

Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de Pequeñas y Medianas Empresas

Volumen 2–Guía Práctica

Segunda edición



Traducción en proceso de revisión por el
Instituto de Censores de Cuentas de España

Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría
Federación Internacional de Contadores
529 Fifth Avenue 6th 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 (English version only) puede descargarse gratuitamente del sitio web de IFAC: www.ifac.org. El texto aprobado se publica en el idioma inglés.

La misión de 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 signi cativa la especialización profesional.

Para mayor información: paulthompson@ifac.org.

Copyright © - Octubre 2010 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Reservados todos los derechos. Se autoriza la reproducción de este trabajo en el entendido de que las copias sean para uso académico en salones de clase o para uso personal y no sean para su venta o difusión y en el entendido que cada copia incluya la siguiente línea de crédito: "Copyright © Octubre 2010 por la Federación Internacional de Contadores. Reservados todos los derechos. Se usa con autorización." Para otros casos, se requiere el permiso escrito de IFAC para reproducir, almacenar, o transmitir este documento, excepto lo permitido por ley. Diríjase a: permissions@ifac.org

Esta *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* del Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría, publicada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) en octubre de 2010 en inglés, fue traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en febrero de 2012 y revisada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, y se utiliza con el permiso de la 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 de todas las publicaciones de la IFAC es aquel publicado por la IFAC en inglés.

Texto en inglés de la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* © 2010 por la Federación Internacional de Contadores (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 empresas, Segunda Edición* © 2012 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition (October 2010)* ISBN 978-1-60815-076-2



Gerente Editorial: Elia G. del Monte Ceceña
Coordinación Editorial: Juana Trejo Caballero
Diseño y formación: Itzel Reséndiz Silva
Revisión de formación: Nicolás Centeno Bañuelos
Producción: Susana Gabriela Almaráz Rivera

Traducción

Esta *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* del Comité de Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría, publicada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) en octubre de 2010 en inglés, fue traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en febrero de 2012 y revisada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, y se utiliza con el permiso de la 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 de todas las publicaciones de la IFAC es aquel publicado por la IFAC en inglés.

Texto en inglés de la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* © 2010 por la Federación Internacional de Contadores (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 empresas, Segunda Edición* © 2012 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition (October 2010)* ISBN 978-1-60815-076-2

Segunda edición, diciembre de 2012 (publicación en español)

© Derechos reservados por el
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Bosque de Tabachines Núm. 44
Fracc. Bosques de las Lomas
11700 México D.F.

Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra sin el permiso por escrito de su editor.

Con el permiso de la IFAC (véase la declaración de derechos de autor en la página 1

Para otros casos, se requiere el permiso escrito de IFAC para reproducir, almacenar, o transmitir este documento, excepto lo permitido por ley. Diríjase a: permissions@ifac.org)

Impreso en México

ISBN: 978-607-762-155-3

Esta traducción de la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de Pequeñas y Medianas Entidades, Volumen 2- Guía práctica*, está siendo revisada por el Instituto de Censores de Cuentas de España para su autorización nacional.

Contenido

Volumen 1	Referencia a la NIA principal	Número de página
Prefacio		5
Solicitud de Comentarios		6
1. Cómo Utilizar la Guía		8
3. NIA Aclaradas		13
Conceptos principales		19
5. La Auditoría Basada en el Riesgo-Generalidades	Múltiple	20
7. Ética, NIA y Control de Calidad	ISQC1, 200,220	38
9. Control Interno-Propósito y Componentes	315	51b v
11. Afirmaciones de los Estados Financieros	315	77
13. Materialidad y Riesgo de Auditoría	320	84
15. Procedimientos de Valoración del Riesgo	240,315	94
17. Respuesta a Riesgos Valorados	240,300,330,500	104
19. Procedimientos de Auditoría Posteriores	330,505,520	115
21. Estimaciones Contables	540	136
23. Partes Vinculadas	550	145
25. Hechos Posteriores al Cierre	560	154
27. Empresa en Funcionamiento	570	161
29. Resumen de Requerimientos de Otras NIA	250,402,501,510, 600,610,620,720	171
30. Documentación de Auditoría	ISQC1, 220, 230, 240 300, 315,330	205
31. Formando una Opinión sobre los Estados Financieros	700	218

Contenido

Volumen 2	Referencia a la NIA principal	Número de página
Prefacio		5
Solicitud de Comentarios		6
1. Cómo Utilizar la Guía		8
3. Introducción a los Casos de Estudio		13
Fase I: Evaluación del Riesgo		24
5. Evaluación del Riesgo-Generalidades		24
Actividades Preliminares		27
7. Aceptación y Continuidad del Trabajo	ISQC1,210,220,300	27
Planeación de la Auditoría		43
9. Estrategia Global de la Auditoría	300	43
11. Determinación y Uso de la Materialidad	320,450	54
13. Discusiones del Equipo de Auditoría	240,300,315	70
Desempeño de Procedimientos de Evaluación del Riesgo		
15. Riesgos Inherentes-Identificación	240,315	79
17. Riesgos Inherentes-Evaluación	240,315	107
19. Riesgos Significativos	240,315,300	117
21. Entendimiento del Control Interno	240,315	127
23. Valoración del Control Interno	315	141
25. Comunicación de Deficiencias en el Control Interno	265	170
27. Conclusión de la Fase de Valoración del Riesgo	315	183
Fase II: Respuesta al Riesgo		193
29. Respuesta al Riesgo-Generalidades	--	193
31. Plan de Auditoría	260,300,330,500	196
33. Determinación de la Extensión de las Pruebas	330,500,530	219
35. Documentación del Trabajo Realizado	230,500	248
37. Manifestaciones Escritas	580	252
Fase III: Información		264
39. Información-Generalidades	--	264
41. Evaluación de Evidencia de Auditoría	220,330,450,520,540	267
43. Comunicación con los Responsables del Gobierno de la Entidad	260, 450	284
45. Modificaciones al Informe del Auditor	705	295
47. Párrafos de Énfasis y de otros Asuntos	706	308
49. Información Comparativa	710	314

Prefacio

La segunda edición de esta Guía fue comisionada por el Comité de Prácticas Pequeñas y Medianas (PyME) de IFAC para ayudar a los profesionales de auditoría en la auditoría de entidades pequeñas y medianas (SMEs en inglés, PyMES en español), y para promover la aplicación consistente de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Si bien fue desarrollada por el Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA), la Guía es responsabilidad total del Comité PYME de IFAC. El personal del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) y un panel asesor global, con miembros de una amplia y variada sección de organismos miembros de IFAC, han ayudado en la revisión de la Guía.

La Guía proporciona lineamientos no autoritativos para aplicar las NIA. No se debe utilizar en sustitución de la lectura de las NIA, sino más bien, como suplemento que tiene como propósito ayudar a los profesionales a entender e implementar de manera consistente estas normas en las auditorías de PyMES. La Guía no trata todos los aspectos de las NIA y no debe utilizarse con el fin de determinar o demostrar el cumplimiento con las NIA.

La Guía tiene como propósito explicar e ilustrar las NIA para desarrollar un entendimiento más profundo de una auditoría conducida en cumplimiento de las NIA. Ofrece un enfoque práctico de la auditoría sobre "cómo hacer" que usen las NIA, cuando los profesionales realicen una auditoría a una PYMES basada en riesgo. Finalmente, debe ayudar a los profesionales a conducir auditorías de alta calidad y costo efectivo en las PyMES, y con esto, ayudarlos a servir mejor al interés público. Se prevé que la Guía sea utilizada por los organismos miembros de las normas de auditoría, y otros, como base para educar y entrenar a los contadores profesionales y estudiantes.

Los organismos miembros de IFAC y las normas pueden utilizar la Guía, ya sea en su presentación original o ajustada a sus propias necesidades y jurisdicción. Brinda una base desde la cual los organismos miembros y otros pueden desarrollar productos derivados como materiales de entrenamiento, software de auditoría, listas de verificación y formas.

El Comité PyME de IFAC invita a los lectores a visitar el sitio del Centro Internacional para Prácticas Pequeñas y Medianas (www.ifac.org/PYME), que ofrece una colección de otras publicaciones y recursos gratis.

Sylvie Voghel
Presidente, Comité PYME de IFAC
Octubre 2010

Solicitud de Comentarios

Esta es la segunda 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 refleje las normas actuales, a fin de que sea lo más útil posible.

Agradecemos los comentarios de los emisores de normas nacionales, de organismos miembros de IFAC, profesionales y otros. Estos comentarios se utilizarán para evaluar la utilidad de la Guía y para mejorarla antes de publicar la tercera edición. En particular, agradecemos puntos de vista sobre las siguientes cuestiones:

1. ¿Cómo utiliza usted la Guía? Por ejemplo, ¿la utiliza como base para entrenamiento, como una guía práctica de referencia y/o de algún otro modo?
2. ¿Considera que la Guía es suficientemente adecuada a la auditoría de las PyMES?
3. ¿Le parece que la Guía es fácil de manejar? Si no, ¿qué puedes sugerir como 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 entrenamiento, formas, listas de verificación y programas que se hayan desarrollado con base en la Guía? Si es así, dar detalles.

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

Email: paulthompson@ifac.org

Fax: +1212-286-9570

Correo: Comité de Prácticas Pequeñas y Medianas

International Federation of Accountants

529 Fifth Avenue, 6th Floor

New York, New York 10017, USA

Delimitación de responsabilidad

Esta Guía se diseña para ayudar a los profesionales en la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en auditorías de entidades pequeñas y medianas, pero no es sustituto de las NIA mismas. Más aún, el profesionalista debe utilizar esta Guía a la luz de su juicio profesional y de los hechos y circunstancias implicados en cada auditoría en particular. IFAC renuncia a toda responsabilidad o compromiso que pueda ocurrir, directa o indirectamente, como consecuencia del uso y aplicación de esta Guía.

El propósito de esta Guía es proporcionar guías prácticas a los profesionistas que conducen trabajos de auditoría a entidades pequeñas y medianas (PyMES). Sin embargo, ninguno de los materiales de esta Guía debe utilizarse en sustitución de:

La lectura y entendimiento de las NIA

Se asume que los profesionistas han leído el texto de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) según se contienen en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados*, de IFAC 2010 (Manual de IFAC), que puede descargarse gratuitamente de los recursos y publicaciones en línea de IFAC en web.ifac.org/publications. La NIA 200.19 establece que el auditor debe tener un entendimiento del texto completo de una NIA, incluyendo su aplicación y otro material explicativo, para entender sus objetivos y aplicar sus requerimientos de manera apropiada. Las NIA, las preguntas frecuentes que se hacen (FAQ, en inglés) y otros materiales de apoyo, pueden también obtenerse en el Clarity Center en web.ifac.org/clarity-center/index.

Uso del juicio profesional

Se requiere que el juicio profesional se base en hechos y circunstancias particulares implicadas en cada rama y trabajo en particular, así como cuando se requiera la interpretación de una norma en particular.

Aunque se espera que las prácticas pequeñas y medianas (PYME) sean un grupo importante de usuarios, esta Guía propone ayudar a todos los profesionistas a implementar la NIA en auditorías de PyMES.

Esta Guía puede utilizarse para:

- Desarrollar un entendimiento más profundo de una auditoría conducida en cumplimiento con las NIA;
- Desarrollar un manual del personal (con los suplementos necesarios para requerimientos locales y procedimientos de una rama) para utilizar como referencia diaria, y como base para sesiones de entrenamiento y para estudio individual y discusión;
- Asegurar que el personal adopte un enfoque consistente sobre la planificación y desarrollo de una auditoría.

Esta Guía a menudo se refiere a un equipo de auditoría, lo que implica que más de un auditor está involucrado en conducir el trabajo de auditoría. Sin embargo, los mismos principios generales se aplican también a trabajos de auditoría desempeñados por una persona (el profesionista).

1. Cómo Utilizar la Guía

1.1 Reproducción, traducción, y adaptación de la Guía

IFAC fomenta y facilita la reproducción, traducción y adaptación de sus publicaciones. Las partes interesadas que deseen reproducir, traducir o adaptar esta guía deben hacer contacto con permissions@ifac.org.

1.2 Contenido y organización

Más que solo resumir cada NIA, la Guía se ha organizado en dos volúmenes como sigue:

- Volumen 1 –Conceptos Principales
- Volumen 2 –Guías Prácticas

El volumen 2 de la Guía se enfoca en cómo aplicar los conceptos tratados en el Volumen 1. Sigue las etapas comunes implicadas en el desarrollo de una auditoría, comenzando con aceptación del encargo, planificación y valoración del riesgo; luego, en la respuesta al riesgo, evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y la formación de una opinión apropiada de auditoría.

Para evitar repetición, el Volumen 2 no incluye los requerimientos de las NIA relativos a temas específicos de auditoría como estimaciones, partes vinculadas, hechos posteriores al cierre, empresa en funcionamiento y otras NIA. El Volumen 1 resume estos requerimientos en capítulos separados o como parte del Capítulo 15, que se titula “Resumen de Requerimientos de Otras NIA”.

Resumen de la organización

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

Título del Capítulo

Gráfica del Proceso de Auditoría-Extracto

La mayoría de los capítulos contiene un extracto de la gráfica del proceso de auditoría (cuando sea aplicable) para resaltar las actividades particulares tratadas en el capítulo.

Contenido del capítulo

Plantea el contenido y propósito del capítulo.

NIA relevantes

La mayoría de los capítulos en esta Guía comienzan con algunos extractos de las NIA que son relevantes al contenido del capítulo. Estos extractos incluyen requerimientos relevantes y, en algunos casos, los objetivos (a veces resaltados por separado si/y cuando un capítulo se centra primordialmente en una NIA en particular) de definiciones específicas, y material de aplicación. La inclusión de estos extractos no implica que no deba considerarse otro material de las NIA no mencionado en forma específica, u otras NIA que se relacionen con la materia. Los extractos en la Guía se basan 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 se aplican en todo el proceso de auditoría, pero solo se han tratado de manera específica en uno o dos capítulos.

Generalidades y Material del capítulo

Las generalidades de cada capítulo proporcionan:

- Extractos de las NIA aplicables; y
- Visión general de lo que se trata en el capítulo.

A las generalidades sigue un análisis más detallado del asunto principal y una guía/metodología práctica, paso por paso, sobre cómo implementar las NIA relevantes. Esto puede incluir algunas referencias cruzadas a las NIA aplicables. Aunque la Guía se centra exclusivamente en las NIA (que no sean de la serie 800) que se aplican a las auditorías de información financiera histórica, también se hace referencia al Código de Ética para Contadores Profesionales emitido por el Consejo Internacional de Normas de Ética para Contadores (el Código de IESBA) y a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC 1 o ISQC 1, en

inglés), Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros aseguramientos y de servicios relacionados.

□ **Puntos a Considerar**

Se incluyen en toda la Guía un número de Puntos a Considerar. Estos Puntos a Considerar dan guías prácticas sobre asuntos de auditoría que pueden fácilmente pasarse por alto, o cuando los profesionistas a menudo tienen dificultad para entender e implementar ciertos conceptos.

□ **Casos de estudio ilustrativos**

Para demostrar cómo pueden aplicarse las NIA en la práctica, el Volumen 2 de la Guía incluye dos casos de estudio. Al final de muchos capítulos dentro del Volumen 2 se analizan dos enfoques posibles para documentar la aplicación de los requerimientos de las NIA. Para más detalle, por favor consultar el Volumen 2, Capítulo 2 de esta Guía.

El propósito de los casos de estudio y la documentación que se presenta son meramente ilustrativos. La documentación es un pequeño extracto de un archivo de auditoría común, y plantea solo una posible forma de cumplir los requerimientos de la NIA. Los datos, análisis y comentarios representan solo algunas circunstancias y consideraciones que el auditor necesitará referirse en una auditoría particular. Como siempre, el auditor debe ejercer el juicio profesional.

El primer caso de estudio se basa en una entidad ficticia llamada Muebles Dephta. Se trata de un fabricante local de muebles, negocio familiar, con 10 empleados de tiempo completo. La entidad tiene una estructura de gobierno sencilla, pocos niveles de dirección y procesamiento directo de transacciones. La función contable utiliza un paquete de software estándar. El segundo caso de estudio es sobre otra entidad ficticia llamada Kumar & Co. Es una entidad micro con dos personas como personal de tiempo completo, además del dueño y un tenedor de libros de medio tiempo.

Otras publicaciones de

Junto con esta Guía puede leerse *La Guía para control de calidad para prácticas pequeñas y medianas*, que puede descargarse gratis del sitio de publicaciones y recursos en línea de 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 Pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados* de IFAC 2010). Tanto los socios como el personal asistente deben tener conocimiento de estas definiciones.

La Guía también utiliza los siguientes términos:

Controles antifraude

Son controles diseñados por la Dirección para prevenir, detectar y corregir fraudes. 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 disuasivo y hacer que sea más difícil de ocultar la perpetración de un fraude. Son ejemplos típicos:

- Políticas y procedimientos que brindan responsabilidad adicional, como aprobación firmada para asientos del diario;
- Mejora a controles de acceso de datos y transacciones sensibles;
- Alarmas silenciosas;
- Reportes de discrepancias y excepciones;
- Rastros de auditoría;
- Planes de contingencia de fraude;
- Procedimientos de recursos humanos, como identificar/dar seguimiento a las personas con potencial para el fraude superior al promedio (por ejemplo, un estilo de vida excesivamente lujoso); y
- Mecanismos para reportar en forma anónima los fraudes potenciales.

Controles a nivel de la entidad

Los controles a nivel de la entidad se refieren a los riesgos generales. Fijan el “tono de la máxima autoridad” de una organización y establecen expectativas para el entorno del control. Generalmente son menos tangibles que los controles que operan a nivel de tipos de transacciones, pero tienen un impacto generalizado y significativo e influyen en todos los otros controles internos. Estos controles forman el fundamento sobre el

cual se construyen otros controles internos (si los hay). Los ejemplos de controles a nivel entidad incluyen el compromiso de la Dirección hacia la conducta ética, actitudes hacia el control interno, contratación y competencia del personal asistente que se emplea y reportes antifraude y financieros de cierre de ejercicio. Estos controles tienen un impacto en todos los otros procesos de negocios dentro de la entidad.

Dirección

La(s) persona(s) con responsabilidad ejecutiva para la conducción de las operaciones de la entidad. Para algunas entidades, en algunas jurisdicciones, la Dirección incluye a alguno o todos los responsables del gobierno de la entidad; por ejemplo, miembros ejecutivos del Consejo de Dirección o un gerente-accionista.

Encargados del gobierno de la entidad

La(s) persona(s) u organización(es) (por ejemplo, un fiduciario corporativo) con responsabilidad de vigilancia de la dirección estratégica de la entidad y obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Esto incluye vigilar el proceso de información financiera. Para algunas entidades, en algunas jurisdicciones, los encargados del gobierno de la entidad pueden incluir a personal de la Dirección; por ejemplo, miembros ejecutivos del Consejo de Dirección de una entidad privada o del sector público, o un gerente-accionista.

Gerente-accionista

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

Prácticas/Firmas de contabilidad pequeñas y medianas

Las prácticas/firmas de contabilidad que tienen como características, clientes pequeños y medianos (PyMES); se utilizan fuentes externas para complementar los recursos internos limitados y emplea a un número limitado de personal profesional. Lo que constituye una PyME variará entre una y otra jurisdicción.

1.4 Acrónimos que se utilizan en la

AR (CPC)

Cuentas por Cobrar

Afirmaciones (combinadas)	I = Integridad Totalidad E = Existencia C = Exactitud y corte V = Valoración
TAAO	Técnicas de auditoría con ayuda del 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 del riesgo
Código del IESBA	Código de Ética de IESBA para Contadores Profesionales
IFAC	Federación Internacional de Contadores
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
ISAE	Normas Internacionales de Otros Aseguramientos
IAPS	Normas Internacionales de Prácticas de Auditoría
ISQC	Norma Internacional de Control de Calidad
ISRE	Norma Internacional de Encargos de Revisión

ISRS	Norma Internacional de Servicios Relacionados
TI	Tecnología de la Información
OR	Ordenador
I&D	Investigación y Desarrollo
RIM	Riesgos de incorrección material
PVR	Procedimientos de valoración del riesgo
PYME	Entidades pequeñas y medianas
PPYME	Prácticas contables de entidades pequeñas y medianas
PC	Pruebas de controles
RGE	Responsables del gobierno de la entidad
PT	Papeles de trabajo

Para ilustrar cómo pueden documentarse en la práctica los diversos aspectos del proceso de auditoría se han desarrollado dos estudios de casos con base en una entidad mediana ficticia y otra entidad ficticia muy pequeña. El primer escenario (Estudio del Caso A) es una compañía de muebles que se llama Dephta Furniture, Inc., que emplea a 10 personas. El segundo escenario (Estudio del Caso B) es Kumar & Co., una pequeña entidad con dos personas. Kumar & Co. provee mercancías principalmente a Dephta Furniture Inc. Ambas organizaciones han decidido usar el marco de referencia de información de las NIIF (en inglés, IFRS) (Normas Internacionales de Información Financiera).

3. Introducción a los Estudios de Casos

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 típico e ilustra solo una posible manera de cumplir con los requisitos de las NIA. Los datos, análisis, y comentarios representan solo algunas de las circunstancias y consideraciones que el auditor necesitará tratar en una auditoría particular. Como siempre, el auditor debe ejercer el juicio profesional.

Estudio del Caso A- Dephta Furniture, Inc.

Antecedente

Dephta Furniture, Inc. es una compañía fabricante de muebles propiedad de una familia. Produce varias clases de muebles de madera para el hogar, de línea y por pedido. Dephta tiene una excelente reputación de hacer productos de calidad.

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

La instalación para fabricación se localiza en un terreno de unos 400 metros cuadrados adyacente a 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 la alimentación de la familia.

Tendencias de la industria

Hasta hace poco, Dephta había estado creciendo rápidamente. Sin embargo, la industria de muebles pasa actualmente por tiempos de retos debido a:

- Una economía en declive por la recesión mundial;
- Los potenciales clientes limitan sus gastos en bienes discrecionales, incluyendo muebles;
- La competencia;
- Presión para reducir precios para atraer ventas; y
- Algunos fabricantes de partes para muebles que cierran sus negocios, causando así demoras en la producción.

Mando corporativo

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

La compañía no tiene una estructura formal de gobierno. Jeewan y Suraj preparan un plan de negocios cada ejercicio, luego se reúnen una vez al mes con un próspero hombre de negocios, Ravi Jain, para revisar sus avances contra el plan. También le pagan a Ravi para que opine sobre la factibilidad de sus nuevos sueños e ideas para el negocio, revisar los resultados de operaciones y asesoría sobre problemas específicos.

La hija de Ravi, Parvin (con entrenamiento de abogada), generalmente acompaña a su padre a las reuniones con Suraj y Jeewan. Parvin ofrece alguna asesoría legal, pero su verdadera pasión es la mercadotecnia y la promoción. Fue idea de Parvin que Dephta Furniture se expandiera y comenzara a vender sus productos en la Internet. También presionó para la expansión fuera de la región local 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.

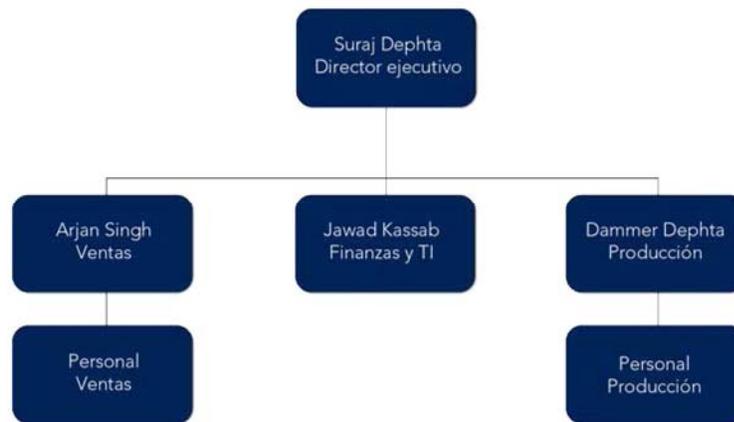
Personal

Dephta Furniture, Inc. tiene un personal de tiempo completo de 10 empleados. Unos seis de estos empleados están relacionados de alguna manera con la familia. La mayoría de los miembros de la familia trabajan en el área de producción (según se necesite), además de las funciones que se describen en el anexo siguiente. Durante los periodos más ocupados, pueden emplearse de dos a cuatro empleados temporales, según sea necesario. Algunos de los trabajadores temporales repiten con regularidad, pero a 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 ventas y lo ayudan dos vendedores de tiempo completo. Dameer, hermano de Suraj, vigila la producción, que incluye ordenar las materias primas y administrar el inventario. Debido a que el espacio es limitado, Suraj y Dameer nunca están muy lejos del proceso de producción y comparten la tarea de supervisar a los dos miembros del personal.

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

Organigrama de Dephta Furniture, Inc.



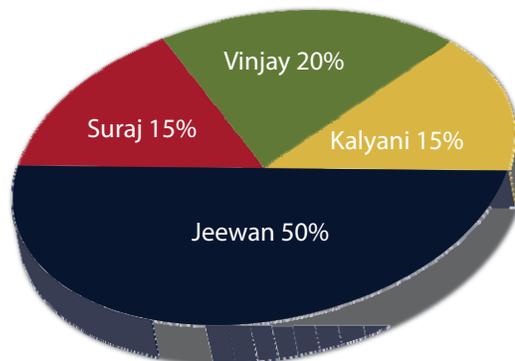
Propiedad

Jeewan es el principal accionista con 50% de interés en la compañía. Tiene planes de comenzar a transferir las acciones a su hijo, Suraj, siempre y cuando este último siga administrando a tiempo completo la compañía para que siga siendo rentable.

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

El 20% remanente 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 viaja mucho. No está involucrada 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 asamblea de negocios más formal. Los accionistas se reúnen en la mañana (principalmente, para revisar los estados financieros) y, después, en la tarde ofrecen una esta a todo el personal. Suraj aprovecha esta ocasión para decirle al personal lo bien que marcha el negocio y los planes que hay para la empresa.

Operaciones

La compañía comenzó fabricando sillas, mesas, barrotes para rejillas y barandales; desde entonces se ha expandido a la fabricación de muebles sencillos para el hogar como roperos, cómodas y gabinetes. Dephta Furniture ha crecido considerablemente mediante estrategias como:

- Proveer productos de calidad a precios justos a los clientes locales;
- Aceptar pedidos grandes de muebles de los detallistas nacionales. Estos pedidos grandes vienen con un plazo de entrega firme (hay penalidades importantes por retraso en entregas) y los márgenes de utilidad son mucho más estrechos que los de los muebles hechos sobre pedido;
- Ser la primera compañía en la región que vende (productos limitados) por Internet; y
- Fabricar partes como barrotes y patas para mesas redondas para otros fabricantes locales de muebles. Esto ha permitido a la compañía comprar tornos costosos y herramientas especializadas que otras compañías no pueden solventar.

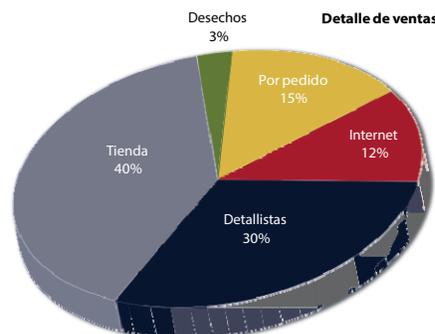
Dephta también vende muebles y madera de desecho (piezas rechazadas en el proceso de control de calidad) en la fábrica, solo al contado.

Se está considerando exportar muebles a los países vecinos. Suraj reconoce que esto significará costos de envío más altos, tratos con aduanas, riesgo de cambio de moneda y el potencial de daños durante el transporte. Aunque vender a los países vecinos significa costos más altos, parece ser un precio bajo por acceder a prospectos de nuevos clientes. También, Parvin conoce a mucha gente en el gobierno local y piensa que puede ayudar a facilitar el papeleo extra implicado.

Ventas

El desglose de ventas es, aproximadamente:

Muebles estándar (del catálogo) en tratos de ventas personales en la tienda	40%
Ventas a detallistas en muebles	30%
Muebles por pedido (fabricación al gusto)	15%
Ventas por internet	12%
Ventas de desechos de la fábrica	3%



Detalle de ventas

Arjan Singh es un gran negociante. Es muy persistente cuando negocia con los clientes y generalmente logra la venta, aunque los márgenes de utilidad pueden ser pequeños. Pese a la baja en la economía, recientemente compró una casa con vista al valle para su familia.

□ Notas sobre el sistema de ventas

- ↑ Se preparan contratos de ventas para pedidos al detalle o especializados. Se requieren depósitos de 15% del pedido en todas las órdenes especiales, que se registran como ingreso de ventas cuando se reciben. Dos de los grandes detallistas requieren que Dephta mantenga un inventario disponible de 30 días para que los pedidos puedan embarcarse rápidamente a las tiendas cuando sea necesario. Esos contratos también tienen disposiciones para devolución de inventario a Dephta si no se vende en un tiempo específico.
- ↑ Las órdenes de ventas se llenan manualmente en el momento de la venta, excepto por muebles vendidos directamente en la tienda u otros artículos pequeños. Todos los pedidos de más de 500 o cuando el precio de venta es por debajo del precio de venta mínimo deben ser aprobados por Arjan. Las facturas se preparan cuando los artículos se embarcan y envían al cliente.
- ↑ Para todas las ventas fuera de la tienda se preparan facturas en el momento de la venta y se alimentan en el sistema de contabilidad, que automáticamente numera cada transacción de ventas y expide un recibo del pedido, según se le solicita.
- ↑ El resumen de las ventas del día por Internet se descarga del sitio web. Se preparan detalles de los artículos pedidos y se pasan al departamento de producción. Al mismo tiempo se prepara una factura y se registra en ingresos, pues el artículo ya se ha pagado con la tarjeta de crédito del cliente. Se adjunta la factura marcada como "pago total" a todos los pedidos de Internet que se han embarcado.
- ↑ Arjan rara vez hace una verificación del crédito de los clientes. Los conoce a la mayoría de ellos. Antes, los clientes pagaban en efectivo contra entrega; en la actualidad se otorga crédito para igualar las condiciones de los competidores de Dephta Furniture. Como resultado, Dephta Furniture requiere una línea de crédito del banco. El número de cuentas malas parece crecer con cada ejercicio.
- ↑ Al final de cada mes, Suraj revisa la lista de ventas y cuentas por cobrar. Se asegura de que no haya errores obvios y, en persona, llama a cada cliente cuya cuenta pase de 90 días.
- ↑ Todos los miembros del personal de ventas (incluido Arjan) reciben una comisión de 15% sobre cada venta, además de un salario base mínimo. Para motivar a los vendedores, su salario base está muy por debajo de los salarios de los otros empleados. El sistema de computación rastrea las ventas hechas por cada vendedor. Jawad imprime un reporte 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 al personal la cantidad correcta. Arjan recibe, con mucho, la mayoría de las comisiones de ventas.

Tecnología de la información

El sistema consiste en seis computadoras personales (PC) y un servidor que se usa para el sitio Internet. El sistema interno se usa, principalmente, para correo electrónico, toma de pedidos y contabilidad.

La compañía corre respaldos semanales del sistema contable en un disco duro externo que se guarda en la caja de seguridad junto al cuarto de computación. Se ha añadido protección de cortafuegos y de contraseñas en los dos últimos ejercicios. El pasado ejercicio, dos PC fueron robadas de la oficina. El acceso a las oficinas es más seguro ahora, las PC se han fijado a los escritorios y el servidor se cierra bajo llave en una oficina separada con refrigeración.

Las ventas por Internet las maneja Jawad. La compañía tiene un acuerdo con el banco para procesar las tarjetas de crédito antes de que ningún pedido se apruebe para embarque y le paga al banco 7% sobre cada pedido procesado. El programa de aplicación para ventas por Internet da los detalles de cada venta, incluyendo el nombre, dirección del cliente y los artículos del pedido. Las operaciones de Internet se descargan a diario del sitio web, se preparan las órdenes de venta y se mandan al departamento de producción.

Recursos humanos y nómina

Todas las decisiones de contratación las hacen Dameer y Suraj. Como su padre, el cometido 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 registros formales de empleados.

Compras y producción

Dameer es responsable de compras y producción. Como el sistema de inventarios no es muy sofisticado, su tendencia es pedir de más algunos artículos, lo que da como resultados que haya inventario inmóvil en el almacén llenándose de polvo. Esto se considera mejor que pedir menos suministros, 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 . La excepción es la madera surtida por el aserradero local, donde Dephta ha negociado un contrato exclusivo de cinco años de suministro.
- ↓ La compañía prepara las órdenes de compra para todas las compras de inventario o de capital de más de 1,000 .
- ↓ Dameer aprueba a todos los nuevos vendedores y reporta los detalles a Jawad. Jawad entonces captura los vendedores en el sistema y captura detalles de las facturas recibidas.

Contabilidad y finanzas

Jawad estudió contabilidad en la universidad y es muy conocedor en contabilidad y asuntos financieros. 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 por pagar, cuentas por cobrar, y activos de capital.

□ Notas sobre la función de contabilidad y finanzas

- ↑ Al presente, la compañía no tiene un sistema de inventario perpetuo. El inventario se levanta dos veces en el ejercicio, una vez al final y una vez a mitad del periodo. Esto asegura que los márgenes de utilidad sobre ventas puedan calcularse de manera exacta cuando menos dos veces en un ejercicio.
- ↑ Jawad se siente frustrado por la falta de controles sobre el inventario. Había sugerido a Suraj que el inventario se levantara cuando menos cuatro veces por ejercicio para asegurar que los márgenes se revisaran durante todo el periodo. Suraj había pasado por alto su recomendación, declarando que sería demasiado disruptivo contar inventario tan seguido y podría causar que la compañía no cumpliera con sus promesas de entregas.
- ↑ Aunque Dephta ha sido rentable, los márgenes brutos han sido inconsistentes. Jawad no tiene una explicación de por qué no se rastrean los costos de inventario por línea de producto.
- ↑ Suraj se contraría mucho de tener que pagar cualquier tipo de impuesto sobre la renta, y generalmente presiona a Jawad para que asegure que los ingresos sean “más adecuados”.

Nota: El estado de resultados y hoja de balance siguientes los preparó la administración. No se han incluido notas a los estados financieros o un estado de flujo de efectivo.

Apéndice A

Dephta Furniture Inc.

Estado de resultados

(En unidades de moneda [])

	Por el año que terminó el 31 de diciembre		
	20X2	20X1	20X0
Ventas	1,437,317	1,034,322	857,400
Costo de mercancías vendidas	879,933	689,732	528,653
Utilidad bruta	557,384	344,590	328,747
Costos de distribución	64,657	41,351	39,450
Gastos administrativos	323,283	206,754	197,248
Costos de financiamiento	19,471	19,279	15,829
Depreciación	23,499	21,054	10,343
	430,910	288,438	262,870
Utilidad antes de impuestos	126,474	56,152	65,877
Impuesto sobre la renta	31,619	14,038	16,469
Resultado neto	94,855	42,114	49,408

Apéndice B

Dephta furniture, Inc.

Balance General

(En unidades de moneda ())

	Al 31 de diciembre		
	20X2	20X1	20X0
ACTIVOS			
Activo circulante			
Efectivo y equivalentes de efectivo	22,246	32,522	22,947
Cuentas por cobrar	177,203	110,517	82,216
Inventarios	156,468	110,806	69,707
Pagos anticipados y otros	<u>12,789</u>	<u>10,876</u>	<u>23,877</u>
	<u>368,706</u>	<u>264,721</u>	<u>198,747</u>
Activo no circulante			
Propiedades, planta y equipo	<u>195,821</u>	<u>175,450</u>	<u>103,430</u>
	<u>564,527</u>	<u>440,171</u>	<u>302,177</u>
CAPITAL Y PASIVOS			
Pasivo circulante			
Deuda a bancos	123,016	107,549	55,876
Cuentas por pagar	113,641	107,188	50,549
Impuesto sobre la renta por pagar	31,618	14,038	16,470
Porción actual de préstamos con intereses	10,000	10,000	10,000
	<u>278,275</u>	<u>238,775</u>	<u>132,895</u>
Pasivo no circulante			
Préstamo con intereses	70,000	80,000	90,000
Capital y reservas			
Capital emitido	18,643	18,643	18,643
Utilidades acumuladas	197,609	<u>102,753</u>	<u>60,639</u>
	<u>564,527</u>	<u>440,171</u>	<u>302,177</u>

Estudio del Caso B – Kumar &

Antecedentes

Kumar & Co fue iniciada en 1990 por Rajesh (Raj) Kumar. Es una compañía incorporada, pero se compone de solo dos personas en producción, Rajesh como gerente-dueño, y una asistente de medio tiempo en teneduría de libros.

Siendo 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, y esto lo hacía sentirse orgulloso.

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

Proposición de negocios

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

Para animar a Raj a centrar su negocio al servicio de las necesidades de Dephta, Dephta compró una participación de 15% en la propiedad de Kumar. Esto ayudó a Kumar a comprar nuevos tornos y herramientas para mejorar la eficiencia de producción.

Tendencias de la industria

La industria mueblera se enfrenta actualmente a una economía desafiante. Kumar & Co. ha gozado de salud y crecimiento estable, pero si baja la demanda de productos para Dephta, las ventas de Kumar también sufrirán. Raj sigue aceptando algunos pedidos de muebles sobre pedido, pero Dephta constituye aproximadamente 90% de sus negocios.

Producción

Kumar & Co. es una compañía administrada por el dueño, con Raj como dueño del 85% de las acciones. El personal es de dos personas de tiempo completo, además de Raj. Él está acostumbrado a los largos días 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 apenas lo que se requiere para cumplir con la demanda, pero no ha estado tan involucrado como antes en la aprobación de pedidos, compras de suministros, o teneduría de libros. Aparentemente está ocupado con algunos problemas en casa. Su hijo adolescente ha tenido recientemente un problema de salud que amenaza con destruir la reputación de la familia.

Al principio del ejercicio, Kumar obtuvo un nuevo financiamiento bancario para comprar materias primas necesarias y para reemplazar algún equipo ya viejo. El préstamo incluye convenios bancarios que deben cumplirse o los fondos podrían ser cancelados.

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

Raj mantiene buenos registros y mantiene actualizada la siguiente información:

- Registro pedidos/embarques: fecha en que se colocó el pedido, cantidad, tipo, precio, fecha prometida, forma de entrega, cantidad vendida/embarcada, fecha de embarque, y si se pagó;
- Registro de ventas: nombre de cliente, fecha de embarque, detalles de pedidos (tipos de producto, cantidad, tipo de madera, solicitudes especiales, etc.), precio, cantidad pagada; y
- Registro de compras: segregado en materiales y otros artículos.

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

Contabilidad

Ruby es la tenedora de libros de medio tiempo de Kumar & Co, y ha estado trabajando con Raj por 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 da por descontados 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 colegiaturas.

Apéndice A

Kumar & Co.

Estado de resultados-Preparado por la administración

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

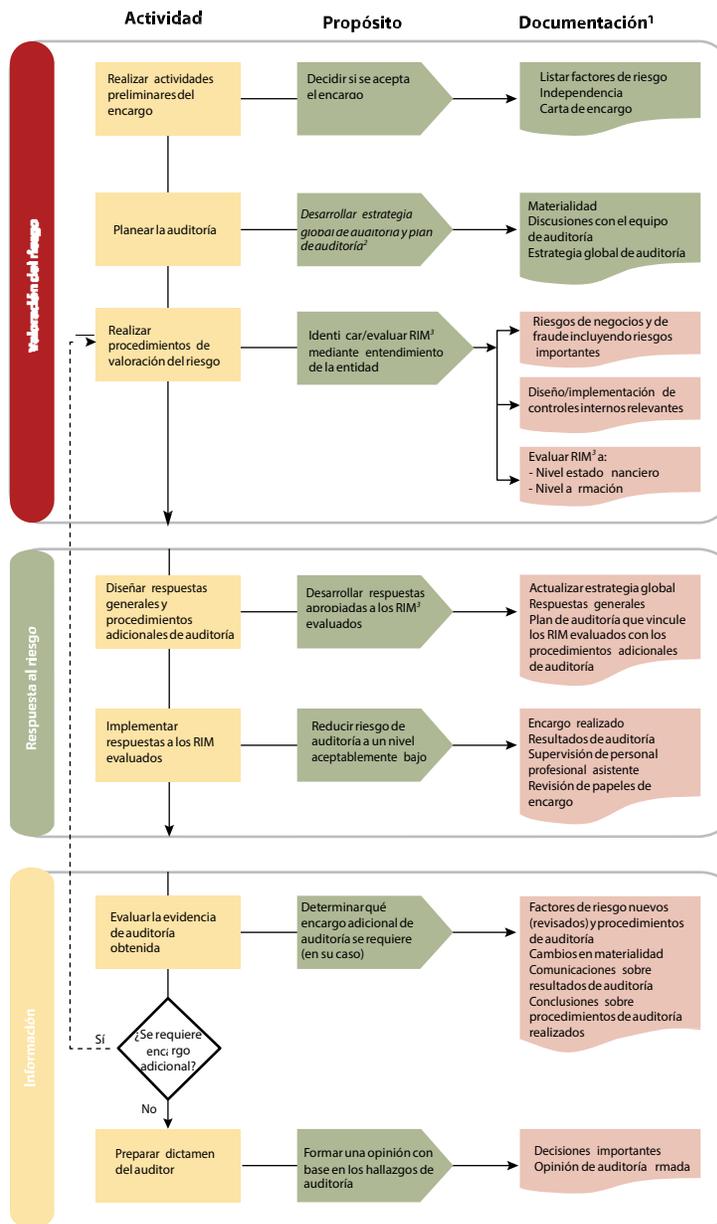
Apéndice B

Kumar & Co.

