fecha.</p>

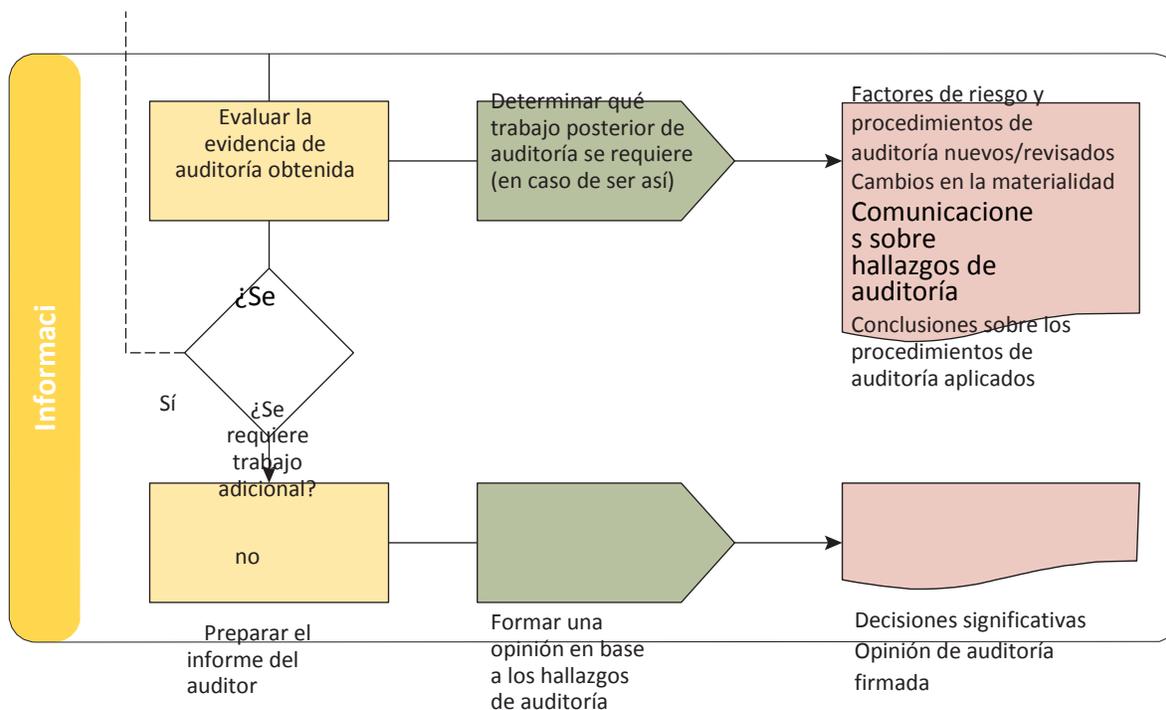
A la finalización de la auditoría, las manifestaciones significativas deberían documentarse en una carta de manifestaciones de la dirección que debería firmar Raj Kumar.

Estas manifestaciones podrían incluirse en una carta como la mostrada previamente en el Estudio del caso A-Dephta Furniture, Inc.

20. Informe-Descripción general

Anexo 20.0-1

	Actividad	Finalidad	Documentación1
Valoración del			
Respuesta al			



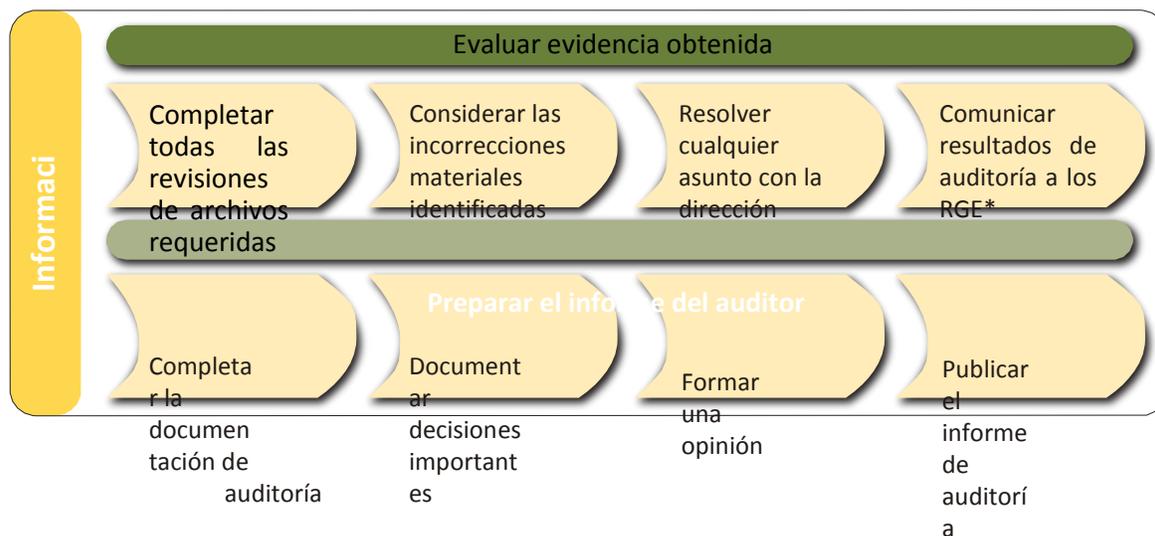
Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
200.11	En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son: (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y (b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.
200.12	En todos los casos en los que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe de auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las NIA requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al encargo (o dimita), si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

La fase final de la auditoría implica lo siguiente.

Anexo 20.0-2



*RGE= Responsables del Gobierno de la Entidad

Los conceptos básicos tratados en la fase de emisión del informe de auditoría son los siguientes

Anexo 20.0-3

	Volumen y Capítulos
Hechos posteriores al cierre	V1-13
Empresa en funcionamiento	V1-14
Documentación de la auditoría	V1-16
Comunicación de resultados de	V2-22
El informe de auditoría	V1-17

21. Evaluación de la evidencia de auditoría

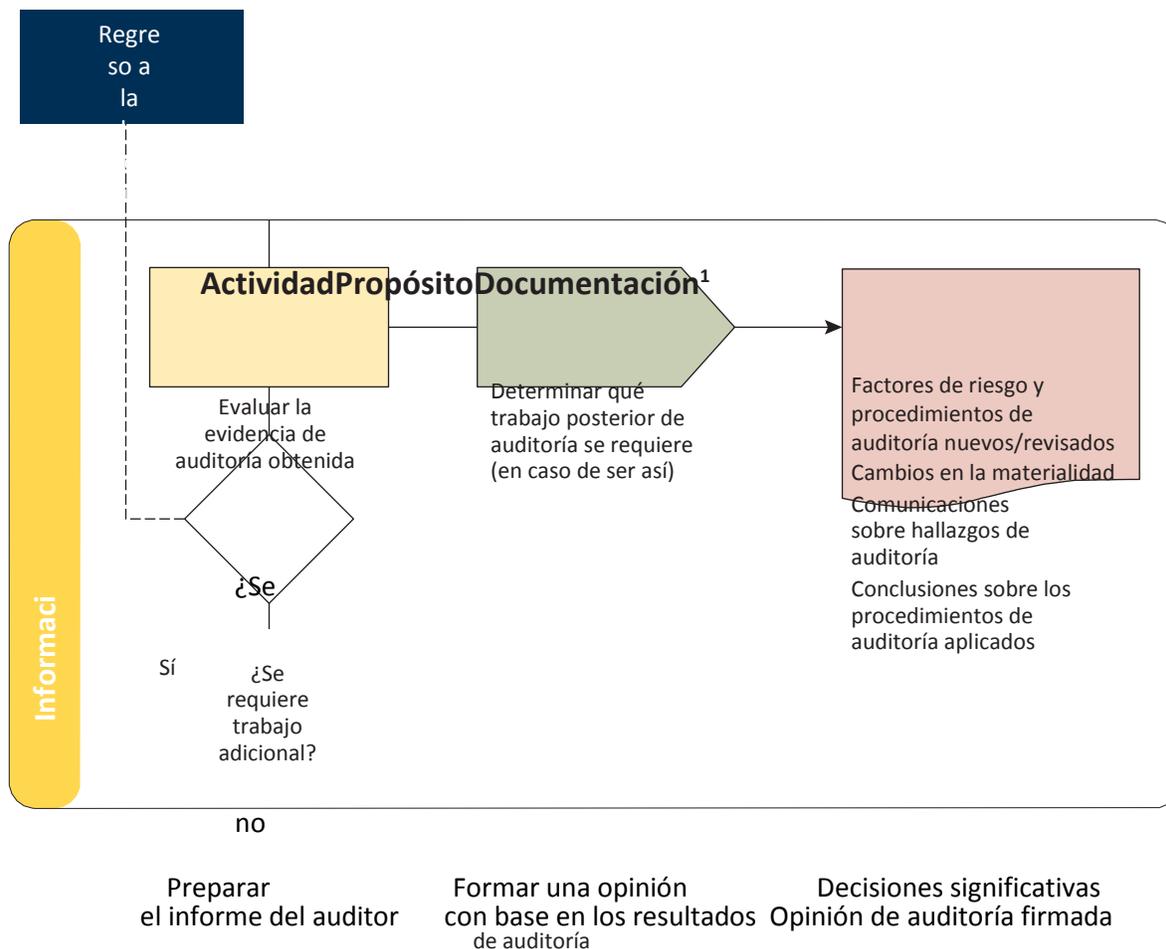
Contenido del capítulo

Guías sobre valoración de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría, de modo que puedan hacerse conclusiones razonables en las cuales basar la opinión de auditoría.

NIA relevante

220, 330
450, 520, 540

Anexo 21.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
220.15	<p>El socio del encargo asumirá la responsabilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y (Ref.: Apartados A13-A15, A20) (b) de que el informe de auditoría sea adecuado en función de las circunstancias.
220.16	<p>El socio del encargo asumirá la responsabilidad de que las revisiones se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la firma de auditoría. (Ref.: Apartados A16-</p>
220.17	<p>En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo se satisfará, mediante una revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría. (Ref.: Apartados A18-A20)</p>
220.18	<p>El socio del encargo:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas; (b) se satisfará de que, en el transcurso del encargo, los miembros del equipo del encargo hayan realizado las consultas adecuadas, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría; (c) Estar satisfecho de que la naturaleza y enfoque de, y las conclusiones resultantes de, dichas consultas están de acuerdo con la parte consultada; y (d) comprobará que las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido
220.19	<p>Para las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad, el socio del encargo:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) comprobará que se haya nombrado un revisor de control de calidad del encargo; (b) discutirá las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de control de calidad del encargo, con el revisor de control de calidad del encargo; y (c) no pondrá fecha al informe de auditoría hasta que la revisión de control de calidad del encargo se haya completado. (Ref.: Apartados A23-A25)
220.20	<p>El revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe del auditor. Esta evaluación conllevará:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo; (b) la revisión de los estados financieros y del informe del auditor propuesto; (c) la revisión de documentación de auditoría seleccionada, relativa a los juicios significativos que hizo el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas; y (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría y la consideración de si el informe de auditoría propuesto es adecuado. (Ref.:

21.1 Generalidades

Después de que se hayan realizado los procedimientos de auditoría planificados, se llevará a cabo una valoración de los resultados. Esta debería incluir una revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del trabajo así como la consideración de cualquier cambio en los planes de auditoría como resultado de los procedimientos realizados. A continuación se exponen algunas de las consideraciones clave.

Anexo 21.1-1

Control de calidad	Es responsabilidad del socio a cargo del encargo asegurarse de que las revisiones del archivo se realicen de conformidad con las políticas y procedimientos de revisión de la firma y que la opinión del auditor sea adecuada.
Consultas	El socio a cargo del encargo es responsable de asegurar que: <ul style="list-style-type: none"> • El equipo del encargo realizó las consultas pertinentes (tanto internamente dentro de la firma como externamente con terceros) sobre asuntos difíciles o contenciosos; y • Las conclusiones que resultaron de dichas consultas se hayan documentado e
Revisión de control de calidad de los encargos (RCCE)	Cuando la política de la firma requiere una revisión de control de calidad del encargo (RCCE), el socio a cargo del encargo debe: <ul style="list-style-type: none"> • Asegurarse de que se ha designado un revisor RCC debidamente cualificado; • discutir cuestiones importantes de auditoría con el revisor RCC; y • no fechar el informe de auditoría hasta completar la RCC.

El objetivo del auditor es satisfacerse de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para soportar las conclusiones alcanzadas y para que se emita un informe de auditoría adecuado a las circunstancias.

La valoración de la evidencia de auditoría obtenida debería incluir los asuntos expuestos a continuación.