Balance General-Preparado por la administración

	Al 31 de diciembre de		
	20X2	20X1	20X0
ACTIVOS			
Activo circulante			
Efectivo y equivalentes de efectivo	1,255	10,822	6,455
Cuentas por cobrar	67,750	65,110	34,100
Inventarios	34,613	15,445	12,607
	<u>103,618</u>	<u>91,377</u>	<u>53,162</u>
Propiedades, planta y equipo	54,430	22,468	20,216
	<u>158,048</u>	<u>113,845</u>	<u>73,378</u>
CAPITAL Y PASIVOS			
Pasivo circulante			
Cuentas por pagar	53,100	48,820	36,500
Porción actual de préstamo con intereses	4,000	0	0
	<u>57,100</u>	<u>48,820</u>	<u>36,500</u>
Pasivo no circulante			
Préstamo con intereses	31,000	0	0
Capital y reservas			
Capital emitido	10,580	10,580	10,580
Utilidades acumuladas	59,368	54,445	26,298
	<u>158,048</u>	<u>113,845</u>	<u>73,378</u>

5. Valoración del riesgo – generalidades



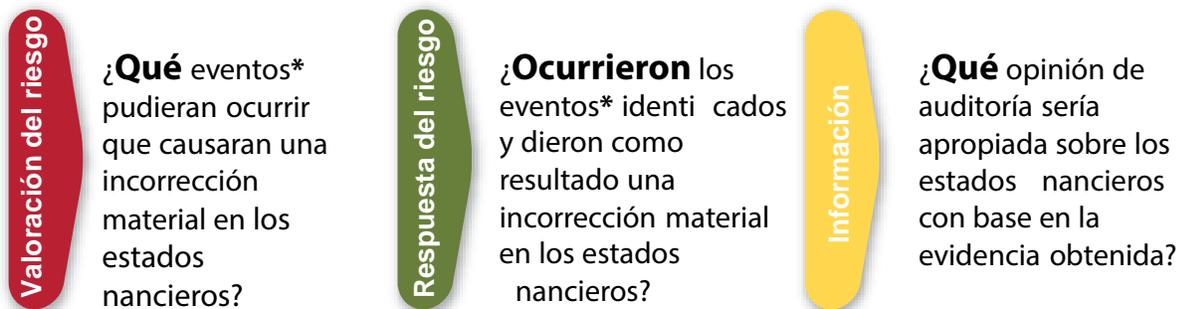
Notas:

1. NIA 230 para una lista completa de documentación requerida.
2. La planeación (NIA 330) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.
3. RIM= Riesgo de Incorrecciones Materiales.

Párrafo #	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 la información a revelar, 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.

Una manera más sencilla de describir los tres elementos, se muestra a continuación.

Anexo 3.0-1



* Un "evento" es simplemente un factor de riesgo del negocio o de fraude (ver descripción en Volumen 1, Capítulo 3, Anexo 3.2-2) que, si realmente ocurriera, afectaría en forma adversa la capacidad de la entidad de lograr preparar estados financieros que no contengan incorrecciones materiales resultantes de error o fraude. Esto también incluiría los riesgos derivados de la falta de control interno que mitiguen 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 realizan se describen en el siguiente cuadro.

Anexo 3.0-2



*RIM=Riesgo de incorrección material.

Los conceptos esenciales que se tratan en la fase de valoración del riesgo se presentan a continuación:

Conceptos esenciales en fase de valoración del riesgo	Volumen y capítulos
Control interno	V1 – 5
Información a revelar en los estados financieros	V1 – 6
Materialidad y riesgo de auditoría	V1 – 7
Procedimientos de valoración del riesgo	V1 – 8

7. Aceptación y continuación del encargo de auditoría

Contenido del capítulo	NIA/NICC ¹ relevantes
Guías sobre procedimientos que se requieren para: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Identificar y valorar los factores de riesgo relevantes para decidir aceptar o declinar el encargo de auditoría; y <input type="checkbox"/> Acordar y documentar los términos del encargo. 	210, 220, 300 y NICC 1

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 un encargo de auditoría



1. Para mayor información, referirse al volumen 2, Capítulo 4.3.

Párrafo	Objetivos de 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 cual 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.

Párrafo #	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, así como 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 continuar la relación con el cliente o un encargo específico, la firma de auditoría documente el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones.

<p>NICC 1.28</p>	<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. Tales políticas y procedimientos incluirán la consideración de:</p> <p>(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</p> <p>(b) La posibilidad de renunciar al encargo o bien al encargo y a la relación con el cliente. (Ref: apartados A22-23)</p>
<p>210.4</p>	<p>Para 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>
<p>220.12</p>	<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, así como de encargos de auditoría, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas. (Ref: apartados A8-A9)</p>
<p>220.13</p>	<p>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. (Ref: apartado A9)</p>
<p>300.13</p>	<p>El auditor realizará las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial:</p> <p>(a) La aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 relativos a la aceptación de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría ; y⁷</p> <p>(b) La comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: apartado A20)</p>

4.1 Generalidades

Una de las decisiones más importantes que una firma puede tomar es determinar qué encargo aceptar o qué relaciones con clientes debe retener. Una mala decisión puede llevar a tiempo no facturable, honorarios no pagados, estrés adicional de 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 retención de clientes. Idealmente, estas políticas y procedimientos deben referirse al nivel de riesgo (tolerancia al riesgo) y a las características del cliente (como falta de integridad de la Dirección, industria de alto riesgo o entidades cotizadas) que no serían aceptables para la firma.

Para más información, referirse a la NICC 1 y NIA 220 y a la *Guía de Control de Calidad para uso de prácticas pequeñas y medianas* (Guía QC).

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

- Determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera;
- Valorar si la firma cumple con los requisitos éticos relevantes;
- Obtener el acuerdo de la Dirección de que reconoce y entiende 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 incorrecciones materiales debidos a fraude o error, y
 - ↑ Dar acceso al auditor a toda la información relevante y a cualquiera información adicional que pueda solicitar, así como acceso sin restricción alguna a personas dentro de la entidad con quienes el auditor determine necesario obtener evidencia de auditoría; y
- Realizar procedimientos para aceptación o continuación del encargo. Estos procedimientos deben ser similares a los procedimientos de valoración del riesgo descrito en el Volumen 1, Capítulo 8. Los resultados (asumiendo que el encargo se acepta) pueden usarse posteriormente como parte de la valoración del riesgo.

La valoración del riesgo del encargo del año inicial y de años subsecuentes ayuda a asegurar que la firma:

- Es independiente y que no existen conflictos de interés;
- Es competente para realizar el encargo con los recursos que se requieren y con disponibilidad de tiempo;
- Está dispuesta a aceptar los riesgos implicados en desempeñar la auditoría. Esto incluiría una valoración de la integridad de la Dirección y sus actitudes hacia el control interno, tendencias de la industria, disponibilidad de evidencia apropiada de auditoría, así como otros factores como la capacidad del cliente de pagar los honorarios correspondientes; y
- No tener conocimiento de ninguna nueva información sobre un cliente actual que hubiera hecho a la firma declinar el encargo si la hubiera conocido antes.

PUNTOS A CONSIDERAR

Pueden existir algunas entidades muy pequeñas que requieran una auditoría donde el dueño-gerente maneja la entidad, tiene instalados pocos (o ningún) controles formales documentados y, por tanto, puede sobrepasar (abusar de) prácticamente todo. En estas situaciones, el auditor debe determinar si la ausencia de actividades de control o de otros componentes de control podría hacer imposible obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría. Si es este el caso, el auditor debe ejercer su juicio profesional y determinar si debe declinar el encargo o emitir una opinión modificada.

Los factores a considerar incluyen:

- El ambiente del control de la entidad. Por ejemplo, ¿es el dueño-gerente con able, competente, y tiene una buena actitud hacia el control interno?
- ¿Es posible desarrollar una estrategia global y procedimientos adicionales de auditoría que respondan de manera apropiada a los factores de riesgo evaluados? Por ejemplo, ¿pueden aplicarse procedimientos sustantivos para determinar que todos los ingresos y obligaciones se registran de manera apropiada en los registros contables?

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

- Establecer si están presentes las condiciones previas para una auditoría; y
- Con rmar un entendimiento común entre el auditor y la Dirección (y cuando proceda, los encargados del gobierno de la entidad) de los términos del encargo de auditoría.

4.2 Aceptación del encargo

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

Anexo 4.2-1

Considerar	Línea de investigación
<p>Los requisitos de control de calidad de la firma</p>	<p>¿Qué políticas y procedimientos (a nivel de la firma y del encargo) hay establecidos para dar seguridad razonable de que la firma solo emprenderá o continuará relaciones cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La firma pueda cumplir con los requisitos de las NIA; y <input type="checkbox"/> ¿Los riesgos del encargo implicados estén dentro de la tolerancia al riesgo de la firma?
<p>¿Qué encargo se requiere?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿Cuál es la naturaleza y alcance de la auditoría? <input type="checkbox"/> ¿Qué marco de información financiera será aplicable? <input type="checkbox"/> ¿Cómo se utilizará el dictamen del auditor y los estados financieros? <input type="checkbox"/> ¿Cuál es el plazo (si lo hay) para finalizar la auditoría?
<p>¿Tiene la firma la competencia profesional, recursos, y tiempo que se requieren?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿Tiene la firma su suficiente personal con la competencia profesional y capacidades necesarias? <input type="checkbox"/> ¿Tiene el personal de la firma asignado: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Conocimiento de la industria relevantes u objeto del encargo, <input type="checkbox"/> Experiencia con los requerimientos regulatorios o de reporte, o <input type="checkbox"/> ¿Capacidad de adquirir las habilidades y conocimiento efectivo? <input type="checkbox"/> ¿Se tienen expertos disponibles, si es necesario? <input type="checkbox"/> Cuando sea aplicable, ¿hay personas calificadas disponibles para desempeñar la revisión de control de calidad del encargo? <input type="checkbox"/> ¿Puede la firma y el personal asignado disponible (a la luz de requisitos de tiempo para otros clientes) finalizar el encargo dentro del plazo requerido?

Considerar	Línea de investigación
<p>¿Es independiente la rma?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="418 241 1451 310">□ ¿Pueden la rma y el equipo del encargo cumplir con los requisitos éticos y de independencia? <li data-bbox="418 342 1451 575">□ Cuando se hayan identificado conlictos de interés, falta de independencia, u otras amenazas: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="462 443 1451 512">□ ¿Se han tomado medidas adecuadas para eliminar esas amenazas o reducirlos a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardias <li data-bbox="462 543 1451 575">□ ¿Se han tomado las medidas para retirarse del encargo? <li data-bbox="418 606 1451 1150">□ Si la entidad auditada es componente de un grupo, el equipo del encargo del grupo puede solicitar que se realice cierto encargo en la información nanciera del componente. En esos casos, el encargo del grupo sería obtener primero un entendimiento de lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="462 783 1451 852">□ Si el auditor del componente entiende y cumple con los requisitos éticos (incluyendo independencia) que sean relevantes a la auditoría del grupo, <li data-bbox="462 884 1451 915">□ La competencia profesional del auditor del componente, <li data-bbox="462 947 1451 1052">□ Si el equipo del encargo de grupo podrá involucrarse en el encargo del auditor del componente en el grado necesario para obtener su ciente y apropiada evidencia de auditoría, y <li data-bbox="462 1083 1451 1150">□ Si el auditor del componente opera en un entorno regulatorio que supervisa de forma activa a los auditores.

Considerar	Línea de investigación
<p>¿Son aceptables los riesgos implicados?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿Para encargos nuevos, se ha comunicado la rma (como requiere la NIA 300.13) con el auditor predecesor para determinar si hay razones para no aceptar el encargo? <input type="checkbox"/> ¿Ha realizado la rma una búsqueda por Internet y ha tenido discusiones con personal de la rma y otros terceros (como banqueros) para identificar cualquier razón de por qué la rma no debe aceptar el encargo? <input type="checkbox"/> ¿Cuáles son los valores (“tono de liderazgo”) y objetivos futuros de la entidad? <input type="checkbox"/> ¿Son competentes la Dirección y el personal asistente de la entidad? <input type="checkbox"/> ¿Hay asuntos pendientes difíciles o que requieren tiempo de la Dirección (políticas contables, estimaciones, cumplimiento con leyes, etcétera)? <input type="checkbox"/> ¿Qué cambios han tenido lugar en este periodo que impacten el acuerdo (tendencias e iniciativas de negocios, cambios de personal, información -nanciera, sistemas de TI, compra/venta de activos, regulaciones, etcétera)? <input type="checkbox"/> ¿Hay un alto nivel de escrutinio público e interés de los medios? <input type="checkbox"/> ¿Tiene buena situación nanciera la entidad y tiene capacidad de pago para los honorarios profesionales de la rma? <input type="checkbox"/> ¿Dará ayuda la entidad a la rma para obtener información y preparar cédulas, análisis de saldos, proporcionar archivos de datos, etcétera?
<p>¿Puede considerarse en el cliente?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿Hay limitaciones al alcance, como plazos poco realistas o incapacidad de obtener la evidencia de auditoría requerida? <input type="checkbox"/> ¿Hay alguna razón (o evento reciente) que ponga en duda la integridad de los principales dueños, alta dirección y los encargados de gobierno de la entidad? Considere las operaciones de la entidad, incluyendo prácticas de negocios, reputación del negocio, e historial de cualquier infracción ética o regulatoria. <input type="checkbox"/> ¿Hay indicios de que la entidad podría estar involucrada en lavado de dinero u otras actividades delictivas? <input type="checkbox"/> ¿Cuál es la identidad y reputación de negocios de las partes relacionadas? <input type="checkbox"/> ¿Tiene la Dirección una pobre actitud hacia el control interno y una actitud agresiva hacia la interpretación de las normas contables? Considere la cultura corporativa, estructura organizacional, tolerancia al riesgo, complejidad de transacciones, etcétera.

Verificación de antecedentes

Para asegurar que la información obtenida de la entidad es precisa, considerar qué información de terceros pudiera 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, reportes de crédito y, posiblemente, (después de recibir autorización del prospecto de cliente) discusiones con asesores clave como banqueros, etcétera.

PUNTOS A CONSIDERAR

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

- Las políticas de la firma para proteger información confidencial que se mantiene sobre los clientes;
- Requisitos de cualquier ley sobre privacidad; y
- Requisitos del código de ética aplicable.

4.3 Condiciones previas a la auditoría

Párrafo #	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 la confirmación de la Dirección de que esta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con: (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 el; (Ref: apartado A15) (ii) 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 (Ref: apartado A16-A19) (iii) La necesidad 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 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 referencia de información financiera (como NIIF o un marco de referencia local) que se va a usar para preparar los estados financieros? Los factores a considerar incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La naturaleza de la entidad (negocio, sector público o entidad sin fines de lucro); <input type="checkbox"/> El propósito de los estados financieros (de propósito general o para usuarios específicos); <input type="checkbox"/> La naturaleza de los estados financieros (juego completo de estados financieros o un estado financiero único); y <input type="checkbox"/> Si la ley o regulación prescribe 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"> <input type="checkbox"/> Preparar los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, incluyendo (donde sea relevante) la presentación razonable; <input type="checkbox"/> El control interno que determine la dirección que es necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, ya sea debida a fraude o a error; y <input type="checkbox"/> Proporcionar al auditor: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Acceso a toda la información relevante como registros, documentación y otros asuntos, <input type="checkbox"/> Información adicional solicitada a la Dirección para el fin de la auditoría (como manifestaciones escritas), y <input type="checkbox"/> ¿Acceso sin restricción a personas dentro de la entidad para obtener la evidencia de auditoría necesaria?
<p>¿Hay una limitación al alcance?</p>	<p>¿Han impuesto la Dirección o los encargados 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 debe declinar el encargo, a menos que la ley o regulación requiera que la firma proceda con el encargo.</p>

Cuando la Dirección no reconoce las responsabilidades o no está de acuerdo en dar las manifestaciones escritas, el auditor no podrá obtener su suficiente evidencia de auditoría apropiada. En tales circunstancias, o cuando el marco de información financiera no sea aceptable, la NIA 210.8 requiere al auditor que decline el encargo a menos que lo obligue la ley o regulación.

4.4 Acuerdo de los términos del encargo

Párrafo #	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: apartado A21).
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 de 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	Si las disposiciones o reglamentarias 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 como se establecen en el apartado 6(b). (Ref: apartados A22, A26-A27)
210.12	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. 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 el acuerdo escrito se utilizará la descripción del apartado 6(b). (Ref: apartado A26).

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
210.14	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)
210.15	Si, antes de analizar 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)
210.16	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.
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) determinará si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, tales como los responsables del gobierno de la entidad, los propietarios o las autoridades reguladoras.

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

Para asegurar un entendimiento 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 cualquier potencial malentendido, la carta de encargo debe analizarse 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 casos de estudio siguientes, se proporciona un ejemplo de una carta de encargo según ejemplo de la NIA 210.

La carta de encargo debe referirse a los siguientes asuntos.

Anexo 4.4.1

Términos	Descripción
<p>El objetivo, marco de referencia contable, alcance y estructura del dictamen del auditor resultante de la auditoría de los estados financieros</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El marco de referencia contable que se va a usar. <input type="checkbox"/> Objetivo de la auditoría de estados financieros y la estructura anticipada del dictamen del auditor u otras comunicaciones. También, las circunstancias en que puede un dictamen diferir de su forma y contenido esperados. <input type="checkbox"/> 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. <input type="checkbox"/> Otras partes para quienes se requiere hacer un dictamen (por ejemplo, un regulador).
<p>Responsabilidades del auditor</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Conducir la auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). <input type="checkbox"/> El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se plani que y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.
<p>Responsabilidades de la Dirección</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La preparación el de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia financiero aplicable y el diseño e implementación del control interno, que determine es necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. <input type="checkbox"/> Aceptar los términos del encargo según se expone en la carta de encargo. <input type="checkbox"/> Dar acceso ilimitado a personas dentro de la entidad. <input type="checkbox"/> Con rmar la expectativa del auditor de recibir la con rma ción escrita de la Dirección de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con las manifestaciones hechas en conexión con la auditoría. <input type="checkbox"/> Consentimiento de la Dirección de informar al auditor hechos que puedan afectar los estados financieros, de los que pueda tener conocimiento la Dirección por el periodo de la fecha del dictamen del auditor a la fecha en que se emiten los estados financieros.

A continuación se exponen otros asuntos que pudieran incluirse en la carta de encargo.

Anexo 4.4-2

Términos	Descripción
<p>Cómo se planeará la auditoría, cualquier restricción, obligaciones y arreglos de honorarios</p>	<p>Tratar arreglos respecto de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La planeación y encargo 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 encargo debe preparar el cliente, junto con las fechas en que los requiere el auditor; <input type="checkbox"/> Involucramiento de otros auditores y expertos; <input type="checkbox"/> Involucramiento del auditor predecesor si lo hay, respecto de los saldos iniciales; y <input type="checkbox"/> Otros asuntos: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Cualesquiera restricciones a la responsabilidad del auditor cuando exista esa posibilidad; <input type="checkbox"/> La base en que se calculan los honorarios y cualquier arreglo de facturación, <input type="checkbox"/> Cualesquier obligaciones de la rma de proporcionar papeles de encargo a otras partes, y <input type="checkbox"/> Referencia a acuerdos adicionales entre el auditor y el cliente, u otras cartas o reportes que el auditor espera emitir al cliente. <p>El cliente debe confirmar los términos del encargo obteniendo copia de la carta de encargo.</p>

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 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. Los asuntos 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 los requerimientos legales o reglamentarios;

- Un cambio en el marco de información financiera adoptado para la preparación de los estados financieros;
- Un cambio en otros requisitos 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 debe 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 referirse a información de auditoría que no soporte las manifestaciones de la Dirección, incapacidad de obtener cierta información de auditoría (que efectivamente limitaría el alcance de la auditoría), o evidencia que por otra parte no sea satisfactoria. Un ejemplo podría ser cuando el auditor no puede obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto de saldos de inventarios, y la entidad pide que el encargo de auditoría se cambie a un encargo de revisión para evitar una opinión con salvedades o una abstención de opinión.

Si el cambio en términos es razonable, debe obtenerse una carta de encargo revisada u otra forma adecuada de acuerdo 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:

- Se retire del encargo de auditoría cuando sea posible bajo la ley o regulación; y
- Determine si hay alguna obligación, ya sea contractual o de otro tipo, de reportar las circunstancias a otras partes, como los encargados del gobierno de la entidad, dueños o reguladores.

4.5 Caso de Estudio– Aceptación y continuación del cliente

Para detalles de los casos de estudios, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los casos de estudio.

Suponiendo que se trate de un encargo de auditoría en marcha, el socio o gerente *Senior* de la firma de auditoría debe 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 preguntas como las siguientes.

Caso de estudio A—Dephta Furniture, Inc.

Aceptación y continuación del cliente

Podría utilizarse un cuestionario como el siguiente:

<p><input type="checkbox"/> ¿Se han cumplido las condiciones previas a la auditoría?</p>	<p><i>Los estados financieros de Dephta los preparará la Dirección con el uso de NIIF.</i></p> <p><i>La carta de encargo se ha firmado y la Dirección ha reconocido su responsabilidad de:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> <i>Hacer disponible toda la información que se solicite.</i> <input type="checkbox"/> <i>Dar acceso ilimitado al personal.</i> <input type="checkbox"/> <i>Diseñar e implementar los controles internos que determine necesarios la Dirección para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrecciones materiales, ya sea debido a fraude o error.</i>
<p><input type="checkbox"/> ¿Se han seguido los requisitos de aceptación/continuación del manual de control de calidad de la firma?</p>	<p><i>Sí. Referirse a políticas XX y YY de nuestro manual de CC (Control de Calidad).</i></p>
<p><input type="checkbox"/> ¿Algún cambio en los términos de referencia o requisitos para el encargo de auditoría?</p>	<p><i>No.</i></p>
<p><input type="checkbox"/> ¿Algún problema de independencia o conflicto de interés? Considerar: relaciones familiares/personales con gente clave del cliente, servicios diferentes de auditoría como contabilidad, intereses financieros y otras relaciones de negocios.</p>	<p><i>El único asunto que se identificó fue que alguien de nuestro personal compró muebles de recámara a Dephta; que pagó a precio de catálogo. Este incidente no se considera una amenaza a nuestra independencia.</i></p>
<p><input type="checkbox"/> ¿Alguna circunstancia que pudiera poner en duda sobre integridad de los dueños del negocio? Considerar convicciones, procedimientos/sanciones regulatorias, sospecha o comisión de actos ilegales o de fraude, investigaciones policiales y cualquiera publicidad negativa.</p>	<p><i>No. Sin embargo, Pavin, (hija del asesor de negocios del cliente) recibió algo de publicidad negativa en julio. Era asesora en un negocio de terrenos donde funcionarios del gobierno fueron acusados de recibir sobornos de los desarrolladores. Este asunto se ha anotado también en nuestra lista de factores de riesgo para la auditoría.</i></p>
<p><input type="checkbox"/> ¿Existen áreas donde sea necesario un conocimiento especializado?</p>	<p><i>Usaremos a David (que es especialista del área de TI) para revisar controles sobre las ventas por Internet.</i></p>

<input type="checkbox"/> ¿Tiene la rma la capacidad en tiempo, competencias y recursos para completar el encargo de acuerdo con normas profesionales y de la rma?	<i>Sí. Ver presupuesto planeado.</i>
<input type="checkbox"/> ¿Hay asuntos identificados en auditorías previas y en otros encargos para esta entidad que necesiten tratarse?	<i>Necesidad de revisar los controles generales de TI a la luz de la decisión de aceptar ventas por Internet.</i>
<input type="checkbox"/> ¿Hay alguna nueva circunstancia que incremente nuestro riesgo del encargo?	<i>No. La Dirección tiene una buena actitud hacia el control interno.</i>
<input type="checkbox"/> ¿Puede el cliente seguir pagando nuestros honorarios?	<i>Sí.</i>

Conclusión

Valoración general del riesgo del encargo = **Bajo**

Debemos continuar con este cliente.

Sang Jun Lee

Los términos del encargo de auditoría deben 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 Administrativo
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 periodo terminado en esa fecha y un resumen de las políticas contables importantes y otra información explicativa. Nos complace con rmarle mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y que comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar nuestra 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 con los requerimientos de ética así como que plani - quemos y ejecutemos la auditoría con el ñ de obtener seguridad razonable de que los estados - nancieros 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 valoración de lo apropiado de las contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la Dirección, así como la valoración 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 incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se plani que y se 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 por parte de la entidad con el ñ de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la nalidad de expresar una opinión sobre la e cacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier de ciencia signi cativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros, durante la auditoría.

A menos que se encuentren dificultades no previstas, nuestro dictamen será básicamente en la siguiente forma:

[No se ha reproducido la forma y contenido del dictamen del auditor.]

La forma y contenido de nuestro dictamen puede necesitar modificarse a la luz de nuestros resultados de 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:

- (a) Por la preparación y presentación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) Por 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
- (c) 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 para fines de la auditoría; y
 - (iii) Acceso sin restricción a personas de 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, con 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 cuotas profesionales por hora varían de acuerdo con el grado de responsabilidad implicado en la experiencia y competencias que se requieran.

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

Favor de firmar y devolver copia anexa de esta carta para indicar que es conforme a su entendimiento de los arreglos para nuestra auditoría de los estados financieros.

Atentamente,

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP
Acuse de recibo en nombre de Dephta Furniture, Inc.

Suraj Dephta
Director Administrativo
1 de noviembre de 20X2

Caso de estudio B—Kumar & Co.

Aceptación y continuación del cliente

Suponiendo que este sea un encargo de auditoría recurrente, las investigaciones para identificar y valorar cualquier factor de riesgo nuevo o revisado pudieran documentarse en un memo como sigue:

Memo 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 debiéramos aceptar este encargo de auditoría.

Asuntos que surgieron:

- Raj requiere una opinión de auditoría sobre los estados financieros de Kumar & Co, usando NIF.
- No identificamos ninguna amenaza a nuestra independencia.
- No sucedió nada nuevo que pudiera despertar preocupación sobre la integridad del dueño.
- Las operaciones son similares a las del periodo anterior, aunque la ausencia de Raj en las operaciones diarias crea la oportunidad que se cometa fraude. Debemos considerar el aumento de nuestros procedimientos sustantivos este año para enfrentar los riesgos potenciales de fraude.
- No es necesario un especialista adicional, y pueden realizar la auditoría las mismas personas que en el último periodo.

Existen dos posibles inquietudes en este periodo:

- 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 asuntos personales de familia. Durante nuestra auditoría, debemos garantizar que los libros y registros se han mantenido al día y que no se ha producido ningún error. Esto también podría crear un riesgo de fraude.

Valoración general del riesgo del encargo = Moderado.

Aceptaremos este encargo por el presente periodo.

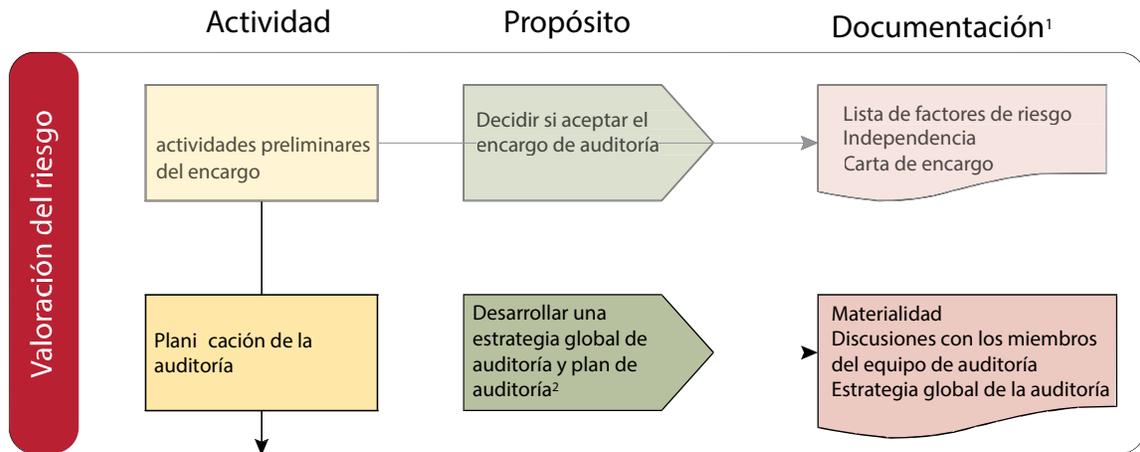
Sang Jun Lee

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

8. Estrategia global de auditoría

Contenido del capítulo	NIA relevante
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 NIA 230 para una lista más completa de documentación requerida.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo durante la auditoría.

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

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
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: apartado 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 auditoría.
300.8	<p>Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Identificará las características del encargo que definan su alcance; (b) Determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir, 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 empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo. (Ref: apartados A8-A11)
300.9	<p>El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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: apartado A12)
300.10	El auditor actualizará y cambiará cuando sea necesaria en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. (Ref: apartado A13)

Párrafo #	Extractos relevantes de las 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 de su trabajo. (Ref: apartados A14-A15)
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 materiales. (Ref: apartados A18-A22)

5.1 Generalidades

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

La planificación de la auditoría es una fase continua de la auditoría. Es un proceso continuo e iterativo que inicia tan pronto como se realiza 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 auditoría	<input type="checkbox"/> Los miembros del equipo aprenden de la experiencia/intuición del socio y de otro personal clave.
	<input type="checkbox"/> La participación está correctamente organizada, dotada de personal y gestión de los mismos.
	<input type="checkbox"/> La experiencia obtenida de encargos de periodos anteriores y de otros encargos se utiliza de manera apropiada.
	<input type="checkbox"/> Áreas importantes de la auditoría reciben la atención apropiada.
	<input type="checkbox"/> Problemas potenciales se identifican y resuelven a tiempo.
	<input type="checkbox"/> La documentación del archivo de la auditoría se revisa oportunamente.
	<input type="checkbox"/> Se coordina el encargo desempeñado por terceros (otros auditores, expertos, etcétera).

Hay dos niveles de planificación para la auditoría, como se muestra en seguida.

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 profesional 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 periodo y resultados de operación recientes;
- Otros encargos realizados para el cliente durante el periodo;
- Discusiones y juntas del equipo profesional de auditoría;
- Otras fuentes externas como artículos de periódicos o Internet; y

- Nueva información obtenida, procedimientos de auditoría que han fallado o nuevas circunstancias encontradas durante la auditoría, que cambien las estrategias planeadas previamente.

El plan detallado de auditoría comenzará poco después cuando los procedimientos específicos de valoración del riesgo se planeen y cuando haya suficiente información sobre valoración de los riesgos para desarrollar una respuesta de auditoría apropiada. Los requisitos 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 pequeñas entidades 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 pequeñas entidades puede ser incluida en un breve memorándum que incluya:

- Naturaleza del encargo y el momento de realización;
- Problemas identificados en la auditoría que recién finalizó;
- Qué ha cambiado en el periodo actual;
- Cualquiera 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 periodo actual puede comenzar con un breve memorándum preparado al final de la auditoría anterior. Sin embargo, el documento necesita actualizarse para el periodo actual basado en discusiones con el gerente-dueño y los resultados de las reuniones del equipo de auditoría.

5.2 Desarrollo de la estrategia global de auditoría

La estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave que se considera necesario para planificar adecuadamente la auditoría y para comunicar asuntos 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. Tenga en cuenta que los detalles específicos de la valoración de riesgos y los procedimientos de auditoría que se deban llevar a cabo deben documentarse en el plan detallado de la auditoría.

Anexo 5.2-1

Pasos básicos	Descripción
El inicio	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Realizar actividades preliminares (aceptación/continuación del cliente y establecer los términos del encargo). <input type="checkbox"/> Compilar información relevante sobre la entidad como resultados de operación actuales, resultados de encargos previos y cambios importantes en el periodo actual. <input type="checkbox"/> Asignar empleados al encargo, incluyendo, donde sea aplicable, el revisor de control de calidad del encargo y los expertos que se requieran. <input type="checkbox"/> Programar la junta del equipo de auditoría (incluyendo al socio del encargo) para discutir la susceptibilidad de incorrecciones materiales (incluyendo fraude) en los estados financieros. <input type="checkbox"/> Determinar los plazos apropiados (fechas) de cuando se llevarán a cabo cada aspecto de la labor de auditoría (conteo de inventarios, procedimientos de valoración del riesgo, con rmaciones externas, visita de nal del periodo y reuniones para analizar los resultados de la auditoría).
Valoración de riesgos y respuestas	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Determinar la materialidad para los estados financieros como un todo, y la materialidad en la ejecución del encargo. <input type="checkbox"/> Determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo requeridos y quién los realizará. <input type="checkbox"/> Cuando el riesgo se ha valorado a nivel de estado financiero, desarrollar una respuesta general apropiada (referirse al Volumen 1, Capítulo 9). También incluye el impacto en los procedimientos adicionales de auditoría que se van a llevar a cabo. <input type="checkbox"/> Comunicar a los encargados del gobierno de la entidad una visión general de la extensión planificada y el momento de realización de la auditoría. <input type="checkbox"/> Actualizar y cambiar la estrategia y plan de auditoría según sea necesario, a la luz de nuevas circunstancias.

Cuando los riesgos de incorrecciones materiales se han identificado y evaluado, puede completarse la estrategia global (incluyendo tiempo, personal asignado y supervisión), y desarrollar el plan detallado de la auditoría. El plan detallado establece los procedimientos de auditoría que se requieren al nivel de a rmación que respondan a los riesgos identificados y valorados.

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

La estrategia global documenta asuntos relevantes como los que se listan en seguida.

Anexo 5.2-2

Documento	Descripción
Características del encargo	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El marco de información financiera que se utilizará. <input type="checkbox"/> Informes adicionales necesarios, tales como los requisitos financieros y específicos de la industria (de reguladores, etcétera). <input type="checkbox"/> Necesidad de conocimientos especializados o experiencia en áreas de auditorías complejas, específicas y de alto riesgo. <input type="checkbox"/> Evidencia que se requiere de las organizaciones de servicios. <input type="checkbox"/> Uso de evidencia obtenida en auditorías anteriores (como procedimientos de valoración del riesgo y pruebas de controles). <input type="checkbox"/> Efecto de la tecnología de la información sobre los procedimientos de auditoría (disponibilidad de datos) y el uso de técnicas con ayuda de computadora. <input type="checkbox"/> Necesidad de introducir alguna impredecibilidad al resultado de los procedimientos de auditoría. <input type="checkbox"/> Disponibilidad del personal y datos de la entidad.
Objetivos de información	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Calendario de la entidad para la presentación de informes; <input type="checkbox"/> Calendario de reuniones con la Dirección y los encargados del gobierno de la entidad para discutir: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La naturaleza, momento de realización y extensión del encargo de auditoría. Esto podría incluir fechas para conteos de inventarios, confrmaciones externas y procedimientos intermedios y otros que se requieran, <input type="checkbox"/> Estatus del encargo de la auditoría durante el transcurso del encargo, y <input type="checkbox"/> El informe del auditor y otras comunicaciones como cartas de encargo. <input type="checkbox"/> Calendario de reuniones/comunicaciones entre miembros del equipo de la auditoría para discutir: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Factores de riesgo de la entidad (negocios y fraude), <input type="checkbox"/> Naturaleza, momento de realización y extensión del encargo a realizar, <input type="checkbox"/> Revisión del encargo realizado, y <input type="checkbox"/> Otras comunicaciones con terceros.

Documento	Descripción
Factores signi cativos	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Materialidad (general, áreas individuales de estados nancieros, y materialidad del encargo); <input type="checkbox"/> Identi cación preliminar de áreas en la que puede haber un riesgo mayor de incorrección material; <input type="checkbox"/> Identi cación preliminar de: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Clases de transacciones, saldos de balance e información a revelar de materialidad, y <input type="checkbox"/> Áreas donde pueda haber un riesgo mayor de incorrección material. <input type="checkbox"/> Cómo se recordará a los miembros del equipo que mantengan una mente inquisitiva y que ejerzan el escepticismo profesional al reunir y valorar evidencia de auditoría. <input type="checkbox"/> Resultados relevantes de auditorías anteriores, incluyendo de ciencias del control identi cadas y las medidas tomadas por la Dirección para abordarlas. <input type="checkbox"/> Discusiones con personal de la rma que proporciona otros servicios a la entidad. <input type="checkbox"/> Evidencia del compromiso de la Dirección hacia el control interno y la importancia concedida al control interno en toda la entidad para el buen funcionamiento del negocio. <input type="checkbox"/> El volumen de las transacciones, que puede determinar si resulta más e ciente para el auditor con ar en el control interno.
Cambios y desarrollos signi cativos	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Los cambios signi cativos 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. <input type="checkbox"/> Los cambios signi cativos en el sector, tales como cambios en su regulación y nuevos requerimientos de información. <input type="checkbox"/> Los cambios signi cativos en el marco de información nanciera, por ejemplo, en las normas contables. <input type="checkbox"/> Otros cambios pertinentes signi cativos, como los cambios en el entorno legal que afecten a la entidad.
Naturaleza, momento de realización, y extensión de los recursos	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La selección del equipo del encargo (incluido, si fuera necesario, el revisor de control de calidad del encargo). <input type="checkbox"/> 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. <input type="checkbox"/> La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.

Si la entidad tiene componentes (como subsidiarias o divisiones de operación), debe hacerse referencia a las consideraciones adicionales de planificación expuestas en el Apéndice a la NIA 300 y a los requisitos de la NIA 600.

Para pequeñas entidades, un memorando breve y adecuado puede servir de estrategia documentada para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión. Por lo que respecta al plan de auditoría, los programas de auditoría estándar o los listados de comprobaciones que se elaboran sobre la hipótesis de un número reducido de actividades de control relevantes, lo que es probable en una entidad de pequeña dimensión, pueden utilizarse siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las valoraciones del riesgo por parte del auditor.

5.3 *Comunicación del plan de auditoría a la Dirección y a los encargados del gobierno de la entidad*

Párrafo #	Extractos relevantes de la 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-A15)

Un diálogo continuo y bidireccional, con la Dirección y con los encargados 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 encargados del gobierno de la entidad para:

- Comprender las consecuencias de la labor del auditor;
- Discutir cuestiones de riesgo y el concepto de materialidad con el auditor; e
- Identificar las áreas en las que podrán solicitar al auditor realizar procedimientos adicionales.

Este diálogo también puede ayudar al auditor para el desarrollo de un mejor entendimiento de la entidad y su entorno.

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

Los asuntos que puede considerar el auditor para comunicar incluyen:

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

Otras cuestiones de planificación que pueden ser apropiados discutir, incluyen:

- Los puntos de vista de los encargados del gobierno de la entidad sobre:
 - La asignación de responsabilidades entre los encargados 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,

- ↑ Asuntos que los encargados del gobierno de la entidad consideren que justifi can atención particular durante la auditoría, y cualquier área donde soliciten que se realicen procedimientos adicionales,
- Comunicaciones importantes con los reguladores; y
- Otros asuntos que los encargados del gobierno de la entidad consideran pueden incluir en la auditoría de los estados financieros.
- Las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno de la entidad sobre:
 - ↓ El control interno de la entidad y su importancia en la entidad, incluyendo cómo los encargados del gobierno de la entidad supervisan la efectividad del control interno, y
 - ↓ La detección o la posibilidad de fraude;
- Las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, prácticas de gobierno de la entidad y otros asuntos conexos, y
- Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a comunicaciones anteriores con el auditor.

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

Otras cuestiones deben comunicarse por ley o reglamentación, por acuerdo con la entidad, o por requisitos adicionales aplicables al encargo. También, tomar nota que la NIA 265 establece los requisitos para comunicar las deficiencias significativas identificadas en el control interno.

5.4 Documentación

Párrafo #	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 en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios. (Ref: apartados A16-A19)

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 memorándum, programas de auditoría estándar, o listas de verificación de realización de la auditoría, a la medida como se necesite para reflejar las circunstancias particulares del encargo.

5.5 Casos de estudio –La estrategia global de la auditoría

Para detalles de los casos de estudio, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los casos de estudio.

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 memorándum estructurado de planificación (véase el anterior punto a considerar) como los ejemplos siguientes.

Caso de estudio A—Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

Memorandum de estrategia global

Periodo terminado el 31 de diciembre de 20X2

Alcance

El alcance de la auditoría no ha cambiado este periodo. La auditoría debe cumplir con la NIA y el marco de referencia de contabilidad de las NIIF. No ha habido cambios en 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 TI de Dephta se ampliarán.

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

Riesgo

Nuestra valoración del riesgo a nivel de los estados financieros es nivel **bajo** (referirse al papel de encargo ref. #). La Dirección no es particularmente sofisticada pero existe un fuerte compromiso a la competencia; ha introducido un código de ética y, en general, tienen una actitud positiva hacia el control interno.

Estrategia global

- La materialidad para los estados financieros en su conjunto será incrementada de 8,000 a 10,000 durante este periodo para reflejar el crecimiento en ventas y la rentabilidad durante el último periodo. Bonos de la Dirección por aproximadamente 70,000 fueron adicionados a la utilidad para calcular la materialidad para los estados financieros en su conjunto [referirse a papel de encargo sobre determinación de materialidad, Volumen 2, Capítulo 6]. La materialidad del encargo (basada en nuestra valoración del riesgo de auditoría) sea sido establecida a 7,000, excepto para ciertos saldos de balance que se describe en papel de encargo ref. #.
- Uso del mismo personal de supervisión del periodo anterior y llevar a cabo el encargo en las mismas fechas.
- Llevar a cabo nuestros procedimientos de valoración del riesgo al final de agosto. No existen en el presente planes para cambiar ningún sistema.
- En nuestra junta de planeación 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 empleados y Dirección, y
- Concentrarnos en la identificación de transacciones con partes vinculadas que han crecido y han amentado nuestras pruebas.
- Presenciar los inventarios físicos al final del periodo. No existen procedimientos de control de inventarios perpetuos.
- Usar a David (quien tiene el conocimiento de los sistemas de TI) para identificar los riesgos de incorreción material relativas a las ventas de Internet y en su caso, si existen controles internos relevantes para mitigar dichos riesgos. Él también valorará los controles generales de TI.

(*rmado*) Socio de la auditoría: Sang Jun Lee

Fecha: 20 de octubre de 20X2

Caso de estudio B—Kumar & Co.

Kumar & Co.

Memo de estrategia global

Periodo terminado el 31 de diciembre de 20X2

Alcance

- Desempeñar la auditoría legal.
- La Dirección quiere utilizar NIIF.

Riesgo

- Para estados financieros el nivel es **moderado** (referirse a papel de encargo (PT) ref. #).

Cambios

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

Estrategia global

- La materialidad para los estados financieros como un todo se redujo de 3,000 a 2,500 debido al descenso de ventas y rentabilidad. La materialidad del encargo (con base en nuestra valoración del riesgo) se ha jado en 1,800 , excepto por ciertos saldos de balance según se describe en PT ref. #.
- Utilizar el mismo personal que en el último periodo para continuidad y eficiencia de la auditoría.
- Realizar procedimientos de valoración del riesgo a finales de diciembre.
- En nuestra junta de planificación con el equipo, que se celebrará el 30 de noviembre, necesitamos:
 - Considerar la susceptibilidad de los estados financieros a fraude,
 - Discutir el potencial de fraude de empleados y desinterés de la Dirección. La contadora parece disgustada y puede tener motivación y oportunidad, ya que Raj no ha estado tan involucrado en la revisión de los estados financieros como lo hacía en el pasado, y
 - Centrarse en el aumento de transacciones con partes vinculadas con Dephta.

- Presenciar los inventarios físicos de final del periodo.
- Aumentar nuestras pruebas con respecto a las operaciones con partes vinculadas.

(Firmado) Socio de la auditoría: Sang Jun Lee

Fecha: 20 de octubre de 20X2

9. Determinación y utilización de la materialidad

Contenido del Capítulo	NIA relevantes
Determinación y uso de la materialidad en un encargo de auditoría.	320, 450

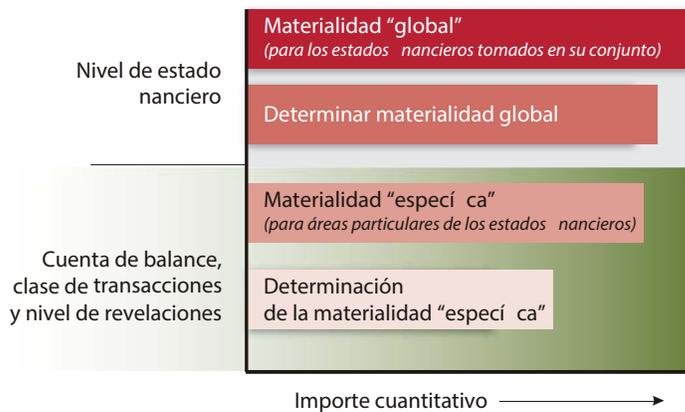
Anexo 6.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para una lista más completa de documentación requerida.
2. La planificación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.

Anexo 6.0-2



Nota: Los términos “materialidad global” y “materialidad específica” que se utilizan en el anexo anterior y en el texto que se muestra a continuación son usados únicamente para propósitos de esta Guía y no son términos que se utilicen en la NIA. La materialidad global se refiere a los estados financieros en conjunto y la materialidad específica se relaciona con la materialidad de una clase particular de transacciones, saldos de balance o revelaciones.

Párrafo	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 Valorar: (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.

Párrafo	Extractos relevantes de NIA
320.9	Para efectos de las NIA, la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa 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 importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
320.10	Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa 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 importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente 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 importancia relativa para aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar (Ref: apartados A2-A11)
320.11	El auditor determinará la importancia relativa para la 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: Apartado A12)

Párrafo	Extractos relevantes de NIA
320.12	El auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa 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 una cifra (o cifras) diferente. (Ref: Apartado A13)
320.13	Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.
320.14	<p>El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (véase el apartado 10); (b) Cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (véase el apartado 10) (c) Importancia relativa para la ejecución del trabajo (véase el apartado 11); y (d) Cualquier revisión de las cifras establecidas en (a) – (c) a medida que la auditoría avanza (véanse los apartados 12-13).
450.6	<p>El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando:</p> <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 realización de la auditoría, podrían ser materiales; o (Ref: Apartado A4). (b) La suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320. (Ref: Apartado A5).

6.1 Generalidades

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

Determinar la materialidad 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 materialidad global (que es un término utilizado en esta Guía para resumir la materialidad para los estados

nancieros en su conjunto) es el importe total de incorrecciones en un estado financiero, incluyendo omisiones, las cuáles si excedieran la materialidad, podría razonablemente esperarse que influyan en las decisiones económicas de los usuarios. La materialidad difiere del riesgo de auditoría, el cual se relaciona cuando se está publicando una opinión de auditoría inapropiada sobre estados financieros que contienen incorrecciones materiales.

Este capítulo trata sobre la determinación de la materialidad global y específica, y el uso por parte del auditor de determinar la materialidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. La materialidad es utilizada a través de la auditoría para su planificación, valoración del riesgo, respuesta al riesgo y reporte. El Volumen 1, Capítulo 7 de esta Guía contiene información adicional sobre la materialidad y riesgo de auditoría.

Hay dos niveles de materialidad a considerar: materialidad global, y materialidad específica, como se describe a continuación.

Anexo 6.1-1

Descripción	
<p>Materialidad global <i>(para los estados financieros tomados en su conjunto)</i></p>	<p>La materialidad para los estados financieros tomados en su conjunto (materialidad global) está basada en el juicio profesional del auditor como el monto máximo de una o más incorrecciones que podrían estar incluidos 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 materialidad global establecida para el encargo, significaría que los estados financieros son materialmente erróneos.</p> <p>La materialidad global está basada en las necesidades comunes de información financiera de diversos usuarios como un grupo. Consecuentemente, el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos individuales, cuyas necesidades pueden ser muy diversas no está considerado.</p>
<p>Materialidad específica <i>(Nivel o niveles de materialidad para clases de transacciones particulares, saldos de balance o información a revelar)</i></p>	<p>En algunos casos, puede existir la necesidad de identificar incorrecciones por montos menores a la materialidad global, que podrían afectar 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 de la industria), cumplimiento con la legislación o de ciertos términos en un contrato, o transacciones en las cuales están basados los bonos. Estas podrían también relacionarse con la naturaleza de una incorrección potencial.</p>

Naturaleza de las incorrecciones

En adición al 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 a algunas incorrecciones pueden causar que el auditor las evalúe como materiales, aun si están debajo de la materialidad. Ejemplos de lo anterior podrían incluir actos ilegales, incumplimiento con obligaciones de préstamos y el no cumplimiento con requisitos de reportes estatutarios o regulatorios. Sin embargo, no se considera práctico diseñar procedimientos de auditoría para detectar incorrecciones que pudieran tener materialidad únicamente por su naturaleza.

Determinación de la materialidad

La determinación de la materialidad es utilizada por el auditor para reducir el riesgo a un nivel bajo apropiado de que la acumulación de incorrecciones e incorrecciones no identificadas excedan la materialidad para los estados financieros tomados en conjunto (materialidad global), o los niveles de materialidad establecidos para clases particulares de transacciones, saldos de balances o revelaciones (materialidad específica).

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

- Asegurarse que las incorrecciones menores a la materialidad global o específica son detectadas; y
- Proporcionar un margen o “colchón” para posibles incorrecciones que no se detecten. Este colchón está entre la suma total de las incorrecciones detectadas no corregidas y la materialidad 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 pudiera causar que los estados financieros fueran materialmente incorrectos.

La determinación de la materialidad del encargo no es un simple cálculo mecánico. Involucra el periodo del juicio profesional basado en los factores específicos de riesgo, identificados, el entendimiento del auditor de la entidad y cualquier otro asunto que el auditor haya identificado en auditorías anteriores.

La materialidad del encargo se fija en relación con la materialidad global o la materialidad específica. Por ejemplo, la materialidad específica del encargo puede establecerse en un monto menor que la materialidad global del encargo para probar de gastos de reparación y mantenimiento si existe un riesgo alto de activos que no estén siendo capitalizados. La determinación de la materialidad específica del encargo también puede ser utilizada para llevar a cabo encargo adicional en áreas que pueden ser sensitivas debido a la naturaleza de incorrecciones potenciales y su ocurrencia más que por su tamaño monetario,

6.2 Cómo determinar la materialidad

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

Materialidad global

La materialidad 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"> <input type="checkbox"/> Tienen un conocimiento razonable del negocio y de las actividades económicas y contables; <input type="checkbox"/> Tienen interés en estudiar la información en los estados financieros con razonable diligencia; <input type="checkbox"/> Entienden que los estados financieros son preparados, presentados y auditados a niveles de materialidad; <input type="checkbox"/> Reconocen las incertidumbres inherentes en la medición de los importes basados en el uso de estimaciones, juicio y la consideración de eventos futuros; y <input type="checkbox"/> Toman decisiones económicas razonables, sobre la base de la información en los estados financieros.

Un umbral de porcentaje numérico (o punto de referencia [*benchmark*]) es a menudo utilizado 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 administrado por el dueño (gerente-dueño) en donde él toma gran parte de la utilidad antes de impuestos en la forma de remuneración, un punto de referencia como la utilidad antes de remuneración e impuestos pudiera ser más relevante.

PUNTO A CONSIDERAR

Para proporcionar alguna consistencia, algunas normas contables pueden desear establecer algunas guías globales de norma sobre cómo la materialidad puede ser inicialmente determinada, incluyendo el uso de puntos de referencia apropiados. 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 se aplica también para el uso de la determinación de la materialidad del encargo, 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 los asuntos señalados en el siguiente anexo, y obtener un entendimiento de los puntos de vista y expectativas de la Dirección y de los encargados del gobierno de la entidad.

Anexo 6.2-2

Suposiciones	
Escogiendo el punto de referencia (<i>benchmark</i>) para usar	<p>Usuarios</p> <p>Determinar quiénes son los probables usuarios de los estados financieros. Esto incluiría a los dueños de la entidad (y otros accionistas) y a los encargados del gobierno de la entidad, instituciones financieras, franquiciatarios, principales financiadores, empleados, clientes, acreedores, y agencias departamentos gubernamentales.</p>
	<p>Expectativas específicas de los usuarios</p> <p>Identificar cualquier expectativa específica de los usuarios tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Medición o información a revelar de partidas como transacciones con partes vinculadas, remuneración de la Dirección, y cumplimiento con leyes y regulaciones sensibles; <input type="checkbox"/> Información a revelar específica de la industria tales como costos de exploración en una compañía minera y costos de investigación en una compañía de alta tecnología o farmacéutica; <input type="checkbox"/> Principales eventos o contingencias. Esto podría incluir información a revelar de eventos tales como una adquisición, desinversión, reestructuración, o procedimientos importantes legales en contra de la entidad; y <input type="checkbox"/> 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 signi cara que una obligación ha sido violada, esto podría tener un efecto importante en los estados financieros y podría, en el peor de los casos, afectar la propiedad del uso del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros.
	<p>Elementos relevantes de los estados financieros</p> <p>¿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</p> <p>Considerar la naturaleza de la entidad, etapa de la entidad en el ciclo de vida (crecimiento, maduración, declinación, etcétera) y la industria y ambiente económico en que la entidad opera.</p>

Suposiciones	
<p>Escogiendo el punto de referencia (benchmark) para usar</p> <p>Para usar (continuación)</p>	<p>Ajustes requeridos</p> <p>¿Se requieren de ajustes para “normalizar” la base del punto de referencia? Por ejemplo, la utilidad sobre de operaciones continuas podría ser ajustada para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Partidas de ingreso/gasto inusuales o no recurrentes; y <input type="checkbox"/> Partidas tales como bonos a la Dirección, que pueden estar basadas en utilidades antes del bono o simplemente pagarse para reducir la utilidad que se deja en la compañía.
	<p>Atención principal de los usuarios</p> <p>¿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"> <input type="checkbox"/> La valoración del comportamiento financiero se centrará en las utilidades, ingresos, o activos netos; y <input type="checkbox"/> Los recursos utilizados para alcanzar ciertas metas o fines se centrarán en la naturaleza y extensión de los ingresos y desembolsos.
	<p>Financiamiento</p> <p>¿Cómo se financia la entidad? Si el financiamiento es únicamente por deuda (más que por aportaciones de capital), los usuarios pueden poner más énfasis en los activos que están dados en garantía y en cualquier reclamación sobre las utilidades de la entidad.</p>
	<p>Volatilidad</p> <p>¿Qué tan volátil es el punto de referencia (benchmark) propuesto? Por ejemplo, un punto de referencia basado en utilidades normalmente puede ser apropiado, pero si la entidad está operando cerca del punto de equilibrio cada periodo (con utilidades menores o pérdidas) o sus resultados fluctúan en forma importante, este punto de referencia puede no ser la base de referencia apropiada para determinación de la materialidad.</p>
	<p>Alternativas</p> <p>¿Es necesario un punto de referencia alternativo para tratar las circunstancias especiales? Puntos de referencia (benchmarks) alternativos podrían incluir activos circulantes, capital de encargo neto, activos totales, ingresos totales, utilidad bruta, capital total y ajustes de efectivo de operaciones.</p>

Determinación de la materialidad del encargo

Mientras que la materialidad global y específica se establece en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros, la materialidad del encargo se establece en un importe menor. Esto resultará en mayor encargo de auditoría a desarrollar (incorrecciones menores pueden ser identificadas) y el riesgo de auditoría ser reducido a un nivel menor apropiado.

Si la auditoría fue planificada únicamente para detectar incorrecciones materiales entonces no habría margen de error para identificar y registrar incorrecciones inmateriales que pudieran existir. Como resultado, podría ser posible el monto total o individual de incorrecciones materiales cause que los estados financieros sean incorrectos en forma material.

La materialidad del encargo está diseñada para:

- Asegurarse que las incorrecciones inmateriales menores a la materialidad global o específica son detectadas, y
- Proporcionar un margen o colchón para posibles incorrecciones no detectadas. Este colchón está entre las incorrecciones no corregidas pero detectadas en su totalidad y la materialidad global o específica.

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

La materialidad del encargo requiere que el auditor ejerza su juicio profesional y es afectada por:

- El entendimiento del auditor de la entidad, el cual es actualizado 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 materialidad general basado en riesgos altos de auditoría

Evitar el error de reducir el nivel de materialidad general (estados financieros) debido a que el riesgo de auditoría sea valorado como alto. La materialidad general está basada en las necesidades de información de los usuarios, y no en cómo un riesgo sobre un saldo en particular puede ser auditado. Disminuir el umbral de la materialidad general implica que:

- La decisión de un usuario de los estados financieros es afectada por el riesgo de auditoría más que por la información contenida en los estados financieros; y
- El auditor realizará encargo adicional para asegurarse que no existen incorrecciones en los estados financieros que, individualmente o en forma acumulativa, excedan el umbral de la materialidad global.

Un mejor enfoque es valorar el riesgo de auditoría estableciendo la materialidad del encargo a clase de transacción al nivel de la cuenta de balance a un menor nivel. Esto asegurará que se está llevando a cabo su encargo para detectar cualquier incorrección, sin tener que reducir el nivel de materialidad global. Esto también crea un colchón de seguridad para cubrir incorrecciones no identificadas en el encargo desarrollado.

Establezca el nivel de materialidad general mediante referencia a los usuarios de los estados financieros y luego establezca la materialidad del encargo con el propósito de diseñar procedimientos de auditoría adicionales.

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

Utilice una materialidad específica del encargo para diseñar procedimientos adicionales de auditoría que valoren riesgos específicos y saldos en áreas sensibles de la auditoría.

Resumen

En el siguiente anexo se resumen los niveles de materialidad y el uso de la materialidad del encargo.

Anexo 6.2-3

	Global	Específico	Desarrollo
Propósito	Establecer el umbral para determinar si los estados financieros están libres de incorrecciones materiales, ya sea debida a fraude o error.	Establecer un(os) umbral(es) (menores que la materialidad global) a ser aplicados a clases particulares de transacciones, saldos de balance, o revelaciones cuando incorrecciones por montos menores a la materialidad global para los estados financieros podrían razonablemente esperarse que influyan en las decisiones económicas de los usuarios.	Establecer el(los) umbral(es) (menor a la materialidad global o específica) que asegure que incorrecciones inmateriales (menores a la materialidad global o específica) son identificados y proporcionan al auditor con un margen de seguridad.

	Global	Específico	Desarrollo
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 de balance, o revelaciones podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones económicas de los usuarios?	¿Qué cantidad de encargo de auditoría se requerirá para?: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Identificar incorrecciones por debajo de la materialidad global o específica; y <input type="checkbox"/> Dejar un colchón para incorrecciones no detectadas.
Reglas empíricas (Para usar como punto de partida)	La materialidad es un asunto de juicio profesional y más que un periodo mecánico. Como resultado, no se proporciona una guía específica en las NIA. Sin embargo, la utilidad de operaciones continuas (3 a 7%) es a menudo utilizada en la práctica al tener un gran significado para los usuarios de los estados financieros. Si la utilidad no es una medida útil (como en el caso de una entidad no lucrativa o una donde la utilidad no tiene una base estable), entonces, considere otras bases tales como: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Ingresos o gastos 1 a 3%; <input type="checkbox"/> Activos 1 a 3%; o <input type="checkbox"/> Capital 3 a 5%. 	Establecer un monto de materialidad específica, menor (basado 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 materialidad global o específica), cuando existe un alto riesgo de una incorrección material, hasta 85%, cuando el riesgo valorado de la incorrección material es menor.
Uso en la auditoría	Determinar si las incorrecciones no corregidas individualmente o en su totalidad, exceden la materialidad global.	Determinar si las incorrecciones no corregidas individualmente o en su totalidad exceden la materialidad específica.	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Valorando los riesgos de incorrecciones materiales; y <input type="checkbox"/> Diseñando procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos valorados.

	Global	Específico	Desarrollo
Revisión conforme avance la auditoría	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Un cambio en circunstancias que ocurra durante la auditoría tal como la venta de una parte del negocio; <input type="checkbox"/> Nueva información; o <input type="checkbox"/> Un cambio en el entendimiento del auditor de las entidad y sus operaciones, como resultado de llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría (ejemplo, los resultados de operación reales están siendo diferentes de los esperados). 	<p>Un cambio en las circunstancias especiales.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Cambios en los riesgos valorados; <input type="checkbox"/> Naturaleza y extensión de las incorrecciones encontradas cuando se llevaron a cabo procedimientos adicionales de auditoría; o <input type="checkbox"/> Cambios en el entendimiento de la entidad.

6.3 Materialidad en la planificación y la valoración del

La determinación de los diferentes niveles de materialidad es un componente clave en el proceso de planificación. Esta es una fase continua de una auditoría, sino más bien un proceso continuo e iterativo. El siguiente anexo el uso de la materialidad en la planificación y la valoración del riesgo.

Anexo 6.3-1

Materialidad	
Planificación (Estrategia global y planes de auditoría)	<p>Usar la materialidad para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Determinar qué áreas de los estados financieros requieren auditarse. <input type="checkbox"/> Establecer el contexto para la estrategia global de la auditoría. <input type="checkbox"/> Planear la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos específicos de auditoría. <input type="checkbox"/> Determinar la materialidad específica para clases particulares de transacciones, saldos de balance, o información a revelar donde las incorrecciones por importes menores que la materialidad global podría razonablemente esperarse que influyan en las decisiones económicas de los usuarios. <input type="checkbox"/> Determinar la materialidad del encargo para cada nivel de específico de materialidad ya que puede ser necesario para el auditor trabajar usando un nivel de materialidad del encargo para una clase particular de transacciones, saldos de balance o información a revelar, dependiendo del nivel de riesgo asociado con esa partida. <input type="checkbox"/> Valorar posteriormente evidencia para determinar la necesidad de cualquier ajuste a cualquiera de los niveles de materialidad. Si es así, el auditor revisaría, en consecuencia, la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos.

Materialidad	
Procedimientos de valoración del riesgo	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Identificar qué procedimientos de valoración del riesgo son necesarios. <input type="checkbox"/> Proporcionar un contexto cuando se evalúe la información obtenida. <input type="checkbox"/> Valorar la magnitud (impacto) de los riesgos identificados. <input type="checkbox"/> Valorar los resultados de procedimientos de valoración del riesgo.
Reuniones del equipo de encargo	<p>Asegúrese que los miembros del equipo entienden los usuarios identificados y qué podría razonablemente esperarse que cambie sus decisiones económicas. Esto podría ayudar en el evento de que un miembro del equipo tenga conocimiento de información durante la auditoría que hubiera causado determinar un monto diferente de la materialidad que se determinó inicialmente. Ejemplos de estos asuntos incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Una decisión de disponer de una parte importante del negocio de la entidad, <input type="checkbox"/> Nueva información o factores de riesgo que habrían afectado la determinación inicial de materialidad, y <input type="checkbox"/> Un cambio en el entendimiento del auditor de la entidad y sus operaciones como resultado de llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría, tales como cuando los resultados financieros reales sean sustancialmente diferentes de los resultados anticipados. <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Establecer la estrategia global de auditoría. <input type="checkbox"/> Determinar la extensión de las pruebas en relación a: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La materialidad del encargo, y <input type="checkbox"/> La materialidad específica del encargo. <input type="checkbox"/> Identificar los asuntos y áreas críticas de auditoría para focalizar en forma importante la auditoría.

PUNTO A CONSIDERAR

La determinación de los niveles de materialidad global y específica del encargo requiere el uso 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 materialidad con el socio del encargo y obtengan su aprobación. Finalmente, registrar en los papeles de encargo los juicios utilizados en la determinación de la materialidad en su ciente detalle.

6.4 Materialidad al llevar a cabo los procedimientos de auditoría

Los auditores deben considerar la materialidad 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>Use la materialidad para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Identificar qué procedimientos adicionales de auditoría son necesarios. <input type="checkbox"/> Determinar qué partidas seleccionar para pruebas y si se va a utilizar técnicas de muestreo. <input type="checkbox"/> Ayudar en la determinación de los tamaños de las muestras (por ejemplo, intervalo de la muestra = precisión (materialidad) ÷ factor de confianza). <input type="checkbox"/> Valorar las incorrecciones representativas de la muestra mediante la extrapolación a la población para posibles incorrecciones. <input type="checkbox"/> Valorar la suma de las incorrecciones totales a nivel de cuenta hasta el nivel de estado financiero. <input type="checkbox"/> Valorar la suma de las incorrecciones totales, incluyendo el efecto neto de incorrecciones no corregidas en los saldos iniciales de utilidades acumuladas. <input type="checkbox"/> Valorar los resultados de los procedimientos.

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

- La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias de sus ocurrencias indiquen que otras incorrecciones pueden existir y que sumadas con las incorrecciones acumuladas durante la auditoría, pudieran ser de materialidad, o
- Cuando la suma total de las incorrecciones acumuladas durante la auditoría se aproxime a la materialidad.

PUNTO A CONSIDERAR

Es poco probable que la materialidad 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 entendimiento del auditor de la entidad y sus operaciones. Si se requiere un cambio, asegúrese que el equipo de auditoría es informado y se valore el impacto en el plan de auditoría.

La materialidad del encargo puede cambiar basada en nuevos factores de riesgo o nuevos hallazgos de auditoría que pueden no impactar la materialidad global. Los cambios en la materialidad del encargo resultarán en la modificación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría. Por supuesto, si se cambia la materialidad global, un cambio correspondiente probablemente sea requerido en la materialidad del encargo.

6.5 Materialidad en el reporte

Párrafo #	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> <p>(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)</p> <p>(b) 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 conjunto. Ref: apartado A18)</p>
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 prohíban⁴. La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las incorrecciones no corregidas. (Ref: apartados A21-A23)</p>

Referirse al Volumen 2, Capítulo 21 para más información sobre la valoración de incorrecciones.

Antes de publicar una opinión, el auditor debe:

- Confirmar la materialidad establecida para los estados financieros en su conjunto;
- Valorar la naturaleza y el monto 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	
Reporte	<p>El auditor usaría la materialidad para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Valorar la suma de las incorrecciones totales al nivel de cuenta hasta el nivel de estado financiero. <input type="checkbox"/> Valorar la suma de las incorrecciones totales, incluyendo el efecto neto de las incorrecciones no corregidas en el saldo inicial de utilidades acumuladas. <input type="checkbox"/> Determinar si se deben llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría cuando de la suma total las incorrecciones se acercan a la materialidad global o específica. <input type="checkbox"/> Solicitar que la Dirección corrija todas las incorrecciones identificadas. <input type="checkbox"/> Considerar revisar nuevamente las áreas de las incorrecciones más importantes. <input type="checkbox"/> Hacer juicios acerca de la naturaleza y sensibilidad de las incorrecciones identificadas, así como de su tamaño. <input type="checkbox"/> Determinar si el dictamen del auditor necesita ser modificado debido a incorrecciones de materialidad sin corregir.

La suma total de las incorrecciones está formada de:

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

El auditor entonces solicitaría a la Dirección registrar todas las incorrecciones identificadas. Referirse al Volumen 2, Capítulo 21 para información adicional sobre valoración de la evidencia de auditoría obtenida.

6.6 Otras consideraciones

Otras consideraciones incluyen:

- Comunicarse a la Dirección y a los responsables del gobierno de la entidad;
- Actualización de la materialidad; y
- Reducción del nivel de materialidad del periodo 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 estar consientes de que no es económicamente factible diseñar procedimientos de auditoría que proporcionen seguridad absoluta de que los estados financieros no están materialmente incorrectos. Una auditoría solo puede proporcionar una seguridad razonable en este asunto.

Cuando se identi can incorrecciones por el auditor durante el curso de la auditoría, el primer paso es solicitar de 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 total pueden tener en la opinión del informe del auditor (a menos que esto esté prohibido por ley o regulación);
- Incorrecciones no corregidas de materialidad individual; y
- El efecto de incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores en clases relevantes de transacciones, saldos de balance, o información a revelar, y en los estados financieros en su conjunto.

Actualizando la materialidad

La valoración preliminar de la materialidad global y del encargo puede cambiar de la planificación inicial de la auditoría a la fecha de valoración 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 resultados de los procedimientos aplicados en la auditoría. Por ejemplo, si los procedimientos de auditoría se llevan a cabo antes del cierre del periodo, 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 materialidad y del riesgo de auditoría podrán también cambiar.

Reducción del nivel de materialidad del periodo anterior

Cuando las circunstancias cambian de un periodo al siguiente, el auditor debe considerar el efecto de cualquier incorrección en el capital contable inicial. Por ejemplo, cuando las ventas y la utilidad son sustancialmente menores a las de periodos anteriores, se requiere una materialidad menor. Podrían existir incorrecciones en las cifras iniciales, ya que la auditoría fue previamente llevada a cabo usando un nivel de materialidad mayor. Para reducir el riesgo de que ocurra una incorrección de materialidad en el saldo inicial del capital contable, el auditor puede llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría 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 materialidad global utilizada por el auditor predecesor. Si está disponible, esto podría ayudar a determinar si se requirieren procedimientos adicionales de auditoría 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 sean instruidos para utilizar un nivel apropiado de materialidad 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:

- Materialidad global;
- Cuando sea aplicable, el(los) nivel(es) de materialidad específica para clases particulares de transacciones, saldos de balance o revelaciones;
- La materialidad del encargo; y
- Cualquier revisión de los factores anteriores conforme progrese la auditoría.

6.8 Casos de estudio -Determinación y uso de la materialidad

Para detalles de los casos de estudios, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los casos de estudios.

La materialidad es a menudo documentada en un papel de encargo que incluye un resumen de los resultados de operación y proporciona espacio para otras consideraciones de la materialidad tales como factores cualitativos.

Caso de estudio A-Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

(Extracto)

Valoración de la materialidad

Los principales usuarios de los estados financieros son el banco y los accionistas. La cifra de la materialidad utilizada en el periodo anterior fue de 8,000 \$.

Ver PT ref. # para posibles montos de materialidad basadas en la utilidad de operaciones continuas, así como de ingresos. Utilizando nuestro juicio profesional, decidimos basar nuestra materialidad sobre 5% de la utilidad antes de impuestos después de adicionar los bonos de la Dirección por 70,000 \$. Se consideraron también otras bases para la materialidad, tales como ingresos, pero creemos que la utilidad antes de impuestos es el importe más significativo en relación con los usuarios identificados de los estados financieros.

Para este periodo el plan es utilizar 10,000 \$ como materialidad global. El concepto de materialidad 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 materialidad global del encargo se ha establecido en 7,500 \$.

La materialidad específica para los impuestos locales pagados se ha establecido en 1,000 \$ ya que se nos requiere auditar y dictaminar sobre este monto al gobierno local.

Ver también PT 615 sobre análisis cuantitativo

Preparado by: JF **Fecha:** 8 de diciembre de 20X2

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

Caso de estudio B – Kumar & Co.

Kumar & Co.

(Extracto)

Valoración de la materialidad

Los principales usuarios de los estados financieros son el banco y los dueños.

La cifra de materialidad utilizada en el periodo anterior fue 3,000 .

Basado en la consideración de las necesidades de los usuarios, decidimos establecer la materialidad en aproximadamente 1% de las ventas. En nuestro juicio, los ingresos proporcionan una base más estable para la materialidad que las utilidades antes de impuestos. Para este periodo planeamos usar 2,500 como la materialidad global. El concepto de materialidad 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 periodos anteriores, la materialidad global del encargo se ha establecido en 1800 .

Otros asuntos

Ver PT 615 para ...

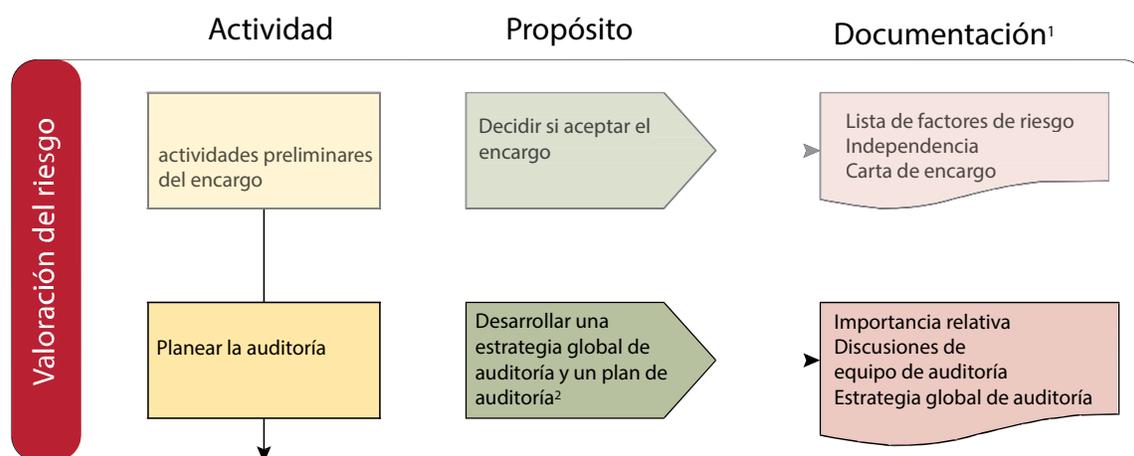
Preparado por: JF **Fecha:** 8 de diciembre de 20X2

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

10. Discusiones del Equipo de Auditoría

Contenido del Capítulo	NIA relevantes
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 documentación requerida.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
240.15	<p>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 del gobierno de la entidad. (Ref: apartados A10-A11)</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 31511 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 la probabilidad de que en los estados financieros de la entidad existan 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-A16)</p>

7.1 Generalidades

Un elemento crítico para el éxito de cualquier encargo de auditoría es la buena comunicación entre los miembros del equipo de la auditoría. La comunicación comienza con la asignación de miembros del equipo, arreglar la junta del equipo para planeación del encargo, y continúa a lo largo del encargo. Entre los beneficios de una buena comunicación se incluyen los siguientes.

Anexo 7.1-1

Bene cios	
Necesidad de comunicación continua entre los miembros del equipo de auditoría	<p>Productividad de la auditoría</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> 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. <input type="checkbox"/> Se reducirá significativamente el potencial de que la auditoría se exceda o de que no se audite lo suficiente.
	<p>Efectividad de la auditoría</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El personal obtiene una visión e ideas claras sobre el cliente y las expectativas de la auditoría directamente de la experiencia del personal Senior y del socio del encargo. <input type="checkbox"/> Las discusiones del equipo sobre la susceptibilidad de los estados financieros por incorrecciones materiales ayudarán a determinar los riesgos de negocios y de fraude que necesitan tratarse. <input type="checkbox"/> Se tomarán mejores decisiones sobre la naturaleza, momento de realización y alcance de la valoración del riesgo y de los procedimientos de auditoría posteriores. <input type="checkbox"/> Las líneas abiertas de comunicación permiten reacciones rápidas a nueva información en áreas tales como transacciones/eventos inusuales, partes relacionadas y asuntos de información.
	<p>Desarrollo del personal</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Los socios transmitirán al personal las prácticas óptimas en auditoría. <input type="checkbox"/> Se estimulará al personal a que haga preguntas y reconsidere la efectividad de las respuestas del ejercicio anterior a los riesgos valorados.

La comunicación continua efectiva requiere:

- Involucramiento (y atención exclusiva) del socio del encargo y del personal *Senior*; y
- Disposición del personal *Senior* a escuchar al personal *Junior*. Esto incluye el entendimiento del encargo desde la perspectiva del personal *Junior*, 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 efectiva. 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 el personal aprenda sobre el negocio de la entidad y lo que se espera de ellos en la auditoría. Puede también estimularse al personal a que plantee sus ideas sobre cómo podría mejorarse la auditoría.

7.2 Junta del equipo de auditoría para planeación

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

Debe estimularse a los miembros del equipo a asistir a la junta con una mentalidad inquisitiva y a estar preparados para participar y compartir información con una actitud de escepticismo profesional. Debe hacer a un lado cualquier creencia de que la Dirección y los encargados 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 en seguida.

Anexo 7.2-1

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

Áreas clave por tratar	Propósito: Lluvia de ideas y posibles enfoques de auditoría
Lluvia de ideas	<p>Potencial para errores y fraudes</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿Cuáles áreas de los estados financieros pueden ser susceptibles a incorrección material (fraude y error)? Este paso es requisito en todas las auditorías. <input type="checkbox"/> ¿Cómo podría la Dirección perpetrar y ocultar información financiera fraudulenta? Puede ser útil desarrollar varios escenarios o, cuando sea posible, usar los servicios de un contador forense. Considerar asientos del diario, sesgo de la Dirección en estimaciones/reservas, cambios en políticas contables, et- cetera. <input type="checkbox"/> ¿Cómo podría haber apropiación indebida o mal uso de activos para propósitos personales? <input type="checkbox"/> ¿Hay incentivos no-personales (como conservar una fuente de fondos para una entidad no de lucro) para manipular los estados financieros? <p>Respuesta a riesgos</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿Qué posibles procedimientos/enfoques de auditoría podrían considerarse para responder a los riesgos identificados antes? <input type="checkbox"/> Considerar si se incorporará un elemento de impredecibilidad en la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría que se van a realizar.

Áreas clave por tratar	Propósito: Proporcionar dirección
<p>Planeación de la auditoría</p>	<p>Áreas específicas a tratar:</p> <p>Asegurar que los requisitos específicos de todas las NIA relevantes a la auditoría se tratan de manera apropiada 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 <i>Partes vinculadas</i></p> <p>NIA 600 <i>Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el encargo de los auditores de los componentes)</i></p> <p>Proporcionar dirección al equipo de la auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Determinar niveles de importancia relativa. <input type="checkbox"/> Asignar funciones y responsabilidades. <input type="checkbox"/> Dar al personal una visión global de las secciones de auditoría que tienen la responsabilidad de completar. Tratar el enfoque requerido, consideraciones especiales, programación (oportunidad), documentación que se requiere, la extensión de la supervisión que se da, revisión de archivo, y cualquiera otra expectativa. <input type="checkbox"/> Subrayar la importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría.

Nota: Si algunos miembros (*junior*) del equipo de auditoría no pueden (o no son invitados) a asistir a la junta, el socio del encargo debe determinar qué asuntos se les deben comunicar.

PUNTO A CONSIDERAR

Enfatizar la importancia de que el personal esté alerta a indicadores de falta de honestidad, pero también estar cuidadosos de no saltar a conclusiones, 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 eventos. Por ejemplo, un cargo falso en una cuenta de gastos no sería de importancia relativa para los estados financieros en sí mismo, pero podría ser indicador de un problema mucho mayor como una 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 es cierto 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 seguida.

Anexo 7.3.-1

Compartir resultados



Las discusiones del equipo no necesitan conformarse a solo la junta para planeación. Debe estimularse 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

Celebre reuniones breves de información en momentos estratégicos durante la auditoría

Además de las discusiones de planeación de la auditoría al inicio del encargo, puede ser benéfico (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.

Desempeño 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 reportar verbalmente sus resultados, excepciones encontradas, y preocupaciones observadas. También pueden reportar sobre cualquier asunto (no importa lo pequeño) que pareciera raro o no tuviera sentido. A menudo, son los pequeños asuntos, que combinados con información obtenida por otros miembros del equipo, los que señalan a un posible factor de riesgo (como de fraude) que pueda requerir un encargo adicional. Aun cuando el equipo de auditoría se componga de solo dos personas, estas reuniones pueden rendir resultados importantes.