Anexo 21.1-2

Materialidad	¿Siguen siendo apropiados los importes establecidos para importancia relativa global y de ejecución del trabajo en el contexto de los resultados financieros reales de la entidad? Si es adecuada una importancia relativa global (para los estados financieros en su conjunto) más baja que la fijada inicialmente, se requiere que el auditor determine: <ul style="list-style-type: none"> • Si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo; y • Si la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores siguen siendo
Riesgo	A la luz de los resultados de auditoría, ¿son todavía adecuadas las valoraciones de riesgos de incorrección material en las afirmaciones? Si no, deberían revisarse las valoraciones del riesgo y modificarse los procedimientos de auditoría posteriores

<p>Incorrección material</p>	<p>¿Se ha considerado el efecto en la auditoría de las incorrecciones materiales identificadas y de aquéllas no corregidas?</p> <p>¿Se ha considerado la razón para la incorrección material/desviaciones? Pueden indicar un riesgo no identificado o una deficiencia significativa en el control interno.</p> <p>¿Necesita revisarse la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría? Esto aplicaría cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias de su ocurrencia indiquen que otras incorrecciones pueden existir y que sumadas con las incorrecciones acumuladas durante la auditoría, podrían ser materiales, o • el efecto agregado de las incorrecciones acumuladas durante la auditoría se acerca a la importancia relativa.
<p>Fraude</p>	<p>¿La información obtenida después de realizar otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indican que están presentes uno o más factores de riesgo de fraude?</p> <p>¿Los procedimientos analíticos desarrollados cerca del final de la auditoría indicaron un riesgo no reconocido previamente de incorrección material debido a fraude?</p> <p>¿Se han valorado las incorrecciones materiales identificadas para determinar si tales incorrecciones son un indicador de fraude?</p> <p>Si es así, valorar las implicaciones de la incorrección material en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección. Es improbable que en caso de fraude ocurra de manera aislada.</p> <p>¿Hay alguna razón para creer que la dirección podría estar involucrada en las incorrecciones materiales identificadas, ya sean superiores de la importancia relativa o no, como resultado de fraude?</p> <p>Si es así, reconsiderar la evaluación de los riesgos de incorrección material debido a fraude y su efecto en la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría diseñados para responder a los riesgos valorados. También, considerar si las circunstancias o condiciones inciden en una posible colusión que involucre a empleados, dirección, o terceros al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia previamente obtenida.</p>
<p>Evidencia</p>	<p>¿Se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir los riesgos de incorrección material en los estados financieros a un nivel aceptablemente bajo? Considerar la necesidad de realizar procedimientos</p>
<p>Procedimientos analíticos</p>	<p>¿Los procedimientos analíticos desarrollados en la etapa final de revisión de la auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> • corroboraron los resultados de la auditoría; o

21.2 Volver a valorar la importancia relativa

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
450.10	Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad. (Ref.:

Antes de que el auditor evalúe los resultados de los procedimientos llevados a cabo y cualquier incorrección material que estos hayan puesto de manifiesto, el primer paso es volver a valorar los importes establecidos para la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo. Esto es necesario porque la determinación inicial de la importancia relativa suele basarse en estimaciones de los resultados financieros de la entidad y los resultados reales pueden ser diferentes. Los factores que podrían llevar a un cambio incluyen:

- La determinación inicial de la importancia relativa ya no es adecuada en el contexto de los resultados financieros reales de la entidad;
- Hay nueva información disponible (tal como expectativas de los usuarios) que habría causado que el auditor determinara un importe (o importes) diferente inicialmente; y
- Una incorrección material inesperada puede provocar que el importe material para esa clase particular de transacciones, saldo de cuenta, o revelación se supere.

Siempre que sea necesaria una revisión, se requiere al auditor que considere y documente el efecto en los riesgos valorados y la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales requeridos.

Si se requiere una importancia relativa más baja para los estados financieros en su conjunto, determinar también si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo. Si es así, determinar si la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales siguen siendo adecuadas.

PUNTO A CONSIDERAR

Si la importancia relativa tiene que revisarse, no es recomendable esperar hasta el final de la auditoría para hacer el cambio. Si baja la importancia relativa, puede bien requerir cambios en las valoraciones del riesgo y realizar procedimientos de auditoría adicionales o más amplios.

21.3 Cambios en valoraciones del riesgo

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
330.25	Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará, antes de que termine la auditoría, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. (Ref.: Apartados A60-A61)

La valoración del riesgo en las afirmaciones suele basarse en evidencia de auditoría disponible antes de

realizar procedimientos de auditoría posteriores. Durante el tiempo que estos procedimientos se estén realizando, puede obtenerse nueva información que requiera que se modifique la valoración original del riesgo.

Por ejemplo, en la auditoría de existencias, el nivel de riesgo valorado para la afirmación de integridad puede ser bajo, en base a una expectativa de que el control interno está operando de manera eficaz. Si una prueba de controles pone de manifiesto que el control interno no es efectivo, la valoración del riesgo necesitaría cambiar y realizarse procedimientos de auditoría adicionales para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. Lo mismo ocurre para cualesquiera procedimientos de auditoría realizados cuando los resultados no se corresponden con las expectativas.

En el siguiente anexo se describen algunos puntos a considerar para determinar si la valoración original del riesgo ha cambiado o no.

Anexo 21.3-1

<p>Control interno</p>	<p>Pruebas de controles</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Los resultados obtenidos de la realización de pruebas de controles soportan el nivel planificado de reducción del riesgo en base a su eficacia operativa? <p>Elusión por la dirección</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Existe alguna evidencia de que la dirección eluda el del control interno existente? <p>Deficiencias del control</p>
<p>Naturaleza de la evidencia de auditoría obtenida</p>	<p>Nuevos factores de riesgo</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Identifica la evidencia nuevos riesgos de negocio, nuevos factores de riesgo de fraude, o de que la dirección eluda el control interno? <p>Evidencia contradictoria</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Contradice la evidencia obtenida a otras fuentes de información disponibles? <p>Evidencia conflictiva</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Entra en conflicto la evidencia obtenida con el conocimiento actual de la entidad? <p>Políticas contables</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Existe evidencia de que las políticas contables de la entidad no siempre se aplican de manera consistente? <p>Relaciones impredecibles</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Justifica la evidencia las relaciones entre datos financieros y no financieros? <p>Fraude</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Existe evidencia de patrones, rarezas, excepciones, o desviaciones encontradas al realizar pruebas que podrían indicar que está ocurriendo un posible fraude (incluyendo que la dirección eluda el control interno)? <p>Fiabilidad de manifestaciones</p>
<p>Naturaleza de las incorrecciones</p>	<p>Sesgo en estimaciones</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Podrían las incorrecciones encontradas en las estimaciones y las mediciones del valor justo indicar un posible patrón de sesgo de la dirección? <p>Incorrecciones</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Constituyen las incorrecciones materiales, ya sea a nivel individual o conjuntos con todas las demás incorrección material no corregidas, una incorrección material en los estados financieros tomados en conjunto?

Cuando la valoración original del riesgo haya cambiado, los motivos deben documentarse y determinarse una valoración revisada del riesgo. También deben incluirse explicaciones de cómo se ha modificado el plan detallado de auditoría de acuerdo con la valoración revisada del riesgo. Esto puede suponer una modificación en la naturaleza, momento de realización, o alcance de otros procedimientos de auditoría planificados o la realización de procedimientos de auditoría adicionales.

PUNTO A CONSIDERAR

Asignar tiempo en el presupuesto de la auditoría para que el equipo del encargo de auditoría discuta sus conclusiones (como grupo) inmediatamente después de completar el encargo. Los asuntos que se han relacionado en el anexo anterior podrían conformar la agenda de la reunión del equipo de trabajo. Hay que recordar que la detección de fraude surge de unir información sobre asuntos pequeños y aparentemente insignificantes.

21.4 Valoración del efecto de las incorrecciones materiales

Apartado #	Objetivo(s) NIA
450.3	El objetivo del auditor es evaluar: <ul style="list-style-type: none"> (a) el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y (b) en su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
450.5	El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref.: Apartados A2-A3)
450.6	El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando: <ul style="list-style-type: none"> (a) La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la auditoría, podrían ser materiales; o (Ref: Apartados A4) (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
450.7	Si, a petición del auditor, la dirección ha examinado un tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros y ha corregido las incorrecciones que fueron detectadas, el auditor aplicará procedimientos de auditoría adicionales para determinar si las
450.8	El auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la dirección todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban. El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas
450.9	Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el auditor, éste obtendrá conocimiento de las razones de la dirección para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref.: Apartados A10)
450.11	El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor tendrá en cuenta: (a) la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y (Ref: Apartados A13-A17, A19-A20) (b) El efecto de incorrecciones no corregidas relativas a períodos anteriores en clases relevantes de transacciones, saldos contables, o información a revelar y en los estados financieros en
450.12	El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban. La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las
450.13	El auditor también comunicará a los responsables del gobierno de la entidad el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes y sobre los estados financieros en su
450.14	El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará
540.18	Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará si las estimaciones contables contenidas en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen incorrecciones. (Ref.: Apartados A116-

El objetivo de valorar las incorrecciones materiales es determinar el efecto en la auditoría y si hay necesidad de realizar procedimientos de auditoría adicionales.

Puede ser necesario revisar la estrategia de auditoría y los planes detallados de auditoría cuando:

- La naturaleza o circunstancias de las incorrecciones materiales identificadas indican que puede(n) existir otras incorrecciones que, en conjunto con las incorrecciones materiales identificadas, podrían exceder la importancia relativa para la ejecución del trabajo; o
- El conjunto de incorrecciones materiales identificadas y no corregidas se acerca a o excede la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

PUNTO A CONSIDERAR

Recordar que siempre existirá riesgo de que los estados financieros incluyan incorrecciones materiales no detectadas . Esto se debe a las limitaciones inherentes a una auditoría según se expone en el Volumen 1, Capítulo 4.1 de esta Guía.

Las incorrecciones materiales pueden surgir en áreas como las que se exponen a continuación.

Anexo 21.4-1

Fuente	Descripción
Inexactitudes o Fraude	<p>El personal de la entidad puede cometer errores al compilar o procesar datos con los que se preparan los estados financieros. Esto podría también incluir incorrecciones cometidos en el corte al final del ejercicio. Además de identificar las incorrección material específicas, el auditor puede también:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cuantificar los errores en una población concreta (como por ejemplo, las ventas) mediante muestreo monetario. Los resultados obtenidos pueden proyectarse a dicha población si se define una muestra representativa; y • Considerar la naturaleza de las incorrecciones materiales identificadas. Si existen numerosas incorrecciones materiales que afecten a un saldo particular o ubicación del negocio, puede ser indicador de un riesgo de
Omisiones o fraude	<p>Algunas transacciones pueden no registrarse, ya sea por error o de forma deliberada, esta última constituiría fraude.</p>
Transacciones importantes	<p>La falta de lógica de negocio para transacciones significativas (inusuales o fuera del curso normal de los negocios) podría poner de manifiesto la intención de manipular los estados financieros o de ocultar una malversación de activos.</p>
Asientos del diario	<p>Puede haber asientos en el diario inapropiados o no autorizados durante el periodo o al cierre del mismo. Podrían usarse para manipular los importes incluidos en los estados financieros.</p>
Incorrecciones en estimaciones	<p>Las estimaciones de la dirección pueden calcular incorrectamente, pasar por alto o malinterpretar ciertos hechos, usar hipótesis erróneas, o contener algún elemento de sesgo si la estimación de la entidad cae fuera de un rango aceptable. Las estimaciones podrían también realizarse incorrectamente de forma deliberada para</p>
Incorrecciones en valor razonable	<p>Puede haber desacuerdos con los juicios de la dirección respecto del valor razonable de ciertos activos, pasivos y componentes del capital que se requieran valorar o informar a valores razonables de conformidad con el marco financiero.</p>
Selección y aplicación de políticas contables	<p>Puede haber desacuerdos con la dirección respecto de la selección y uso de ciertas políticas contables.</p>
Incorrecciones materiales no corregidas en el	<p>Las incorrecciones materiales no corregidas de periodos anteriores se reflejarían en el patrimonio neto de apertura. Si no se ajustan, pueden también causar una incorrección en los estados financieros del periodo actual.</p>
Reconocimiento de ingresos	<p>La sobrestimación o subestimación de ingresos (por ejemplo, reconocimiento prematuro de ingresos, registro de ingresos ficticios, o posponer ingresos de</p>

Fuente	Descripción
Debilidades del control interno	Podrían provocar incorrecciones materiales las deficiencias no esperadas en el control interno. Estas deberían discutirse o comunicarse a la dirección y así como la consideración de si es necesario realizar un encargo adicional para identificar otras
Presentación o información a revelar de estados	Cierta información a revelar de los estados financieros que requiere el marco contable puede omitirse, estar incompleta, o ser inexacta.

Incorrecciones materiales identificadas de forma agregada

Las incorrecciones materiales identificadas durante la auditoría, que no sean claramente insignificantes, deberían agregarse. Pueden también distinguirse entre incorrección material en la descripción de un hecho, incorrección material discrecional, e incorrección material proyectada.

PUNTO A CONSIDERAR

La mayoría de las incorrecciones materiales cuantitativas pueden agregarse de modo que puedan evaluarse su efecto global sobre los estados financieros. Sin embargo, algunas incorrecciones materiales (como la información a revelar incompleta o inexacta en los estados financieros) y resultados cualitativos (como la posible existencia de fraude) no pueden agregarse. Estas incorrecciones materiales deben documentarse y valorarse en forma individual.

Para valorar el efecto agregado de las incorrecciones materiales no corregidas, éstas pueden documentarse en un único papel de trabajo. Este proporcionará un resumen de todas las incorrecciones materiales no corregidas que no sean insignificantes que se hayan identificado.

El proceso de agregación incluye ciertas etapas en las que puede considerarse el efecto de las incorrecciones materiales agregadas, según se expone a continuación

Anexo 21.4-2

Efecto de las incorrecciones materiales agregadas	
Considerar efecto de las incorrecciones materiales no corregidas sobre:	Cada saldo de cuenta o clase de transacciones particular
	Total de activos circulantes y pasivos circulantes
	Total de activos y pasivos
	Total de ingresos y gastos (ingresos antes de impuestos)
	Resultado neto

En el siguiente anexo se ilustra un posible enfoque de consideración agregada de incorrecciones materiales

Nota: Para este ejemplo, las incorrecciones hasta por 100€ se ha considerado insignificante y por lo tanto no se acumularán.

Anexo 21.4-3

Resumen de incorrecciones materiales identificadas

Descripción	Circunstancias de Ocurrencia	PT Ref.	Importe de sobre (infra) valoración				¿Se
			Activos	Pasivos	Ingreso antes de	Patrimonio	
Falta de reconocimiento de un	De hecho - No se ha registrado por error			(5,500)	5,500	4,125	Sí
Ventas no registradas	Proyección de muestra representativa		(12,500)		(12,500)	(9,375)	Sí
Cuentas a cobrar neteadas con cuentas a pagar	De hecho-Error de clasificación		(5,500)	(5,500)			Sí
Equipo activable registrado en gastos	Juicio-Error al aplicar política contable		(13,500)		(13,500)	(10,125)	Sí
Total de incorrecciones materiales identificadas durante la auditoría			(31,500)	(11,000)	(20,500)	(15,375)	
Incorrecciones materiales corregidas por la dirección			31,500	11,000	20,500	15,375	
Total de incorrecciones no corregidas			0	0	0	0	

Las incorrecciones materiales identificadas deben comunicarse a la dirección oportunamente y solicitar que se corrijan. Las correcciones podrían afectar a los saldos de los estados financieros o modificar la información incluida en los estados financieros. A continuación se exponen los pasos necesarios para tratar las incorrecciones identificadas.

Anexo 21.4-4

Tratar las incorrecciones materiales identificadas	
Re-evaluar Materialidad	Considerar si puede ser necesario revisar la importancia relativa global antes de Valorar el efecto de las incorrecciones materiales no corregidas, en base a los resultados financieros reales.
Considerar las razones e efecto en el plan de auditoría	<p>Considerar las razones por las que surgen las incorrecciones materiales identificadas durante la auditoría. Esto incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Indicadores potenciales de fraude; • Posible existencia de otras incorrecciones materiales; • Existencia de un riesgo no identificado; o • Una deficiencia significativa en el control interno. <p>A la luz de los resultados mencionados, determinar si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. Esto sería necesario cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Puedan existir otras incorrecciones que, junto con incorrecciones acumuladas durante la auditoría, pudieran ser superiores a la importancia relativa; o

Tratar las incorrecciones materiales identificadas	
Solicitar a la dirección que hagan correcciones	Pedir a la dirección que corrija todas las incorrecciones materiales identificadas, que no sean las claramente insignificantes.
Solicitar a la dirección que realice procedimientos adicionales	Si no es posible conocer el efecto concreto en una población (como por ejemplo en una proyección de incorrección material identificada en una muestra de auditoría), solicitar a la dirección que realice procedimientos para determinar el importe de la incorrección real y que posteriormente realice los ajustes necesarios en los estados financieros. Cuando esto ocurra, serán necesarios algunos procedimientos de auditoría adicionales por parte del auditor para determinar si permanece alguna
La dirección se niega a corregir algunas o todas las incorrecciones materiales	Si la dirección se niega a corregir algunas o todas las incorrecciones materiales: <ul style="list-style-type: none"> • Obtener un conocimiento de los motivos de la dirección para no hacer las correcciones y tomar en cuenta este conocimiento cuando se valore si los estados financieros contienen incorrecciones materiales superiores a la importancia relativa; • Comunicar las incorrecciones materiales no corregidas a los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo su efecto sobre la opinión en el informe de auditoría (a menos que lo prohíban la disposiciones legales o reglamentarias); y • Solicitar a los responsables del gobierno de la entidad que corrijan las

Para concluir sobre si las incorrecciones no corregidas (consideradas de manera individual o en conjunto) causan que los estados financieros en forma agregada contengan incorrecciones materiales superiores a la importancia relativa, el auditor debería considerar los factores enumerados en el siguiente anexo

Anexo 21.4-5

Considerar	
¿Existe una incorrección material?	El tamaño y naturaleza de las incorrecciones en relación con: <ul style="list-style-type: none"> • Los estados financieros en su conjunto; • clases particulares de tipo de transacciones, saldos contables, o información a revelar; y
	Las limitaciones inherentes en pruebas discrecionales o estadísticas. Existe siempre la posibilidad de que puedan no identificarse algunas incorrecciones.
	¿Cómo está de cerca el nivel estimado del efecto agregado de las incorrecciones no corregidas del (los) nivel(es) de importancia relativa? Los riesgos de incorrección material aumentan al acercarse el efecto agregado estimado de incorrección al
	Consideraciones cuantitativas o la posibilidad de fraude cuando incorrecciones materiales de un importe relativamente pequeño podrían tener un efecto
	El efecto de las incorrecciones materiales no corregidas relacionadas con periodos

Es responsabilidad de la dirección ajustar los estados financieros para corregir las incorrecciones materiales (incluyendo información a revelar inadecuadas) e implantar cualquier otra acción requerida.

Consideraciones cualitativas

Algunas incorrecciones materiales pueden evaluarse como significativas (consideradas de manera individual o en conjunto con otras incorrecciones materiales acumuladas durante la auditoría), aunque sean inferiores a la importancia relativa global. Algunos ejemplos se exponen a continuación.

Anexo 21.4-6

Incorrecciones	Descripción
Afectan el cumplimiento	Incumplimiento de requerimientos regulatorios, acuerdos de deuda, u otros requerimientos contractuales.
Encubren cambios	Por ejemplo, cambio en los resultados u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones globales económicas y del sector .
Incrementan las compensaciones de la dirección	Incorrecciones que podrían asegurar cumplir con las condiciones para bonos u otros incentivos.
Impactan a otras partes	Por ejemplo, partes externas y partes vinculadas.
Afectan el conocimiento de los usuarios	Omisión de información (no requerida específicamente) pero que a juicio del auditor es significativa para el conocimiento de los usuarios de la posición financiera, resultados financieros, o flujos de efectivo de la entidad.
Son inmateriales ahora pero significativos en el futuro	Selección o aplicación incorrecta de una política contable que tenga un efecto de poco significativo en los estados financieros del ejercicio actual, pero que es probable que tenga un efecto significativo en los estados financieros de ejercicios futuros.
Acuerdos con bancos	Un saldo relativamente pequeño podría ser de alta importancia relativa para la entidad si resultara del incumplimiento de un acuerdo bancario o de préstamo.
Afectan ratios de desempeño	afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo;

Manifestaciones escritas

La evidencia de que la dirección conoce su responsabilidad se obtiene con una manifestación escrita de la misma. Esta declaración deberá expresar que cualquier incorrección material no corregida (anexar o incluir una lista), en la opinión de la dirección no es superior a la importancia relativa ni en lo individual ni en su agregado. Si la dirección no está de acuerdo con la valoración de las incorrecciones, puede añadir a su manifestación escrita un texto como:

No estamos de acuerdo en que las partidas...y...constituyen incorrecciones porque [describir los motivos].”

Nota: Cuando el auditor comunica sus resultados a los responsables del gobierno de la entidad, ha de cumplir con el requerimiento de identificar individualmente las incorrecciones materiales no corregidas.

Cuando se comunican las incorrecciones materiales no corregidas por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad y las correcciones siguen sin efectuarse, se requiere que el auditor obtenga una manifestación similar. Esta debería declarar que los responsables del gobierno de la entidad también creen que los efectos de las incorrecciones materiales no corregidas no son superiores a la importancia relativa,

individualmente y de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. También se debe incluir o anexar a la manifestación escrita un resumen de dichas partidas.

21.5 Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
330.26	El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para formarse una opinión, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros. (Ref.: Apartados A62)
330.27	Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre una afirmación material de los estados financieros, intentará obtener más evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros.

El objetivo general es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir los riesgos de incorrección material en los estados financieros a un nivel aceptablemente bajo

Es el juicio profesional finalmente el que determina si la evidencia de auditoría es suficiente y adecuada. Se basará principalmente en si se han obtenido resultados satisfactorios de los procedimientos de auditoría adicionales diseñado para tratar los riesgos valorados de incorrección material. Esto incluye cualquier procedimiento adicional o modificado que se realizaron para tratar los cambios identificados en la valoración original del riesgo. Algunos de los factores a considerar para valorar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría se incluyen en el siguiente anexo.

Anexo 21.5-1

Valoración de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

Factores a considerar

Importancia relativa de la incorrección

- ¿Cómo es de significativa una incorrección en la afirmación que se trate y cuál es la probabilidad de que tenga un efecto significativo (individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones materiales potenciales) en los estados financieros?

Respuestas de la dirección

- ¿Cuál es la respuesta de la dirección a los resultados de auditoría y como es de efectivo el control interno al tratar factores de riesgo?

Experiencia previa

- ¿Cuál ha sido la experiencia previa al realizar procedimientos similares y sí se identificaron incorrecciones materiales?

Resultados de procedimientos de auditoría realizados

- ¿Soportan los resultados de procedimientos de auditoría realizados los objetivos?
y
¿Hay algún indicio de fraude o incorrección?

Calidad de la información

- ¿Son adecuadas la fuente y fiabilidad de la información disponible para soportar las conclusiones de auditoría?

Persuasión

- ¿Cómo es de persuasiva (convinciente) la evidencia de auditoría?

Conocimiento de la entidad

- ¿Soporta o contradice la evidencia obtenida los resultados de los

Si no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor debe expresar una opinión con salvedad o una denegación de opinión

21.6 Procedimientos analíticos finales

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
520.6	El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad. (Ref.: Apartados A17-A19)

Además de realizar procedimientos analíticos para los fines de valoración del riesgo y posteriormente como un procedimiento sustantivo, se requiere que el auditor aplique procedimientos analíticos en, o cerca del final de la auditoría para alcanzar una conclusión global (NIA 520).

Los objetivos para llevar a cabo estos procedimientos analíticos finales son:

- Identificar un riesgo de incorrección material no reconocido previamente;
- Asegurar que las conclusiones alcanzadas durante la auditoría sobre componentes o elementos individuales de los estados financieros pueden corroborarse; y
- Ayudar a alcanzar una conclusión global acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

Si se identifican nuevos riesgos o relaciones no esperadas entre los datos, el auditor puede necesitar revalorar los procedimientos de auditoría planificados o realizados.

21.7 Resultados y cuestiones significativas

El paso final en el proceso de valoración es registrar todos los resultados o asuntos importantes en un documento de finalización del encargo. Este documento puede incluir:

- Toda la información necesaria para entender los resultados o asuntos significativos; o
- Referencias cruzadas, según sea apropiado, a otra documentación soporte de auditoría disponible.

Este documento también debería incluir conclusiones sobre información en la que el auditor haya identificado cuestiones significativas que sean inconsistentes con, o contradigan las conclusiones finales del auditor. Sin embargo, este requerimiento no se extiende a la conservación de documentación que sea incorrecta o sustituida, como borradores de estados financieros que puedan haber estado incompletos.

21.8 Estudios de casos – Valoración de la evidencia de auditoría

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Como resultado de la realización de los procedimientos de auditoría planificados, se detectaron las siguientes incorrecciones materiales y diferencias no ajustadas.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

18 de febrero de 20x3

Extracto del resumen de Posibles Ajustes - Dephta

Descripción	Circunstancias de Ocurrencia	PT Ref.	Importe de sobre (infra) valoración				
			Activos	Pasivos	Ingreso antes de	Patrimo	¿Se
Incorrecciones en cálculo de la valoración del inventario.	Nuevo profesional de contabilidad cometió	D.300	(19,000)		(19,000)	(15,200)	Sí
Gastos personales pagados a través de Dephta y no añadidos a la cuenta de los accionistas.	Se puso de manifiesto durante pruebas de revisión de gastos. Esto requirió trabajo	550.8		(4,800)	(4,800)	(3,840)	Sí
Cuenta de clientes de más de 90 días y no se recibieron pagos	Revisión de antigüedad y pagos subsecuentes.	C.305	12,000		12,000	9,600	Sí
Total de incorrecciones identificadas durante la auditoría			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Incorrecciones corregidas por la dirección			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Total de incorrecciones no corregidas			0	0	0	0	

Debería también darse, en la lista anterior, una referencia cruzada sobre cuándo se ha realizado trabajo adicional para asegurar que no existen otras incorrecciones materiales similares o que la incorrección no es indicador de un asunto más serio como abusos de la dirección.