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 pudiera ser útil para realizar la auditoría del siguiente ejercicio. Una reunión o conferencia telefónica breves después de cada auditoría pudiera 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 indicador de fraude o un incentivo para cometerlo;
- Cualesquiera cambios planeados que afecten 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 control interno;
- Áreas donde la entidad pudiera dar ayuda adicional tal como un análisis de ciertas áreas de los estados financieros; y
- Cuando existan factores de riesgo importantes, la reunión de información pudiera también tratar de si la firma desea continuar con el cliente el siguiente ejercicio. Si la firma renuncia en seguida de que termine la auditoría, las razones estarán frescas en la mente de todos y le daría a la entidad más tiempo para encontrar otro auditor.

En la junta inicial de planeación, puede programarse hora y fecha para estas reuniones de información.

7.4 Estudios de casos—Discusiones del equipo de auditoría

Para detalles de los estudios de casos, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los Estudios de casos.

Antes de la reunión pudiera ser de gran utilidad circular 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 reportar inmediatamente cualquier situación sospechosa o posibles señales de advertencia de fraude.

La documentación puede ser en forma de una agenda estándar o de un memo al archivo.

Estudio de Caso A –Dephta Furniture,

Fecha de reunión: 8 de diciembre de 20X2

Punto de agenda	Minutas de reunión
1. Importancia relativa y saldos de cuenta importantes.	<i>Incrementar importancia relativa global a 10,000 con base en crecimiento en rentabilidad y ventas, e importancia relativa para la ejecución del trabajo a 7,500 .</i>
2. Oportunidad (programación), fechas clave y disponibilidad de personal del cliente.	<i>Con rmado que la programación del ejercicio pasado es apropiada y que son razonables nuestras solicitudes de que la Dirección ayude a preparar ciertas cédulas.</i>
3. ¿Qué podemos aprender de la experiencia pasada tal como asuntos/eventos que causaron demoras y áreas donde la auditoría se excedió o no fue suficiente?	<i>El control interno de inventarios fue malo el año pasado y signi có trabajo adicional. El cliente ha indicado que se atenderá a esto antes del nal de este ejercicio.</i>
4. ¿Alguna nueva preocupación sobre integridad de la Dirección, negocio en marcha, litigios, etcétera?	<i>Ver recorte de periódico re: Parvin. Puede ser algo aislado pero necesitamos estar precavidos.</i>
5. Cambios en este ejercicio en operaciones del negocio y/o condición financiera, en regulaciones de la industria, en políticas contables usadas, y en gente.	<i>Las ventas por Internet equivalen ahora a 12% de ventas. Hay también planes para un crecimiento importante. Esto signi cará fatiga en los recursos de efectivo, control interno y sistemas operativos. La caída económica actual ejerce una presión adicional en la organización para mantener los niveles de ventas pese a la caída en la demanda y en precios de venta.</i>
6. Susceptibilidad de los estados financieros a fraude. ¿En qué manera posible podría cometerse fraude contra la entidad? Desarrollar algunos escenarios posibles y luego planear procedimientos que deben con rmar o disipar cualquier sospecha.	<i>Es posible que haya sesgo de la Dirección y que pase por encima de controles para evitar las obligaciones de impuestos. Las estimaciones de la Dirección, asientos del diario y transacciones de partes vinculadas son susceptibles a manipulación. También, Arjan (el vendedor pionero) vive un estilo de vida costoso. Deberíamos también mirar los cálculos de bonos y las entradas por ventas.</i>

Punto de agenda	Minutas de reunión
7. Riesgos importantes que requieran atención especial.	<i>Incumplimiento en convenios con bancos. Suraj dice que va a renegociar los términos con el banco este ejercicio para dar alguna exhibibilidad.</i>
8. Respuestas de auditoría apropiadas a los riesgos identificados.	<i>Se revisó con algún detalle el plan detallado de auditoría con el miembro del personal que es 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 impredecibilidad en algunas pruebas de auditoría, que el cliente pudiera completar.	<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, programación y revisiones de archivos.	<i>Se han actualizado el plan global y el plan detallado de auditoría.</i>
Preparado por: FJ Fecha: 8 de diciembre de 20X2 Revisado por: LF Fecha: 5 de enero de 20X3	

Estudio de caso B—Kumar &

Memo para el archivo: Kumar & Co.

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

Discutimos lo siguiente:

- La importancia relativa global se ha disminuido a 2,500 con base en la baja en rentabilidad y ventas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo se ha bajado en 1,800 .
- La atención de Raj se ha desviado recientemente hacia asuntos familiares. El encargo de la tenedora de libros tal vez no se ha revisado de la manera adecuada. Eso deja a Ruby con mucho control sobre las cifras reportadas. Cualquier error no intencional o intencional de Ruby podría no ser detectado. Esto debe tratarse como un riesgo importante de fraude en la auditoría.
- Pudiera ocurrir sesgo de la Dirección y que esta se sobrepase para evitar las obligaciones de impuestos o violaciones de los convenios con bancos. Las estimaciones de la Dirección tradicionalmente han sido conservadoras. Se recordó al equipo de auditoría estar alerta ante cualquier cosa que pareciera inusual.
- Pondremos cuidadosa atención a las transacciones y fijación de precios de productos con la parte vinculada, Dephta.

Plan de auditoría:

- Con respecto a que la programación del ejercicio pasado es apropiada 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, pasaremos un tiempo esta vez con Ruby anticipadamente, y le daremos muestras 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 evaluado y se eliminaron varios otros procedimientos cuando el riesgo evaluado era bajo.
- Decidimos que será más eficiente desempeñar procedimientos sustantivos que desempeñar pruebas de controles, ya que no hay afirmaciones donde los procedimientos sustantivos solos no proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría.

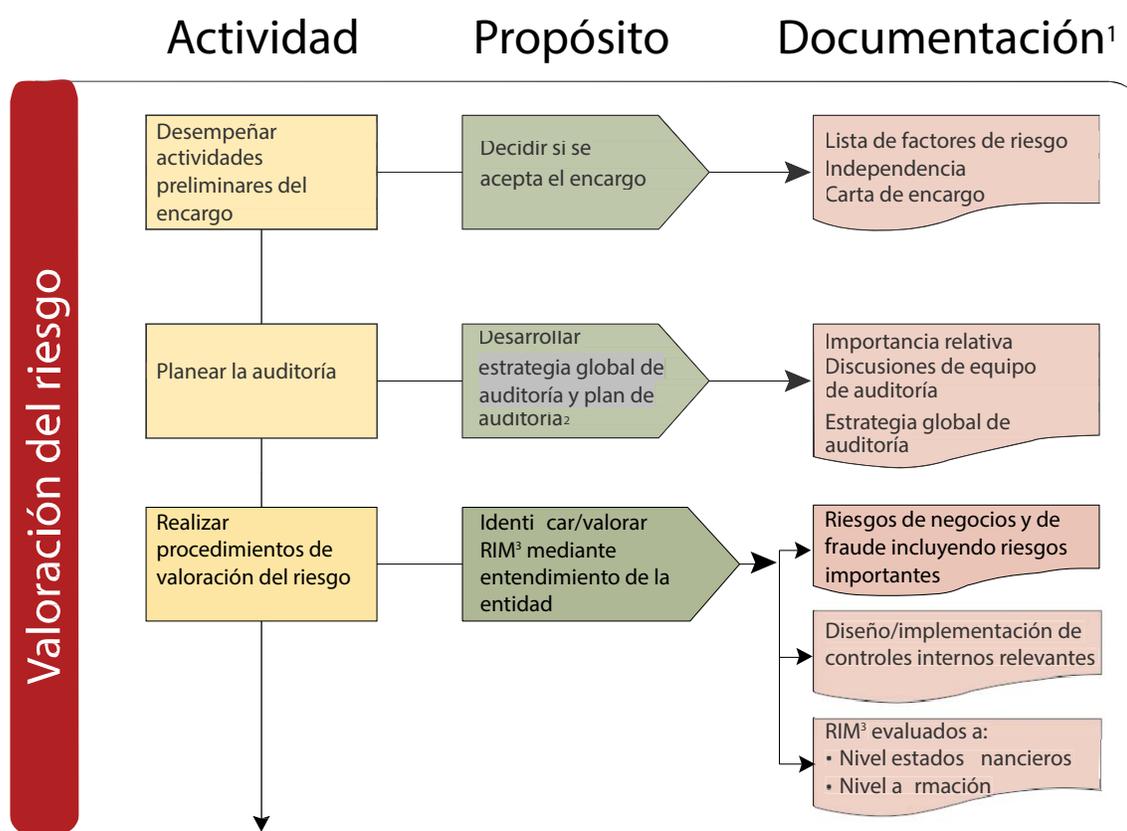
Preparado por: FJ **Fecha:** 8 de diciembre de 20X2

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

8. Riesgos inherentes-identificación

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

Anexo 8.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para lista más completa de documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.
3. RIM=Riesgos de Incorrección Material.

Párrafo #	Objetivo(s) NIA
240.10	<p>Los objetivos del auditor son:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; (b) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y (c) Responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.
315.3	<p>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.</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
200.13	<p>Para fines de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que aquí se les atribuyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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: <ul style="list-style-type: none"> (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 con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
240.11	<p>Para efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se indican a continuación:</p> <p>(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.</p> <p>(b) Factores de riesgo de fraude: hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.</p>
240.12	<p>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 A7- A8)</p>
240.13	<p>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, este llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref: Apartado A9)</p>
240.15	<p>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 del gobierno de la entidad. (Ref: apartados A10-A11)</p>

Párrafo #	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: Apartado A14) (c) En su caso, la comunicación por la Dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad; y (d) En su caso, la comunicación por la Dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.
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 que la afecten. (Ref: apartados A15-A17)</p>
240.22	<p>El auditor valorará 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: Apartado A22)</p>
240.24	<p>El auditor valorará 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: apartados A23-A27)</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 31511 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.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
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, incluidas las inversiones en entidades con cometido especial; y (iv) El modo en que la entidad se estructura y la forma en que se organiza 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 valorará 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: Apartado A28) (d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales. (Ref: apartados A29-A35) (e) La medida y revisión de la evolución financiera de la entidad. (Ref: apartados A36-A41)

8.1 Generalidades

La identificación del riesgo es el fundamento de la auditoría. Se basa en, y forma parte integral de, los procedimientos del auditor para entender la entidad y su entorno. Sin un sólido entendimiento 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 de la industria como un todo 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 pudieran 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.

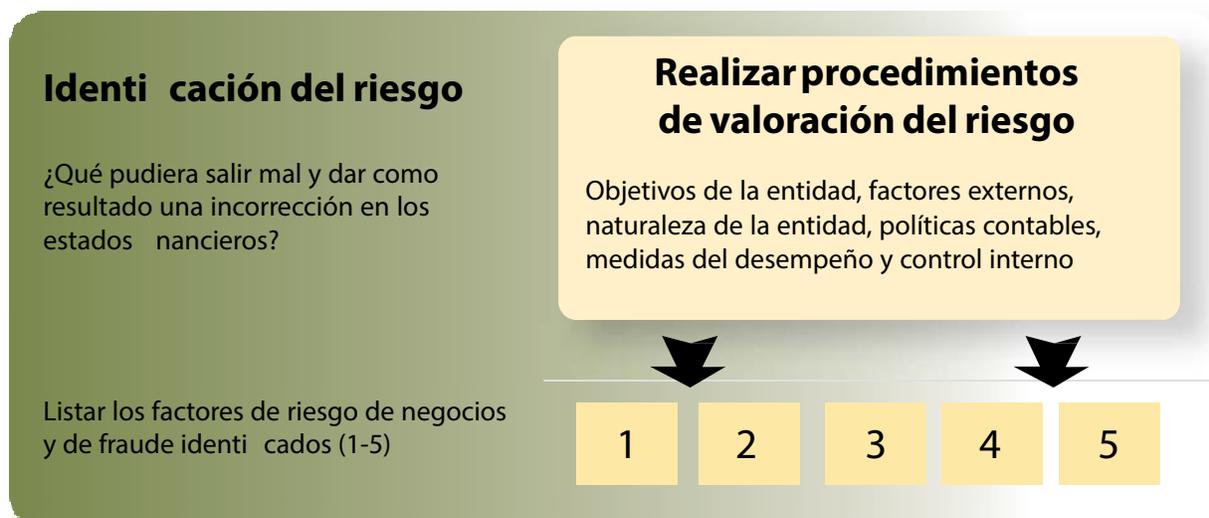
La valoración del riesgo tiene dos partes distintas:

- Identificación del riesgo (preguntar “qué puede salir mal”); y
- Valoración del riesgo (determinar la importancia 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/importancia 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 (o sea, naturaleza externa de la entidad, etcétera) 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 negocios; y
- Riesgo de fraude.

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

Anexo 8.2-1

Nota: En muchos casos, un riesgo puede ser tanto de negocios como de fraude. Por ejemplo, la introducción de un nuevo sistema contable crea falta de certeza o inseguridad (pudieran cometerse errores al ir aprendiendo el personal el nuevo sistema) y debe clasificarse como un riesgo de negocios. Sin embargo, pudiera 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 negocios” abarca más que simplemente los riesgos de incorrección material en los estados financieros. Los riesgos de negocios son resultado de condiciones, eventos, circunstancias, acciones o inacciones importantes que pudieran afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y desempeñar sus estrategias. Esto podría incluir también fijar objetivos y estrategias no apropiados.

El riesgo de negocios incluye también eventos 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, aun 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 eventos o condiciones que indican un incentivo o presión a cometer fraude o dan una oportunidad para cometer fraude.

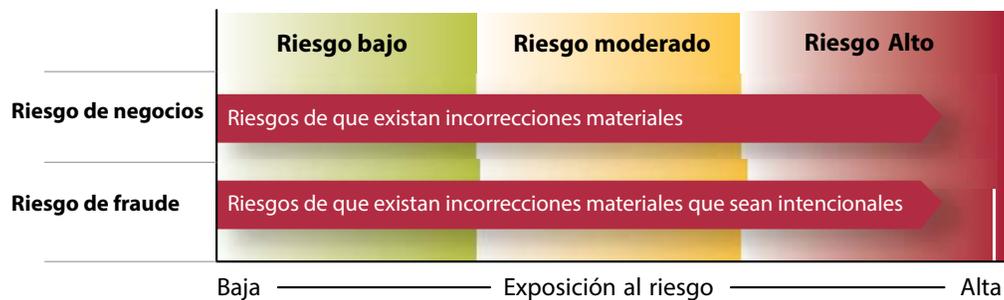
El entendimiento del auditor de los factores de riesgo de negocios y de fraude aumenta la probabilidad de identificar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no hay responsabilidad de que el auditor identifique o evalúe todos los posibles riesgos de negocios.

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.

Puede obtener información sobre la entidad y su entorno tanto de fuentes internas como externas. En muchos casos, el auditor debe comenzar 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 mercantiles 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



	Fuentes internas	Fuentes externas
Información financiera	<ul style="list-style-type: none"> Estados financieros Presupuestos Reportes Medidas del desempeño Declaraciones de impuestos Políticas contables en uso Juicios y estimaciones 	<ul style="list-style-type: none"> Información en Internet Información de la industria Inteligencia competitiva Agencias de calificación del crédito Acreedores Dependencias del gobierno Medios y otras partes externas
Información no financiera	<ul style="list-style-type: none"> Visión, valores, objetivos y estrategias Estructura de la organización Descripciones de puestos Archivos de recursos humanos Indicadores del desempeño Manuales de políticas y procedimientos 	<ul style="list-style-type: none"> Información en la Internet Datos de asociación mercantil Pronósticos de industria Dependencias del gobierno Artículos en medios

PUNTO A CONSIDERAR

Una fuente importante de información que suele pasarse por alto es la de archivos de papeles del encargo del auditor de ejercicios anteriores. A menudo contienen información valiosa sobre asuntos 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 los supuestos usados para estimaciones contables;
- Áreas que parecen ser susceptibles a error; y
- Asuntos planteados en la comunicación del auditor con la Dirección y los encargados del gobierno de la entidad.

La información lograda de los procedimientos de valoración del riesgo conducidos antes de la aceptación o continuación del encargo puede usarse como parte del entendimiento 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 entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno.

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

Anexo 8.4-1

A. Factores externos	Naturaleza de la industria Entorno regulador Marco de información financiera
B. Naturaleza de la entidad	Operaciones y personal clave Propiedad y gobierno de la entidad Inversión, estructura y financiamiento
C. Políticas contables	Selección y aplicación Razones para cambios Idoneidad (lo apropiado) para la entidad
D. Objetivos y estrategias de la entidad	Planes y estrategias de negocios Implicaciones y riesgos financieros asumidos
E. Medición/revisión del desempeño financiero	Qué se mide Quién revisa los resultados financieros
F. Control interno relevante a la auditoría	Procesos y controles relevantes para mitigar riesgos a nivel de entidad y a nivel de transacción

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

Obtener un entendimiento de la naturaleza de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, tiene varios beneficios, como se expone en seguida.

Anexo 8.4-2

Proporciona un marco de información	
Beneficios que se obtienen del entendimiento de la entidad	<p>Identificar riesgos y desarrollar respuestas</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Hacer juicios sobre las evaluaciones del riesgo. <input type="checkbox"/> Desarrollar repuestas apropiadas a los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros. <input type="checkbox"/> Establecer la importancia relativa (referirse al Volumen 2, Capítulo 6). <input type="checkbox"/> Desarrollar expectativas que se necesitan para desempeñar los procedimientos analíticos. <input type="checkbox"/> Diseñar/desempeñar procedimientos de auditoría posteriores para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. <input type="checkbox"/> Valorar la suficiencia/propiedad de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, lo apropiado de supuestos usados y las manifestaciones orales y escritas de la Dirección). <p>Revisión de estados financieros</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Valorar la selección y aplicación de políticas contables por la Dirección. <input type="checkbox"/> Considerar lo adecuado de la información a revelar en los estados financieros. <input type="checkbox"/> Identificar áreas de auditoría para consideración especial (por ejemplo, transacciones de partes relacionadas, arreglos contractuales inusuales o complejos, negocio en marcha, o transacciones inusuales).

PUNTO A CONSIDERAR

Obtener un entendimiento de la entidad no es una tarea discreta que pueda completarse pronto en la auditoría y luego hacerla 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.

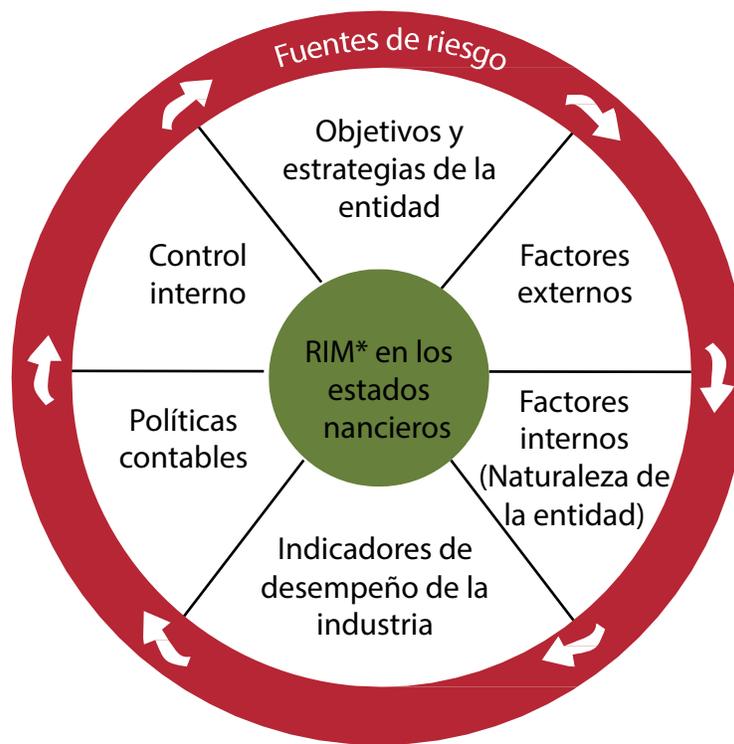
8.5 Fuentes de riesgo

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 entendimiento de la entidad (ver Anexo 8.4-1).

Un ejemplo es el de un complejo impuesto nuevo que se impone a la entidad. Este sería un factor externo de riesgo. Un riesgo de incorrección en los estados financieros pudiera ser una mala interpretación de la nueva ley, dando como resultado un cálculo incorrecto del impuesto por pagar y de la cantidad que se adeuda. Tomar nota 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 entendimiento como fuentes potenciales de riesgo.

Anexo 8.5-1



*RIM= Riesgos de Incorrección Material

En seguida se ilustran ejemplos de fuentes de riesgo (pero no el efecto sobre áreas específicas de los estados financieros).

Anexo 8.5-2

Fuentes del riesgo de negocios y de fraude	
Objetivos y estrategias del negocio	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Objetivos y estrategias inapropiados, poco realistas, o demasiado agresivos. <input type="checkbox"/> Nuevos productos o servicios, o movimiento hacia nuevas líneas de negocios. <input type="checkbox"/> Entrar a áreas/transacciones de negocios en las que la entidad tiene poca experiencia. <input type="checkbox"/> Incongruencias entre TI y estrategias de negocios. <input type="checkbox"/> Respuesta al rápido crecimiento o baja en ventas que puede estresar los sistemas de control interno y las habilidades de las personas. <input type="checkbox"/> Uso de arreglos de financiamiento complejos. <input type="checkbox"/> Reestructuraciones corporativas. <input type="checkbox"/> Transacciones importantes con partes vinculadas.
Factores externos	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Estado de la economía y cambios en regulación del gobierno de la entidad. <input type="checkbox"/> Disminuye demanda de productos o servicios de la entidad. <input type="checkbox"/> Alto grado de regulación compleja. <input type="checkbox"/> Cambios en la industria. <input type="checkbox"/> Incapacidad de obtener los recursos requeridos (materiales o de personal con habilidades). <input type="checkbox"/> Sabotaje deliberado de los productos o servicios de una entidad. <input type="checkbox"/> Restricciones a la disponibilidad de capital y crédito.

Fuentes del riesgo de negocios y de fraude	
Naturaleza de la entidad	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Cultura y gobierno de la entidad mediocres. <input type="checkbox"/> Personal incompetente en puestos clave. <input type="checkbox"/> Cambios en personal clave, incluyendo la salida de ejecutivos clave. <input type="checkbox"/> Complejidad en operaciones, estructura organizacional, o productos. <input type="checkbox"/> Fallas en productos o servicios que pueden significar responsabilidades y riesgo de reputación. <input type="checkbox"/> Dejar de reconocer la necesidad de cambio (habilidades requeridas o tecnología). <input type="checkbox"/> Debilidades en control interno, especialmente las que no aborda la Dirección. <input type="checkbox"/> Malas relaciones con los aportadores externos de fondos, como bancos. <input type="checkbox"/> Asuntos de negocio en marcha y liquidez, incluyendo pérdida de clientes importantes. <input type="checkbox"/> Instalación de nuevos sistemas relativos a información financiera.
Indicadores del desempeño	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Medidas del desempeño no usadas por la Dirección para valorar el desempeño de la entidad y el logro de objetivos. <input type="checkbox"/> Medidas no usadas para mejorar operaciones o para tomar acciones correctivas.
Políticas contables	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Aplicación inconsistente de políticas contables. <input type="checkbox"/> Uso inapropiado de políticas contables.
Control interno	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Supervisión inadecuada de la Dirección sobre las operaciones día a día. <input type="checkbox"/> Controles malos o inexistentes sobre actividades a nivel entidad como recursos humanos, fraude, y preparación de información contable como estimaciones e informes financieros. <input type="checkbox"/> Controles malos o inexistentes sobre transacciones como ingresos, compras, gastos, y nómina. <input type="checkbox"/> Mala salvaguarda de activos.

8.6 Riesgo de fraude

El término “fraude” se refiere a un acto intencional de uno o más individuos de entre la Dirección, de los encargados 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 encargados 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 fuera de la entidad.

El anexo siguiente describe los tipos y características del fraude.

Anexo 8.6-1

	Manipulación de estados financieros (Reportar un nivel más alto/más bajo de utilidades que las que realmente ocurrieron)		Apropiación indebida de activos (Convertir los activos al uso personal)	
	Dueños y Dirección	Empleados	Dueños y Dirección	Empleados
¿Quién?				
¿Por qué?	Beneficio personal (ahorrar impuestos, vender negocio a precio inflado o pagar un bono)	Beneficio personal (obtener un bono por desempeño, ocultar pérdidas o encubrir activos robados)	Beneficio personal o para ayudar a otro con necesidad	Beneficio personal o para ayudar a otro con necesidad
¿Cómo?	Pasar por encima de los controles internos, transacciones falsas/incorrectas, colusión, manipulación de políticas contables, debilidades en control interno	Transacciones falsas o registradas incorrectamente, colusión, manipulación de políticas contables, explotación de debilidades en control interno	Pasar por encima de los controles internos, robo de inventario/activos, colusión, explotación de debilidades en control interno	Robo de inventario o activos, colusión, explotar debilidad en control interno
¿Cuánto?	A menudo es grande debido a posición de la dirección en la entidad y su conocimiento del control interno	A menudo es de tamaño menor pero puede acumularse de manera importante después de un tiempo si no se detecta.	A menudo se basa en una necesidad particular. Aun si comienza en pequeño es probable que se haga más grande si no se detecta rápidamente	A menudo se basa en una necesidad particular. Pudiera ser pequeño pero es probable se haga más grande si no se detecta rápidamente.

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 negocios como de fraude. Por ejemplo, un cambio en personal puede dar como resultado que se cometan errores (riesgo de negocios), 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 montos monetarios más altos) cuando está involucrada la Dirección *Senior*.

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 un mal “tono en la cima”;
- Se dan altos incentivos por el desempeño financiero;
- 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 otras inesperadas en rentabilidad;
- Metas poco realistas en presupuesto difíciles de lograr para el personal; y
- Control interno inadecuado, especialmente en presencia de cambio organizacional.

Como puede determinarse de lo anterior, el control interno antifraude más efectivo sería un fuerte compromiso de los encargados del gobierno de la entidad y de la Dirección *Senior* de hacer lo correcto. Esto se evidencia a través de valores articulados de la entidad y un compromiso hacia la ética que se modelan día a día. Esto vale para cualquier tamaño de organización.

8.8 El triángulo del

Hay tres condiciones que a menudo dan indicios sobre la existencia de fraude. Los contadores forenses lo llaman el “triángulo del fraude” (ver anexo en seguida) 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 utilidades 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 detectar.

□ **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 gerente-dueño en el negocio de la construcción podría recibir una oferta de empleo para construir una ampliación importante en la casa de un amigo, siempre y cuando sea una transacción en efectivo sin papeleo. Considerar las tres condiciones.

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

Al conducir procedimientos de valoración del riesgo, los miembros del equipo de la auditoría necesitan considerar la existencia de las tres condiciones y no solo la oportunidad para fraude. Considerar las fuentes de riesgo de fraude que se exponen en seguida.

Anexo 8.8-2

Fuentes de riesgo de fraude	
Incentivos y presiones	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La estabilidad nanciera o rentabilidad se ve amenazada por condiciones económicas, de la industria, o condiciones de operación de la entidad. <input type="checkbox"/> Existe excesiva presión para que la Dirección cumpla los requisitos o expectativas de terceros o de los encargados del gobierno de la entidad (como metas de utilidades, o cumplimiento con regulaciones medioambientales onerosas, etcétera). <input type="checkbox"/> Obligaciones nancieras personales pueden crear presión en la Dirección o empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles a robo para apropiación indebida de dichos activos. <input type="checkbox"/> Relaciones adversas entre la entidad y los empleados con acceso a efectivo u otros activos. Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Se saben o anticipan despidos futuros de empleados, <input type="checkbox"/> Cambios recientes o anticipados en los planes de compensación o beneficios de empleados, y <input type="checkbox"/> Promociones, compensación, u otras recompensas inconsistentes con las expectativas. <input type="checkbox"/> La situación nanciera personal de la Dirección o de los encargados del gobierno de la entidad puede verse amenazada por el desempeño nanciero de la entidad (como intereses nancieros, compensación, garantías, etcétera).

Fuentes de riesgo de fraude	
Actitudes y racionalizaciones	<p>Racionalizaciones</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La Dirección está interesada en emplear medios no apropiados para: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Minimizar utilidades reportadas, por motivos de impuestos, e <input type="checkbox"/> Incrementar utilidades reportadas, para evitar violar pactos bancarios, incrementar el precio de venta de la entidad, o cumplir con metas jadas por terceros. <input type="checkbox"/> La conducta de empleados indica descontento o falta de satisfacción con la entidad. <input type="checkbox"/> Existe una baja moral entre la Dirección Senior. <input type="checkbox"/> 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. <input type="checkbox"/> La Dirección no exige el cumplimiento de los valores o normas éticas de la entidad. <input type="checkbox"/> La Dirección pasa por alto la necesidad de monitorear o reducir los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos. <hr/> <p>Actitudes</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La Dirección tiene una historia conocida de violaciones a la ley y regulaciones, o de alegatos de fraude. <input type="checkbox"/> La Dirección muestra cambios de conducta o estilo de vida que pueden indicar que ha habido apropiación indebida de activos. <input type="checkbox"/> Los gerentes Senior representan un mal ejemplo ético (como in ar cuentas de gastos y cometer pequeños hurtos, etcétera). <input type="checkbox"/> La Dirección pasa por encima de los controles existentes. <input type="checkbox"/> La Dirección deja de tomar la acción de remedio apropiada sobre conocidas deficiencias en el control interno. <input type="checkbox"/> El gerente-dueño no hace distinción entre transacciones personales y de negocios. <input type="checkbox"/> Existen pleitos entre los accionistas de una entidad de control privado. <input type="checkbox"/> La Dirección hace intentos recurrentes por justificar la contabilidad marginal o inapropiada con base en la importancia relativa. <input type="checkbox"/> La relación entre la Dirección y el auditor actual o el precursor es tensa.

Fuentes de riesgo de fraude

Oportunidades

Activos susceptibles a apropiación indebida

- Se procesan grandes cantidades de efectivo o el efectivo está a la mano.
- Artículos del inventario son de tamaño pequeño, de gran valor, o en gran demanda.
- Activos fácilmente cambiables, como bonos al portador, diamantes, o chips de ordenadores.
- Las propiedades, planta y equipo son de tamaño pequeño, negociables o carecen de identificación de propiedad visible.

Controles internos inadecuados

- Supervisión inadecuada de los encargados del gobierno de la entidad de los procesos de la Dirección para identificar y responder a los riesgos de fraude.
- Inadecuada segregación de deberes o verificaciones.
- Inadecuada supervisión de desembolsos de la Dirección Senior.
- 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.
- Mantenimiento de registros inadecuados de los activos.
- Autorización y aprobación inadecuadas de transacciones.
- Salvaguardas físicas inadecuadas de efectivo, inversiones, inventario o propiedades, planta y equipo.
- Falta de conciliaciones completas y oportunas de los activos.
- Falta de documentación oportuna y apropiada de las transacciones (por ejemplo, créditos por devolución de mercancías).
- Falta de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- La Dirección tiene un entendimiento inadecuado de la tecnología de la información, lo que facilita a los empleados de tecnología de la información perpetrar una apropiación indebida.
- Controles de acceso inadecuados en registros automatizados, incluyendo controles y revisión de registro de eventos de sistemas de computación.

Áreas específicas de vulnerabilidad

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

PUNTO A CONSIDERAR

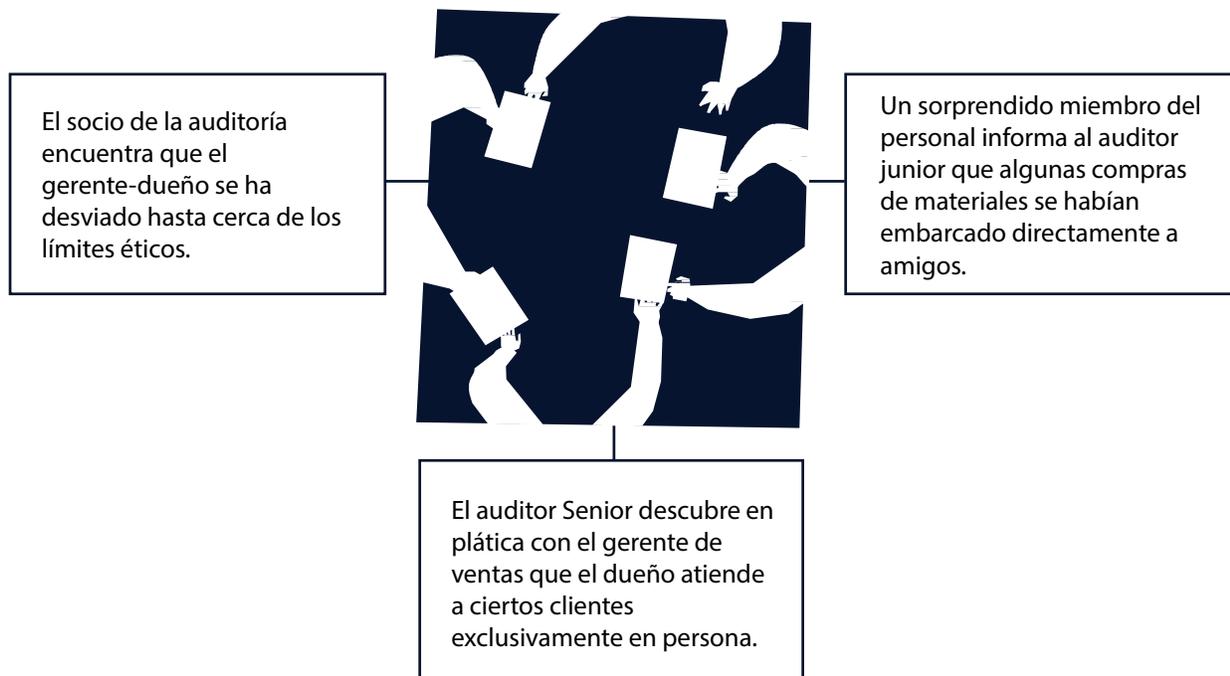
El fraude es siempre intencional. Implica ocultamiento de información al auditor y manifestaciones engañosas deliberadas. En consecuencia, el fraude se descubre observando los patrones, rarezas, y excepciones, en cantidades de dinero que pudieran, por otra parte, considerarse muy pequeñas.

Es improbable que se detecte el fraude mediante procedimientos sustantivos solos. 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 "entendimiento 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 todas 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.

En seguida 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, por otra parte, es bueno.</p> <p>Los miembros del equipo deben hacer a un lado cualquier creencia de que la Dirección y los encargados del gobierno de la entidad son honestos y tienen integridad, no obstante la pasada experiencia del auditor sobre su honestidad e integridad.</p>
Una mente inquisitiva	Hacer evaluaciones críticas sobre la validez de la evidencia de auditoría obtenida.
Estar alerta	<p>Contradice o hace cuestionar la evidencia de auditoría la habilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿Documentos y respuestas a indagaciones? <input type="checkbox"/> ¿Otra información obtenida de la Dirección y de los encargados del gobierno de la entidad?
Ser cuidadoso	<p>Evitar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Pasar por alto circunstancias inusuales. <input type="checkbox"/> Globalizar en exceso cuando extrae conclusiones de las observaciones de auditoría. <input type="checkbox"/> Usar supuestos fallidos al determinar la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría y valorar los resultados correspondientes. <input type="checkbox"/> Aceptar la evidencia de auditoría menos que persuasiva con la creencia de que la Dirección y los encargados del gobierno de la entidad son honestos y tienen integridad. <input type="checkbox"/> Aceptar manifestaciones de la Dirección como un sustituto para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

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 personal que apliquen el escepticismo profesional. Algunas sugerencias prácticas para aplicar este concepto, incluyen:

- Crear un personaje (y nombre) ficticio de alguien que tenga una mala actitud 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 planeación sobre fraude.

8.10 *Cómo identificar los factores de riesgo inherente*

La forma más efectiva de evitar pasar por alto un factor relevante de riesgo es hacer de la identificación del riesgo una parte integral del entendimiento de la entidad. Mientras más sepa el auditor de las seis áreas de entendimiento, es más probable que el auditor pueda identificar factores de riesgo. Entender la entidad es también útil cuando se identifica y luego se responde a posibles escenarios de fraude. Recordar que siempre es una posibilidad que la Dirección sobrepase los controles y por tanto se oculte el fraude (especialmente al auditor).

Al reunir (o actualizar) información sobre cada una de las áreas de entendimiento de la entidad, se debe considerar la existencia de factores relevantes de riesgo de negocios y de fraude. Para muchos de los factores identificados de riesgos de negocios, puede haber también un riesgo de fraude a considerar. Por esta razón, se sugiere que, cuando sea posible, se haga una lista de riesgos de fraude por separado de los riesgos de negocios y se evalúen por separado. Por ejemplo, si la expectativa de venta para un producto de la entidad fue mala (fuente externa de riesgo), considerar qué podría salir mal (implicaciones para) en los estados financieros. Las malas ventas podrían dar como resultado un exceso de inventario que puede necesitar la disminución de su valor, pero pudiera también disparar un riesgo de fraude si fuera un incentivo para que un vendedor incremente sus ventas para cumplir con un umbral para lograr un bono.

PUNTO A CONSIDERAR

Los riesgos de negocios y de fraude (riesgos inherentes) se identifican antes de cualquier consideración de cualquier control interno que pudiera atenuar dichos riesgos. El control interno para atenuar los riesgos se trata en el Volumen 2, Capítulos 11 y 12. Esto es también importante para identificar cualesquier riesgos importantes que pudieran existir (referirse a 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 dominantes y se relacionarán con muchas áreas de los estados financieros. Por ejemplo, si el contador Senior 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, pudieran ocurrir incorrecciones en cualquier número de saldos de activos o pasivos, y pudieran encubrirse con incorrecciones adicionales en transacciones de ingresos y gastos.

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

Al avanzar la auditoría, pueden identificarse factores de riesgo adicionales. Deben añadirse a la lista de riesgos identificados y valorarse de manera apropiada antes de tomar ninguna decisión en cuanto al impacto 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 debe asegurar que, cuando tenga lugar la planeación para el siguiente ejercicio, la identificación y valoración del riesgo sea completa.

En seguida 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 entendimiento básico o marco de información para diseñar los procedimientos de valoración del riesgo que se van a realizar. Sin este entendimiento, sería difícil, si no imposible, identificar qué errores y fraude pudieran ocurrir en los estados financieros.</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Obtener (o actualizar) información básica relevante sobre la entidad, sus objetivos, cultura, operaciones, personal clave y la organización y control internos.
Paso 2 Diseñar, realizar y documentar procedimientos de valoración del riesgo	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Se requiere realizar procedimientos/actividades de valoración del riesgo (ver Volumen 1, Capítulo 8) de modo que: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Se identifiquen las fuentes de riesgos de incorrección material, <input type="checkbox"/> Se obtenga un entendimiento apropiado de la entidad, y <input type="checkbox"/> Se obtenga la necesaria evidencia de auditoría de soporte. <input type="checkbox"/> Usando el entendimiento básico de la entidad que se obtiene con el paso 1 anterior, diseñar y realizar los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas. <input type="checkbox"/> Sustener discusiones entre el equipo de la auditoría respecto de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad por incorrección material, causada por fraude o error (ver Volumen 2, Capítulo 7). <input type="checkbox"/> Hacer indagaciones con la Dirección sobre cómo identifican y administran los factores de riesgo (particularmente de fraude) y qué factores de riesgo se han identificado y administrado de hecho. También preguntar a la Dirección si han ocurrido realmente errores o fraude. <input type="checkbox"/> Documentar todos los factores de riesgo identificados.

<p>Paso 3</p> <p>Relacionar o mapear los riesgos identificados hacia áreas de importancia relativa 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 pudiera ocurrir en los estados financieros. Notar que un solo factor de riesgo puede dar como resultado varios tipos diferentes de incorrecciones que pueden afectar a más de un área de los estados financieros. (Ver ejemplos en el punto a considerar siguiente.)</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Identificar los saldos contables, tipo de transacciones, e información a revelar de importancia relativa en los estados financieros. <input type="checkbox"/> 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 como un todo. Identificar el efecto de los riesgos por área de estados financieros ayuda a valorar los riesgos al nivel de afirmación. Identificar el efecto de los riesgos dominantes ayuda a valorar los riesgos al nivel de estado financiero.
---	---

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 aun 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 montos faltantes o información a revelar, no se identifiquen o evalúen.

Compilación de hechos versus identificación de riesgos

El proceso de entender 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, eventos, transacciones y riesgos de fraude.

Causa y efecto de incorrecciones

La importancia 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 las razones de su ocurrencia en primer lugar). La fuente del riesgo es el(los) evento(s) que haría(n) que ocurran los errores. La fuente de errores en el saldo de inventario pudiera 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 inventario o un claro fraude de los empleados, etcétera.