Extracto del memorando para el archivo respecto de valoración de evidencia de auditoría

Hallazgos de auditoría	Respuesta planificada
Un número de incorrecciones administrativas en la valoración del inventario dio como resultado una infravaloración de 19,000€ en el valor del inventario.	Debería revisarse la naturaleza de las incorrecciones para identificar cualquier área de debilidad en el control interno. Debería realizarse trabajo adicional para asegurar que todas las incorrecciones significativas ya se han descubierto. Incluir comentarios en la carta a la dirección.
Durante las pruebas de revisión de gastos, se puso de manifiesto que 4,800€ de gastos de mantenimiento de equipo se relacionaban con los costes del servicio del Mercedes Benz SUV personal de Suraj.	Debería realizarse trabajo adicional para identificar cualesquiera otras transacciones no identificadas que se relacionen con uso personal. Si se encuentran otras, considerar si se trata de una falla en
Durante las pruebas a las cuentas por cobrar, notamos que algunas cuentas eran mayores a 90 días y no se han recibido pagos en estas cuentas durante nuestras pruebas a las cuentas por pagar. Aunque Suraj nos aseguró que estas cuentas eran recuperables (ya que el cliente ha confirmado el saldo), el cobro parece improbable. Se registró como una incorrección sin ajustar.	Efectuar un seguimiento de los extractos de efectivo a la fecha del trabajo de hechos posteriores al cierre. Revisar la historia de cobros de los clientes en el pasado y tratar de obtener más información sobre las compañías.
Algunas de las herramientas y equipo en los registros contables ya no parecen usarse. Se han comprado máquinas que hacen el mismo trabajo en una fracción del tiempo. La dirección sigue pensando que los activos tienen valor, ya que seguirían utilizándose en caso de que se	Investigar si las herramientas y equipos en realidad fueron usados en el ejercicio pasado. Determinar el coste de las herramientas y equipo y si se requiere una reducción de valor

Estudio del caso B – Kumar & Co.

Extracto de memorando sobre resumen de posibles ajustes

Inventario

El listado de inventario de nuestro recuento de inventario no concordaba con el listado final de inventario infravalorado en 1,800€ e ingresos en 1,800€; véase PT D.108.

Respuesta de auditoría

La incorrección fue causada porque Ruby no usó el listado final del inventario. Se ampliarán nuestros procedimientos sustantivos para asegurar que todos los ajustes discutidos en el recuento se han reflejado en el listado final.

Incorrección de corte en cuentas a pagar

Ruby no acumuló una reparación y servicio importantes al torno. Se descubrió durante las pruebas de pagos posteriores.

Ver. PT CC.110. Afecta a pasivos y al resultado antes de impuestos por 900€.

Respuesta de auditoría

Se debería aumentar el alcance de nuestras pruebas de corte, ya que parece que Ruby estuvo demasiado ocupado este ejercicio para mantener un listado de todos los gastos pagados posteriormente al final del ejercicio que se relacionaban con el año fiscal 20X2. El umbral para pruebas bajó a 400€.

La dirección está de acuerdo en corregir estas

incorrecciones materiales. Preparado por: FJ Fecha: 24

de febrero de 20X3 Revisado por: LF Fecha: 5 de

marzo de 20X3

22. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

de la entidad

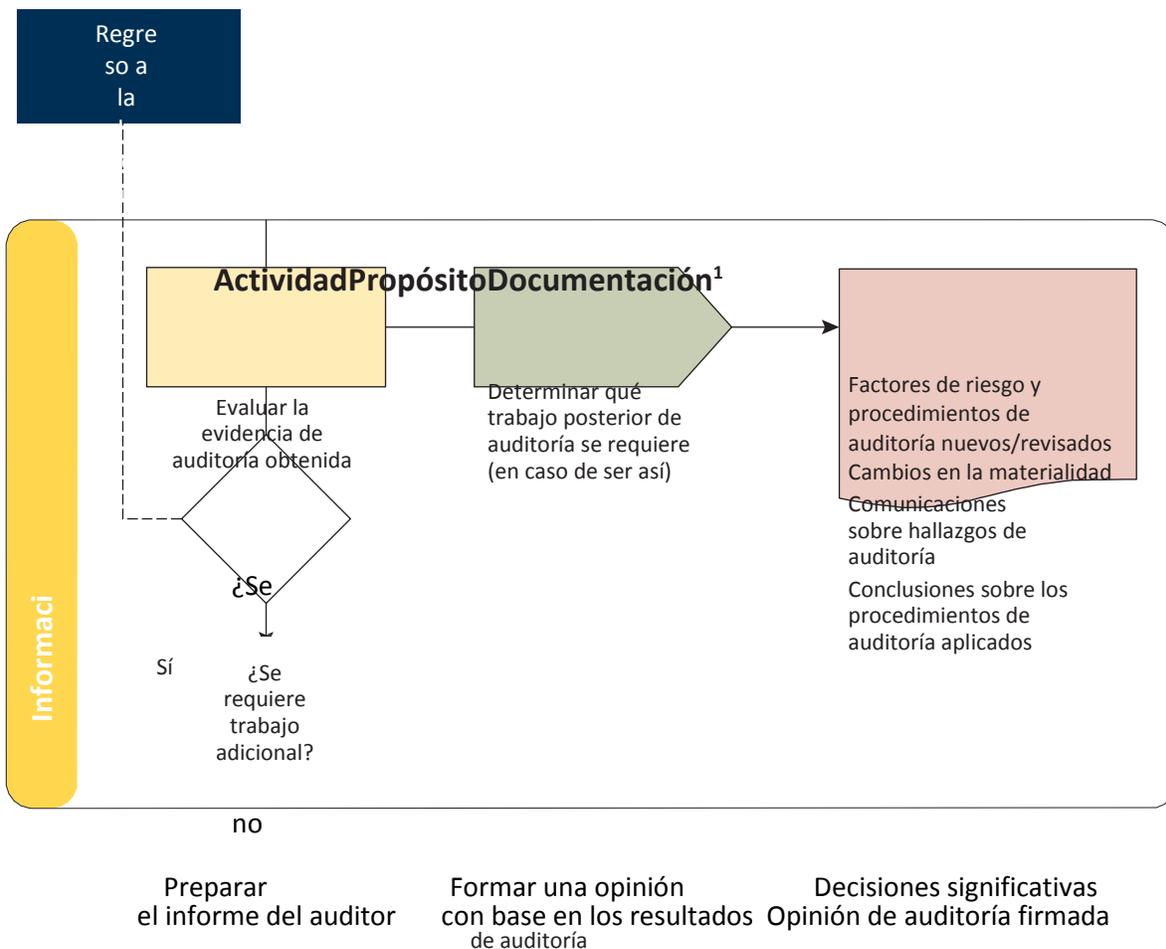
Contenido del capítulo

Orientación sobre cómo promover una comunicación eficaz, en ambos sentidos, entre el auditor y los responsables del gobierno de

NIA relevante

260, 265, 450

Anexo 22.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.

Apartado #	Objetivo(s) NIA
260.9	<p>Los objetivos del auditor son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) La comunicación clara a los responsables del gobierno de la entidad de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados; (b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría; (c) la comunicación oportuna a los responsables del gobierno de la entidad de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y (d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
260.10	<p>A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Responsables del gobierno de la entidad— persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8 (b) Dirección—persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a
260.11	<p>El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. (Ref.: Apartados A1-A4)</p>
260.12	<p>Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno. (Ref.: Apartados A5-A7)</p>
260.13	<p>En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, como, por ejemplo, en el caso de una empresa pequeña en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno. En estos casos, si las cuestiones previstos en la presente NIA se comunican al responsable o responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicar dichas cuestiones de nuevo a tales personas en su función de responsables del gobierno. Esas cuestiones se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor deberá estar satisfecho de que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como</p>
260.14	<p>El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y (b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A9-

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
260.15	El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados. (Ref.: Apartados A11-
260.16	<p>El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad: (Ref.: Apartados A16)</p> <p>(a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartados A17)</p> <p>(b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la auditoría; (Ref: Apartados A18)</p> <p>(c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:</p> <p>(i) en su caso, las cuestiones significativas puestas de manifiesto en el transcurso de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o</p>
260.18	El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref.: Apartados A28-A36)
260.19	El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref.: Apartados A37-A39)
260.21	El auditor informará a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref.: Apartados A40-A41)
260.22	El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref.: Apartados A42-A44)
260.23	En el caso de que las cuestiones que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de
265.09	El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la
450.12	El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban. La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las
450.13	El auditor también comunicará a los responsables del gobierno de la entidad el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes y sobre los estados financieros en su

22.1 Generalidades

La comunicación, en ambos sentidos, entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad es un elemento importante de cada auditoría. Esto permite que:

- El auditor comunique las cuestiones que se requieran y otros; y
- Los responsables del gobierno de la entidad proporcionen al auditor información que de otro modo podría no estar disponible. Esta información podría ser útil al auditor en la planificación y en la valoración de los resultados.

22.2 Gobierno de la entidad.

Las estructuras de gobierno varían por jurisdicción y por entidad, lo que refleja influencias tales como diferentes orígenes culturales y jurídicos, tamaño y características de propiedad. En la mayoría de las entidades, el gobierno de la entidad es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un comité de administración, un consejo de gobernadores, fiduciarios, o personas equivalentes.

En entidades de pequeña dimensión, una persona puede estar a cargo del gobierno de la entidad—por ejemplo, el propietario-gerente cuando no haya otros dueños, o un solo fiduciario. En estos casos, si se requiere comunicar cuestiones a la dirección, no se necesita comunicarse otra vez con las mismas personas en su función de gobierno.

Sin embargo, cuando hay más de una persona encargada del gobierno de la entidad (como otros miembros de la familia), el auditor debería dar pasos para asegurarse de que se informa de manera adecuada a cada persona.

En otras entidades, cuando el gobierno de la entidad es responsabilidad colectiva, las comunicaciones del auditor pueden dirigirse a un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como un comité de auditoría. En estos casos, el auditor debería determinar si hay también una necesidad de comunicarse con todo el órgano de gobierno. Esta decisión debería basarse en:

- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y el órgano de gobierno;
- la naturaleza del asunto que se va a comunicar;
- requerimientos legales o regulatorios relevantes; y
- Ya sea que el subgrupo tiene la autoridad para tomar medidas en relación con la información comunicada, y puede proporcionar más información y explicaciones que el auditor puede necesitar

Cuando las personas adecuadas con quienes comunicarse no puedan ser claramente identificables según el marco legal aplicable u otras circunstancias del encargo, el auditor puede necesitar discutir y acordar con la parte contratante la persona correspondiente con quien comunicarse. Al decidir con quien comunicarse, sería relevante que el auditor entendiera la estructura de gobierno y los procesos de la entidad. Las personas adecuadas con quien comunicarse pueden también variar dependiendo del asunto que se va a comunicar.

Cuando la entidad es un componente de un grupo, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y del asunto a comunicar. En algunos casos, varios componentes pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de la entidad de dichos componentes son los mismos (por ejemplo, consejo común de administración), puede evitarse la duplicación tratando estos componentes simultáneamente a efectos de

comunicación.

22.3 Cuestiones que se deben comunicar

Las cuestiones de auditoría de interés del gobierno de la entidad incluyen:

- Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros;
- alcance planificado de la auditoría y momento de realización; y
- resultados importantes que surgen de la auditoría.

No se requiere que el auditor diseñe procedimientos de auditoría para el fin específico de identificar cuestiones de interés del gobierno de la entidad, a menos que los soliciten o requieran las normas de auditoría o leyes de un país específico.

En algunos casos, los requerimientos, disposiciones legales o reglamentarias locales pueden imponer obligaciones de confidencialidad que restringen las comunicaciones del auditor. Debería hacerse referencia a tal requerimiento antes de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.

PUNTO A CONSIDERAR

Dedicar tiempo para desarrollar relaciones constructivas con los responsables del gobierno de la entidad. Esto ayudará a mejorar la eficacia de las comunicaciones entre las partes.

Responsabilidades del auditor

Se debe informar a los responsables del gobierno de la entidad sobre las cuestiones significativas relacionados con su función de supervisión del proceso de información financiera. Esto incluye comunicar que:

- La auditoría de los estados financieros no libera a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades; y
- Las responsabilidades del auditor incluyen:
 - Formar y expresar una opinión sobre los estados financieros que ha preparado la dirección con supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - Comunicar las cuestiones significativas que surjan de la auditoría de los estados financieros.

Este requerimiento puede cumplirse dando a los responsables del gobierno de la entidad una copia de la carta de encargo de la auditoría. Con ello se informará a los responsables del gobierno de la entidad sobre las cuestiones expuestas a continuación.

Anexo 22.3-1

	Naturaleza de la comunicación
Proporcionar una copia de la carta de encargo de la auditoría	La responsabilidad del auditor de llevar a cabo la auditoría de conformidad con las
	Los requerimientos de las NIA de que deberán comunicarse las cuestiones significativas que surjan de la auditoría, relacionados con los responsables del
	Las NIA no requieren que el auditor diseñe procedimientos de auditoría con el fin de identificar cuestiones complementarios para comunicar a los responsables del

La responsabilidad del auditor (cuando sea el caso) de comunicar cuestiones particulares que requieren la disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad, o por requerimientos adicionales aplicables al encargo (por ejemplo, las normas de un órgano contable profesional nacional).

Alcance y momento de realización de la auditoría planeados

El propósito de discutir la planificación de la auditoría es promover la comunicación, en ambos sentidos, entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, debe tenerse cuidado de no proporcionar información detallada (como la naturaleza y momento de realización de procedimientos de auditoría específicos) que podrían comprometer la eficacia de la auditoría. Esto es de particular importancia cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad están involucrados en la dirección de la entidad.

Las cuestiones a discutir deben incluir las que se expresan a continuación

Anexo 22.3-2

Descripción	
El plan de auditoría	Detalles generales del plan, alcance y momento de realización de la auditoría.
	La aplicación del concepto de importancia relativa a la auditoría.
	Cómo se tratarán los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error.
	Enfoque del control interno relacionado con la auditoría.
	Cambios significativos en normas contables y el probable efecto.
Obtener información inicial de los responsables del gobierno de la entidad (Que pueda afectar a los planes de auditoría)	Discusión sobre los objetivos y estrategias de la entidad, cualquier comunicaciones significativas con los reguladores y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado una incorrección material.
	Descripción de la supervisión ejercida sobre: <ul style="list-style-type: none"> • El entorno de control interno, incluyendo los riesgos de fraude; • La competencia e integridad de la dirección; y • Las respuestas a comunicaciones previas con el auditor.
	Cuestiones que justifican atención particular durante la auditoría.
	Solicitudes para que el auditor lleve a cabo procedimientos adicionales.
	Otras cuestiones que pueden influir en la auditoría de los estados financieros.

Hallazgos significativos de la auditoría

Excepto cuando un asunto se relaciona con la competencia o integridad de la dirección, el auditor debe discutir primero con la dirección los asuntos de auditoría de interés del gobierno de la entidad. Estas discusiones iniciales sirven para aclarar los hechos y asuntos y dan una oportunidad a la dirección de proporcionar información adicional.

Se reproduce aquí un Anexo a la NIA 260 que proporciona una lista de asuntos específicos que requieren comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Estos requerimientos se han tratado en otras partes de la Guía.

Anexo 22.3-3

NIA #	Requerimientos específicos de comunicación	Apartado
NICC 1	<i>Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad</i>	30(a)
NIA 240	<i>Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude</i>	21, 38(c)(i), 40-42
NIA 250	<i>Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados</i>	14, 19 y 22-24
NIA 265	<i>Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad</i>	9
NIA 450	<i>Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría</i>	12-13
NIA 505	<i>Confirmaciones externas</i>	9
NIA 510	<i>Encargos iniciales de auditoría—SalDOS de apertura</i>	7
NIA 550	<i>Partes vinculadas</i>	27
NIA 560	<i>Hechos posteriores al cierre</i>	7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17
NIA 570	<i>Empresa en funcionamiento</i>	23
NIA 600	<i>Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>	49
NIA 705	<i>Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente</i>	12, 14, 19(a), 28
NIA 706	<i>Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras asuntos en el informe emitido por un auditor independiente</i>	9
NIA 710	<i>Información comparativa-cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos</i>	18
NIA 720	<i>Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados</i>	10, 13, 16

En el siguiente anexo se describen algunos de los asuntos más comunes de interés para el gobierno de la entidad que pueden comunicarse (preferiblemente por escrito).

Anexo 22.3-4

Asuntos de	Consideraciones de comunicación
Políticas contables	La selección de (o cambios en) políticas y prácticas contables significativas que tengan o podrían tener un efecto material en los estados financieros de la entidad.
Comunicaciones del periodo anterior	Asuntos de interés para el gobierno de la entidad previamente comunicados que podrían tener un efecto en los estados financieros del periodo actual.
riesgos de incorrección material	El efecto potencial en los estados financieros de cualquier riesgo material (como litigios pendientes) que requieran ser revelados en los estados financieros.
Incertidumbres materiales	Incertidumbres materiales relacionadas con hechos y condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para
Inquietudes	<p>Condiciones de negocios que afectan a la entidad y sus planes y estrategias de negocios que puedan afectar a los riesgos de incorrección material.</p> <p>Las consultas realizadas por la dirección a otros auditores sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.</p>
Dificultades significativas encontradas	<p>Podría incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Resolución de asuntos difíciles contables o auditoría; • documentos no disponibles que se requieren para la auditoría; • personal sin capacidad para contestar preguntas; • limitaciones al alcance y cómo se resolvieron; y • desacuerdos con la dirección sobre asuntos que, individualmente o en forma agregada que podrían ser importantes para los estados financieros de la entidad o para el informe de auditoría.
Comentarios sobre la dirección de la entidad	<p>Dudas respecto de la competencia de la dirección:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deficiencias significativas en control interno; • asuntos respecto de la integridad de la dirección; • transacciones significativas con partes vinculadas, • actos ilegales; y • fraude que involucra a la dirección.
Ajustes de auditoría	Ajustes de auditoría no corregidos que tengan o podrían tener un efecto material en los estados financieros de la entidad.
Incorrecciones materiales no corregidas	Incorrecciones materiales no corregidas que la dirección determinó que no eran materiales (distintas de los importes insignificantes), tanto individualmente como en su conjunto, para los estados financieros en su conjunto.
El informe del auditor	Esbozar los motivos para cualquier modificación esperada al informe de auditoría.
Cuestiones convenidas	Cualquier otro asunto convenido en los términos del trabajo de auditoría.
Otras cuestiones	Otras cuestiones, en su caso, puestas de manifiesto en la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sean significativas

PUNTO A CONSIDERAR

Hay que comunicar los asuntos significativos por escrito cuando sea posible. Una carta o informe brinda un documento compartido por ambas partes que esboza los asuntos que deben comunicarse. Si los asuntos requeridos se comunican verbalmente, hay que redactar actas de las reuniones que puedan compartirse con la entidad para que quede un registro apropiado de que tuvo lugar la comunicación.

Documentación

Cuando los asuntos que una NIA requieren que se comuniquen son comunicados verbalmente, hay que preparar notas para los papeles de trabajo que describan cuándo y a quién se comunicaron estos asuntos. Cuando los asuntos se han comunicado por escrito, conservar una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría.

Momento de realización

Asegurarse de que los asuntos de auditoría de interés se comuniquen oportunamente de modo que los responsables del gobierno de la entidad puedan tomar la acción adecuada.

22.4 Estudios de casos-Comunicación con los gobiernos de la entidad responsable del gobierno de la entidad

Para ver el detalle de los estudios de casos, consultar el Volumen 2, Capítulo 2—Introducción a los estudios de casos.

Estudio del caso A—Dephta Furniture, Inc.

Asuntos de auditoría de interés para el gobierno de la entidad

Extracto de la carta enviada a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad:



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territories 123- 53004

15 de marzo de 20X3

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

Estimado Sr. Dephta:

Los asuntos planteados en este informe surgen de nuestra auditoría de los estados financieros y se relacionan con asuntos que creemos es necesario traer a su atención.

Hemos terminado sustancialmente nuestra auditoría de los estados financieros de Dephta Furniture de conformidad con las normas profesionales. Esperamos emitir nuestro informe de auditoría con fecha de 20 de marzo de 20X3 tan pronto obtengamos la carta de manifestaciones firmada.

Nuestra auditoría se llevó a cabo para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. No es posible una seguridad absoluta debido a las limitaciones inherentes de una auditoría y del control interno, que dan como resultado el riesgo inevitable de que puedan no detectarse incorrecciones materiales.

Al planificar nuestra auditoría, consideramos el control interno sobre la información financiera para determinar la naturaleza, alcance y momento de realización de los procedimientos de auditoría. Sin embargo, una auditoría de los estados financieros no proporciona seguridad sobre el funcionamiento eficaz del control interno en Dephta Furniture. Sin embargo, si en el curso de nuestra auditoría llegaran a nuestra atención deficiencias en el control interno, éstas se informarán a ustedes. Consultar el Anexo A de esta carta (no incluido).

Debido a que el fraude es deliberado, hay siempre riesgos de que puedan existir incorrección material, fraude y otros actos ilegales y no ser detectados por nuestra auditoría de los estados financieros.

El siguiente es un resumen de resultados de la realización de la auditoría.

1. No identificamos ningún asunto material (distinto de las incorrecciones materiales identificadas ya discutidas con ustedes y que ya han sido corregidas) que necesitaran someterse a su atención.
2. Recibimos buena cooperación de la dirección y empleados durante nuestra auditoría. Hasta donde tenemos conocimiento, también tuvimos total acceso a los registros contables y a otros documentos que necesitamos para llevar a cabo nuestra auditoría. No tuvimos ningún desacuerdo con la dirección, y hemos resuelto todos los asuntos de auditoría, contabilidad, e información a revelar a nuestra satisfacción.

Quisiéramos también someter a su atención las siguientes cuestiones:

- Cambios durante el periodo en pronunciamientos profesionales. Ver Anexo B *(No incluido)*
- Otras cuestiones identificadas que pueden ser de interés de la dirección. véase Anexo C. (no incluido) Ver Anexo C. (no incluido)

Téngase en cuenta que las normas internacionales de auditoría no requieren que diseñemos procedimientos con la finalidad de identificar cuestiones complementarios que comunicar a los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, una auditoría no debería, en general, ~~identificar todos esas cuestiones.~~

Esta comunicación se prepara únicamente para información de la dirección y no tiene ninguna otra finalidad. No aceptamos ninguna responsabilidad por el uso de esta comunicación por terceros.

Atentamente,

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Estudio del caso B—Kumar & Co.

MEMORANDO PARA EL ARCHIVO: Comunicación a los responsables del gobierno de la entidad

Ajustes y resultados de auditoría

Tratamos con Raj los ajustes al saldo de inventario y a las provisiones de cuentas a pagar. Raj indicó que, debido a problemas familiares, no había dedicado tanto tiempo para supervisar a Ruby y aprobar las transacciones en este ejercicio, así que no le sorprendía que faltaran cosas. Lo que sí prometió es asegurarse de que el próximo año Ruby persiga mejor los saldos pagados después del cierre para dotar las provisiones correspondientes.

Indicamos que excepto por los ajustes detectados, no habíamos encontrado ningún otro asunto material durante nuestra auditoría y Ruby había sido muy colaboradora.