Una causa con múltiples efectos de incorrección

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

Riesgos dominantes

Al centrarse en un área de los estados financieros a la vez, tal vez no se identifiquen ciertos riesgos dominantes y riesgos de fraude. Por ejemplo, la introducción de un nuevo sistema contable pudiera dar como resultado que se cometan errores en muchos saldos de los estados financieros. Además, alguien pudiera 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 debe usar el juicio profesional respecto a la manera en que se documentan estos asuntos. 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

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

Documento	Descripción
<p>Procedimientos de valoración del riesgo</p>	<p>Documentar detalles de los procedimientos de valoración del riesgo realizados. Esto debe incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> 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; <input type="checkbox"/> Elementos clave del entendimiento obtenido sobre la entidad, incluyendo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno antes expuestos, <input type="checkbox"/> Cada uno de los cinco componentes del control interno, según se exponen en el Volumen 1, Capítulo 5, y <input type="checkbox"/> Fuentes de información de las que se obtuvo el entendimiento; y <input type="checkbox"/> Los riesgos de incorrección material identificados y evaluados al nivel de estado financiero y al nivel de afirmación.
<p>Relacionar riesgos identificados con posibles errores y fraude en los estados financieros</p>	<p>Documentar los saldos contables, tipo de transacciones e información a revelar de importancia relativa en los estados financieros; y luego, para cada fuente de riesgo identificada, indicar si es:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Dominante para los estados financieros como un todo; o <input type="checkbox"/> Con nada a áreas, información a revelar, y afirmaciones específicas de los estados financieros.

Hay varias maneras en que pueden documentarse los riesgos identificados. En este anexo se expone una de esas maneras. Muestra la fuente del riesgo por área de entendimiento (factores externos, naturaleza de la entidad, etcétera), el impacto o posible consecuencia del riesgo y las áreas de los estados financieros afectadas.

Anexo 8.11-2

Fuente del riesgo	Impacto del riesgo en los estados financieros (Errores o fraude)	Área afectada de los estados financieros o riesgo dominante
Objetivos de la entidad		
Introducción de un nuevo producto durante el año	Errores en asignación de costos y valuación de inventario.	Valuación del inventario
	Nuevas metodologías/sistemas de costeo y precios de productos pudieran crear oportunidades de que ocurra fraude.	Exactitud del inventario
	El nuevo nanciamiento requerido hará difícil cumplir con los convenios actuales con bancos. Si la entidad está en incumplimiento de los convenios, el préstamo puede realmente hacerse pagadero a la vista.	Tomar nota de información a revelar sobre nanciamiento, convenios de deuda, y clasificación de préstamos
	La dirección puede verse tentada a manipular los estados financieros para asegurar el cumplimiento con los convenios de bancos.	Riesgo dominante
El contador <i>Senior</i> no tiene entrenamiento apropiado	Errores en los estados financieros.	Riesgo dominante.
	Oportunidad para fraude.	Riesgo dominante.

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 se revisan juntos los riesgos, será más evidente un riesgo particular que se haya evaluado en forma diferente a 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 importantes identificados han sido tratados con una respuesta de auditoría apropiada.

Listas separadas de factores de riesgo de fraude y de negocios

Listar y valorar los riesgos de fraude por separado de los factores de riesgo de negocios. Muchos riesgos de negocios también crean la oportunidad de un incentivo para que ocurra un fraude. Si no se considera por separado el 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 negocios), 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 pudieran existir) podría ser muy diferente de la respuesta un riesgo de negocios 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 eventos 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 apropiada. Esto ayudará a asegurar que todos los riesgos de importancia relativa son de veras identificados.

PUNTO A CONSIDERAR (Continuación)

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 eventos 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 apropiada. Esto ayudará a asegurar que todos los riesgos de importancia relativa son de veras identificados.

Volver a usar la documentación hasta donde sea posible

Evitar tener que volver a documentar los factores de riesgo identificados y el entendimiento de la entidad obtenido en cada ejercicio. Si se capturan en una forma estructurada (ver "un lugar para los riesgos" recién visto), 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 preparación al inicio (en el primer ejercicio), pero ahorrará tiempo en ejercicios posteriores. Sin embargo, asegúrese de que en cada ejercicio se realizan y documentan los procedimientos apropiados de valoración del riesgo y que puede identificarse cualquier cambio. También debe asegurarse de que cada documento registra el hecho de que se actualizó la información.

Impacto de los riesgos

La columna más importante, pero también la más difícil de llenar, es la de "impacto 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 pudieran significar que los inventarios se hagan obsoletos o se sobrevalúen y que las cuentas por cobrar sean difíciles de recuperar. El auditor necesita identificar la implicación de cada factor de riesgo de modo que pueda desarrollarse una respuesta de auditoría apropiada.

Nota: Las fuentes de riesgo identificadas en este ejemplo tienen múltiples impactos, cada uno de los cuales se ha considerado por separado. Si los diversos impactos de las fuentes de riesgo no se desglosan en componentes discretos, no solo será más difícil el proceso de valoración del riesgo, sino que el auditor pudiera fácilmente pasar por alto algunas implicaciones.

8.12 Estudios de Casos—Riesgos inherentes-Identificación

Para detalles de los estudios de casos, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los Estudios de Casos.

Entendimiento de la entidad

Puede documentarse en un memo que sea similar al del Volumen 2, Capítulo 2, que ilustra los detalles de estos dos estudios de casos.

Identificación de factores de riesgo

Una manera de documentar la causa y efecto de los riesgos identificados (tanto de negocios como de fraude) es listarlos en un formato estructurado como la forma de valoración que se ilustra en seguida. 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 memo. Evitar la tentación de combinar el riesgo de negocios y el de fraude en una sola forma. La valoración de y la respuesta a un riesgo de negocios versus un riesgo de fraude pueden ser bastante diferentes.

Se ilustra abajo un formato estructurado para Dephta Furniture, Inc., y un enfoque de memo para Kumar & Co.

Estudio de Caso A-Dephta Furniture,

Riesgos de negocios		
Evento/fuente del riesgo	Implicación del factor de riesgo	Afirmaciones
	¿Qué áreas de los estados financieros pudieran estar representadas de manera errónea y en qué forma?	P CAEV
<i>Caída de la economía</i>	<i>Puede ser difícil recuperar las cuentas por cobrar</i>	<i>V</i>
<i>Caída de la economía</i>	<i>Pueden requerirse estimaciones a la baja en el valor del inventario</i>	<i>V</i>
<i>Es sabido que el encargado de inventario comete errores</i>	<i>Los saldos del inventario pueden estar sobrestimados/subestimados y posiblemente impacten la valuación</i>	<i>CAEV</i>
<i>Crecimiento continuado (pese a caída) y mal control de inventario</i>	<i>Incumplimiento de convenios de deuda</i>	<i>P</i>
<i>Los controles globales de TI son débiles en un número de áreas</i>	<i>La integridad de los datos puede comprometerse o pueden incluso perderse los datos</i>	<i>P</i>
<i>Se buscan nuevas ventas en otros países</i>	<i>Riesgos de tipo de cambio extranjero en las cuentas por cobrar</i>	<i>A</i>

Claves:

P= Dominante (*pervasive*) (todas las afirmaciones) [D]

C= Integridad, estar completo, integridad (*completeness*) [I]

A= Exactitud (*accuracy*) [E]

E= Existencia (*existence*) [E]

Riesgos de fraude		
Evento/fuente riesgo	Implicación de factor de riesgo	A rrmaciones
	¿Qué áreas de los estados nancieros pudieran estar representadas de manera errónea y en qué forma?	P CAEV
Presiones		
<i>Minimizar carga de impuestos</i>	<i>Sesgo de la dirección en estimaciones (como valuación de inventario) para reducir ingresos.</i>	CAV
<i>Minimizar carga de impuestos</i>	<i>Asientos del diario no autorizados o manipulación de estados nancieros.</i>	P
<i>Crecimiento rápido pone presión en nanciamiento</i>	<i>Manipulación de estados nancieros para evitar que se viole convenio bancario.</i>	P
<i>Bono de vendedores se basa en ventas por encima de ciertos umbrales</i>	<i>Ventas in adas para cumplir con umbrales.</i>	E
<i>Pagar sobornos para obtener contratos</i>	<i>Daño a reputación, gastos sobrestimados, multas acumuladas.</i>	CAE
Oportunidades		
<i>Mal control sobre inventario</i>	<i>Mercancías robadas del inventario.</i>	E
<i>Mal control sobre ventas en efectivo</i>	<i>Mercancías robadas / efectivo robado.</i>	E
<i>Transacciones de partes vinculadas</i>	<i>Ventas/compras pueden no estar completas, no ser valuadas o reveladas de forma apropiada en los estados nancieros.</i>	P
<i>Importante expansión en el uso de transacciones de partes vinculadas</i>	<i>Ventas / compras pudieran estar subvaluadas / sobrevaluadas.</i> <i>Saldos con partes vinculadas pueden no ser recuperables.</i> <i>Manipulación de estados nancieros puede lograrse trans riendo saldos "de riesgo" a una parte vinculada. Esto sustituiría un saldo de riesgo con un saldo de parte vinculada.</i>	V
Racionalización		
<i>Baja moral entre trabajadores temporales</i>	<i>Mercancías o efectivo robados.</i>	E

Clave:

 P= Dominante (*pervasive*) (todas las a rrmaciones) [D]

 C= Integridad, estar completo, integridad (*completeness*) [I]

 A= Exactitud (*accuracy*) [E]

 E= Existencia (*existence*) [E]

 V= Valoración (*valuation*) [V]

Estudio de Caso B-Kumar &

Memo al Archivo-Kumar & Co.

Identificación de riesgos inherentes

Como resultado de los procedimientos de valoración del riesgo planteados en papel del encargo X.X, que incluían fuentes potenciales de riesgo en las seis áreas del entendimiento requerido, hemos identificado los siguientes factores de riesgo:

Riesgos de negocios

Ausencia de Raj de las operaciones, un riesgo dominante

- La calidad y exactitud de los registros contables pudiera verse comprometida debido a la atención de Raj a asuntos personales de familia. Los estados financieros pudieran contener incorrecciones materiales.

Valoración del riesgo: [se tratará en Volumen 2, Capítulo 9]

Respuesta al riesgo: [se tratará en Volumen 2, Capítulo 16]

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

Valoración del riesgo: [se tratará en Volumen 2, Capítulo 9]

Respuesta al riesgo: [se tratará en Volumen 2, Capítulo 16]

Caída de la economía y dependencia económica

- Kumar & Co. depende de su cliente principal, Dephta Furniture, Inc., que representa más del 90% de sus ventas. En este vuelco económico, Dephta pudiera cancelar pedidos. El impacto pudiera convertirse en violaciones a los convenios de bancos y en activos sobrevaluados.
- Una baja en ventas y las presiones por liquidez pueden llevar a manipulación de los estados financieros para evitar violaciones a los convenios con bancos.
- Si el banco hiciera exigible su préstamo, la compañía tal vez no pueda seguir como un negocio en marcha. Esto podría dar como resultado una falta de seguridad de importancia relativa que debe revelarse en los estados financieros, y una valoración de la base (es decir, el supuesto de negocio en marcha) sobre la que se preparan los estados financieros. Esto afectaría a todas las afirmaciones.

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

Respuesta al riesgo: (se tratará en Volumen 2, Capítulo 16)

Riesgos de fraude

Minimización de impuestos

- Puede haber un sesgo de la dirección para minimizar la carga de impuestos. Puede haber un sesgo en las estimaciones de la dirección, o pudieran usarse asientos del diario no autorizados. (Totalidad [integridad], Exactitud)

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

Respuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, Capítulo 16)*

Ausencia de Raj de las operaciones-un riesgo dominante

- La ausencia de Raj da como resultado una supervisión mínima del encargo de Ruby. Además, Ruby parece tener la moral baja y presiones nancieras personales. Esto es un incentivo, oportunidad, y racionalización para robar efectivo/mercancías (existencia) y/o manipulación de estados nancieros. Debe tratarse como un riesgo de fraude.

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

Respuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, Capítulo 16)*

Partes relacionadas

- Las transacciones con partes vinculadas pudieran manipularse, llevando a que las ventas se sobrevalúen (Valuación). Debe también prestarse atención a la posible existencia de otras partes vinculadas y a la valuación/exactitud de los saldos con partes vinculadas al final del ejercicio.

Valoración del riesgo. *(se tratará en Volumen 2, Capítulo 9)*

Respuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, Capítulo 16)*

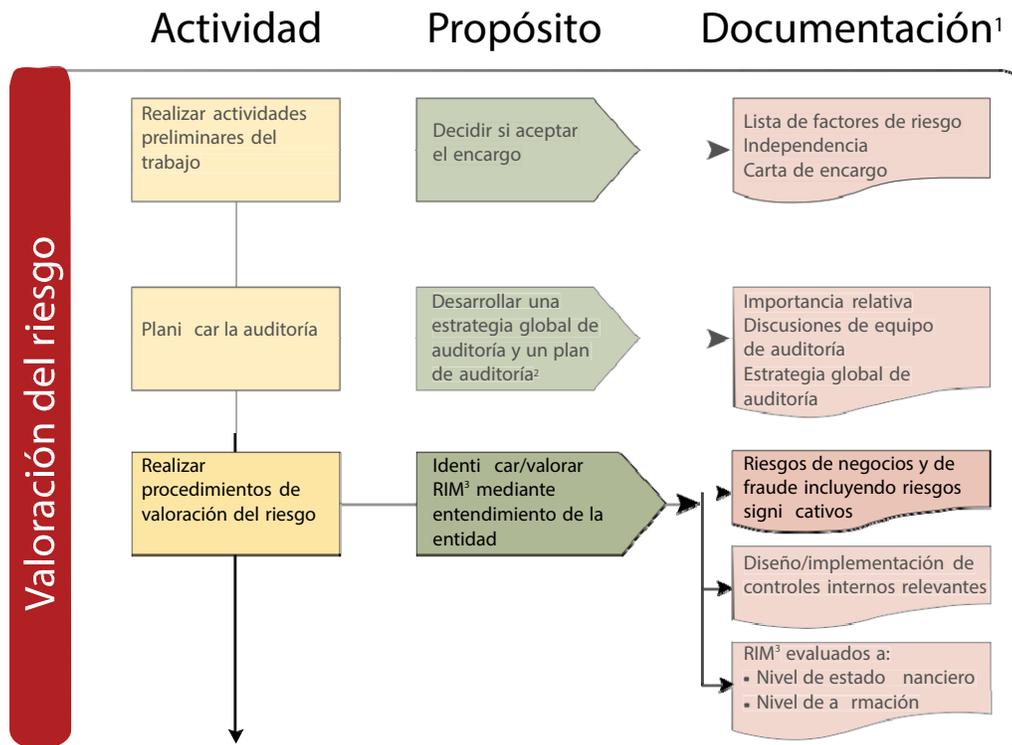
Preparado por: FJ **Fecha:** 8 de diciembre de 20X2

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

9. Riesgos inherentes-valoración

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

Anexo 9.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para lista más completa de documentación requerida.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo durante toda la auditoría.
3. RIM= Riesgos de Incorrección Material.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
240.25	De conformidad con la NIA 315, el auditor identificará y valorará 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, Valorará 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 las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref: apartados A28-A30)
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	<p>El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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) (c) Que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.
315.26	<p>Con esta finalidad, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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) Valorará los riesgos identificados y Valorará si se relacionan de modo generalizado con los estados financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones; (c) Relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de 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, constituir una incorrección material.

9.1 Generalidades

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 entendimiento 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 y afirmaciones de los estados financieros afectadas, o determinar que los riesgos son generalizados para los estados financieros como un todo y potencialmente afectan a muchas 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 (impacto monetario) en caso de que el riesgo sí ocurriera?

Probabilidad de que ocurra una incorrección

¿Cuál es la probabilidad de que el riesgo ocurra? El auditor pudiera 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 ocurra el riesgo.

Magnitud (impacto monetario) en caso de que el riesgo sí ocurriera

Si el riesgo ocurriera, ¿cuál sería el impacto monetario? Este juicio necesita valorarse contra un monto monetario específico, como la importancia relativa de ejecución. En caso contrario, personas diferentes (con diferentes montos de importancia relativa en mente) podrían llegar a conclusiones completamente diferentes. Para fines de la auditoría, el monto específico se relacionaría con lo que constituye una incorrección material para los estados financieros como un todo. 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 asegurar que se ha desarrollado una respuesta apropiada para los riesgos valorados.

En entidades pequeñas 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 por separado pero documentadas como una valoración combinada.

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

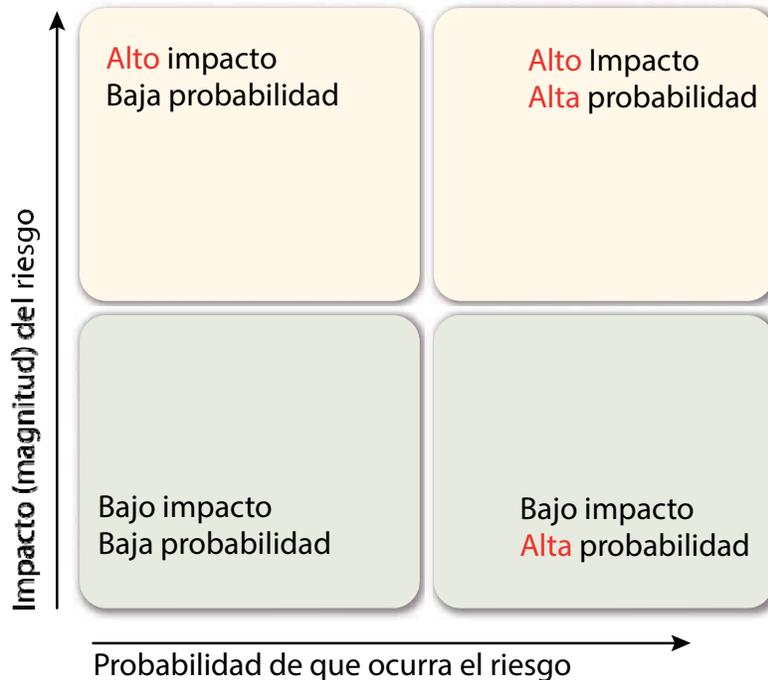
Anexo 9.1-1

Valoración del riesgo

Lista de los factores de riesgo de negocios y de fraude identificados

	1	2	3	4	5
¿Es probable que ocurra el riesgo (incorrección) identificado? (Alto, Mediano, Bajo)	M	L	H	H	L
Si llegara a ocurrir el riesgo (incorrección), ¿cuál sería su importancia relativa para los estados financieros? (Alta, Mediana, Baja)	M	M	H	M	L
Nivel evaluado del riesgo (Alto, Mediano, Bajo)	M	L	H	M	L

Anexo 9.1-2



Los riesgos que caen en el área de “alto impacto (magnitud), alta probabilidad” de la gráfica 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 evalúa los factores de riesgo, es importante que los resultados se discutan con la Dirección de la entidad. Esta discusión ayudará a asegurar que no se ha pasado por alto un factor de riesgo y que es razonable la valoración del auditor de los riesgos (probabilidad e impacto). Sin embargo, siempre es importante usar el escepticismo profesional cuando se evalúa la información y 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 debe tratar la Dirección de la entidad.

En entidades pequeñas, el proceso de valoración del riesgo es probable que sea informal y sin estructura. El riesgo en las entidades pequeñas se reconoce más implícitamente que explícitamente. La Dirección puede darse cuenta de riesgos relacionados con la información financiera mediante involucramiento personal directo con los empleados y con partes externas. Como resultado, el auditor debe hacer indagaciones con la Dirección sobre cómo identifica y administra el riesgo y qué riesgos se han identificado y administrado, realmente. El auditor debe documentar los resultados.

Al entender la Dirección los beneficios de un proceso de valoración más formalizado, puede decidir desarrollar, implementar y documentar sus propios procesos. Cuando esto ocurre, el auditor debe Valorar:

- Los controles establecidos sobre los procesos de la Dirección;
- La integridad (totalidad) de los riesgos de negocios 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, debe considerarse si hay una deficiencia importante en el proceso de valoración del riesgo de la entidad.

9.3 Documentación de los riesgos valorados

Debe usarse juicio profesional respecto de la manera en que se evalúan los factores de riesgo.

La valoración de los riesgos de incorrección material se hace:

- A nivel de estado financiero; y
- A nivel de afirmación 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. Considerar lo siguiente:

- Las primeras dos columnas de la tabla se completarían como parte de la identificación de riesgos según se discute en 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 impactada por el riesgo. Esto ayuda en la valoración de riesgos al nivel de afirmación, y
 - ↓ Los riesgos generalizados que afectan a muchas afirmaciones, e impactarían 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 (impacto) 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, pudieran valorarse igual de fácilmente como alto, mediano, bajo.

Anexo 9.3-1

Ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 20X2 Importancia relativa 50,000					
Evento/Fuente de riesgo	Implicación de factor de riesgo	Afirmaciones E/Ex/EV	Valoración Riesgo inherente		
			Probabilidad que ocurra	Impacto	Puntuación combinada
<i>Compensación vendedores se basa en comisiones de ventas</i>	<i>Las ventas pudieran ser ficticias, registradas en el ejercicio incorrecto, sobrestimadas, o a términos diferentes de los términos y condiciones estándar para lograr las metas de bonos</i>	EEx	4	4	16
<i>Proveedores ficticios insertados por los empleados</i>	<i>Asientos del diario no autorizados para diferir gastos, sesgo en estimaciones de la Dirección, etc.</i>	G	2	5	10
<i>La falta de cumplimiento de convenios de deuda se cubre para evitar indagación de bancos</i>	<i>Pagos grandes por gastos a precios inflados o por los que no se recibieron servicios/bienes</i>	EEx	2	4	8
<i>Transacciones de partes vinculadas no identificadas. Accionistas no involucrados en el negocio pudieran estar en desventaja.</i>	<i>Ingresos y gastos no registrados a valor razonable de mercado (FMV=fair market value)</i>	G	3	5	15
<i>Ventas en efectivo de partes y servicios pueden pasar sin registrar y sin depositar.</i>	<i>Ingreso y activos están subestimados</i>	IExE	4	1	4

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando se documenten los factores de riesgo, considerar cómo se actualizarán y usarán en periodos posteriores. Registrar la información en un lugar y en un formato estructurado (como el anterior) puede ser más tardado al inicio, pero será mucho más fácil de actualizar en el futuro. Un formato estructurado también ayuda a asegurar:

- Que los riesgos no se traten más de una vez (lo que puede ocurrir si se reparten por todo el archivo de auditoría);
- Una valoración consistente de cada riesgo;
- Que se identifiquen 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 impacto; 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 Casos de estudio –Riesgos inherentes-Valoración

Para detalles de los casos de estudio, referirse a Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los Casos de Estudio.

Cuando se usa un formato estructurado para documentar la valoración, puede completarse usando la misma forma que el iniciado en el Volumen 2, Capítulo 8. La columna de respuesta de auditoría puede usarse para 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 memo, la valoración del riesgo y la respuesta al riesgo pudieran añadirse al memo que se inició en el Volumen 2, Capítulo 8.

Caso de Estudio A-Dephta Furniture, Inc.

Riesgos del negocio						
Evento/Fuente riesgo	Implicación de factor riesgo	Afirmaciones	Valoración riesgo inherente			¿Riesgo significativo? Sí/No
			Probabilidad que ocurra	Impacto	Puntuación combinada	
	Qué áreas de los estados financieros pudieran tener incorrecciones y en qué forma	GIExEV				
<i>Crecimiento continuado (pese al declive) y mal control de inventario</i>	<i>Incumplimiento de convenios de deuda</i>	G	4	5	20	Sí
<i>Se sabe que el encargado de inventarios comete errores</i>	<i>Los saldos de inventarios pueden estar sobrestimados</i>	E	5	3	15	No
<i>Controles globales de TI son débiles en un número de áreas</i>	<i>Puede comprometerse la integridad de datos o incluso pueden perderse datos</i>	G	3	5	15	No
<i>Caída en la economía</i>	<i>Pueden requerirse depreciaciones de inventario</i>	V	3	3	9	No
<i>Se buscan nuevas ventas en otros países</i>	<i>Riesgos de cambio de divisa en cuentas por cobrar</i>	Ex	2	2	4	No
<i>Caída en economía</i>	<i>Puede ser difícil recuperar cuentas por cobrar (o sea, sobrestimadas)</i>	V	1	3	3	No

Clave:

G= Generalizado (todas las afirmaciones)

I= Integridad

Ex= Exactitud

E= Existencia

V= Valoración

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

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

1= Remota

2= Improbable

3= Probable

4= Muy probable

5= Casi segura

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

1= Insignificante (sin importancia relativa)

2= Mínima

3= Moderada

4= Importante

5= De importancia relativa

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

Riesgos de fraude						
Evento/fuente de riesgo	Implicación de factor de riesgo	Afirmaciones	Valoración riesgo inherente			¿Riesgo significativo? Sí/No
			Probabilidad que ocurra	Impacto	Puntuación combinada	
	¿Qué áreas de los estados financieros pudieran tener incorrecciones y en que forma?	G, IEx, EV				
Presiones						
Minimizar carga impuestos	Asientos del diario no autorizados/manipulación de estados financieros	IEx, V	4	5	20	Sí
Crecimiento rápido pone presión en financiamiento	Manipulación de estados financieros para evitar violación de convenios con bancos	G	4	5	20	Sí
Minimizar carga impuestos	Sesgo de dirección en estimaciones para reducir ingresos	IEx	4	4	16	Sí
Bono de vendedores se basa en ventas por arriba de ciertos umbrales	Ventas infladas para cumplir con umbrales. Sin embargo, los montos de bonos son pequeños	E	3	2	6	No
Pago de sobornos para obtener contratos	Daño a reputación, sobrestimación de gastos, multas no acumuladas	IEx, E	2	2	4	No
Oportunidades						
Reconocimiento de ingresos	Aplicación no consistente de políticas contables	IEx, E	3	4	12	Sí
Expansión importante en el uso de transacciones de partes vinculadas	Ventas/compras pudieran estar subvaloradas/sobervaloradas	V	4	5	20	Sí
Mal control sobre el inventario	Se roban mercancías del inventario	E	4	3	12	No
Mal control sobre 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 estar valoradas de modo apropiado, o no estar reveladas en los estados financieros.	Generalizado	3	4	12	No
Racionalización						
Baja moral entre trabajadores temporales	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 (impacto monetario) en relación con la importancia relativa en una escala de 1 a 5:
G= Generalizado (todas las afirmaciones)	1= Remota	1= Insignificante (sin importancia relativa)
I= Integridad	2= Improbable	2= Mínima
Ex= Exactitud	3= Probable	3= Moderada
E= Existencia	4= Muy probable	4= Importante
V= Valoración	5= Casi segura	5= De importancia relativa

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

NOTA: El posible sesgo de la Dirección en estimaciones, asientos del diario no autorizados, las presiones para nanciar el crecimiento rápido, y las transacciones de partes vinculadas han sido valorados como riesgos significativos (donde la puntuación combinada excedió de 20). Los riesgos significativos requieren consideración especial de auditoría por parte del auditor, incluyendo obtener un entendimiento de los controles relacionados de la entidad relevantes a dichos 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 sea un riesgo significativo. (Referirse a NIA 240.26)

Caso de estudio B-Kumar &

Memo al Archivo-Kumar & Co.

Identificación de riesgo inherente

Importancia relativa= 3,000

Como resultado de realizar 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 entendimiento requerido, hemos identificado los siguientes factores de riesgo:

Riesgos de negocios

Ausencia de Raj de las operaciones-un riesgo generalizado

- La calidad y exactitud de los registros contables pudieran verse comprometidas debido a que la atención de Raj se centra en asuntos personales de familia. Los estados financieros pudieran tener incorrecciones materiales.

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.

Respuesta al riesgo: (se tratará en Volumen 2, Capítulo 16)

- Raj acostumbraba inspeccionar la calidad de las mercancías antes de su embarque. La calidad de los productos que se venden podría verse comprometida, significando más devoluciones y/o inventario sin vender. (Valoración)

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

Respuesta al riesgo: (se tratará más adelante)

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 pudiera cancelar sus pedidos. El impacto pudiera ser violaciones a convenios con bancos y activos sobrevalorados. Si el banco hiciera exigible su préstamo, la compañía no podría continuar. (Valoración)

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

Respuesta al riesgo: (se tratará en Volumen 2, Capítulo 16)

Riesgos de fraude

Reconocimiento de ingresos

- Posibilidad de aplicación no consistente de políticas contables.

Valoración del riesgo: Moderada probabilidad/Moderada magnitud = Riesgo moderado, pero la NIA

Respuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, Capítulo 16)*

Minimización de impuestos

- Puede haber un sesgo 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: Alta probabilidad/Moderada magnitud = Riesgo de moderado a alto, y debe considerarse un riesgo significativo.

Respuesta 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 convenios de bancos. (Todas las afirmaciones)

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

Respuesta 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 robar efectivo/mercancías (Existencia) y/o manipulación de los estados financieros.

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

Respuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, Capítulo 16)*

Partes vinculadas

- Las transacciones con partes vinculadas pudieran manipularse llevando a que las ventas se sobrevaloren. (Valoración)

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

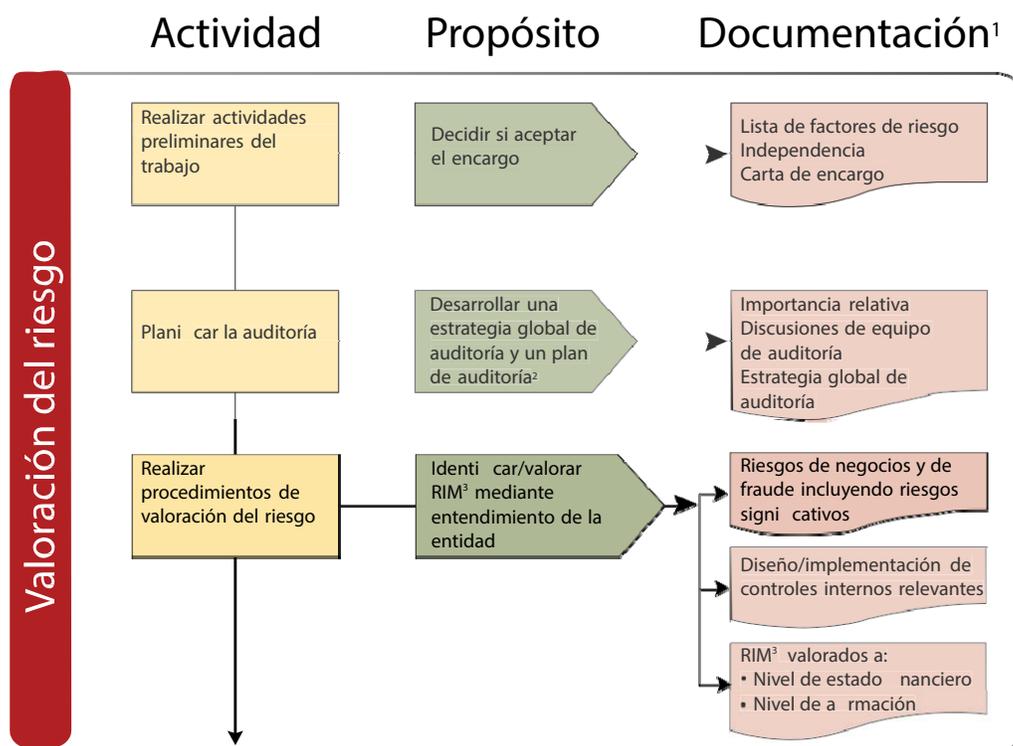
Respuesta al riesgo: *(se tratará en Volumen 2, Capítulo 16)*

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

10. Riesgos significativos

Contenido del Capítulo	NIA relevantes
Guías sobre la naturaleza y determinación de los riesgos significativos, y las consecuencias para la auditoría.	240, 315, 330

Anexo 10.0-1



Notas:

1. Referirse a la NIA 230 para lista más completa de documentación requerida.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo durante toda la auditoría.
3. RIM= Riesgos de Incorrección Material.

Párrafo #	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, Valorará 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 las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref: apartados A28-A30)
315.4	Para efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que surgen 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 está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial; (c) La complejidad de las transacciones; (d) Si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas; (e) El grado de subjetividad de la medida de la información financiera relacionada con el riesgo, en especial aquellas mediciones que conllevan un elevado grado de incertidumbre; 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 importante debe obtener un entendimiento de los controles de la entidad, incluyendo actividades de control, relevantes a ese riesgo. (Ref:Párr.A124-A126)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
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: Apartado 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 curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos.
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: apartados A6 y A29-A30)

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, porque el riesgo de pérdida (antes de considerar el control interno) es altamente probable y su tamaño tendría un impacto de importancia relativa 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 como muy riesgosa. Esto es porque se anticipa 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 cualesquiera controles), 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

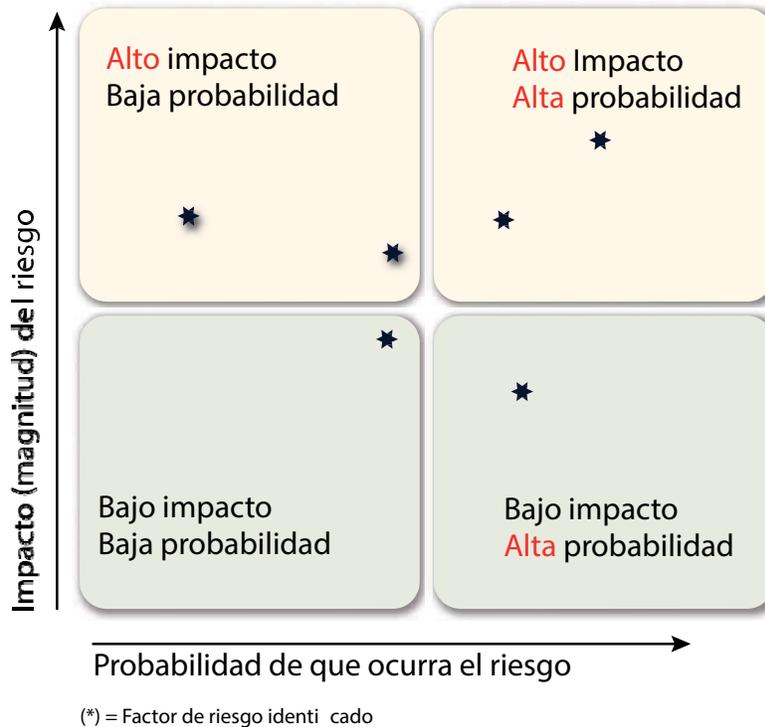
Fuentes	Ejemplos
Actividades de alto riesgo	Incluyen operaciones o eventos en los que pudiera ocurrir fácilmente una incorrección material. Por ejemplo, un inventario de diamantes o de barras de oro de alto valor en poder de un joyero o que se introduzca un sistema contable nuevo/complejo.
Transacciones grandes no rutinarias (tamaño o naturaleza)	<p>Las transacciones significativas identificadas de partes vinculadas fuera del 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"> <input type="checkbox"/> Volumen inusual de transacciones de rutina con una parte vinculada; <input type="checkbox"/> Un contrato importante de ventas o de suministro; <input type="checkbox"/> La compra o venta de activos importantes del negocio o segmentos del negocio; y <input type="checkbox"/> Venta del negocio a un tercero. <p>Las transacciones de rutina no complejas que están sujetas a procesamiento sistemático es menos probable que den origen a riesgos significativos</p>

Fuentes	Ejemplos
<p>Asuntos que requieren juicio o intervención de la Dirección</p>	<p>Los ejemplos incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Los supuestos y cálculos que usa la Dirección al desarrollar estimaciones significativas; <input type="checkbox"/> Cálculo o principios contables complejos; <input type="checkbox"/> Reconocimiento de ingresos (que se suponen un riesgo significativo) que esté sujeto a interpretación variada; <input type="checkbox"/> Extensa compilación y procesamiento manual de datos; y <input type="checkbox"/> Cuando se requiere intervención de la Dirección para especificar el tratamiento contable que se va a usar.
<p>Potencial para fraude</p>	<p>El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude (que es intencional y que se oculta en forma deliberada) es más alto que el riesgo de no detectar una que es resultado de un error.</p> <p>Al valorar si pudieran resultar riesgos significativos de los factores de riesgo de fraude identificados y los posibles escenarios y esquemas identificados en discusiones de equipo (ver Volumen 2, Capítulo 7), considerar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Habilidad del potencial perpetrador; <input type="checkbox"/> Tamaño relativo de los montos individuales manipulados; <input type="checkbox"/> Nivel de autoridad de la Dirección o empleado para: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Manipular directa o indirectamente los registros contables, y <input type="checkbox"/> Eludir los controles; <input type="checkbox"/> Frecuencia y extensión de manipulación implicada; <input type="checkbox"/> Posible grado de colusión; <input type="checkbox"/> Manifestaciones engañosas intencionales hechas al auditor; y <input type="checkbox"/> Experiencia o preocupaciones de auditorías previas 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 gradada como se ilustra en seguida (las estrellas representan riesgos valorados), serían los dos riesgos dentro del área sombreada (riesgos con alta magnitud y alta probabilidad) los que deben considerarse primero como riesgos significativos.

Anexo 10.3-1



Cuando se considere si existen riesgos significativos, el auditor debe considerar los asuntos que se exponen en seguida.

Consideraciones	
Factores que pueden indicar posibles "riesgos significativos"	Riesgo de fraude.
	Riesgos relacionados con desarrollos económicos significativos, contables u otros recientes, y por tanto requieren atención específica.
	Complejidad de 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 falta de seguridad en la medición.
	Transacciones significativas que están fuera del curso normal de los negocios para la entidad o que de otro modo parecen ser inusuales.

En pequeñas entidades, los riesgos significativos se relacionan con asuntos como los descritos en seguida.

Anexo 10.3-2

Materia/Información	Características
<p>Transacciones significativas no de rutina</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Riesgo inherente alto (probabilidad e impacto). <input type="checkbox"/> Transacciones que ocurren con poca frecuencia y no están sujetas a procesamiento sistemático. <input type="checkbox"/> Inusuales debido a su tamaño o naturaleza (como la adquisición de otra entidad). <input type="checkbox"/> Se requiere intervención de la Dirección: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Para especificar tratamiento contable, y <input type="checkbox"/> Para compilación y procesamiento de datos. <input type="checkbox"/> Implican cálculos o principios contables complejos. <input type="checkbox"/> La naturaleza de las transacciones hace difícil para la entidad implementar un control interno efectivo sobre los riesgos.
<p>Asuntos de juicio importantes</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Riesgo inherente alto. <input type="checkbox"/> Implican una falta importante de seguridad de la medición (como el desarrollo de estimaciones contables). <input type="checkbox"/> Los principios contables implicados pueden estar sujetos a interpretación variada (como la preparación de estimaciones contables o la aplicación de reconocimiento de ingresos). <input type="checkbox"/> El juicio que se requiere de la Dirección puede ser subjetivo, complejo, o requerir supuestos sobre los efectos de eventos futuros (como juicios sobre valor razonable, valoración de inventario sujeto a rápida obsolescencia, etcétera).

Materia/Información	Características
<p>Riesgos signi cativos de transacciones</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Puede haber un pequeño número de riesgos de transacciones relativos a los principales procesos de negocios (embarcar mercancías sin facturar, en un proceso de ventas) que daría como resultado una incorrección material en los estados nancieros si no se mitiga. Cuando estos riesgos requieran especial consideración de auditoría, deben considerarse como riesgos signi cativos. Si no hubiera establecidos controles internos para mitigar estos riesgos, deben también reportarse a la Dirección como una de ciencia signi cativa.
<p>Fraude</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Reconocimiento de ingresos. Este es un riesgo que se presume signi cativo. <input type="checkbox"/> Que la Dirección eluda el control o sesgo en estimaciones, etcétera. <input type="checkbox"/> Transacciones importantes de partes vinculadas que se usan para incrementar ventas o compras. <input type="checkbox"/> Colusión con proveedores o clientes como manipulación de caída o subida de precios o de licitación. <input type="checkbox"/> Transacciones no registradas o cticias.

10.4 Respuesta a riesgos signi cativos

Cuando un riesgo se clasifica como "signi cativo", el auditor debe responder como se expone en seguida.