Otras recomendaciones

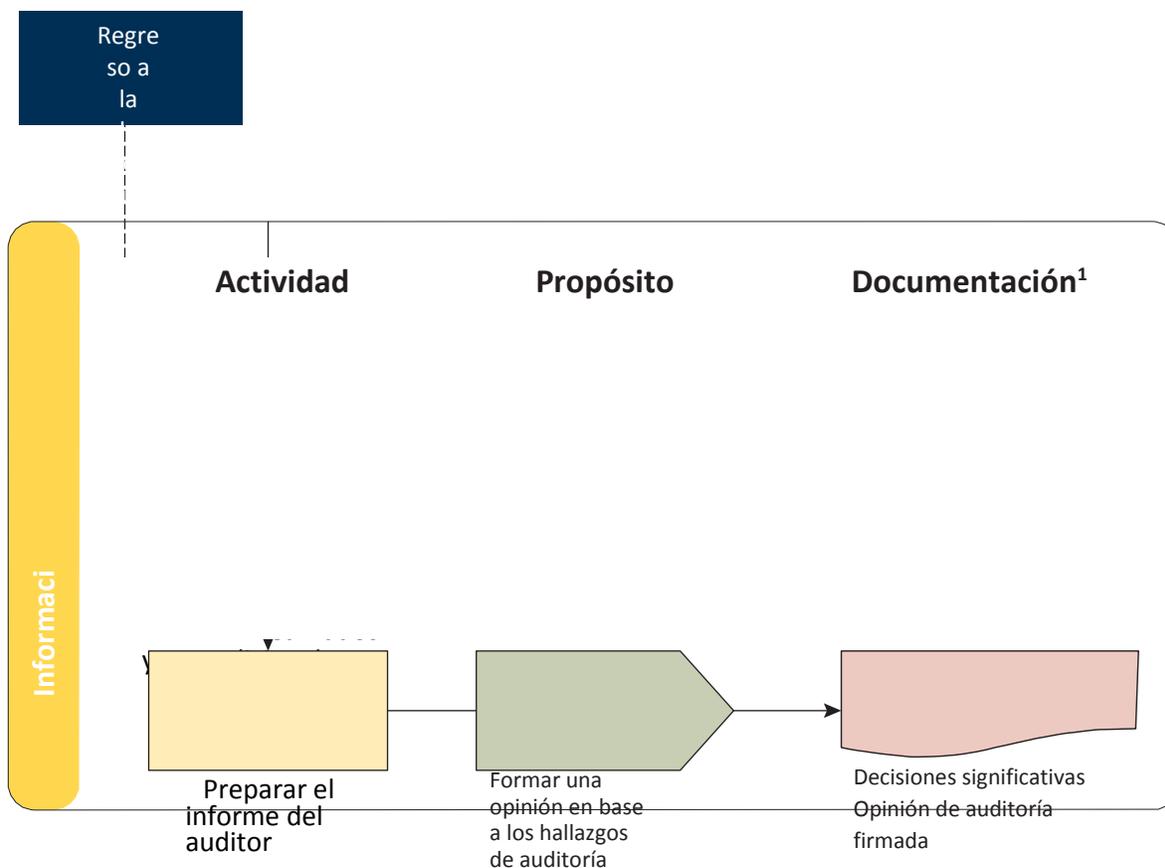
Durante nuestra discusión del control de TI, detectamos que Ruby no había hecho nunca pruebas sobre las copias de seguridad del paquete contable y recomendamos que Raj las hiciera para asegurar que los registros contables estuvieran respaldados. En caso de fallo general, la pérdida de los registros contables tendría un efecto importante en nuestra capacidad para realizar una auditoría.

Preparado por: SL Fecha: 16 de marzo de 20X3

23. Modificaciones al informe de auditoría

Contenido del capítulo	NIA aplicable
Orientación sobre cómo expresar, cuando sea necesario, una opinión con salvedades (modificada) sobre los estados financieros.	705

Anexo 23.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.

Apartado #	Objetivo(s) NIA
705.4	<p>El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
705.5	<p>A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Generalizado— Término utilizado al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor: <ul style="list-style-type: none"> (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros; (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los
705.6	<p>El auditor expresará una opinión modificada en el informe del auditor cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref: Apartados A2-A7) (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los
705.7	<p>El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no
705.8	<p>El auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.</p>
705.9	<p>El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.</p>
705.10	<p>El auditor denegará la opinión cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las</p>

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
705.11	Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (o abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la
705.12	Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11, el auditor comunicará el hecho a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y
705.13	Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue: (a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o (b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión modificada no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor: (i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartados A13-A14) (ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe del
705.14	Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b) (i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref.: Apartados A15)
705.15	Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (o adversa) o denegar la opinión (o abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe del auditor no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (o favorable) sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe de dicha opinión no modificada (o favorable) en
705.16	Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700, incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación. El auditor situará este párrafo inmediatamente antes del párrafo de opinión en el informe de auditoría, con el título "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable" o "Fundamento de la denegación de opinión", según corresponda. (Ref.:
705.17	Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en el párrafo de fundamento de la
705.18	Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
705.19	Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor: (a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad; (b) describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada la naturaleza de la información omitida; y salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar
705.20	Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión
705.21	Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (o adversa) o haya denegado la opinión (o se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos

23.1 Descripción General

Se requiere que el auditor exprese claramente una opinión sobre los estados financieros modificada de manera adecuada en situaciones como las que se expresan a continuación.

Anexo 23.1-1

Situaciones	
Es necesario un informe de auditoría modificado (<i>Opinión con salvedades, desfavorable, o denegada</i>)	Estados financieros con incorrecciones materiales Con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales. Esto incluiría incorrecciones no corregidas que sean materiales, la adecuación o aplicación de las políticas contables y la falta de revelación de información que da como resultado una
	Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada No se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales. Podría incluir: <ul style="list-style-type: none"> • Circunstancias ajenas al control de la entidad, como un incendio que dañara los registros contables; • Circunstancias relativas a la naturaleza o el momento de realización del encargo del auditor, como una incapacidad de asistir a un recuento de inventario; o

23.2 Modificaciones a la opinión de auditoría

Se requiere una opinión de auditoría modificada cuando el auditor concluye que:

- Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

- No es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales.

Hay tres tipos de opinión modificada. Estas son con salvedades, adversa, y denegación de opinión.

El siguiente anexo (reproducido de la NIA 705.A1) ilustra cómo el tipo de opinión que se debe expresar está afectado por el juicio del auditor sobre:

- La naturaleza del asunto que da origen a la modificación; y
- La generalización de sus efectos o posibles efectos en los estados financieros.

Anexo 23.2-1

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados	
	Material pero NO	Material Y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión.

El siguiente anexo describe el uso adecuado de los tres tipos de modificaciones.

Anexo 23.2-2

Tipo	Aplicabilidad
Opinión con salvedades	<p>Cuando el efecto no es material y suficientemente generalizado como para requerir una opinión desfavorable o denegación de opinión. Esto se aplica cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o • el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cual basar su opinión. el auditor concluye que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizadas.
Redactada como:	“Excepto por los efectos (o los posibles efectos) del asunto que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades” ...”
Opinión desfavorable	Cuando los efectos de incorrección son materiales y generalizados. Esto se aplica cuando se obtuvo evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pero el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o en forma agregada, son materiales y generalizadas para los estados financieros.
Redactada como:	“En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, los estados financieros no ...”

Tipo	Aplicabilidad
Delimitación de Opinión	<p>Cuando el posible efecto de incorrecciones sin detectar, si las hay, podría ser material y generalizado. Esto se aplica cuando el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual basar la opinión y concluye que los posibles efectos de incorrecciones sin detectar, si las hay, podrían ser materiales y generalizados.</p> <p>Esto se aplica también a circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que no es posible formar una opinión debido a la interacción potencial de múltiples incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros. Esto se aplica incluso cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.</p>
Redactada como:	<p>Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de Fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados</p>

La única alternativa para emitir una opinión desfavorable o denegar la opinión sería renunciar al encargo de auditoría (cuando se permita) y no emitir una opinión.

Cuando se requiere una modificación, los detalles deberían darse en párrafo de “Fundamento para modificación” como lo describe el siguiente párrafo.

Anexo 23.2-3

<p>Párrafo de fundamento de la opinión modificada</p>	<p>Propósito</p> <p>Expone detalles de la modificación en un párrafo separado (redactado de manera uniforme hasta donde sea posible) precediendo a la opinión o denegación de opinión sobre los estados financieros. El párrafo debería titularse “Fundamento para opinión con salvedades”, “Fundamento para opinión desfavorable” o “Fundamento para la denegación de opinión”.</p> <p>Redacción</p> <p>El párrafo debería incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los motivos sustantivos para la modificación ; • A menos que no sea factible, la cuantificación de los posibles efectos sobre los estados financieros de las modificaciones que impliquen importes específicos en los estados financieros (incluyendo información a revelar cuantitativa). Esto debería incluir cuantificación de los efectos en los saldos contables, tipo de transacciones e información a revelar afectadas, más el efecto sobre el beneficio antes de impuestos, resultado neto y patrimonio neto; • Cuando sea aplicable, una declaración de que no es factible cuantificar los efectos financieros; • Cuando la incorrección material se relaciona con información a revelar no cuantitativa, una explicación sobre como la revelación tiene una incorrección; • Naturaleza de la información omitida a menos que las revelaciones no estén fácilmente disponibles, no estén preparadas por la dirección, o que la información sea demasiado extensa en relación con el informe; y <ul style="list-style-type: none"> • Una descripción de todos las cuestiones identificados que hubieran requerido una modificación de la opinión del auditor. Una opinión desfavorable o
---	---

d
e
n
e
g
a
c
i
ó
n

d
e

o
p
i
n
i
ó
n

r
e
l
a
t
i
v
a

a

u
n

a
s
u
n
t
o

e
s
p
e

cífico no justifica la omisión de otras cuestiones que hubieran requerido un informe de auditoría modificado.

Notas a los estados financieros	El informe de auditoría puede hacer referencia a una explicación más extensa en una nota a los estados financieros.
---------------------------------	---

23.3 Estados financieros con incorrecciones materiales

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
450.4	<p>A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:</p> <p>(a) Incorrección—diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (Ref.: Apartados A1)</p> <p>Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.</p>

Esto se aplica cuando se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pero el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o en su conjunto, son materiales (que requieren una opinión con salvedades) o materiales y generalizadas (que requieren una opinión desfavorable) para los estados financieros.

Esto podría ser resultado de:

- La evaluación del auditor de incorrecciones materiales no corregidas;
- la adecuación de las políticas contables seleccionadas;
- la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
- la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

A continuación se exponen ejemplos de incorrecciones materiales.

Anexo 23.3-1

Selección inadecuada de políticas contables Valoración =
material pero no generalizado Respuesta = Opinión
con salvedades
Marco de referencia= Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsables de...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es...

Fundamento de la opinión

con salvedades

Como se indica en Nota X a los estados financieros, no hay dotación a amortizaciones en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no es de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera. La provisión para el periodo que terminó el 31 de diciembre de 20X1, debería ser xxx, de acuerdo con el método lineal de amortización, usando tasas anuales del 5% para el edificio y del 20% para el equipo.

En consecuencia, el inmovilizado material debería reducirse por la amortización acumulada de xxx y la pérdida del ejercicio y el déficit acumulado debería incrementarse en xxx y xxx, respectivamente.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho que se describe en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o “expresan la imagen fiel de”) la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Anexo 23.3-2

Revelación inadecuada de un instrumento financiero

Valoración = Material pero no generalizado

Respuesta = Opinión con salvedades

Marco de referencia= Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de ...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es...

Fundamento de la opinión

con salvedades

El 15 de enero de 20XX, la Compañía emitió obligaciones por un importe de xxx con el propósito de financiar la expansión de la planta. El acuerdo de la emisión restringe el pago de futuros dividendos en efectivo a que existan beneficios después del 31 de diciembre de 20XX. En nuestra opinión, se requiere revelación de esta información según...

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho que se describe en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o "expresan la imagen fiel de") la situación financiera de la Compañía ABC al...

Anexo 23.3-3

No consolidación de una dependiente

Valoración = Material y generalizado

Respuesta = Opinión desfavorable

Marco de referencia = Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de ...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es...

Fundamento de la opinión

desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la Compañía no ha consolidado los estados financieros de la Compañía dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la Compañía dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, la dependiente debería haberse consolidado puesto que está controlada por la Compañía. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Opinión desfavorable

En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, los estados financieros consolidados no expresan la imagen fiel de (o no presentan fielmente) la situación financiera de la Compañía ABC y sus dependientes a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Anexo 23.3-4

Revelación inadecuada de una incertidumbre material

Valoración = Material y generalizado

Respuesta = Opinión desfavorable

Marco de referencia = Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de ...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es...

Fundamento de la opinión

desfavorable

Los acuerdos de financiación de la Compañía expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Compañía no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Estos hechos indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en funcionamiento y, por lo tanto, la empresa puede no ser capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y sus notas explicativas) no revelan este hecho.

Opinión desfavorable

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, los estados financieros no expresan la imagen fiel de (o “presentan fielmente”) la situación financiera de la Compañía a 31 de diciembre de 20X0, de sus resultados y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con...

23.4 Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada

Esto se aplica cuando el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual basar la opinión y concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones sin detectar, si los hay, podrían ser materiales (opinión con salvedades) o materiales y generalizadas (denegación de opinión).

La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:

- Circunstancias ajenas al control de la entidad, como cuando se han destruido los registros contables de la entidad (por incendio, inundación, robo, o pérdida de datos de ordenador) o han sido incautados por las autoridades públicas ;

- Circunstancias relativas a la naturaleza o el momento de realización del encargo del auditor. Esto podría ocurrir cuando debido a la fecha en la que

el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias, los registros contables no están completos en el momento de la auditoría, o cuando el auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos y los controles de la entidad no son efectivos; o

- Limitaciones impuestas por la dirección, como no permitir confirmación externa de ciertas cuentas por cobrar o restringir el acceso a personal clave, registros contables, o lugares de operaciones. Cuando esto ocurre, puede haber otras implicaciones de auditoría, como la valoración de riesgos de fraude o si continuar con el encargo. Si la limitación es conocida antes de aceptar el encargo, el auditor no debería, normalmente, aceptar un encargo con limitaciones.

Antes de concluir que se requiere una opinión modificada, el auditor debería:

- Intentar obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la realización de procedimientos alternativos; y
- Tratar el asunto con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad para determinar si puede resolverse el asunto. Si no puede resolverse el asunto, el auditor debería entonces comunicar la intención de modificar la opinión de auditoría y la redacción propuesta.

Anexo 23.4-1

Limitación al alcance por no poder observar el recuento de existencias

Valoración =Material pero no generalizado

Respuesta = Opinión con salvedad

Marco de referencia= Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de ...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es...

Fundamento de la opinión

con salvedades

No observamos el recuento de las existencias físicas al 31 de diciembre de 20xx, ya que fuimos contratados inicialmente como auditores de la Compañía con posterioridad a dicha fecha. Debido a la naturaleza de los registros de la Compañía, no pudimos quedar satisfechos en cuanto a las cantidades del inventario físico por otros procedimientos de auditoría. En consecuencia, no pudimos determinar si podría haberse considerado necesario algún ajuste en el inventario, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho que se describe en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros presentan fielmente, en todos los

aspectos materiales (o “expresan la imagen fiel de”) la situación financiera de la Compañía ABC al...

Anexo 23.4-2

Limitación al alcance, la dirección puso limitaciones al alcance del trabajo de auditoría

Valoración = Material y generalizado

Respuesta = Denegación de opinión

Marco de referencia= Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de ...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de Fundamento de la denegación de opinión no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

Fundamento de la denegación de opinión

No pudimos observar todas las existencias físicas y confirmar las cuentas a cobrar debido a limitaciones impuestas por la Compañía al alcance de nuestro trabajo. No pudimos quedar satisfechos con procedimientos alternativos concernientes a las cantidades de inventario y cuentas a cobrar al 31 de diciembre de 20XX, que están incluidas en el balance por xxx y xxx, respectivamente. Como resultado de ello, no pudimos determinar si podría haberse necesitado algún ajuste respecto de existencias y cuentas a cobrar registrados o sin registrar y los elementos que forman el estado de resultados, el estado de cambios en patrimonio y el estado de flujos de efectivo.

Denegación de opinión

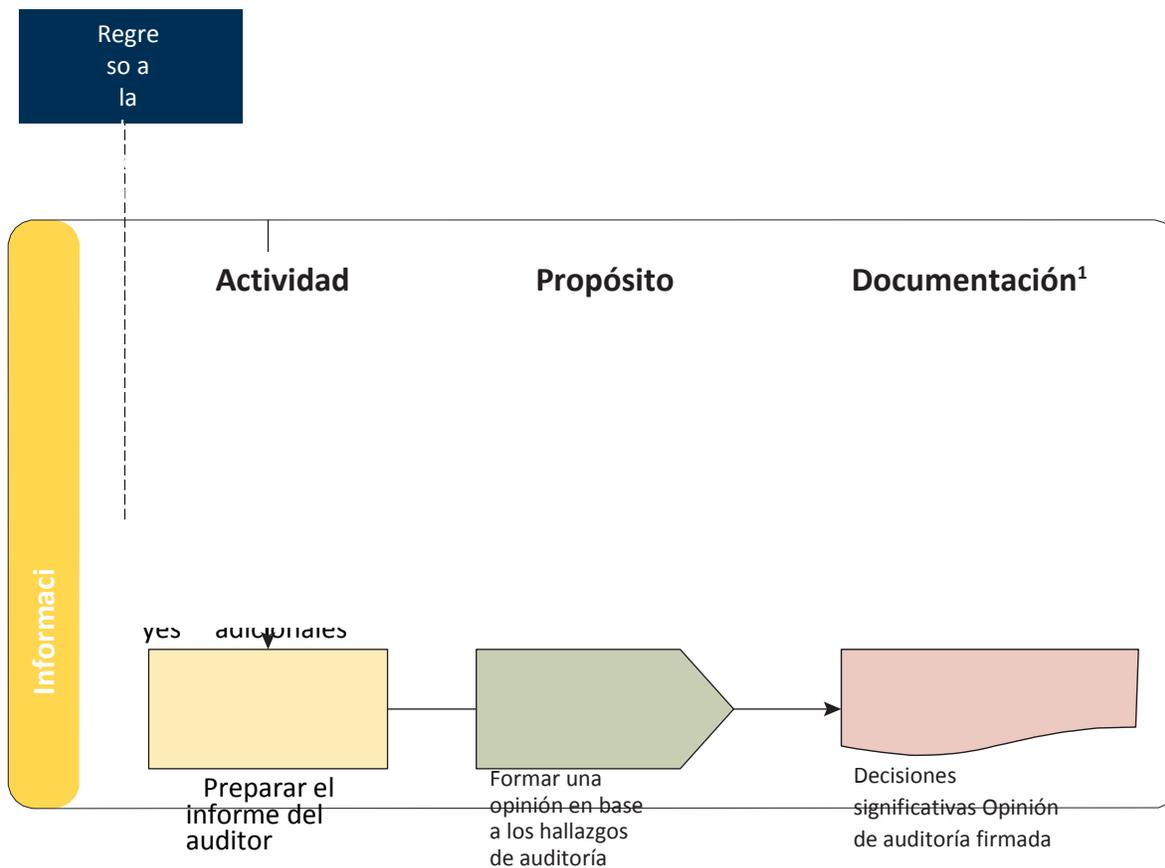
Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de Fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.

24. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

cuestiones

Contenido del capítulo	NIA aplicable
Orientación sobre comunicaciones adicionales en el informe de auditoría para llamar la atención de los usuarios de los estados financieros	706

Anexo 24.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.

2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.

Apartado #	Objetivo(s) NIA
706.4	<p>El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe del auditor, sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o (b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
706.5	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Párrafo de énfasis— Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. (b) Párrafo sobre otras cuestiones— Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.
706.6	<p>Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, el auditor deberá incluir un Párrafo de énfasis en su informe siempre que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el asunto no está en forma de incorrección material en los estados financieros. Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los</p>
706.7	<p>Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) lo insertará inmediatamente después del párrafo de opinión; (b) utilizará el título "Párrafo de énfasis" u otro título apropiado; (c) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión; e (d) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref.: Apartados A3-A4)
706.8	<p>Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría y disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, el auditor así lo hará en un párrafo del informe de auditoría, con el título "Párrafo sobre otras cuestiones" u otro título apropiado. El auditor incluirá este párrafo inmediatamente después del párrafo de opinión y, en su caso, del párrafo de énfasis, o en otra parte del informe de auditoría si el contenido del párrafo sobre otras cuestiones se refiere a la sección "Otras responsabilidades de información". (Ref.:</p>
706.9	<p>Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad esta previsión y la redacción propuesta para dicho párrafo. (Ref.: Apartados A12)</p>

24.1 Generalidades

En ciertas situaciones, el auditor puede desear, en el informe de auditoría, llamar la atención de los usuarios hacia ciertas cuestiones que sean fundamentales para que los usuarios entiendan los estados financieros, o la auditoría misma y las responsabilidades del auditor. Esto puede lograrse añadiendo un párrafo adicional en el informe de auditoría.

A continuación, los dos tipos de párrafo que pueden añadirse.

Anexo 24.1-1

Apartado	Aplicabilidad
Párrafo de énfasis	Se llama la atención a cuestiones importantes relativos a los estados financieros ya revelados en los mismos. Cuestiones presentadas/reveladas en los estados financieros que es (son) de tal importancia que es (son) fundamental(es) para que el usuario entienda los estados
Ejemplos	Incertidumbre relacionada con alguna acción de litigio o regulación, hechos posteriores al cierre, o catástrofe mayor, otras incertidumbres e inconsistencias, aplicación adelantada (donde se permita) de una nueva norma contables.
Otras cuestiones	Cuestiones relacionados con el conocimiento del usuario de la función de la auditoría pero no revelados en los estados financieros. Cualquier asunto (distinto de los presentados o revelados) en los estados financieros que sea pertinente para que el usuario entienda la auditoría, las responsabilidades del auditor, y/o el informe de auditoría.
Ejemplos	Incapacidad del auditor de renunciar a encargo, responsabilidades adicionales del auditor y cualquier restricciones sobre la distribución del informe de auditoría.

Un párrafo de “énfasis” no sustituye:

- La modificación de la opinión de auditoría cuando se requiera; o
- Que la dirección desglose la información a revelar requerida en los estados financieros.

Cuando el auditor desea incluir un párrafo de énfasis o sobre otras cuestiones, el auditor debería comunicar a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad:

- La necesidad del párrafo; y
- la redacción propuesta.

24.2 Párrafo de énfasis

En párrafo de énfasis se intenta resaltar cuestiones significativas ya revelados en los estados financieros que ayudarán al usuario a entender los estados financieros.

Los requerimientos clave para usar un párrafo de énfasis se exponen a continuación.

Anexo 24.2-1

Condiciones	Comentarios
La cuestión se revela totalmente en los estados financieros	El párrafo de énfasis se refiere a cuestiones ya presentadas o reveladas en los estados financieros y no sustituye a dicha revelación. El párrafo no debería incluir más detalle del ya presentado en los estados financieros.
No existen incorrecciones materiales	El auditor tiene que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el asunto no está en forma de incorrección material en los estados financieros.
Se incluye inmediatamente después de la opinión de	El párrafo sigue al párrafo de la opinión del auditor, pero viene antes de la sección sobre “Otras responsabilidades de información”. El párrafo se titula “Párrafo de énfasis” u otro título apropiado.
No es una modificación a la opinión	El párrafo indica que la opinión del auditor no se modifica respecto del asunto que se resalta.

Las siguientes NIA requieren que el auditor, bajo circunstancias especificadas, incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.

Anexo 24.2-2

NIA	Título	Apartado
210	Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	19(b)
560	Hechos posteriores al cierre	12(b), 16)
570	Empresa en funcionamiento	19
800	Consideraciones especiales—auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos	14

Una muestra de redacción se expone a continuación.

Anexo 24.2-3

Incertidumbre material—empresa en funcionamiento

Suponiendo que la revelación de la nota en los estados financieros es adecuada, la redacción del párrafo podría ser como sigue:

Párrafo de énfasis

Llamamos la atención sobre la Nota X en los estados financieros, que indica que la Compañía incurrió en una pérdida neta de ZZZ durante el periodo que terminó el 31 de diciembre de 20X6 y, a esa fecha, los pasivos circulantes de la Compañía excedían sus activos totales en YYY. Estas condiciones, junto con otras cuestiones según se expresa en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre material, que puede generar una duda significativa sobre la capacidad de la Compañía de continuar como una empresa en funcionamiento.

Otras incertidumbres importantes—litigio

Suponiendo que la revelación de la nota en los estados financieros es adecuada, la redacción del párrafo podría ser como sigue:

Párrafo de énfasis

Sin modificar nuestra opinión, llamamos la atención sobre la Nota X en los estados financieros. La Compañía es la demandada en un litigio que alega infracción de ciertos derechos de patente y reclama regalías y daños punitivos. La Compañía ha recurrido y están en curso las audiencias preliminares y la exhibición de pruebas en ambas infracciones. El resultado del asunto no puede determinarse en la actualidad y no se ha hecho ninguna provisión en los estados financieros para cubrir las responsabilidades en que pueda incurrirse.

24.3 Párrafo sobre otras cuestiones

Un párrafo sobre otras cuestiones puede ser necesario para resaltar cuestiones no revelados en los estados financieros que podrían ser relevantes para que el usuario entienda la auditoría, las responsabilidades del auditor, y/o el informe de auditoría.

Los párrafos sobre otras cuestiones pueden usarse para resaltar cuestiones como:

- Restricción a la distribución del informe de auditoría—Como los estados financieros (que usan un marco de propósito general) a veces se preparan para un propósito específico, un párrafo sobre otras cuestiones podría indicar que el informe de auditoría se dirige únicamente a los presuntos usuarios y no debería distribuirse a o usarse por otras partes;
- Resaltar responsabilidades adicionales —Una disposiciones legales o reglamentarias específicas, o la práctica generalmente aceptada en una jurisdicción, pueden requerir o permitir al auditor abundar sobre las responsabilidades del auditor; e
- Incapacidad de renunciar a encargo —Si el auditor no puede retirarse o renunciar, un párrafo sobre otras cuestiones podría explicar por qué esto no es posible.

Las siguientes condiciones se aplican cuando se usa un párrafo sobre otras cuestiones.

Anexo 24.3-1

Condiciones	Comentarios
Asunto no revelado en los estados financieros	Se refiere a un asunto distinto de los ya presentados o revelados en los estados financieros. Además, un párrafo sobre otras cuestiones no debería incluir información que se requiere que proporcione la dirección.
La información a revelar no está prohibida	La información a revelar no debería estar prohibida por la ley, regulación, u otras normas profesionales como las normas relativas a confidencialidad de la información.
información a revelar	La información a revelar es relevante para que los usuarios de los estados financieros entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor, o el informe de auditoría.
No hay contradicciones	La información presentada no debería contradecir la opinión o partidas reveladas o presentadas en los estados financieros. El párrafo sobre otras cuestiones no afecta la opinión del auditor.
Se incluye inmediatamente después de la opinión	El párrafo debería seguir inmediatamente después del párrafo de opinión y de cualquier párrafo de énfasis, o en otro lugar en el informe de auditoría, si el contenido del párrafo sobre otras cuestiones se relaciona con la sección de “Otras cuestiones”.
Declarar que esta información a revelar no es	El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones debería indicar que el asunto no requiere presentarse y revelarse en los estados financieros.