Anexo 10.4-1

Pasos de auditoría	Descripción
<p>Valorar diseño e implementación de control interno sobre cada riesgo signi cativo</p>	<p>¿Ha diseñado e implementado la Dirección un control interno que mitigue los riesgos signi cativos? Considerar la existencia de controles directos como actividades de control y controles indirectos (generalizados) que puedan incluirse en el entorno del control, valoración del riesgo, sistemas de información y elementos de seguimiento. Esta información será útil al desarrollar una respuesta de auditoría efectiva a los riesgos identificados.</p> <p>Cuando asuntos no de rutina o de juicio no están sujetos al control interno de rutina (una excepción o un evento anual), el auditor debe valorar el conocimiento que tenga la Dirección de los riesgos y lo apropiado 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"> <input type="checkbox"/> Contratar a un valuador independiente para los activos adquiridos; <input type="checkbox"/> Aplicar principios de contabilidad apropiados; y <input type="checkbox"/> Revelación apropiada de la transacción en los estados financieros. <p>Cuando el auditor determine que la Dirección no ha respondido de manera apropiada (implementando un control interno sobre los riesgos signi cativos), existiría una deficiencia signi cativa en el control interno de la entidad, lo que debe comunicarse (tan pronto sea posible) a los responsables del gobierno de la entidad.</p>
<p>Diseñar una respuesta de auditoría a los riesgos signi cativos identificados</p>	<p>¿Tratan específicamente el riesgo signi cativo los procedimientos de auditoría posteriores planificados? Estos procedimientos deben diseñarse para obtener evidencia de auditoría con alta habilidad y podrían incluir pruebas de controles y procedimientos sustantivos.</p> <p>En muchos casos, los procedimientos de auditoría pueden simplemente ser una extensión de procedimientos que se desempeñarían en cualquier evento. Por ejemplo, si el riesgo signi cativo se relacionara con sesgo potencial de la Dirección, como en la preparación de una estimación, los procedimientos sustantivos ampliados deben incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Valorar la validez de los supuestos usados; <input type="checkbox"/> Identificar las fuentes y habilidad de la información usada (tanto externa como interna); <input type="checkbox"/> Considerar la existencia de cualquier sesgo en las estimaciones del ejercicio previo en comparación con hechos reales; y <input type="checkbox"/> Revisar los métodos usados (incluyendo fórmulas en hojas de cálculo electrónicas) en el cálculo de la estimación.

Pasos de auditoría	Descripción
No puede dependerse de evidencia obtenida en ejercicios previos	Cuando se planifica una prueba de efectividad operativa para un control que atenúa un riesgo importante, el auditor puede no depender de la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa del control interno obtenida en auditorías previas.
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 apropiada para tratar un riesgo significativo. Cuando el enfoque a un riesgo significativo consiste en solo procedimientos sustantivos, los procedimientos de auditoría pueden consistir en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Pruebas de detalles solas; o <input type="checkbox"/> Una combinación de pruebas de detalles y procedimientos analíticos sustantivos.

10.5 Documentación de riesgos significativos

La identificación de riesgos significativos y la respuesta de auditoría propuesta deben documentarse. Si todos los riesgos se documentan en un solo lugar, la documentación de los riesgos significativos puede simplemente ser una extensión 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 las razones para esa conclusión.

10.6 Caso de estudio-riesgos significativos

Para detalles de los estudios de casos, referirse a Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los Casos de Estudio.

Los riesgos significativos pueden identificarse en la lista de factores de riesgo y su valoración. Ver las formas contenidas en la discusión de estudios de casos en Volumen 2, Capítulos 8 y 9. Esta forma puede también usarse para referencia cruzada de cada riesgo significativo con el plan detallado de auditoría.

Para cada riesgo significativo identificado, la respuesta de la Dirección debe documentarse y deben desarrollarse procedimientos de auditoría apropiados que respondan al riesgo específico.

Caso de Estudio A –Dephta Furniture,

(Extracto)

Riesgo significativo	Respuesta de la Dirección	Respuesta de auditoría	Referencia a PT
¿Posible violación de términos de su nanciamiento de bancos?	<p>Preparación y seguimiento de pronósticos de flujo de efectivo.</p> <p>Renegociar monto y términos de nanciamiento.</p>	<p>Ver los planes de crecimiento de la compañía y ver si los flujos de efectivo pronosticados son realistas.</p> <p>Revisar y comparar resultados reales y flujos de efectivo.</p> <p>Asegurar que las valuaciones de cuentas por cobrar e inventario (la garantía por los préstamos) sean razonables.</p> <p>Revisar la petición de refinanciamiento de la compañía al banco.</p> <p>Revisar cualquier respuesta/correspondencia del banco.</p>	(No incluido)
Pudiera ocurrir manipulación de estados financieros para evitar que se violen los convenios con bancos.	Ninguna. La Dirección no ve esto como un riesgo en absoluto.	<p>Revisar cuidadosamente los supuestos usados en los pronósticos de flujo de efectivo y la base sobre la que se preparan los reportes reales de flujo de efectivo.</p> <p>Asegurar que la base para las valuaciones de cuentas por cobrar e inventario es válida y correcta. Probar cuidadosamente la existencia y exactitud de las ventas, ya que hay presión por mantener y hacer crecer los niveles de ventas pese al desafiante entorno económico</p>	
Reconocimiento de ingresos inconsistente (se presume riesgo de fraude).	Contratos de ventas por encima de 500 son revisados por el gerente de ventas.	Revisión de contratos significativos (y una muestra de los contratos menores) y discusión con gerente de ventas para asegurar que el ingreso se reconoció de manera apropiada en el ejercicio.	
Asientos del diario no autorizados.	La Dirección está de acuerdo de establecer una política que requiera aprobación de todos los asientos del diario, pero no se ha implementado.	Identificar y revisar todos los asientos del diario por encima de 1,500 y todos los asientos del mes antes y del mes después del final del ejercicio.	
Importante expansión en el uso de transacciones de partes vinculadas.	La política es que todas las transacciones de partes vinculadas se identifiquen como tales y se conduzcan en los términos normales de ventas. Esto incluye cualesquier activos o servicios corporativos provistos para uso personal de la Dirección o los empleados.	<p>Revisar entendimiento de la política por parte de los empleados mediante indagación e inspección.</p> <p>Buscar asegurar que todas las transacciones de partes vinculadas hayan sido identificadas y que las transacciones, términos de venta, naturaleza de transacción, y las fechas sean en verdad apropiados.</p>	

Preparado por: FJ

Fecha: 9 de diciembre de 20X2

Revisado por: LF

Fecha: 5 de enero de 20X3

Caso de Estudio B-Kumar &

Memo al Archivo: Kumar & Co.

Identificación de riesgos significativos

Se identifican en seguida 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 debe revisar periódicamente los cálculos de convenios con bancos, pero no ha estado atento a esto en el ejercicio actual bajo auditoría. Volveremos a calcular todos los coeficientes [ratios] para ver estatus contra convenios. También desarrollaremos procedimientos de auditoría posteriores para áreas de auditoría que son datos de insumo para cálculo. El riesgo se incrementa mientras más se acerca la compañía a la infracción, debido a la posibilidad de manipulación de estados financieros.

Minimización de impuestos

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

Asientos del diario no autorizados

Raj debe autorizar todos los asientos del diario, pero esto no ha sucedido de una manera consistente. Identificaremos y revisaremos todos los asientos del diario por arriba de 500 y todos los asientos del mes antes y el mes después del final de ejercicio.

Transacciones de partes vinculadas

La política de la compañía es que todas las transacciones de partes vinculadas se identifiquen como tales y se conducen con los términos normales de venta. Revisaremos el entendimiento de la política por parte de Raj y de Ruby mediante indagación e inspección. Nos aseguraremos de que para todas las transacciones de partes vinculadas los términos de venta, la naturaleza de las transacciones y las fechas son en verdad apropiadas. También permaneceremos alertas durante la auditoría por transacciones fuera del curso normal de los negocios y de que todas las transacciones de partes vinculadas hayan sido de veras identificadas.

Reconocimiento de ingresos

Las políticas de reconocimientos de ingresos sobre ventas son razonablemente directas y la mayoría de las ventas hechas por Kumar son a Dephta Furniture, Inc. El trabajo de auditoría desarrollado para corte y en las transacciones de partes vinculadas mitiga cualquier potencial para fraude a través del reconocimiento inapropiado de ingresos.

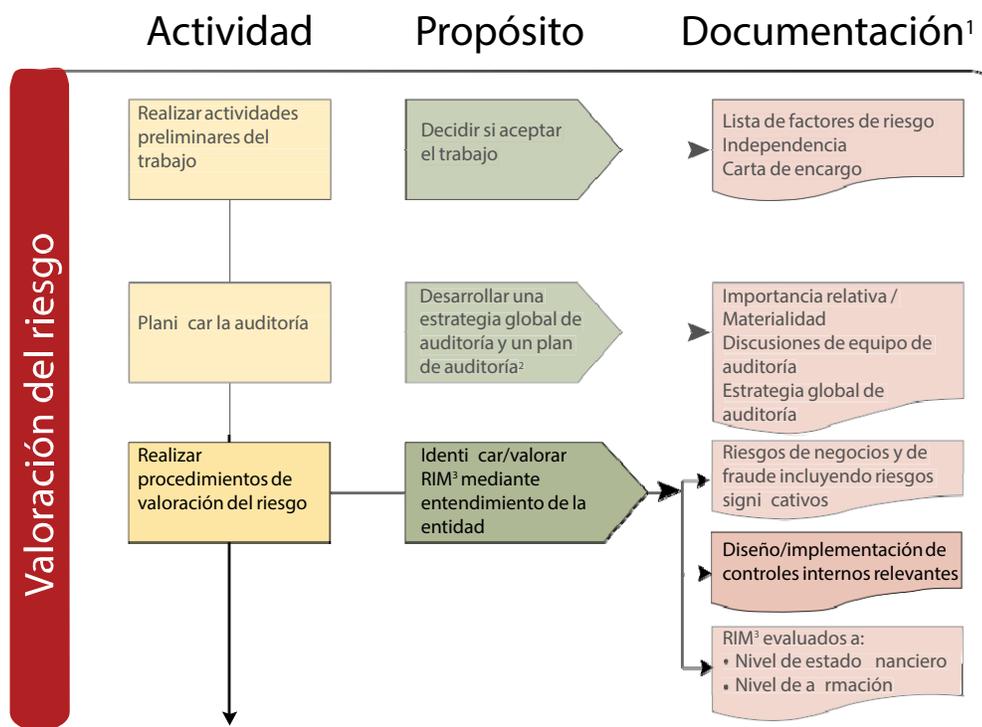
Preparado por: FJ **Fecha:** 9 de diciembre de 20X2

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

11. Entendimiento del control interno

Contenido del Capítulo	Las NIA relevantes
<p>Guías sobre los pasos implicados en el entendimiento del control interno relevante a la auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Valorar diseño e implementación del control; y <input type="checkbox"/> Documentación usando dos posibles enfoques. 	315

Anexo 11.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para lista más completa de documentación requerida.
2. La planificación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo durante toda la auditoría.
3. RIM= Riesgos de Incorrección Material.

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
315.4	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se describen a continuación:</p> <p>(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.</p> <p>(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.</p> <p>(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 relativa sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la habilidad de la información financiera, la exactitud y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.</p>
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 profesional del auditor. (Ref: apartados A42-A65)</p>
315.14	<p>El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor valorará si:</p> <p>(a) 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</p> <p>(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).</p>
315.15	<p>El auditor obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso para:</p> <p>(a) La identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera;</p> <p>(b) La estimación de la significatividad de los riesgos;</p> <p>(c) La valoración de su probabilidad de ocurrencia; y</p> <p>(d) La toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos. (Ref: Apartado A79).</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
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 libro 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 libro 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; (e) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y (f) Los controles sobre los asientos en el libro diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales. (Ref: apartados A81-A85)
315.19	<p>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)</p> <ul style="list-style-type: none"> (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	<p>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 ellos. (Ref: apartados A88-A94)</p>
315.21	<p>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: apartados A95-A97)</p>
315.22	<p>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)</p>

11.1 Generalidades

Este capítulo trata del alcance del trabajo que se requiere para entender el control interno relevante a la auditoría. El Volumen 1, Capítulo 5 trata la naturaleza del control interno y da 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 información financiera fiable y la preparación de estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de contabilidad aplicable. El control interno trata asuntos como la actitud de la Dirección hacia el control, competencia de gente 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 entendimiento del control interno en todos los trabajos de auditoría. Esto se aplica a cualquier tamaño de entidad, aun si el auditor ya ha decidido que un enfoque totalmente sustantivo sería la respuesta apropiada al riesgo de incorrección material.

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

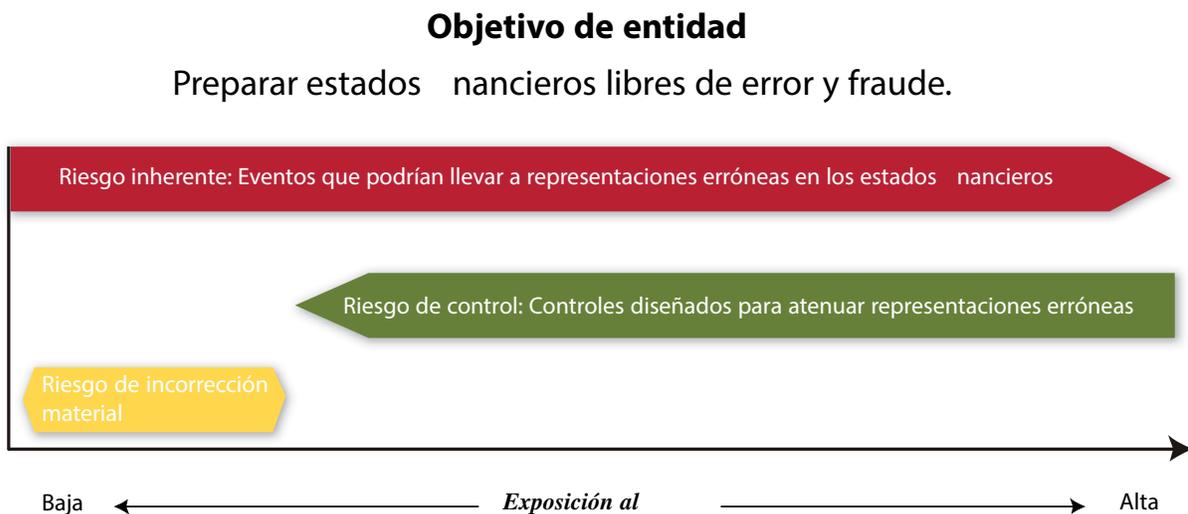
- Valorar el riesgo residual (riesgo inherente y de control) de riesgo de incorrección material a niveles de estados financiero y de afirmación; y
- Diseñar procedimientos de auditoría posteriores que sean responsivos a los riesgos valorados.

Sin embargo, no todas las actividades de control son relevantes a la auditoría y, por lo tanto, no requieren entendimiento. 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



Los riesgos inherentes de negocios y de fraude se reconocen 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 monto 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).

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

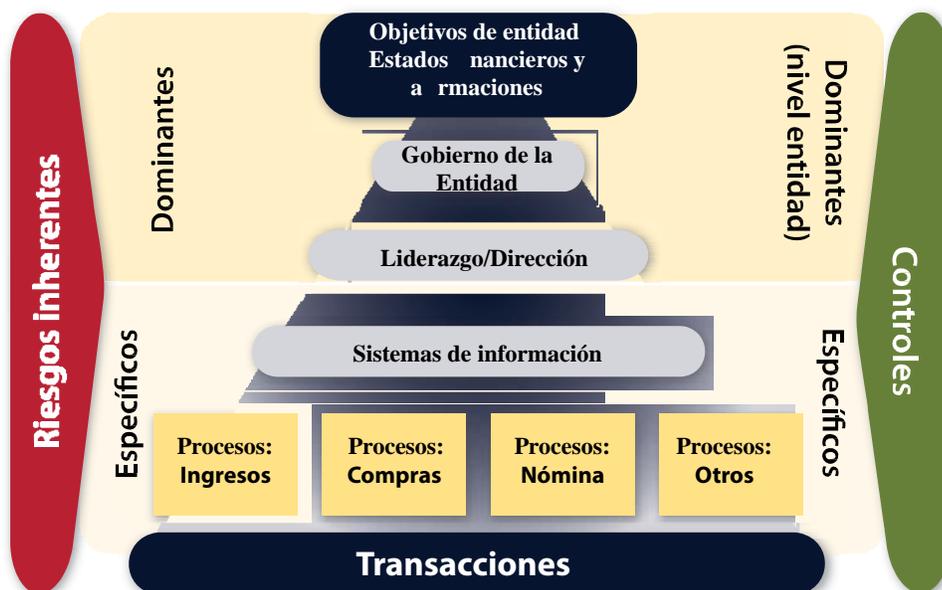
PUNTO A CONSIDERAR

El único propósito del control es atenuar el riesgo. Un control sin un riesgo que mitigar es obviamente redundante. De modo que, tiene que existir un riesgo antes de que pueda atenuarse 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 tomarse el tiempo para identificar qué riesgos requieren realmente ser atenuados. Este enfoque puede dar como resultado mucho trabajo innecesario para documentar procesos y controles, que puede más tarde probar ser totalmente irrelevante para los objetivos de la auditoría.

11.3 Controles internos dominantes y específicos

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

Anexo 11.3-1



Anexo 11.3-2

Descripción	
Controles dominantes (nivel entidad)	<p>Los controles dominantes (a nivel entidad) tratan del gobierno de la entidad y Dirección General, y sirven para establecer el ambiente general del control o “tono en la cima”. Los procesos típicos de control incluyen recursos humanos, valoración de riesgo de fraude (que la Dirección pase por encima), administración general de TI, preparación de información financiera (incluyendo estados financieros y estimaciones subyacentes, etcétera), y el monitoreo continuo de las operaciones. En pequeñas entidades, estos controles se refieren principalmente a las actitudes de la Dirección hacia la integridad y el control.</p> <p>Un sólido entendimiento de los elementos dominantes del control interno brinda un fundamento importante para valorar los controles relevantes sobre la información financiera al nivel transaccional (proceso de negocios). Por ejemplo, si hay malos controles sobre la integridad de los datos al nivel de entidad, esto impactará en la confiabilidad de toda la información producida por sistemas como el de ventas, compras y nómina.</p>
Controles específicos (transaccionales)	<p>Los controles transaccionales (del proceso de negocios) son procesos/controles específicos que se diseñan para asegurar que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Las transacciones se registran de manera apropiada para la preparación de los estados financieros; <input type="checkbox"/> Los registros contables se mantienen con el detalle para reflejar de manera exacta y fiel todas las transacciones y disposiciones de activos; <input type="checkbox"/> Los recibos y desembolsos se hacen solo de acuerdo con las autorizaciones de la Dirección; y <input type="checkbox"/> Se prevenga o detecte oportunamente la adquisición, uso o disposición de activos sin autorización. <p>Los procesos de control transaccional incluyen transacciones de rutina (como ingresos, compras, y nómina) y las transacciones no de rutina (como compra de equipo o los implicados en el inicio de una nueva línea de negocios).</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 en seguida.

El auditor debe tratar cada uno de estos componentes como:

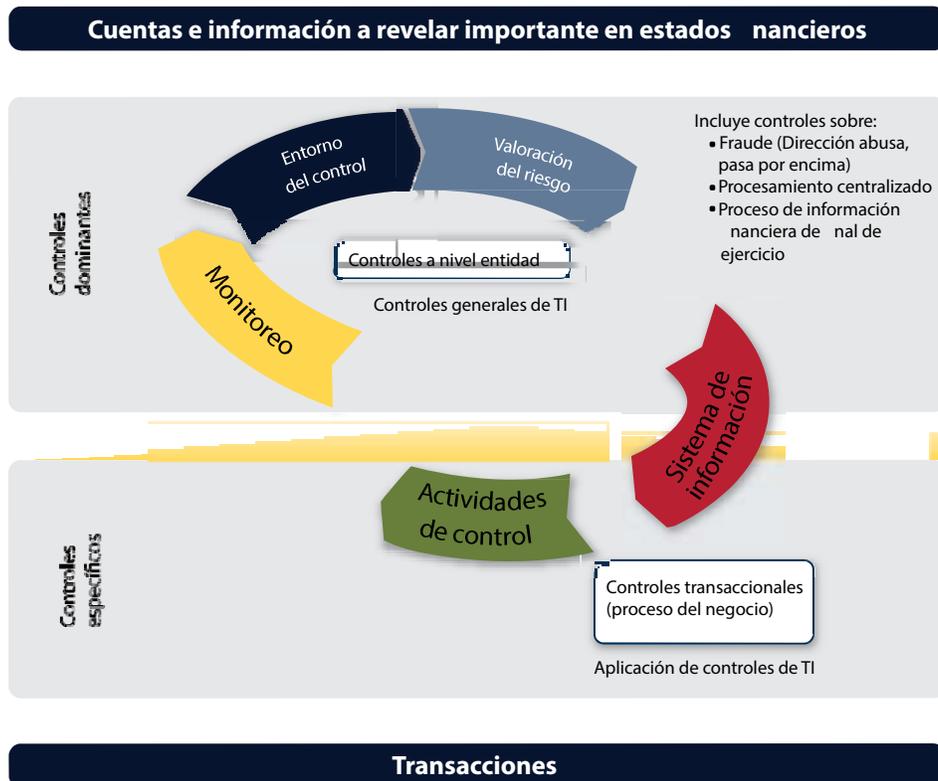
- Parte del entendimiento del control interno (sobre la información financiera); e
- Información para considerar cómo pueden afectar la auditoría los diferentes aspectos del control interno.

Anexo 11.4-1



En seguida se ilustran las interrelaciones de los cinco componentes entre los controles dominantes (a nivel entidad) y los controles transaccionales específicos (proceso de negocios).

Anexo 11.4-2



Los controles dominantes a nivel entidad proporcionan conjuntamente el fundamento apropiado para todos los otros componentes del control interno, porque los malos controles a nivel entidad pueden hacer que no sean efectivos aun los mejores controles del proceso de negocios. Por ejemplo, una entidad puede tener un sistema de compras efectivo, pero si el tenedor de libros/contador es incompetente (o sea, en un mal entorno del control), pudieran ocurrir una amplia variedad de errores y posiblemente dar como resultado una de riesgo de incorrección material en los estados financieros. El abuso de la Dirección (pasar por encima de los controles) y el mal "tono en la cima" (que principalmente ocurren a nivel entidad) son temas comunes en el mal comportamiento corporativo.

PUNTO A CONSIDERAR

Cómo diseña e implementa realmente una entidad su control interno variará según tamaño y complejidad de una entidad. En entidades pequeñas, el gerente-dueño puede desempeñar funciones que se reparten a varios de los componentes del control interno.

11.5 Control interno en pequeñas entidades

En las pequeñas entidades, hay a menudo pocos empleados, lo que puede limitar la extensión en que:

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

El control interno en estas entidades a menudo se deriva del entorno del control (compromiso de la Dirección hacia valores éticos, competencia, actitud hacia el control, y sus acciones día a día) en oposición a controles específicos sobre las transacciones. Valorar el entorno del control es bastante diferente de las actividades tradicionales de control, ya que implica una valoración del comportamiento, actitudes, competencia y acciones de la Dirección. Esta valoración se suele documentar en un memo o con un cuestionario.

La presencia de un gerente-dueño muy involucrado es una fuerza de control interno y una debilidad de control. La fuerza 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 representaciones de riesgo de incorrección material. La debilidad del control es la oportunidad a disposición de esa persona de pasar por encima del control interno para su propio beneficio.

PUNTO A CONSIDERAR

Identificar los controles dominantes (a nivel entidad)

En la auditoría de pequeñas entidades, hay una tentación de suponer que el control interno es inexistente y, por lo tanto, no vale la pena su entendimiento. Sin embargo, cualquier entidad que quiera seguir operando tendrá alguna forma de control interno. Por ejemplo, ¿a qué gerente 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 pudieran hacerse evidentes los controles dominantes (a nivel entidad)

En casos donde el gerente dueño o su equivalente aprueban transacciones y revisa cuidadosamente los resultados financieros, el control puede tener el efecto de prevenir o detectar representaciones erróneas que ocurran a nivel de afirmación. Si el soporte de este control redujera la necesidad de otros procedimientos sustantivos, considerar si estos controles pudieran hacerse evidentes, como por una firma en un reporte o una conciliación para indicar revisión o aprobación. Esta evidencia pudiera usarse para la prueba de efectividad operativa del control.

11.6 Ausencia de control interno

Virtualmente, en todas las entidades, hay alguna forma de control interno, como la competencia del gerente-dueño (ambiente del control). Este control puede ser informal y no soportado, pero sigue siendo control interno. Una entidad que no atenúa ninguno de los riesgos significativos a los que se enfrenta (mediante componentes del control como el entorno del control, valoración del riesgo, sistemas de información, actividades de control, o monitoreo) es poco probable que continúe en 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 suficiente evidencia de auditoría.

Otros asuntos que plantearían interrogantes sobre si debiera conducirse la auditoría son:

- Preocupaciones sobre la integridad, comportamiento no ético de la Dirección, o su mala actitud hacia el control interno. Las deficiencias en el entorno del control tienden a socavar los controles que existen en otros componentes del control. También hacen surgir el riesgo de manifestaciones falsas y fraude de la Dirección; y
- Preocupaciones sobre la condición y confiabilidad de los registros de una entidad que hacen improbable que esté disponible suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una opinión limpia (sin salvedades).

Si estas preocupaciones o alguna similar están presentes, el auditor debiera considerar la necesidad de modificar el informe del auditor o retirarse del trabajo por completo.

Si se opta por el retiro, el auditor debiera considerar sus responsabilidades profesionales y legales, incluyendo cualquier requisito de reportar a las personas que hicieron el nombramiento de la auditoría y a las autoridades reguladoras. El auditor debiera también discutir el retiro y las razones con el nivel apropiado de la Dirección y con los responsables gobierno de la entidad.

11.7 Controles para prevenir fraude (Controles antifraude)

El que la Dirección pase por encima de los controles puede atenuarse o reducirse en pequeñas entidades al establecer y documentar políticas y procedimientos clave. Por ejemplo, una política escrita que diga que todos los asientos no de rutina del diario requieren aprobación, daría poder al tenedor de libros para pedir al gerente que apruebe asientos propuestos del diario. No evitaría que ocurra el abuso de la Dirección, pero actuaría como un disuasivo. Si no hay en operación políticas y procedimientos antifraude, el riesgo de que la Dirección pase por encima de controles necesita tratarlo el auditor con la realización de otros procedimientos de auditoría.

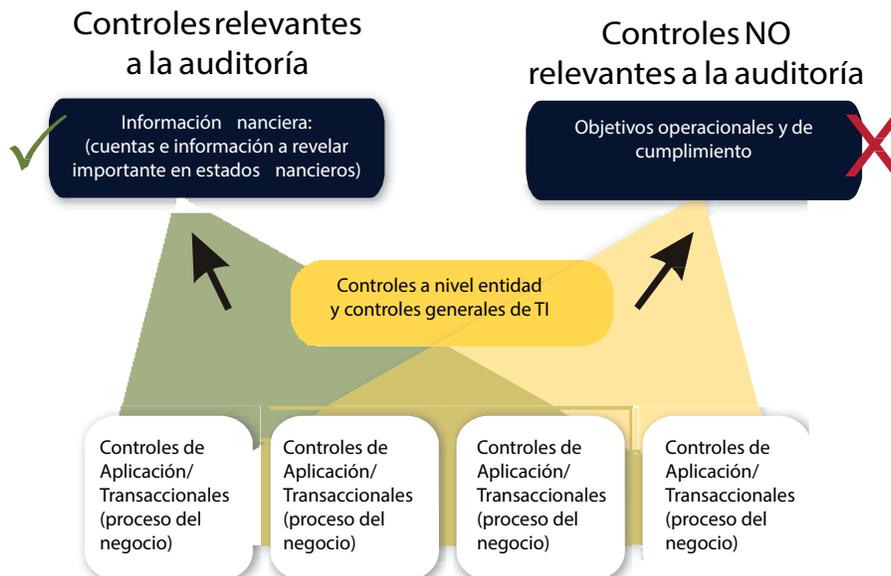
Nota: No necesitan tratarse en la auditoría los controles que se refieren al cumplimiento con regulaciones que no sean relevantes a la auditoría (donde el incumplimiento no daría como resultado una de incorrección material en los estados financieros).

11.8 Controles internos relevantes a la auditoría (el alcance del entendimiento)

No todos los controles son relevantes a la auditoría y requieren entendimiento. Al auditor solo le interesa el entendimiento 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. Son controles que:

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

Anexo 11.8-1



En algunos casos, puede haber traslape entre controles financieros y controles relativos a objetivos de operaciones y de cumplimiento. Los ejemplos incluyen controles pertinentes 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 con leyes y regulaciones;
- Salvaguarda de controles de activos pertinentes a información financiera; y
- Controles sobre la totalidad y exactitud de información producida que pueda formar la base para calcular las medidas clave del resultado.

Los controles que debieran ser siempre relevantes a 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 sustantivos	Son riesgos identificados y valorados de incorrección material para los que los procedimientos sustantivos solos no darían suficiente evidencia apropiada de auditoría.
Otros riesgos de incorrección material	Son riesgos identificados y valorados de incorrección material que, a juicio del auditor, pudieran potencialmente dar como resultado que ocurra una de incorrección material.

El juicio del auditor sobre si un control particular es relevante a la auditoría está informado 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 del control, sistema de información, etcétera), no hay necesidad de identificar ningún control adicional que pueda existir;
- La existencia de múltiples actividades de control que logren el mismo objetivo. Es innecesario obtener un entendimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con tal objetivo;
- La necesidad de probar la efectividad operativa de ciertos controles clave. Por ejemplo, si no hay una manera práctica de poner a prueba la integridad o totalidad de las ventas (es decir, realizando procedimientos sustantivos), se requeriría una prueba de la efectividad operativa de controles; y
- El impacto que tendría la prueba de eficacia operativa de los controles en la extensión (o sea, reducción) de pruebas sustantivas requeridas.

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

PUNTO A CONSIDERAR

De arriba abajo y con base en riesgo

El enfoque del auditor para el entendimiento del control interno debiera ser de arriba hacia abajo. El primer paso es identificar los riesgos relevantes a nivel entidad y transaccionales, y luego determinar si es apropiada la respuesta de la Dirección.

Un sólido entendimiento de los controles a nivel 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 datos a nivel de entidad, esto impactará la confiabilidad de toda la información producida por sistemas como ventas, compras y nómina.

Ejemplo

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

- Identificar los procesos del negocio implicados (incluyendo contabilidad) para cada saldo de cuenta importante;
- Determinar para cada proceso identificado si pudiera posiblemente ocurrir una de 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 galletitas puede tener los siguientes procesos que impulsan las cifras de ingresos por ventas:

- El sistema principal de órdenes de venta captura 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 pedacería de galletas en una tiendita 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 28% de las ventas.
- El sistema de contabilidad captura detalles de todos los tipos de ventas.

En esta situación, es poco probable que las ventas de mostrador den como resultado una de incorrección material en los estados financieros y pueden, por lo 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 relacionadas; o
- Realizar una revisión analítica del desglose de ventas para asegurar que las ventas de mostrador no se han desviado de 2% de ventas esperado.

11.9 Estudios de Casos-Identificación de controles relevantes

Para detalles de los estudios de casos, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los Estudios de Casos.

Como no todos los procesos de negocios y controles son relevantes a la auditoría, es importante entender qué áreas de los estados financieros y qué controles pudieran tener un impacto 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 general como una guía para identificar:

- Qué áreas de los estados financieros son, o pudieran ser, de importancia relativa; y
- Qué controles a nivel entidad y qué procesos del negocio son relevantes.

Los saldos, transacciones, procesos del negocio y controles sin importancia relativa en los que no es probable que resulten representaciones de incorrección material 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 representaciones erróneas no de importancia relativa que pudieran, en el agregado, equivaler a una de incorrección material; y
- Si el área de los estados financieros está subestimada debido a fraude o error.

Caso de Estudio A - Dephta Furniture, Inc.

Riesgos dominantes identificados a nivel estado financiero	Identificar cualesquier procesos que mitiguen los riesgos
Controles a nivel entidad y generales de TI	Ciclo anual de planificación del negocio, juntas mensuales Dirección/dueños, incluyendo revisión de estados financieros, presupuestos de TI, involucramiento día a día de la Dirección en operaciones
Efectivo y equivalente de efectivo	Cuentas por cobrar, proceso de recibos, depósitos de inversión de corto plazo (30 a 60 días) en bancos, conciliaciones bancarias, y administración de efectivo
Cuentas comerciales por cobrar y otras	Ingresos, cuentas por pagar, proceso de recibos, valoración de cuentas vencidas, ventas de activos
Inventarios	Compras, cuentas por pagar, proceso de pagos, administración de inventario, toma de inventario, valoración de inventario obsoleto
Inmovilizado material	Compras, cuentas por pagar, proceso de pagos, cálculo de amortización, capitalización de activos, ventas de activos
Adeudo con bancos	Cuentas por cobrar, proceso de recibos, conciliación bancos, y administración de efectivo

Cuentas comerciales por pagar y otras	Compras, cuentas por pagar, nómina, proceso de pagos, cálculo o amortización, capitalización, o activos
Impuesto sobre beneficios por pagar	Preparación de provisión para impuesto sobre beneficios
Préstamo con intereses	Cargos financiamiento, proceso conciliación banco
Capital y reservas	Emisión/redención de capital, dividendos
Ventas	Ingresos, cuentas por cobrar, proceso de recibos (incluyendo venta efectivo de chatarra, ventas Internet, pedidos catálogo y especiales)
Coste de mercancías vendidas	Compras, cuentas por pagar, nómina, proceso de pagos, ajustes inventario
Costes de distribución	Compras, cuentas por pagar, nómina, pagos
Costes administrativos	Compras, cuentas por pagar, nómina, pagos
Depreciación	Cálculos depreciación y amortización
Coste de financiamiento	Cargos por financiamiento, proceso de conciliación bancos
Impuestos 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

Caso de Estudio B –Kumar &

Memo al Archivo: El alcance de áreas de los estados financieros y procesos

TI a nivel entidad y general

- Raj prepara un presupuesto anual cada ejercicio para el banco.
- Raj se comunica con el gerente del banco trimestralmente cuando se mandan los estados financieros al banco.
- Raj generalmente los revisa con Suraj y Jawad ya que Dephta es accionista, pero también porque Raj aprecia su aportación y el conocimiento en contabilidad y finanzas 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 de importancia relativa de estados financieros

Con la excepción de efectivo y equivalentes de efectivo, que parecen actuar de ejercicio a ejercicio, todas las Áreas de los Estados Financieros (FSA) son de importancia relativa y dentro del alcance. Por tanto, los siguientes procesos de negocios necesitarán examinarse como parte de nuestra auditoría:

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

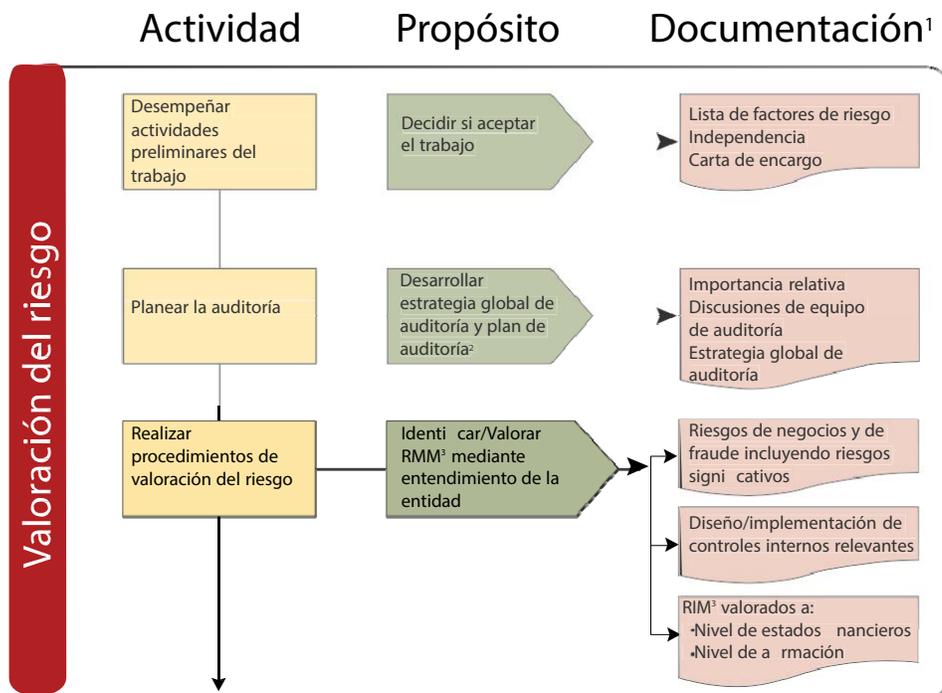
Preparado por: FJ **Fecha:** 18 de febrero de 20X3

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

12. Valoración del control interno

Contenido del Capítulo	NIA relevante
Guías sobre los cuatro pasos clave implicados en la valoración del diseño e implementación del control, y en la documentación de los resultados.	315

Anexo 12.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para lista más completa de documentación que se requiere.
2. La planificación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.
3. RIM=Riesgos de Incorrección Material.

Párrafo	Extractos relevantes de NIA
315.13	Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor Valorará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad. (Ref: apartados A66-A68)
315.29	Si el auditor ha determinado que existe un riesgo importante, el auditor deberá obtener un entendimiento de los controles de la entidad, incluyendo actividades de control, relevantes a ese riesgo. (Ref:Párr.A124-A126)
315.32	<p>El auditor incluirá en la documentación de auditoría:</p> <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 en los estados financieros y en las afirmaciones, identificados y valorados de conformidad con lo requerido en el apartado 25; y. (d) Los riesgos identificados, así como los controles relacionados con ellos, respecto de los que el auditor ha obtenido conocimiento como resultado de los requerimientos de los apartados 27-30. (Ref: apartados A131-A134)

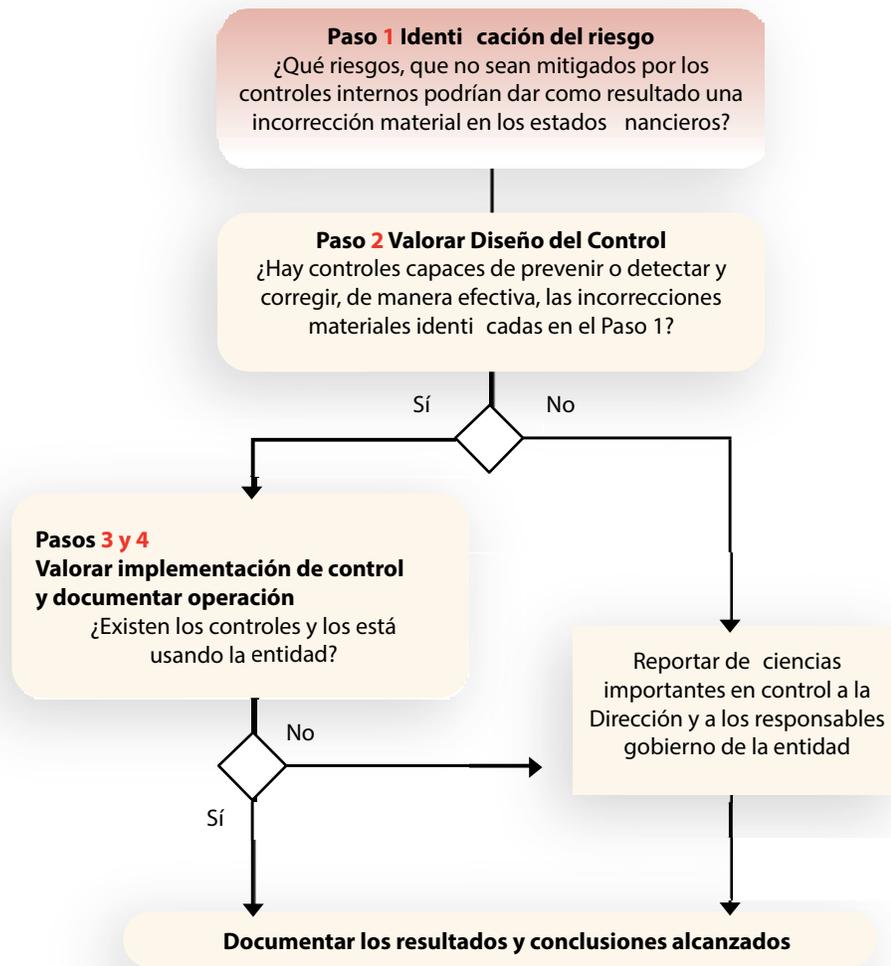
12.1 Generalidades

Sin importar si se realizarán o no pruebas de controles para reunir evidencia de auditoría, sigue siendo necesario para el auditor en cada trabajo 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 mitigarse o atenuarse?	Identificar los riesgos inherentes de incorrección material (riesgos de negocios y de fraude), y si son riesgos dominantes que afecten 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 negocios hay establecidos (si los hay). <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Entrevistar a personal de la entidad para identificar qué controles mitigan los riesgos identificados en el Paso 1 anterior. <input type="checkbox"/> Revisar resultados y Valorar si los controles realmente atenúan los riesgos. <input type="checkbox"/> Comunicar a la Dirección y a los responsables gobierno de la entidad cualesquiera de ciencias importantes identificadas en el control interno de la entidad. En entidades mayores, este paso puede requerir referencia a, o preparación de alguna documentación del sistema (ver Paso 3 en seguida) para dar algún contexto respecto de la operación de ciertos controles.
Paso 3 ¿Están en operación los controles que mitigan los factores de riesgo?	Observar o inspeccionar la operación de los controles internos relevantes para asegurar que de veras se han implementado. Tomar nota que no es suficiente la investigación 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>
Paso 4 ¿Se ha documentado la operación de los controles relevantes?	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>Esta documentación <i>no</i> tiene que incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Una descripción detallada del proceso del negocio o de la forma en que se usen los documentos por la entidad; o <input type="checkbox"/> Los controles internos que puedan existir pero no sean relevantes a la auditoría.