Las siguientes NIA se refieren a situaciones en la que puede incluirse un párrafo sobre otras cuestiones.

Anexo 24.3-2

NIA	Título	Apartados
560	Hechos posteriores al cierre	12(b), 16
710	Información comparativa-cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos	13-14, 16-17, 19
720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados	10(a)

25. Información comparativa

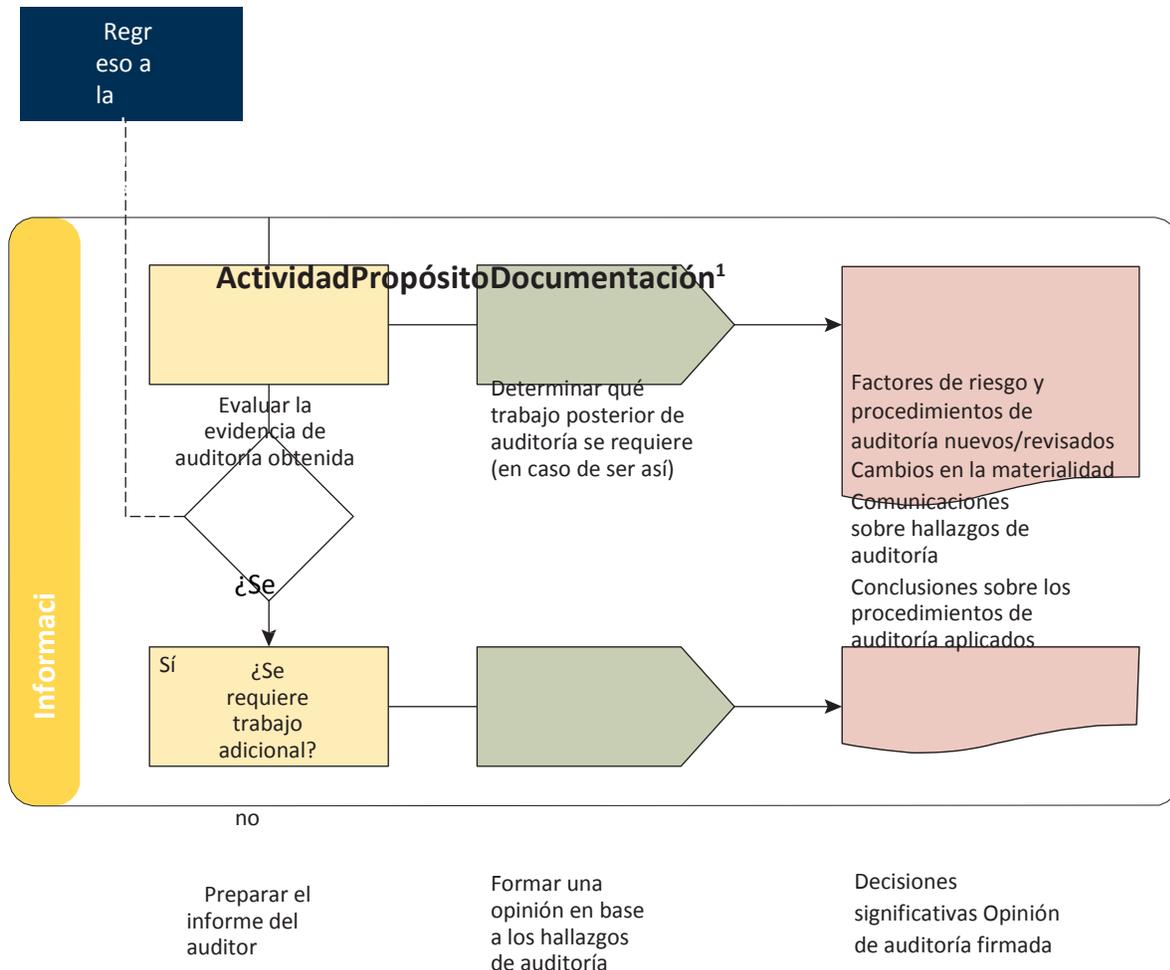
Contenido del capítulo

Orientación para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre información comparativa y las responsabilidades

NIA aplicable

710

Anexo 25.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.

2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo y reiterativo durante la auditoría.

Apartado #	Objetivo(s) NIA
710.5	<p>Los objetivos del auditor son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y (b) emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
710.6	<p>A efectos de las ISA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Información comparativa: importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (b) Cifras correspondientes de periodos anteriores: información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados “cifras del periodo actual”). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del período actual. (c) Estados financieros comparativos—información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual. <p>A efectos de esta NIA, las referencias al “periodo anterior” deben interpretarse como</p>
710.7	<p>El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. A estos efectos, el auditor evaluará si:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) La información comparativa concuerda con los importes y otras revelaciones presentadas en el periodo anterior o, cuando sea apropiado, han sido actualizadas; y (b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados.
710.8	<p>Si el auditor detecta una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incorrección material. Si el auditor ha auditado los estados financieros del periodo anterior, también cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 560. Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor determinará si la información comparativa concuerda con los estados financieros</p>
710.9	<p>Tal como lo requiere la NIA 580, el auditor solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión del auditor. El auditor también obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier reexpresión que se haya efectuado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior que</p>

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
710.10	Cuando se presenten cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor no se referirá a dichas cifras correspondientes a periodos anteriores, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 11, 12 y 14. (Ref.: Apartados A2)
710.11	<p>Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual. En el párrafo de fundamento de la opinión modificada del informe de auditoría, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes de periodos anteriores en la descripción de la cuestión que origina la opinión modificada cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean materiales; o (b) en los demás casos, explicará que la opinión de auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la
710.12	Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras
710.13	<p>Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor; (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión
710.14	Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que
710.15	Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría. (Ref.: Apartados A8-A9)
710.16	Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo

Apartado #	Extractos relevantes de NIA
710.17	<p>Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor; (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y (c) la fecha de dicho informe. <p>salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del</p>
710.18	<p>Si el auditor concluye que existe una incorrección material que afecta a los estados financieros del periodo anterior, sobre los que un auditor predecesor expresó, previamente, una opinión no modificada, el auditor comunicará la incorrección al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se modifican los estados financieros del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior modificados, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo</p>
710.19	<p>Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual.</p>

25.1 Descripción General

La naturaleza de la información comparativa presentada en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Las responsabilidades de informar del auditor se basarán en el enfoque adoptado para la información comparativa presentada según establezca la ley, la regulación, o los términos del trabajo.

Existen dos enfoques generales diferentes para dar cuenta de la información comparativa. Esto se ilustra a continuación.

Anexo 25.1-1

Enfoque	Comentarios
<p>Importes correspondientes</p>	<p>Los importes y otra información a revelar del periodo anterior se incluyen como parte integral de los estados financieros del periodo actual y se deben leer solo en relación con los importes y otras revelaciones relativos al periodo actual.</p> <p>La opinión del auditor debería referirse solo al periodo actual.</p>

Enfoque	Comentarios
Estados financieros comparativos	<p>Los importes y otras revelaciones del periodo anterior se incluyen para comparación con los estados financieros del periodo actual pero, si son auditados, se mencionan aparte en la opinión del auditor. El nivel de información que se incluye en los estados financieros comparativos es comparable con el de los estados financieros del periodo actual.</p> <p>La opinión del auditor debería referirse a cada periodo por el que se presenten los</p>

25.2 Procedimientos de auditoría

Anexo 25.2-1

Tarea	procedimientos
Obtener evidencia de auditoría necesaria	<p>Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la información comparativa cumple con los requerimientos del marco de información financiera aplicable y si dicha información está clasificada de manera adecuada.</p> <p>Esto implica valorar si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son uniformes con las aplicadas en el periodo actual o, si ha habido cambios en políticas contables, si esos cambios han sido contabilizados de manera adecuada y presentados adecuadamente; y • La información comparativa concuerda con los importes y otras revelaciones presentadas en el periodo anterior o, cuando sea apropiado, han sido
Identificar cualquier incorrección material potencial	<p>Si es posible, la incorrección en la información comparativa se identifica mientras se realiza la auditoría del periodo actual y el auditor debería:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Realizar los procedimientos de auditoría posteriores que sean necesarios en las circunstancias para determinar si existe una incorrección material; y • Cuando los estados financieros del periodo anterior son corregidos, determinar que la información comparativa concuerda con la información corregida en los estados financieros. <p>Si el auditor hubiera auditado los estados financieros del periodo anterior, el auditor debería también tratar los requerimientos relevantes de la NIA 560 sobre</p>
Obtener manifestaciones escritas	<p>Solicitar manifestaciones escritas para todos los periodos a que se refiere la opinión del auditor. Esto debería incluir manifestaciones específicas escritas respecto de cualquier reexpresión hecha para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior.</p>

25.3 Cifras correspondientes

Se exponen a continuación las responsabilidades respecto al informe.

Anexo 25.3-1

Procedimientos	
Ninguna referencia a los comparativos en la opinión del auditor	<p>La opinión del auditor no debería referirse a las cifras correspondientes a periodos anteriores, excepto cuando el informe de auditoría sobre el periodo anterior incluya una modificación sin resolver. El auditor debería modificar la opinión del periodo actual:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Refiriéndose tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes de periodos anteriores cuando los efectos o posibles efectos del asunto en las cifras del periodo actual sean materiales; o • Explicando que la opinión de auditoría actual se ha modificado debido a los efectos o posibles efectos del asunto sin resolver sobre la comparabilidad de
¿Se requiere alguna reexpresión?	<p>Se requiere una opinión modificada o una opinión desfavorable sobre los estados financieros del periodo actual cuando existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior sobre los que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se ha emitido previamente una opinión sin modificar; y • No se han reexpresado de manera adecuada las cifras correspondientes o
Cifras del periodo anterior auditadas por otra firma	<p>Si las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor y el auditor decide hacer esta referencia, debe declarar en un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría :</p> <ul style="list-style-type: none"> • que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor; • el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y
Cifras del periodo anterior no auditadas	<p>Declarar en un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría que las cifras correspondientes están sin auditar.</p> <p>Sin embargo, esto no libera al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrección material que afecten a los estados financieros del periodo actual. Si se identifica una incorrección material, las cifras correspondientes deberían reexpresarse y desglosarse la información adecuada.</p> <p>Si no es posible la reexpresión o revelación, la opinión de auditoría debería modificarse respecto de las cifras correspondientes incluidas.</p>

25.4 Estados financieros comparativos Se exponen a continuación las responsabilidades respecto al informe. *Anexo 25.4-1*

Procedimientos	
Hacer referencia a cada periodo presentado	La opinión del auditor debería referirse a cada periodo por el que se presenten estados financieros sobre los que se expresa una opinión de auditoría.
Cualquier cambio que se requiera en la opinión previa	Si la opinión del auditor sobre estados financieros de periodo anterior difiere de la opinión expresada previamente, revelar los motivos sustantivos para la opinión diferente en un párrafo sobre otras cuestiones.
Cifras del periodo anterior auditadas por otra firma	<p>Además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, declarar en un párrafo sobre otras cuestiones (a menos que el informe de auditoría del auditor predecesor se vuelva a emitir con los estados financieros):</p> <ul style="list-style-type: none"> • que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor; • el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y • la fecha de dicho informe. <p>Si existe una incorrección material que afecte a los estados financieros del periodo anterior sobre los que el auditor predecesor hubiera dictaminado previamente sin modificación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comunicar la incorrección al nivel apropiado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad; y • Solicitar que el auditor predecesor sea informado. <p>Si los estados financieros del periodo anterior son modificados y el auditor predecesor está de acuerdo en emitir un nuevo informe de auditoría sobre los</p>
Cifras del periodo anterior no auditadas	<p>Declarar en un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría que las cifras correspondientes están sin auditar.</p> <p>Sin embargo, esto no libera al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrección material que afecten a los estados financieros del periodo actual. Si se identifica una incorrección material, las cifras correspondientes deberían reexpresarse y desglosarse la información adecuada.</p> <p>Si no es posible tal reexpresión o revelación, el informe de auditoría debería modificarse respecto de las cifras correspondientes a periodos anteriores incluidas.</p>

Esta *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas, Tercera edición* del Comité de Pequeñas y Medianas Firmas, publicado por la Federación Internacional de Contadores en Noviembre de 2011 ha sido traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en agosto de 2017 y se reproduce con el permiso de IFAC. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma. El texto aprobado es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas, Tercera edición* © 2011 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas, Tercera edición* © 2017 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas, Tercera edición*, ISBN: 978-1-60815-099-1



529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017 T
+1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org