Anexo 12.1-2



Nota: Sin importar lo bien diseñado e implementado que esté un control, solo puede dar seguridad sobre el logro de los objetivos de una entidad respecto de la fiabilidad de la información financiera debido a ciertas limitaciones inherentes. Se describen en seguida.

Anexo 12.1-3

Descripción	
Limitaciones del control interno	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Juicios humanos y simples fallas humanas como errores o equivocaciones. <input type="checkbox"/> Evasión del control interno por la colusión de dos o más personas. <input type="checkbox"/> Pasar la Dirección por encima del control interno inapropiadamente, por ejemplo, revisando los términos de un contrato de ventas o sobrepasando el límite de crédito de un cliente.

El Volumen 2, Capítulo 11 trata del entendimiento 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 se requiere mitigar?

Identificar qué riesgos se requiere mitigar



Un procedimiento de valoración del riesgo
 ¿Qué riesgos existen (dominantes o específicos) que, si no se mitigan por los controles pudieran hacer que ocurra una de incorrección material?

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

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

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

Anexo 12.2-2

¿Qué puede salir mal?	Fuentes de riesgo	Controles atenuantes
Informes financieros no concordes (riesgos dominantes)	Factores externos de la industria Naturaleza de la entidad Políticas contables Objetivos y metas Medidas del resultado Fraude	Controles y procesos a nivel entidad Controles generales de TI Controles transaccionales
Representaciones erróneas que se originan en la preparación de los estados financieros (riesgos dominantes)	Estimaciones contables Reservas Políticas contables Uso de hoja de cálculo Transacciones no de rutina Asientos del diario, conciliaciones Información necesaria a revelar de estados financieros	Controles nivel entidad Controles generales de TI Controles transaccionales
Transacciones no procesadas o registradas de manera exacta (riesgos específicos)	Identificación/registro de transacciones autorizadas Clasificación de transacciones Medición, corte Salvaguarda de activos	Controles transaccionales Controles de aplicación de TI Algunos controles específicos a nivel entidad

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

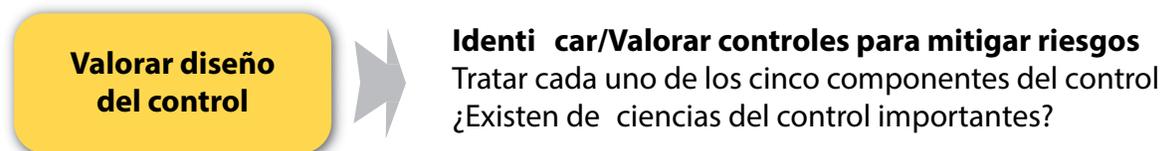
- Eliminar cualquier factor de riesgo que fuera improbable que diera como resultado una de incorrección material aun si no se mitigara. Los controles que tratan estos riesgos no serían relevantes a la auditoría;
- Ajustar la redacción de los factores de riesgo para hacerla relevante a la entidad particular;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

PUNTO A CONSIDERAR

Algunas entidades pueden usar un marco de referencia de control interno (como el publicado por COSO-Treadway Commission-) 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 cualesquier otros objetivos (factores de riesgo) adicionales de control que pudieran dar como resultado una de incorrección material para la entidad si no se mitigaran; e
- Identificar las áreas y afirmaciones de los estados financieros afectadas por los factores de riesgo.

Anexo 12.3 Paso 2-¿Mitigan el riesgo los controles diseñados por la Dirección?



Valorar si un control ha sido diseñado de manera apropiada 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) efectivamente:

- Prevenir que ocurran incorrecciones materiales, 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 dominantes. Estos tipos de controles forman el muy importante fundamento para Valorar el diseño y operación de los controles específicos (transaccionales).

En este punto, algunos auditores (particularmente al auditar entidades mayores 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 valores por la entidad, y dónde existen controles. Sin embargo, esto no es un requisito específico en las NIA.

Hay dos formas comunes de cotejar los controles internos con los factores de riesgo (u objetivos de control) que se deben mitigar. Para fines 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 dominantes (nivel entidad) hasta los controles. Se ilustra a continuación.

Anexo 12.3-2

Objetivo de riesgo/control	Afirmación	Controles de mitigación
1. Factor de riesgo	C	1. Procedimiento de control A 2. Procedimiento de control B 3. Procedimiento de control C 4. Procedimiento de control D
2. Factor de riesgo	EA	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	CA	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, porque un solo control transaccional puede tratar más de un riesgo (y, por lo tanto, repetirse muchas veces en este enfoque), la matriz de muchos-a-muchos (ver Anexo 12.3-4) se considera generalmente más efectiva para controles transaccionales.

El siguiente ejemplo ilustra cómo el enfoque de un-riesgo-a-muchos controles puede funcionar. Un objetivo del ambiente del control es la necesidad de que la Dirección, con supervisión de los responsables gobierno de la entidad, cree y mantenga una cultura de honradez y comportamiento ético. Este objetivo declarado como un factor de riesgo pudiera 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 pudieran incluir:

- Que la Dirección demuestre de manera continua, mediante palabras y acciones, un compromiso hacia altas normas éticas;
- Que la Dirección elimine o reduzca los incentivos o tentaciones que pudieran hacer que el personal participe en actos deshonestos o no éticos;
- Que exista un código de conducta o equivalente que refleje las normas esperadas de comportamiento ético y moral;
- Que los empleados entiendan claramente qué comportamiento es aceptable e inaceptable y sepan qué hacer cuando encuentren un comportamiento impropio; y
- Siempre haya acción disciplinaria para los empleados 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 pudiera adoptar la siguiente forma.

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

Anexo 12.3-3

Componente del Control Interno (CI)	Factor de riesgo	Control identificado	Diseño del control
Ambiente del control	Ningún énfasis en integridad o ética	<i>Los empleados rman el Código de conducta cada año y se hace exigible mediante disciplina del personal.</i>	<i>Se ha leído el Código y sí enfatiza la necesidad de integridad y ética.</i>
	Pudiera contratarse a empleados incompetentes	<i>Se especi can para cada puesto de empleados el conocimiento y habilidades requeridos.</i>	<i>Se han revisado las especi caciones del trabajo para puestos claves incluyendo contabilidad y parecen ser aceptables.</i>
Valoración del riesgo	La Dirección, a menudo es sorprendida por eventos pre- visibles	<i>Se identi can y evalúan los riesgos de negocios cada año como parte de la plani ficación de negocios.</i>	<i>Se ha revisado el plan de negocios y se han identi cado, actualizado, y evaluado los riesgos.</i>

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

Para formar una conclusión sobre el ambiente del control, la NIA 315.14 requiere al auditor que evalúe si:

- La Dirección, con supervisión de los responsables gobierno de la entidad, ha creado y mantenido una cultura de honradez y comportamiento ético; y
- Las fuerzas en los elementos del ambiente del control proporcionan en conjunto un fundamento apropiado para los otros componentes del control interno, y si esos otros componentes no son socavados por las debilidades en el ambiente del control.

Esta redacción pudiera usarse como la conclusión general del auditor sobre los controles a nivel de toda la entidad. Esta conclusión tendrá también un impacto 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 clave que tratan muchos riesgos/afirmaciones y pudieran probarse para efectividad operativa.

Se ilustra, en seguida, un ejemplo de una matriz simple de un diseño de control.

Anexo 12.3-4

Proceso=Ventas						
Factores de riesgo de importancia relativa		Riesgo A	Riesgo B	Riesgo C	Riesgo D	Control clave
	Afirmaciones	C	EA	AC	CE	
Controles	<i>Componente de control interno</i>					
Procedimiento #1	<i>Ambiente del 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>Monitoreo</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	
¿Está correcto el diseño del control? Es decir, ¿atenuarán los controles identificados los factores de riesgo?		Sí	Sí	No	Sí	

Clave:

P = Control de prevención

D = Control de detectar y corregir

Nota: Esta matriz contiene la siguiente información:

- Factores de riesgo que, si se mitigaran, 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 errónea o detección (D) y luego corrección de una errónea después de que ha ocurrido.

Esta matriz puede también expandirse para incluir otra información como:

- La frecuencia con que se opera el control, por ejemplo, continuamente, semanalmente o mensualmente;
- Si el control es manual o automatizado; y
- La con habilidad 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 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 ambiente del control), será suficiente para tratar el factor de riesgo.

Comenzar con los riesgos

Evitar la tentación de hacer una lista de todos los controles conocidos y luego cotejarlos 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 tratar ese riesgo. Una vez que se han identificado suficientes controles para tratar el riesgo, no tiene caso gastar tiempo en identificar controles adicionales.

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

- Comunicación oportuna a la Dirección y a los responsables gobierno de la entidad sobre la deficiencia importante, de modo que pueda tomarse la acción correctiva; y
- Desarrollo de una respuesta de auditoría apropiada.

La matriz del diseño del control (anexo 12.3-4) puede usarse para identificar tanto las fuerzas 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>Deficiencias del control interno</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"> <input type="checkbox"/> Investigar sobre otros procedimientos de control interno o procedimientos de compensación del control interno que pudieran existir. Si no existe ninguno, puede existir una importante deficiencia que debiera comunicarse a la Dirección y a los responsables gobierno de la entidad tan pronto sea posible, de modo que pueda tomarse la acción correctiva; y <input type="checkbox"/> 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 embarcar mercancías pero no facturarlas pudiera ser detectado por el gerente de ventas cuando revisa los resultados de ventas de cada trimestre. Este control obviamente no sería suficiente por sí mismo para mitigar el riesgo.</p>
<p>Fuerzas del control interno</p>	<p>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 representaciones erróneas que se originen de un número de factores de riesgo. Notar 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, pudiera considerarse para probar la efectividad operacional, particularmente cuando esta prueba pudiera usarse para reducir otras pruebas más detalladas.</p>

12.4 Cómo identificar los controles internos

Los controles, generalmente se identifican mediante discusión (entrevistas) con la(s) persona(s) responsable(s) de administrar el riesgo o el proceso particular. En pequeñas entidades, este será el gerente dueño o el gerente con más antigüedad. Un enfoque típico para identificar los controles sería como sigue.

Anexo 12.4-1

Acción	Descripción
Identificar los riesgos inherentes	Identificar los riesgos dominantes (a nivel entidad) y específicos (transaccionales) que requieren mitigarse mediante el control interno para prevenir o detectar y corregir las representaciones de incorrección material.
Preguntar sobre procedimientos del control interno que traten el riesgo inherente <i>(Tratar cada factor de riesgo, uno a la vez)</i>	<p>Preguntar al gerente dueño 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 (con base en juicio profesional) suficientes controles para efectivamente atenuar el riesgo, deje de preguntar sobre otros controles. No hay necesidad de hacer lista de todos los otros controles que puedan existir para mitigar el riesgo, a menos que se solicite específicamente para otro propósito.</p>
Documentar los resultados	<p>Los controles identificados pueden documentarse en 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 diversos factores de riesgo 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"> <input type="checkbox"/> 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 representaciones erróneas potenciales para los factores de riesgo; y <input type="checkbox"/> 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 inmediatamente poner en alerta a la dirección hacia la deficiencia de control (probablemente importante) que pueda necesitar tratarse.</p>

PUNTO A CONSIDERAR

Evitar usar controles genéricos

Evitar la tentación de usar listas genéricas de actividades de control interno que sean apropiadas 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 pequeñas entidades. 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.

Multitarea

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 de rutina, pedir ver la política real (valorar diseño del control) y algunos asientos del diario para evidencia de la aprobación (implementación del control).

Administración del riesgo

Muchas entidades asignan responsabilidades de la administración 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 son específicamente identificados y la responsabilidad 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 administraban el riesgo, o el departamento de contabilidad el de TI o el de ventas", etcétera.

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 a nivel Entidad	Ventas	Compras	Nómina
Se identifican riesgos clave de información financiera	Verde	Verde	Verde	Verde
Las políticas contables se aplican en forma consistente	Verde	Rojo	Amarillo	Verde
El personal es competente y conocedor	Verde	Verde	Verde	Verde
Existen líneas claras de autoridad y responsabilidad	Verde	Verde	Verde	Verde
Las actividades de control están diseñadas e implementadas apropiadamente	Verde	Verde	Amarillo	Verde
Existen controles antifraude para tratar los riesgos	Rojo	Amarillo	Amarillo	Verde
Los sistemas de información proporcionan datos confiables	Amarillo	Verde	Verde	Verde
Los controles son monitoreados	Rojo	Amarillo	Amarillo	Verde

Clave:
 Verde = los riesgos subyacentes se han mitigado de manera apropiada
 Amarillo = pueden existir algunos problemas
 Rojo = de ciencias potencialmente importantes

PUNTO A CONSIDERAR

Para pequeñas entidades, 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 desarrollar una respuesta sustantiva de auditoría. Si se espera que los controles identificados operen confiablemente, la respuesta de auditoría pudiera incluir una prueba de los controles clave relevantes. Por ejemplo, el riesgo de ventas sin registrar trata la afirmación de integridad (totalidad, estar completas). La identificación de controles relevantes pudiera limitarse a los que tratan la afirmación de integridad en general, más que el riesgo específico.

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

Anexo 12.5-1

Implementación de control de acceso



Un procedimiento de valoración del riesgo

Asegurar que los controles identificados (relevantes) estén realmente operando según lo planeado

La sola investigación con 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 genuinamente 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.

Algunas de las razones para observar el control interno en acción son:

Procesos de cambio

Los procesos cambian con el tiempo, como resultado de productos o servicios revisados/nuevos, eficiencias en operación, cambios en personal, e implementación de nuevas aplicaciones de soporte de TI.

Buenos deseos

El personal de la entidad puede explicar al auditor cómo *debería* operar un sistema, en vez de cómo opera realmente en la práctica; y

Falta de conocimiento

Algunos aspectos del sistema pueden haberse pasado por alto inadvertidamente al obtener el entendimiento 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 sí existen y operan. De manera alternativa, no gastar tiempo en valorar controles que es improbable que sean relevantes al auditor o que se han diseñado de manera inapropiada.

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 implementación del control	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Investigación con personal de la entidad; <input type="checkbox"/> Observar o volver a realizar la aplicación de controles específicos; <input type="checkbox"/> Inspeccionar documentos y reportes; y <input type="checkbox"/> Rastrear una o dos transacciones a través del sistema de información relevante a la información financiera. Esto se suele llamar una “repasada” (repasso ligero).

Nota: Un repaso ligero no es una prueba de la efectividad 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 efectividad operativa durante el periodo que se audita. La evidencia de la efectividad 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 a la auditoría se ha diseñado e implementado de manera apropiada, vale la pena considerar:

- Qué pruebas de la efectividad 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 suficiente evidencia apropiada de auditoría.

PUNTO A CONSIDERAR

Asegurar que el equipo de auditoría tiene un entendimiento 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 efectiva por un periodo especificado de tiempo? No hay requisito 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. También, 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 importante.

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 la operación de los controles relevantes?

Anexo 12.6-1

Documentar controles relevantes



Documentar operación de controles relevantes

Proporcionar contexto para la operación de controles desde inicio hasta información financiera

El propósito de este paso es proporcionar alguna información sobre la operación de los controles relevantes identificados en el Paso 2 anterior. La extensión de la documentación que se requiere se determina por juicio profesional.

La documentación resultante ayudará al auditor a:

- Entender la naturaleza, operación (inicio, procesamiento, registro, etcétera), y contexto (quién realiza el control, dónde se realiza el control, con qué frecuencia y la documentación resultante) de los controles identificados; y
- Determinar si es probable que los controles sean confiables y operen de manera efectiva. Si es así, pudieran ponerse a prueba como parte de la respuesta de auditoría a los riesgos valorados. Si el auditor toma la decisión de probar la efectividad operativa de los controles, esta documentación le ayudará también a diseñar la prueba, como 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 hay requisito de que el auditor documente todo el proceso de negocios, o que describa la operación de cualesquiera controles que no sean relevantes a la auditoría.

Se identifican a continuación algunos de los asuntos a considerar cuando se documenten 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 su suficiente detalle para identificar los puntos en que pudieran ocurrir las representaciones de incorrección material 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 narradas o memos;
- Gráficas de flujo;
- Una combinación de gráficas de flujo y descripciones narradas; y
- Cuestionarios y listas de verificación.

La naturaleza y extensión 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.

La extensión 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 entendimiento 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 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 mitigarse por el control □ Identificar cambios en control interno a niveles de la entidad y 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 efectiva 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 dominantes (nivel entidad)

Cuando se actualice la documentación del control, considerar cuidadosamente los cambios en controles dominantes (nivel entidad). Estos cambios pudieran tener un impacto importante en la efectividad 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 a un profesional calificado para preparar los estados financieros puede reducir considerablemente el riesgo de errores en la información financiera y ampliar la efectividad de los controles transaccionales que podrían haber sido debilitados previamente. Alternativamente, la falla de la Dirección en reemplazar un gerente 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 disparar un cambio importante en la respuesta apropiada 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 detalles de los estudios de casos, referirse al 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 debería obtenerse con el uso del proceso de cuatro pasos descrito antes.

Caso de Estudio A-Dephta Furniture,

Controles a nivel entidad

Esta forma trata todos los cuatro pasos descritos antes. Esboza los riesgos que se deben tratar y dispone la documentación de los controles identificados, cómo operan los controles y cómo se implementan.

Ambiente del control	¿Existe control?	Describir la naturaleza de documentación de soporte o acciones de la Dirección	Describir Investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados
1. Riesgo: No se hace ningún énfasis en la necesidad de integridad y valores éticos			
<p>Controles posibles (<i>seleccione los que se aplican</i>):</p> <p>a) La Dirección continuamente demuestra con palabras y acciones un compromiso hacia altas normas éticas</p> <p>b) La Dirección quita o reduce incentivos y tentaciones que podrían causar que el personal participe en actos deshonestos o poco éticos.</p> <p>c) Existe un código de conducta o equivalente que sea las normas esperadas de comportamiento ético y moral.</p> <p>d) Los empleados claramente entienden qué conducta es aceptable e inaceptable y saben qué hacer cuando encuentran comportamiento impropio.</p> <p>e) Siempre se disciplina a los empleados por comportamiento impropio.</p> <p>f) Otros (explicar)</p>	<p>Sí</p> <p>Sí</p> <p>Sí</p> <p>Sí</p> <p>Sí</p> <p>No</p>	<p><i>Suraj y el equipo de dirección refuerzan de manera consistente la necesidad de adhesión a las normas de seguridad y de ética mediante comunicación diaria con los empleados.</i></p> <p><i>Suraj aceptó nuestra recomendación el ejercicio pasado y preparó un código de conducta planteando las conductas que se esperan del personal.</i></p> <p><i>Ver respuesta anterior a b).</i></p> <p><i>En el pasado se ha disciplinado a los empleados por comportamiento impropio.</i></p> <p><i>Suraj no tolera comportamiento ilegal o poco ético entre los empleados, clientes o proveedores.</i></p>	<p><i>Se entrevistó a dos empleados, Jon y Amad, quienes confirmaron.</i></p> <p><i>Se ha dado a los empleados una copia del código de conducta y asistieron a una reunión el 13 de mayo, donde se explicaron los lineamientos.</i></p> <p><i>Se revisó código de conducta.</i></p> <p><i>Suraj despidió a las personas inmediatamente si se les sorprende robando o actuando de manera no ética. Ocurrieron dos casos el año pasado entre trabajadores temporales.</i></p> <p><i>Se tomó nota que se despidió a un empleado nuevo rápidamente después de que se le atrapó robando artículos de oficina.</i></p>

Ambiente del control	¿Existe control?	Describir la naturaleza de documentación de soporte o acciones de la Dirección	Describir investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados
3. Riesgo: Puede contratarse o retenerse a empleados incompetentes			
<p>Controles posibles (<i>seleccionar los que se apliquen</i>):</p> <p>a) Personal de la compañía tiene la competencia y entrenamiento necesarios para sus deberes asignados.</p> <p>b) La Dirección especifica el conocimiento y habilidades que son requisito para los puestos de empleados.</p> <p>c) Existen descripciones de puestos y se usan de manera efectiva.</p> <p>d) La Dirección da acceso al personal a programas de entrenamiento sobre tópicos relevantes.</p> <p>e) Se mantienen niveles adecuados de personal para realizar las tareas requeridas de manera efectiva.</p> <p>f)) Cotejo inicial y continuo de habilidades de personal con la descripción de su puesto.</p> <p>g) Se compensa y premia al personal por su buen resultado.</p> <p>h) Otras (explicar)</p>	<p>Sí</p> <p>Sí</p> <p>No</p> <p>No</p> <p>Sí</p> <p>No</p> <p>No</p> <p>No</p>	<p><i>Todo el personal está entrenado sobre el trabajo y se supervisa de manera adecuada.</i></p> <p><i>La Dirección tiene habilidades en manufactura, ventas, y administración. Ravi y Parvin ofrecen asesoría sobre asuntos de negocios, mercadeo y legales.</i></p> <p><i>No hubo vacantes durante el año en ninguno de los puestos que afectan a la información financiera.</i></p> <p><i>Se estimula a los empleados cuando hacen un buen trabajo. No hay estructura de bonos aparte de la de los vendedores.</i></p>	<p><i>Se entrevistó a dos empleados, Jon y Amad, quienes:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> <i>Entendían claramente sus roles y responsabilidades en ausencia de una descripción por escrito del puesto.</i> <input type="checkbox"/> <i>Indicaron que reciben instrucción siempre que cambia una máquina o proceso.</i> <input type="checkbox"/> <i>Reciben reconocimiento cuando las cosas salen mejor de lo esperado, y se les dice inmediatamente cuando un trabajo no fue bien hecho.</i> <p><i>Investigaciones con personal de administración (Mirelli y Cli) indicaron que los niveles de asignación de personal permanecieron constantes durante el periodo.</i></p>

Ambiente del control	¿Existe control?	Describir la naturaleza de documentación de soporte o acciones de la Dirección	Describir Investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados
5. Riesgo: La Dirección tiene una mala actitud hacia el control interno y/o administrar riesgos de negocios			
<p>Controles posibles (<i>seleccionar los que se apliquen</i>):</p> <p>La Dirección demuestra actitudes y acciones positivas hacia:</p> <p>a) El establecimiento y mantenimiento de control interno sólido sobre la información financiera, (incluyendo que la Dirección pase por encima de controles y otro fraude):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Selección/ aplicación apropiada de políticas contables, - Controles de procesamiento de información, y - El tratamiento del personal de contabilidad. <p>b) La Dirección enfatiza el comportamiento apropiado al personal operativo.</p> <p>c) La Dirección ha establecido procedimientos para prevenir acceso no autorizado a, o destrucción de, activos, documentos, y registros.</p> <p>d) La Dirección analiza los riesgos de negocios y toma la acción apropiada</p>	<p>Sí</p> <p>Sí</p> <p>Sí</p> <p>Algunos</p>	<p><i>La Dirección es muy responsiva a las recomendaciones que no son costosas o disruptivas de implementar, y tiene una buena actitud hacia el control interno.</i></p> <p><i>Ver comentarios anteriores sobre actitudes y el código de conducta.</i></p> <p><i>Sí</i></p> <p><i>Aunque la administración del riesgo es informal, los riesgos de negocios se discuten en reuniones de la Dirección y se reflejan en el plan de negocios.</i></p>	<p><i>Se revisó el plan de negocios, que incluía:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> <i>Pronóstico de ventas y flujo de efectivo.</i> <input type="checkbox"/> <i>Desembolsos anticipados de capital.</i> <input type="checkbox"/> <i>Discusión de cómo puede afectar la recesión su negocio en términos de ventas y la posibilidad de que un proveedor quiebre.</i> <p><i>Nuestras recomendaciones en la carta a la Dirección siempre han sido aceptadas si eran factibles.</i></p> <p><i>Con base en nuestras entrevistas a empleados (ver Paso 2), los empleados entienden qué se requiere y qué reglas debieran seguirse.</i></p> <p><i>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 malos este mes".</i></p>

Clave: Afirmaciones C = Integridad (totalidad) E = Existencia A = Exactitud V = Valuación	Componente Control Interno (IC) CE = Ambiente del control CA = Actividades de control IS = Información y comunicación MO = Monitoreo	Tipo de control P = Prevenir D = Detectar y corregir	Factores de riesgo: que pueden salir mal													
			Componente del control interno	Los recibos no se depositan o se hace parcialmente	Las ventas en efectivo se registran o no se registran	Las ventas en efectivo se registran o no se registran	Los recibos registrados se acreditan al cliente o a cuenta equivocada	Los recibos se registran en el ejercicio equivocado	Las cuentas por cobrar vencidas no tienen un seguimiento oportuno							Control probado (SI/No)
Afirmaciones tratadas por factor de riesgo			CAE	CAE	CAE	CAE	AV									
	Karla prepara las boletas de depósito pero Jawad hace el depósito de efectivo para asegurar funciones segregadas.	CA	P													
	Cuando se abre la correspondencia, los cheques se sellan "solo para depósito" con el número de cuenta de Dephta. El banco tiene instrucciones de no cambiar cheques.	CA	P													
	Se hace una lista de cheques recibidos, se totaliza y revisa antes del depósito.	CA	P													
	Suraj y Jawad investigan las cuentas de más de 90 días y se documentan las acciones que se tomen.	CA					D									
	Existen procedimientos de corte para asegurar que se registran los recibos en el ejercicio correcto.	CA				P										
	Se prepara regularmente una lista de antigüedad de cuentas por cobrar y se distribuye mensualmente a Suraj y Jawad.	IS					D									
	Suraj hace una revisión regular de la antigüedad de cuentas por cobrar y seguimiento de cuentas vencidas. Las cuentas en incumplimiento se cambian a términos COD.	MO					P									
	¿Mitigan el factor de riesgo los procedimientos de control?			NO	NO											
	<small>((Clave: Y = Riesgo mitigado/ S=Alguna atenuación / No = Existe debilidad de importancia relativa))</small>															
	Debilidades identificadas															
	Como no se mandan estados de cuenta a los clientes, existe una debilidad de control de que pudiera acreditarse la cuenta de un cliente equivocado.															
	Como la mayoría de las ventas de la sala de exhibición son en efectivo y se dan recibos cuando se solicitan, existe un riesgo de que no se registren todas las ventas en efectivo.															

Proceso del negocio o Controles 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 pudiera también usarse para hacer referencia cruzada con el trabajo en implementación.

Paso 3 -En seguida se trata la valoración de la implementación del control

Extracto del repaso de ingresos/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 relativos a la transacción. Tratar la iniciación, autorización, registro en los registros contables, e información en los estados financieros.	<i>El sistema trabaja como se describe en la documentación de los sistemas. Ver papel de trabajo 530 para copias de documentos que demuestran los controles internos en acción. Sin embargo, notamos que María Ho es una empleada nueva y conoce poco del sistema al presente.</i>
Describir el proceso para cualquier transmisión de información de una persona (dueño del proceso) a la siguiente.	<i>Hay un traspaso de ventas a contabilidad. Con base en el repaso, el traspaso funcionó bien.</i>
Tomar nota de la frecuencia y oportunidad de los procedimientos de control interno realizados.	<i>Anotado en la matriz del diseño del control.</i>
Identificar cualesquier controles generales de TI que se requieren para proteger los archivos de datos de la transacción y asegurar el funcionamiento apropiado de los controles internos de aplicación.	<i>Los controles generales de TI son mínimos debido al tamaño pequeño de la entidad.</i>
Documentar los procedimientos establecidos para cubrir enfermedades y vacaciones del personal. Si no se han tomado vacaciones en los últimos 12 meses, documentar por qué.	<i>Hubo una vacante de dependiente de ventas por cuatro meses durante el periodo antes de contratar a María. Esto significó menos segregación de deberes durante ese tiempo</i>
Preguntar por la extensión 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 parte.</i>
Preguntar si se ha pedido a alguien que se desvíe de los procedimientos documentados.	<i>Se negó una petición del gerente de ventas para reducir de manera sustancial el precio de una recámara para un amigo.</i>

Paso 4-A continuación se trata la documentación del control

Extracto de la documentación del proceso del negocio usando un enfoque narrativo-Dephta Furniture, Inc.

Nota: se identifican los controles en negrita.

Proceso del negocio-sistema de ingresos/cuentas por cobrar/recibos

Contratos de ventas

Los contratos de ventas para los pedidos especiales y de detallistas los prepara Arjan, ya que implican trabajo extenso. Los contratos se basan todos en una **plantilla** que contiene las cantidades estimadas, tipos de muebles, peticiones especiales, así como términos y condiciones **estándar** de entrega y pago. Los términos de pago y las condiciones pueden variar según el cliente. Se requiere un depósito de 15% en todos los pedidos especiales y se registra como ingreso en el momento de la venta.

Todos los contratos los **revisa y firma de aprobación** Suraj antes de darse a firmar al cliente. Cuando el contrato es **firmado por el cliente** como aprobación, el pedido se alimenta al sistema de contabilidad que, automáticamente, asigna al pedido un **número secuencial**. Cuando el pedido está listo para embarque se prepara un documento de embarque, se alimenta al sistema y se coteja con el pedido. Karla prepara entonces una factura del sistema de contabilidad que, automáticamente, asigna un **número secuencial**. Es regla estricta que no pueden hacerse embarques sin que se alimente al sistema el número del documento de embarque. El sistema puede entonces rastrear qué órdenes se han surtido y cuáles están aún pendientes por fecha de entrega.

Órdenes de venta regulares

Se preparan órdenes de venta para cada pedido que se recibe y se **alimentan** al sistema de contabilidad que, automáticamente, asigna al pedido un **número secuencial**. La única excepción son los muebles que se venden directamente en la tienda u otros artículos pequeños.

Todos los pedidos por encima de 500 \$, o cuando el precio de venta es por debajo del precio mínimo, deben ser **aprobados** por Arjan. Cuando los artículos están armados y listos para embarque, Karla prepara una factura que se manda junto con la orden al cliente.

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.

Ventas en la tienda

Para todas las ventas en la tienda, **se preparan facturas al momento de la venta** y se alimentan al sistema de contabilidad. El **sistema genera automáticamente un número de factura** por cada venta. Las facturas generalmente se dan al cliente.

La mayoría de las ventas en la tienda son en efectivo, así que hay poco riesgo de crédito.

Ventas en Internet

Karla descarga del sitio web un resumen de las ventas del día por Internet. Prepara órdenes de ventas que se dan al Departamento de Producción. Se prepara una factura al mismo tiempo y se registra como ingreso pagado por anticipado ya que el artículo ha sido pagado. La factura marcada "pago total" acompaña todas las órdenes de Internet embarcadas.

Cuentas por cobrar

Karla abre toda la correspondencia y separa los pagos recibidos para depositarlos, Jawad generalmente va al banco, camino a casa, y hace el depósito. Karla alimenta entonces los pagos al sistema de contabilidad y aplica el pago a las facturas indicadas.

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 90 días, y se anotan comentarios de cuándo ha acordado el cliente pagar el saldo.

Para clientes con más de 90 días y que no han hecho arreglos alternativos de pago, las futuras ventas se hacen con condiciones de pago contra entrega.

Caso de Estudio B-Kumar &

Nivel entidad y TI general

Esta forma trata todos los cuatro pasos descritos antes. Esboza los riesgos por tratar y dispone la documentación de los controles identificados, de cómo operan los controles y de cómo se implementan.

Controles a nivel entidad	
Riesgos a considerar	Controles relevantes
<p>Ambiente del control:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Ningún énfasis sobre la importancia/necesidad de integridad y valores éticos <input type="checkbox"/> Ningún encargo hacia la competencia de los empleados. <input type="checkbox"/> Supervisión no efectiva de la administración por parte de los responsables del gobierno de la entidad. <input type="checkbox"/> La Dirección tiene una mala actitud hacia el control interno y/o administrar los riesgos de negocios. <input type="checkbox"/> Estructura organizacional no efectiva/inapropiada para planificación, control, y logro de objetivos. <input type="checkbox"/> Ningunas políticas/procedimientos para asegurar administración efectiva de RH (Recursos Humanos). 	<p><i>Raj continuamente comunica la necesidad de integridad y tratos éticos en las comunicaciones 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 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>
¿Mitigan los controles los factores de riesgo?	Sí
Describir investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.	<p><i>Se entrevistó a Ruby, quien confirmó el encargo de RAJ hacia el trato ético y justo a los proveedores y clientes.</i></p> <p><i>Se revisaron las minutas de la última junta que habían sido preparadas por Jawad.</i></p>
<p>Valoración de riesgos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La Dirección es sorprendida a menudo por eventos que no fueron previamente identificados/evaluados o está continuamente reaccionando con los eventos en vez de planear con anticipación. 	<p><i>El plan de negocios se prepara anualmente. Raj monitorea mensualmente los flujos de efectivo y las tendencias de ventas.</i></p>
¿Mitigan los controles los factores de riesgo?	Sí

Riesgos a considerar	Controles relevantes
<p>Describir investigaciones/observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.</p>	<p><i>Se revisó copia del plan de negocios, que sí resaltaba el potencial en que la economía impactaría las ventas.</i></p> <p><i>Se revisó una carpeta con los recibos de efectivo mensuales que se dan a Raj. Evidencia de la revisión de Raj por comentarios sobre los documentos y cambios solicitados.</i></p>
<p>Riesgos de información financiera:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Pueden no capturarse o registrarse eventos y condiciones (que no sean transacciones) que sean importantes para los estados financieros; <input type="checkbox"/> Mala supervisión/mal control sobre la información financiera, asientos del diario, y preparación de estimaciones/información a revelar importante pudiera dar como resultado representaciones de incorrección material en los estados financieros; y <input type="checkbox"/> Pueden dejarse de comunicar asuntos importantes relativos a información financiera al consejo de directores o partes externas como banqueros o reguladores. 	<p><i>Raj se reúne con Suraj y Jawad para revisar los estados financieros y los planes de negocios.</i></p> <p><i>Raj revisa los estados financieros pero solo revisa asientos del diario cuando tiene tiempo. (Aumenta riesgo por falta de segregación de deberes, y da a Ruby la capacidad de hacer asientos sin detectar.)</i></p>
<p>¿Mitigan los controles los factores de riesgo?</p>	<p><i>No. Las debilidades del control incluyen el riesgo de abuso (pasar por encima de controles) de la Dirección y la falta de segregación de deberes en una entidad tan pequeña.</i></p>
<p>Describir investigaciones/ Observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.</p>	<p><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></p>
<p>Prevención de fraude:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La Dirección no ha considerado o evaluado los riesgos de que ocurra fraude (incluyendo que la Dirección pase por encima de controles). 	<p><i>Raj mantiene bajo llave el efectivo y valores.</i></p> <p><i>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></p>
<p>¿Mitigan los controles los factores de riesgo?</p>	<p><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 problemas financieros personales.</i></p>
<p>Describir investigaciones/Observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.</p>	<p><i>Se inspeccionó dónde se mantiene bajo llave el efectivo y se verificó que solo Raj tiene la llave.</i></p>

Controles generales de TI	
Riesgos a considerar	Controles relevantes
<p>Riesgos a considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> No existen políticas/procedimientos para asegurar administración efectiva de TI o supervisión de personal de TI; <input type="checkbox"/> No existe alineación entre objetivos de negocios, riesgos, y planes de TI; <input type="checkbox"/> Se depende de sistemas/programas que están procesando datos de manera inexacta o procesando datos inexactos; y <input type="checkbox"/> Acceso no autorizado a datos. Posible destrucción de datos, cambios no apropiados, transacciones no autorizadas o inexistentes, o registro inexacto de transacciones. 	<p><i>No hay políticas y procedimientos de TI.</i></p> <p><i>Gastos y compras de capital de TI son parte del presupuesto anual (si son previstos).</i></p> <p><i>Raj asegura que el software esté actualizado y que Ruby corra un respaldo de los datos.</i></p>
<p>¿Mitigan los controles los factores de riesgo?</p>	<p><i>Sí, dado el pequeño tamaño de las operaciones.</i></p>
<p>Describir investigaciones/Observaciones para asegurar que se implementaron los controles identificados.</p>	<p><i>Revisado el presupuesto anual con una línea de gasto de TI. No se planeó ninguna compra de capital importante para el ejercicio.</i></p>

Controles del proceso de negocios o transaccionales

Esta forma (ingresos, cuentas por cobrar, recibos) trata dos de los cuatro pasos en el proceso. Coteja los riesgos transaccionales por alineación con los controles identificados. Pudiera también usarse para trabajo de referencia cruzada en la implementación de controles.

Entidad: Kumar & Co.

Periodo que terminó: 31 de diciembre de 20XX

1. Identificar cualquier riesgo transaccional que si no se controla pudiera dar como resultado una de incorreción material en los estados financieros.

Paso 1: Identificar Riesgos de transaccionales de importancia relativa (quitar de estos riesgos los que no sean de importancia relativa)		Riesgos de importancia	Paso 3: Respuesta de auditoría (describir o hacer referencia cruzada a plan de auditoría)	Ref. papel de trabajo
1	<i>Mercancías embarcadas/servicios prestados sin facturar</i>	C	<i>Ver plan de ingresos</i>	700
2	<i>Ingresos registrados parcialmente o no registrados (es decir, ventas en efectivo)</i>	CA	<i>Ver plan de ingresos</i>	700
3	<i>Ventas/créditos de ventas no registrados en cuentas.</i>	CE	<i>Ver plan de ingresos</i>	700
4	<i>Políticas de reconocimiento de ingresos que no se siguen.</i>	CEA	<i>Procedimientos extra en 700</i>	700
5	<i>Ingresos/recibos registrados en ejercicio contable equivocado.</i>	A	<i>Ver plan de ingresos</i>	700
6	<i>Recibos depositados o registrados parcialmente/no depositados o registrados.</i>	CA	<i>Ver plan de ingresos</i>	700
7	<i>No hay reserva para saldos dudosos o incobrables.</i>	V	<i>Ver plan de ingresos</i>	700
8	<i>No se identifican transacciones de partes relacionadas</i>	CEAV	<i>Referirse a papel de trabajo 666</i>	666
9				

2. Identificar Procedimientos de Control Interno Relevantes (**RICP**) (manuales y automatizados) que mitiguen (P = prevenir o D = detectar y corregir) los riesgos de a rrmación identificados (1-8) en el Paso 1 anterior. Luego Valorar, para cada a rrmación, si los RICP identificados mitigan el riesgo de a rrmación.

Paso 2: Identificar RICP relevantes		A rrmaciones			
		C	E	A	V
Procedimientos de control					
1	<i>El registro pedidos/embarques se prepara con lista: detalles de pedidos, información entrega, cantidad vendida/embarcada, fecha embarque y si se pagó.</i>	D	D	D	
2	<i>El registro de ventas se prepara con lista de nombre cliente, fecha embarque, detalles del pedido, precio, monto pagado.</i>	D		D	
3	<i>Raj coteja registro embarques con registro ventas cada semana para asegurar que no faltan embarques.</i>	D			
4	<i>Raj revisa las ventas mensuales. Diarios de cuentas por cobrar y recibos de efectivo. (Pocos clientes, mayoría de ventas a Dephta.)</i>	D	D	D	D
5	<i>Todas las ventas a Dephta y compañías relacionadas se registran en cuentas separadas</i>			D	
6					
7					
¿Mitigan los procedimientos de control el riesgo de a rrmación?		Y	Y	Y	Y

Clave:

Y = Riesgo mitigado

S = Alguna mitigación

No = Existe debilidad de importancia relativa

Paso 3-A continuación se trata la implementación del control.

Implementación del control transaccional

Extracto de "repasso" de ingresos/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 inicio, autorización, registro en los registros contables, e información en los estados financieros.	<i>El sistema funciona según descrito en la documentación de los sistemas. Ver papel de trabajo 535 para copias de documentos que demuestran que los controles internos están en acción.</i>
Describir el proceso para cualesquier transmisión de información de una persona (dueño del proceso) a la siguiente.	<i>Hay una transferencia de ventas a contabilidad. Con base en el repaso, la transferencia funcionó bien.</i>
Anotar la frecuencia y oportunidad de los procedimientos de control interno realizados.	<i>Anotado en la matriz de diseño del control.</i>
Identificar cualesquier controles generales de TI que se requieren para proteger los archivos de datos de transacciones y asegurar el funcionamiento apropiado de los controles internos de aplicación.	<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 la extensión 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 es control de Raj para pescar los errores y parece estar funcionando efectivamente en nuestra prueba de repaso.</i>
Preguntar si se ha pedido a alguien que se desvíe de los procedimientos documentados.	<i>No se notó ninguna.</i>

Paso 4 –A continuación se trata la documentación del control interno.

Nota: los controles se identifican en negrita.

Extracto de documentación del proceso de negocios usando un enfoque narrativo- Kumar & Co.

Proceso del negocio-Sistema de ingresos/cuentas por cobrar/recibos

Órdenes de ventas

Se preparan órdenes de ventas por cada pedido que se recibe y se alimentan al 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 monto, el tipo de producto, fecha prometida, precio, etcétera. También mantiene un **registro de ventas** con 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 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 por 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 por 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 Control Interno

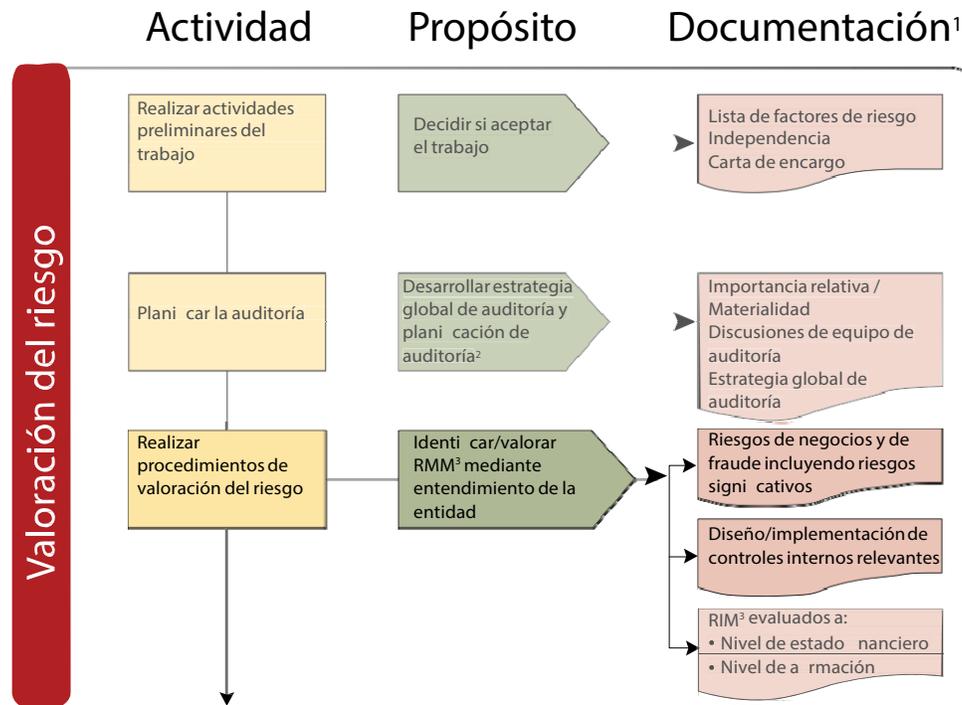
Contenido del Capítulo

NIA relevante

Guías sobre la comunicación de deficiencias identificadas en el control interno que, a juicio profesional del auditor, ameritan la atención de la Dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

265

Anexo 13.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para lista más completa de documentación que se requiere.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.
3. RIM=Riesgos de Incorrección Material.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIAs
260.10	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se describen 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. Esto 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 algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.</p>
265.6	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se describen a continuación:</p> <p>(a) Deficiencia en el control interno. Existe una deficiencia en el control interno cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 (ii) No existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros. <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: Apartado A5)</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 realización de la auditoría. (Ref: apartados A12-A18, A27)</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de NIAs
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>
265.11	<p>El auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:</p> <p>(a) Una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos; y (Ref: Apartado A28)</p> <p>(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)</p> <p>(i) El propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros;</p> <p>(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</p> <p>(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 llegado a la conclusión de que tienen importancia suficiente para merecer ser comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.</p>

13.1 Generalidades

Durante el curso de la auditoría, pueden identificarse deficiencias en el control interno. Esto puede ocurrir como resultado del entendimiento y valoración del control interno (ver Volumen 2, capítulos 11 y 12), al hacer las valoraciones del riesgo, al realizar 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 el auditor valora una deficiencia identificada como significativa, debe 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 generales (nivel entidad)	Controles débiles del entorno del control (a nivel entidad) como supervisión no efectiva, mala actitud hacia el control interno, o casos que se encuentren de abuso o fraude de la Dirección.
	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 eventos significativos no de rutina como la introducción de un nuevo sistema contable, la automatización de un sistema, como ventas, o la adquisición de un nuevo negocio.
	Incapacidad por parte de la Dirección para supervisar la preparación de los estados financieros. Esto podría incluir la falta de: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Controles generales de seguimiento (como supervisión del personal de información financiera); <input type="checkbox"/> Controles sobre la prevención y detección de fraude; <input type="checkbox"/> Controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas; <input type="checkbox"/> Controles sobre transacciones significativas con partes relacionadas; <input type="checkbox"/> Controles sobre transacciones significativas fuera del curso normal del negocio de la entidad; y <input type="checkbox"/> Controles sobre el proceso de información financiera al final del ejercicio (como controles sobre asientos manuales no recurrentes).
	Deficiencias significativas comunicadas previamente a la Dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que continúan sin corregir después de algún periodo razonable de tiempo.

De ciencias potenciales del control interno	
Controles específicos (transaccionales)	Una respuesta no efectiva de la Dirección a riesgos significativos identificados (por ejemplo, ausencia de controles sobre un riesgo de estos).
	El auditor detectó incorrecciones cuando debieron haber sido prevenidas, o detectadas y corregidas por el control interno de la entidad.
	Los controles internos existentes: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> No fueron suficientes para mitigar el riesgo (mal diseño); y/o <input type="checkbox"/> No operaron según se diseñó (mala implementación). Esto podría ser resultado de mal entrenamiento, 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, debe someterse a atención a un nivel apropiado de la Dirección, tan pronto como sea posible. Esto debe hacerse aun si el asunto se considerara sin consecuencias.

El nivel adecuado de Dirección es un caso de juicio profesional, pero debe ser cuando menos un nivel por encima de las personas que parecen estar involucradas en la sospecha de fraude. También afectaría la probabilidad de colusión y la naturaleza y magnitud de la sospecha de fraude. Cuando el fraude involucra a la Dirección *Senior* se requiere también comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Puede hacerse oralmente o por escrito.

PUNTO A CONSIDERAR

Fraude perpetrado por el gerente-dueño o por los responsables del gobierno de la entidad

Cuando ocurre fraude en el nivel más alto de una organización y no hay alguien dentro de la misma a quien pueda reportarse, el auditor puede obtener asesoría legal para determinar el curso de acción apropiado en las circunstancias. El propósito de obtener esta asesoría es ratificar qué pasos (si los hay) son necesarios al considerar aspectos del fraude identificado, de interés público.

En la mayoría de los países, el deber profesional del auditor es mantener la confidencialidad de la información del cliente. Esto puede prohibir reportar el fraude a una parte externa. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor cambian según el país y, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede ignorarse por estatuto, por ley o por sentencia de un juzgado. En algunos países, el auditor de una institución financiera tiene un deber estatutario de reportar la ocurrencia de fraude a las autoridades supervisoras. También, en algunos países, el auditor tiene un deber de reportar las incorrecciones a las autoridades en los casos en que la Dirección y los responsables del gobierno de la entidad dejen de tomar la acción correctiva.

13.3 Valoración de la gravedad de una de ciencia

Una de ciencia significativa se define como una de ciencia o combinación de de ciencias en el control interno que, a juicio profesional del auditor, son de suficiente importancia que ameritan la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

Al valorar el control interno (ver Volumen 2, Capítulo 12), se sugiere que los factores de riesgo que son improbables que den como resultado una incorrección material en los estados financieros se eliminen (se dejen fuera del alcance) del entendimiento del auditor del control interno. Si se sigue esta guía, es probable que la mayoría de las de ciencias del control identificadas por el auditor sean significativas.

Los criterios para determinar si una de ciencia es significativa o no, son similares a los de cualquier otro riesgo (ver Volumen 2, Capítulo 9). El juicio profesional se usa para valorar la probabilidad de que pudiera ocurrir una incorrección y la magnitud potencial de la incorrección cuando ocurra. Si ha ocurrido de hecho una incorrección, la valoración debe basarse en la extensión de la incorrección real.

Durante el curso de la auditoría pueden también identificarse de ciencias de control menos serias o incluso menores como resultado de entrevistas con la Dirección y con el personal de observación de controles internos en operación, de realizar procedimientos adicionales de auditoría, y de cualquier otra información que pueda obtenerse. En estos casos es el juicio profesional si estos asuntos son de suficiente importancia para reportarse a la Dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.

A continuación se ilustran algunos asuntos que el auditor pudiera considerar al valorar la gravedad de una de ciencia.

Anexo 13.3-1

Identificación de una de ciencia significativa	
Criterios para la valoración de una de ciencia	Probabilidad de de ciencias que lleven a incorrecciones materiales en los estados financieros en el futuro.
	La susceptibilidad de un activo o pasivo a pérdida o fraude.
	La objetividad y complejidad de determinar montos estimados, como estimaciones contables del valor razonable.
	Los montos de los estados financieros expuestos a las de ciencias.
	El volumen de actividad que haya ocurrido o pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones expuestos a la de ciencia o de ciencias.
	La significancia de los controles para el proceso de información financiera.
	La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como resultado de las de ciencias en los controles.
	La interacción de la de ciencia con otras de ciencias en el control interno.

13.4 Pequeñas entidades

Cuando evalúe las deficiencias de control en pequeñas entidades, debe prestar atención a los siguientes factores:

Anexo 13.4-1

Considerar	
Control en una pequeña entidad	Los controles pueden operar con menos formalidad que en las entidades mayores y con menos evidencia de su desarrollo.
	Ciertos tipos de actividades de control pueden no ser necesarias en absoluto. Los riesgos pueden mitigarse mediante los controles aplicados por la Dirección (por ejemplo, controles a nivel entidad, como el entorno del control, que prevendría o detectaría que ocurriera un error específico).
	Habrán menos empleados, lo que puede limitar la factibilidad de la segregación de funciones. Esto puede compensarse al ejercer el gerente-dueño una supervisión más efectiva (por ejemplo, controles a nivel entidad como el ambiente del control) de la que es posible en una entidad más grande.
	Existe mayor posibilidad para que la Dirección eluda los controles (abuso de la Dirección).

Además, la comunicación de deficiencias a los responsables del gobierno de la entidad puede ser menos estructurada que en entidades más grandes.

13.5 Documentación de deficiencias del control

No hay requisitos específicos en las NIA sobre cómo deben documentarse las deficiencias del control. La extensión de la documentación es un caso 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.

Presentamos 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 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 que se afecta?	Describir la de ciencia identificada	¿Cuál es el efecto potencial sobre los estados financieros?	¿De ciencia significativa? (Sí/No)	Respuesta de auditoría
La Dirección no ha considerado o valorado los riesgos de que ocurra fraude.	Los miembros del equipo de la Dirección confían entre sí y están renuentes a introducir políticas costosas, etcétera, que traten 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 la revisión de pólizas, partes relacionadas, y reconocimiento de ingresos.
Ventas/servicios registrados en ejercicio contable equivocado.	No hay controles para prevenir que esto ocurra y encontramos un número de errores de corte en las pruebas de detalle.	Los ingresos pudieran presentar incorrecciones materiales en los estados financieros.	Sí	Ver los procedimientos adicionales realizados relativos a corte.
Mala supervisión y documentación para soportar la preparación de estimaciones.	El cliente no proporciona la documentación que soportar sus estimaciones.	Dado el tamaño de las estimaciones, un error pudiera resultar un error de alguna incorrección material en los estados financieros.	Sí	Obtener evidencia para soportar los supuestos y re-ejecutar los cálculos.

PUNTO A CONSIDERAR

Registrar las de ciencias en un mismo lugar

Designar una forma particular de auditoría para registrar los detalles pertinentes de las de ciencias de control al ser identificadas. Esto asegurará que todas las de ciencias identificadas se registren en forma consistente en un lugar. Si se encuentran dispersas en el archivo, pudieran perderse dando como resultado una respuesta de auditoría incompleta a los riesgos implicados, y una comunicación incompleta a la Dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.

Describir las implicaciones

Al documentar las de ciencias, tome tiempo para describir las implicaciones de la de ciencia ("qué pudiera salir mal") y la respuesta de auditoría propuesta (si la hay) para el riesgo sin mitigar.

¿Cuál es el curso de acción recomendado?

No es un requisito proporcionar a la Dirección un curso recomendado de acción para corregir las de ciencias de control identificadas. Sin embargo, las recomendaciones pueden ser útiles para que la Dirección determine el curso de acción correctiva apropiado. Cuando sea probable el dar recomendaciones a la Dirección, documentar las sugerencias al mismo tiempo que se registren las de ciencias. Si se pospone este paso, puede generar el incurrir en tiempo adicional, para volver a familiarizarse con los hechos.

13.6 Discusiones orales con la Dirección

Antes de emitir una comunicación escrita, generalmente se considera una buena práctica discutir los resultados oralmente (una discusión en un borrador de carta) con la persona de la Dirección de estatura apropiada y posiblemente con los responsables del gobierno de la entidad. La persona apropiada es aquella quien puede Valorar las de ciencias y tomar la acción de solución necesaria. Este paso ayuda al auditor a asegurar que los resultados sean apegados a los hechos y redactados de manera apropiada a las circunstancias. Puede también permitir al auditor obtener una indicación preliminar de la respuesta de la Dirección a los resultados.

Para de ciencias significativas, el nivel apropiado de Dirección sería el más alto en la entidad, como el gerente-dueño, el director ejecutivo o director de finanzas o equivalente. Para otras de ciencias, el nivel apropiado puede ser la Dirección Operativa con involucramiento directo en las áreas de control afectadas. Tomar en consideración, si todos los responsables del gobierno de la entidad están también involucrados en administrar la entidad, la comunicación con la Dirección de más alto nivel puede no ser la más adecuada de informar a todos aquellos que tienen responsabilidad del gobierno de la entidad.

Si la de ciencia 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 hallazgos debe ser, normalmente, con los responsables del gobierno de la entidad.

PUNTO A CONSIDERAR

Si una de ciencia significativa se refiere a la conducta o competencia del gerente-dueño o de los responsables del gobierno de la entidad, y no hay un nivel más alto en la entidad a quien reportar los resultados, el auditor debe considerar la posibilidad de continuar realizando la auditoría. Esto puede implicar que el auditor busque asesoría legal.

La discusión con la Dirección proporciona una oportunidad de discutir los resultados y de obtener la reacción de la Dirección antes de que se señalicen los resultados y se comuniquen por escrito, según se ilustra.

Anexo 13.6-1

Bene ficios	
Discusiones con la Dirección	Alertar a la Dirección, oportunamente, sobre la existencia de deficiencias.
	Oportunidad de obtener información relevante para consideración adicional, como:
	<input type="checkbox"/> Confirmación de que la descripción de la deficiencia y hechos relacionados (como la extensión de una incorrección real) es exacta; <input type="checkbox"/> Existencia de otros controles posiblemente compensatorios; <input type="checkbox"/> Reacción de la Dirección y entendimiento de las causas reales o supuestas de las deficiencias; y <input type="checkbox"/> Existencia de excepciones que se originen en las deficiencias que la Dirección ha notado.
	Obtener una respuesta preliminar de la Dirección a los resultados.

13.7 Comunicaciones escritas

Se deben reportar las deficiencias significativas por escrito. Esto refleja la importancia que se les atribuye, y puede ayudar a la Dirección y a los responsables del gobierno de la entidad a cumplir sus diversas responsabilidades.

El requisito de comunicar las deficiencias significativas por escrito se aplica a todas las entidades, independientemente de su tamaño, incluyendo las de gerente-dueño y las entidades más pequeñas. Comunicar estos asuntos por escrito asegura que los responsables del gobierno de la entidad sean informados de los problemas.

Tan pronto sea factible después de concluir que existen deficiencias significativas, el auditor debe 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 sugerencias recomendadas para la acción de remediación. Al dar estos pasos, la Dirección puede tomar acción correctiva 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 apropiada a la comunicación del auditor sobre las deficiencias significativas en el control interno, y cualquier recomendación de acción de remediación. Esto puede ser mediante:

- Iniciar la acción de remediación para corregir las deficiencias identificadas por el auditor;
- Una decisión de no tomar alguna acción. La Dirección puede estar ya enterada de las deficiencias significativas, y ha decidido no corregir por costos o por alguna otra consideración (es); o

- Ninguna acción. Puede ser indicativo de una mala actitud hacia el control interno, que tiene implicaciones para valorar el riesgo al nivel estado financiero. 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 costo 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 deficiencias si ha habido un cambio en la Dirección, o si ha llamado la atención del auditor alguna nueva información.

Contenido de la comunicación

La comunicación de deficiencias significativas debe incluir:

- Descripción de la naturaleza de cada deficiencia significativa y los efectos potenciales. No hay necesidad de cuantificar estos efectos.
- Cualquier sugerencia para acción de remediación en las deficiencias;
- Las respuestas reales o propuestas de 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 para fines de información cuando sea apropiado hacerlo.

Como contexto adicional para la comunicación, la carta debe también incluir:

- Una indicación de que, si el auditor hubiera realizado procedimientos más extensos en el control interno, podría haber identificado más deficiencias o concluido que algunas de las deficiencias reportadas no necesitaban de hecho haber sido reportadas; y
- Una indicación de que tal comunicación se ha proporcionado para fines de los responsables del gobierno de la entidad, y que puede no ser adecuada para otros fines.

Requisitos locales de información

Las leyes o regulaciones en algunas jurisdicciones pueden establecer requisitos adicionales de que el auditor comunique uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno identificadas durante la auditoría. Cuando esto ocurre:

- Siguen siendo aplicables los requisitos de la NIA 265, no obstante que la ley o regulación pueda requerir que el auditor use términos o definiciones específicos; y
- El auditor debe usar los términos y definiciones determinados para el fin de comunicar de acuerdo con los requisitos legales o regulatorios aplicables.

13.9 Oportunidad 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 de manera oportuna.

Los factores a considerar incluyen:

- ¿Sería un retraso indebido reportar esta información y que por esto pierda su relevancia?
- ¿Sería la información un factor significativo para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad descargar sus responsabilidades de supervisión?

A menos que los requisitos locales especifiquen una fecha particular, lo más tarde que puede emitirse una comunicación escrita es antes de la fecha del dictamen del auditor o muy poco después. Esto permite al auditor completar la compilación del archivo anual de auditoría de manera oportuna.

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando sea posible, comunicar las deficiencias en control interno bastante antes de que inicie el trabajo de auditoría de cierre de ejercicio, la notificación oportuna podría permitir a la Dirección tomar acción correctiva que ayude al auditor bajar el nivel del riesgo valorado de incorrección material a nivel de estado financiero o de afirmación. Por ejemplo, una recomendación de reemplazar o reubicar a un contador 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 Casos de Estudio -Comunicación de deficiencias en control interno

Para detalles de los casos de estudio, referirse a Volumen 2, Capítulo 2 - Introducción a los Casos de Estudio.

Las deficiencias en control interno se identifican en todas las etapas de la auditoría (valoración del riesgo, respuesta al riesgo e información) y el auditor debe acumularlas para reportarlas a la Dirección. Las deficiencias significativas en control interno (tanto en diseño como operación) deben reportarse a la Dirección, usando una carta como las que se ilustran en seguida.

Caso de Estudio A-Dephta Furniture,



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 seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Nuestra auditoría no fue planeada con el fin de identificar asuntos a comunicar, en consecuencia, nuestra auditoría generalmente no identifica todos los asuntos que puedan ser de interés para ustedes, y no es adecuado concluir que no existen dichos asuntos.

Durante el curso de nuestra auditoría a Dephta Furniture, Inc. por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 20X2, identificamos las siguientes deficiencias en el control interno que, en nuestra opinión, son significativas. Una deficiencia o combinación de deficiencias significativas en control interno es aquella que, a nuestro juicio profesional, es de suficiente significancia para ameritar la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

Asientos contables manuales no autorizados

No hay, actualmente, controles sobre los asientos contables manuales hechos durante el periodo con la falta de segregación de responsabilidades y controles de revisión sobre los asientos que se hacen, pueden pasar sin detectarse los errores o incorrecciones materiales. Aunque nuestra auditoría no encontró estos errores o incorrecciones materiales, este acceso actual, sin restricción y sin monitoreo, de todo el personal de la compañía, presenta un riesgo a la exactitud de los estados financieros.

Recomendamos que se realice una segregación adecuada de responsabilidades con base en funciones y responsabilidades. Más aún, debe establecerse un proceso de revisión formalizado, todos los asientos significativos deben aprobarse antes de registrarse, y la Dirección debe realizar una segunda revisión mensualmente.

Malos controles de inventario

Hay, actualmente, controles muy limitados sobre el inventario. La falta de controles adecuados en el inventario pudiera originar que esté incompleto, la valuación será inadecuada o pudiera robarse.

Recomendamos que Dephta implemente controles formales sobre el etiquetado y conteo periódico del inventario. Los registros de inventario deben compararse con los productos reales en el almacén. También debe 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 algún otro propósito. No aceptamos alguna responsabilidad por el uso que haga un tercero de esta comunicación.

Atentamente,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Estudio de Caso B-Kumar &



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 seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales. Nuestra auditoría no fue planeada con el fin de identificar asuntos que comunicar; en consecuencia, nuestra auditoría generalmente no identifica todos los asuntos que puedan ser de interés para ustedes, y no es adecuado concluir que no existen esos asuntos.

Durante el curso de nuestra auditoría de Kumar & Co., por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 20X2, identificamos la siguiente deficiencia en el control interno que, en nuestra opinión, es significativa. Una deficiencia o combinación de deficiencias significativas en control interno es la que, en nuestro juicio profesional, es de suficiente significancia para ameritar la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

Falta de segregación de deberes

Actualmente, hay una falta de segregación de deberes en Kumar & Co. El contador de medio tiempo tiene acceso y control total sobre todo el mantenimiento de registros en Kumar. Sin separar la responsabilidad entre los diferentes empleados, existe el riesgo de que el contador pueda cometer errores no intencionales o intencionales, sin detectar.

Recomendamos que Kumar & Co. considere la contratación de otra persona asistente de medio tiempo, para dividir funciones del contador. Dado el pequeño tamaño de la organización y las restricciones de costos, si eso no es factible, recomendamos que Raj Kumar se involucre más en el aspecto de mantenimiento de registros del negocio para supervisión adecuada del trabajo del contador.

Esta comunicación se prepara únicamente para información de la gerencia y no tiene algún otro propósito. No aceptamos alguna responsabilidad por el uso que hagan terceros de esta comunicación.

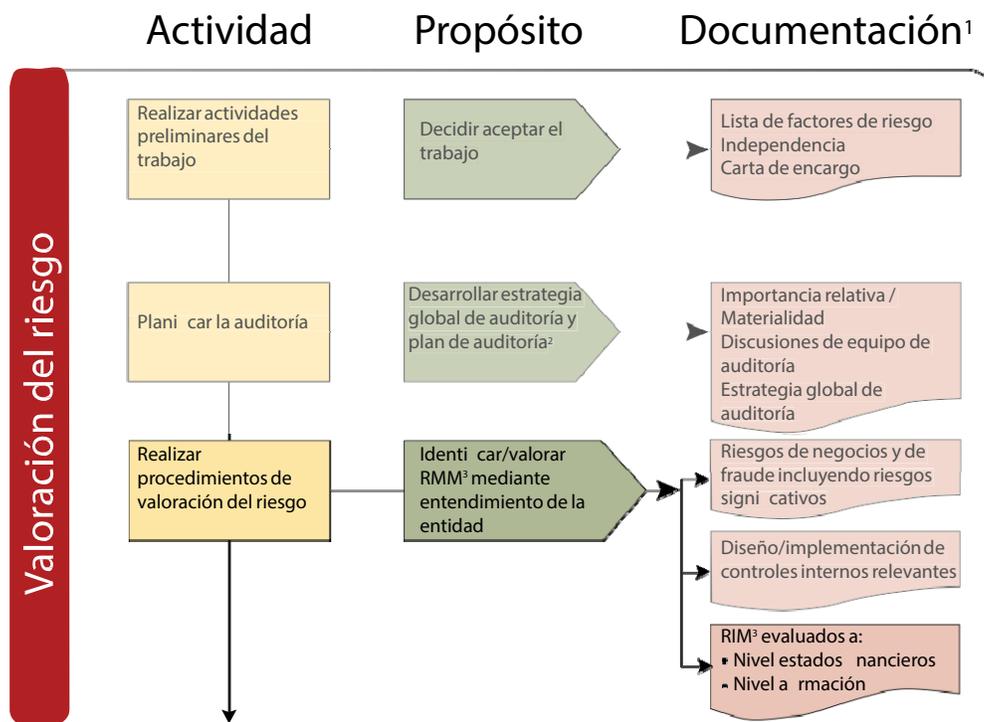
Atentamente,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

14. Conclusión de la fase de valoración del riesgo

Contenido del Capítulo	NIA relevante
Concluir la fase de valoración del riesgo de auditoría documentando los riesgos valorados a nivel estado financiero y a formación.	315

Anexo 14.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para un detalle más completo de lo requerido de documentación.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo en toda la auditoría.
3. RIM=Riesgos de Incorrección Material.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
315.25	<p>El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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) <p>Que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.</p>
315.26	<p>Con esta finalidad, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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) Valorará los riesgos identificados y valorará si se relacionan de modo generalizado con los estados financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones; (c) Relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de 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, constituir una incorrección material
315.32	<p>El auditor incluirá en la documentación de auditoría:</p> <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 en los estados financieros y en las afirmaciones, identificados y valorados de conformidad con lo requerido en el apartado 25; y. (d) Los riesgos identificados, así como los controles relacionados con ellos, respecto de los que el auditor ha obtenido conocimiento como resultado de los requerimientos de los apartados 27-30. (Ref: apartados A131-A134)

14.1 Generalidades

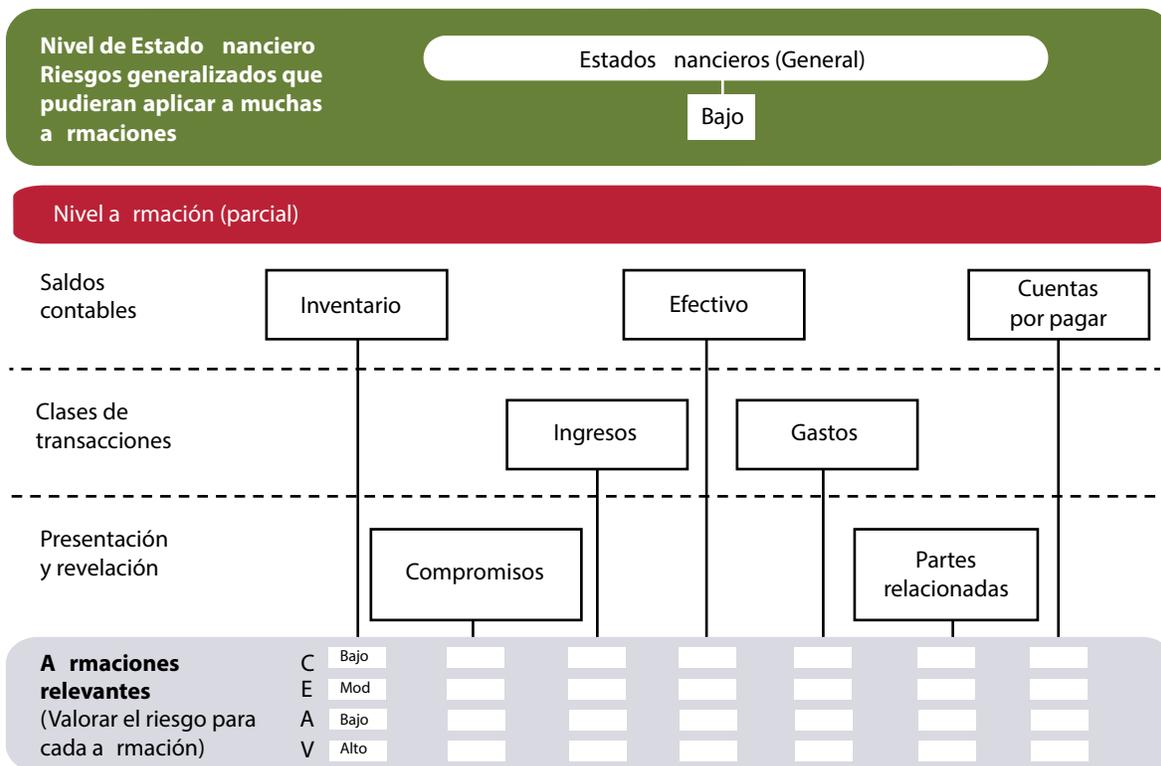
El paso final en la fase de valoración del riesgo de la auditoría es revisar los resultados de los procedimientos realizados de valoración del riesgo, y luego valorar (o si ya se valoraron, resumir) los riesgos de incorrección material en:

- A nivel estado financiero; y
- A nivel de afirmación para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

La lista de riesgos valorados que resulte formará la base para la siguiente fase de 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.

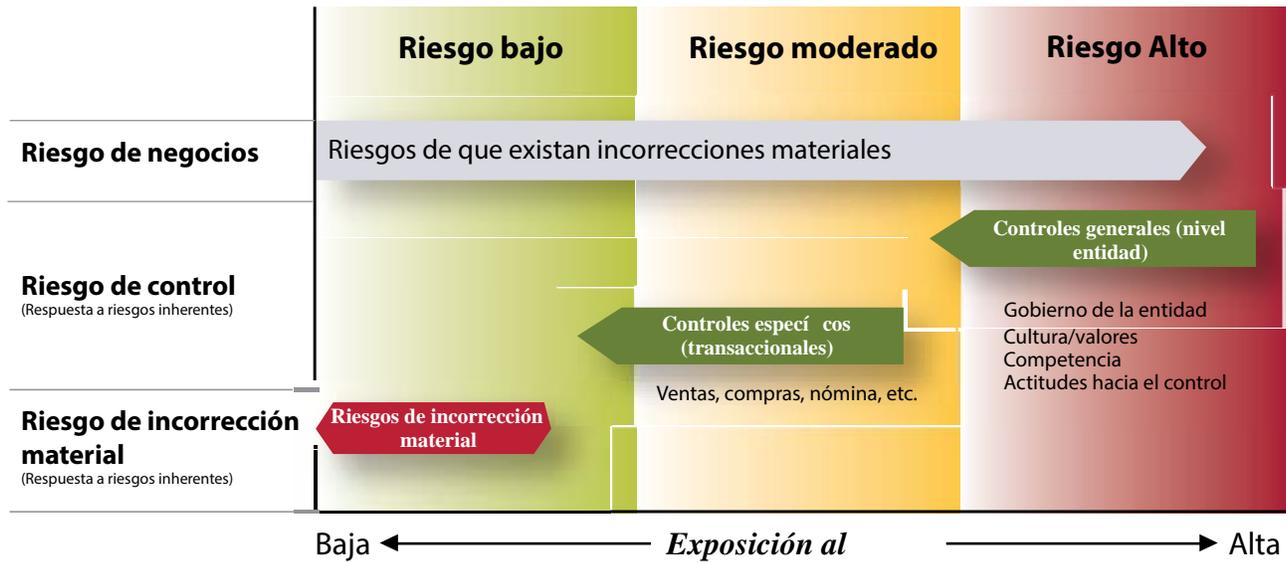
Anexo 14.1-1



14.2 Evidencia de auditoría obtenida a la fecha

La evidencia obtenida a la fecha, al realizar procedimientos de valoración del riesgo, consiste en identificar y valorar los riesgos inherentes, y diseño e implementación de controles internos que traten esos riesgos. Lo que queda es el riesgo de incorrección material. Este es simplemente el riesgo remanente 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 para fines ilustrativos y debe variar de una entidad a otra.

A continuación se presenta una lista 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
Materialidad e identificación de áreas de información a revelar revelaciones en los estados financieros	V2-6
Discusiones del equipo de auditoría	V2-7
Hallazgos identificados de realizar procedimientos de valoración del riesgo	V1-4 V2-3 a 14
Identificación y valoración del riesgo inherente	V2-8 y 9
Riesgos significativos	V2-10
Entendimiento y valoración del control interno	V2-11 y 12
Deficiencias significativas identificadas	V2-13

14.3 Resumen de valoraciones de diversos riesgos

El propósito de valorar riesgos es proporcionar el fundamento y un punto de referencia de lo que es necesario para responder de manera apropiada con procedimientos de auditoría posteriores bien diseñados y eicientes.

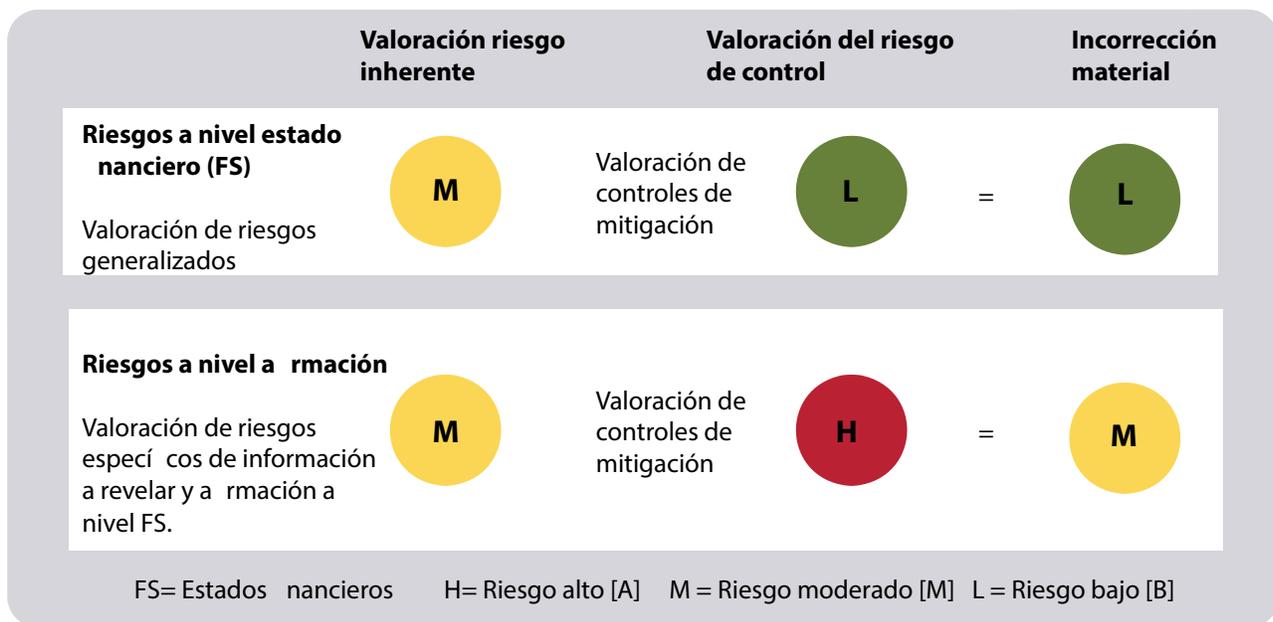
Si los riesgos identificados a la fecha ya han sido documentados y valorados de manera consistente, será relativamente rápido revisarlos y resumirlos.

El resumen de los riesgos valorados reúne los factores de riesgo inherente identificados y la valoración de cualquier control interno diseñado para mitigar esos riesgos. Esto se ilustra en el Anexo 14.3-1.

Nota: Hay un nivel moderado de riesgo al nivel de estado financiero que es mitigado por buenos controles a nivel entidad y posiblemente otros controles. El resultado es riesgo valorado como bajo al nivel de estado financiero.

El resumen de riesgos valorados a nivel afirmación es una combinación de la valoración de riesgos inherentes y de control que se aplica a saldos, transacciones e información a revelar específica de estados financieros. 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



Notas:

- Antes de concluir que no hay riesgos particulares para un área o información a revelar en los estados financieros, considerar la existencia de otros factores relevantes, como historia de errores conocidos, susceptibilidad del activo/pasivo a fraude, potencial de que la Dirección eluda los controles y la experiencia del ejercicio anterior.
- Si el auditor planea usar de soporte un control de riesgo que ha sido valorado bajo (por ejemplo, reducir la extensión de procedimientos sustantivos), necesita haber pruebas de la efectividad operacional 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 tanto, no se ha hecho alguna valoración. En estos casos, el riesgo de control debe 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 con table en operación, pero se espera que funcione la mayor parte del tiempo. Este puede ser el caso en pequeñas entidades.
- La determinación del riesgo residual resultante de la combinación del riesgo inherente y el control es un asunto de juicio profesional. El anexo muestra diversas combinaciones de riesgo, pero no sustituye el juicio profesional con base en las circunstancias particulares.

Anexo 14.3-2

Riesgo inherente	Riesgo de control	Incorrección material
H	H	H
H	M	M
H	L	M o L
M	H	M
M	M	M
M	L	L
L	H	M/L
L	M	L
L	L	L

Clave: H = Alto (A) M = Moderado (M) L = Bajo (B)

PUNTO A CONSIDERAR

Documentar el razonamiento de las valoraciones del riesgo

Cuando se resumen los riesgos valorados, estar seguros de proporcionar una corta descripción de las razones para cada valoración o una referencia cruzada a donde puedan encontrarse. Esto es a menudo más significativo 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 debe completar antes de cualquier consideración de los controles que puedan mitigar el riesgo. Suponiendo que la mayor parte de las áreas de los estados financieros a ser auditadas exceden la importancia relativa general, es probable (en la mayoría de casos) que el riesgo inherente de incorrección material (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 riesgo bajo para todas las afirmaciones, no hay necesidad de repetir el mismo razonamiento para cada afirmación individual. Sin embargo, debe documentarse la razón por la que todas las valoraciones son bajas.

14.4 Revisión de las valoraciones del riesgo

La valoración del riesgo no termina en un momento del tiempo. Puede obtenerse nueva información al avanzar la auditoría, y la realización de procedimientos de auditoría puede identificar riesgos adicionales, o que el control interno no está operando según planeado. Cuando esto ocurre, debe revisarse la valoración original del riesgo y considerarse el impacto sobre la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

14.5 Documentación

El resumen de riesgos valorados puede documentarse en varias formas. A continuación se exponen tres posibles enfoques:

Un documento independiente

Un documento separado que resuma las afirmaciones del riesgo inherente y de control y las razones clave para las valoraciones de riesgo combinadas. Este documento podría también usarse para esbozar (en términos generales) la respuesta al riesgo.

Incluirlo en la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría

La primera parte de cada sección del plan de auditoría (para cuentas por cobrar, cuentas por pagar, etcétera) pudiera esbozar las valoraciones del riesgo y el impacto 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, plan de auditoría y resultados del trabajo realizado pudieran documentarse todos en un papel de trabajo integral para cada área de los estados financieros.

La forma y extensión de la documentación que soporte las valoraciones del riesgo estarán influenciadas por:

- La naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno;
- La disponibilidad de la 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 apropiada;
- Capacidad de facilitar actualización en periodos posteriores; y
- Facilidad de revisión. Un revisor debe poder determinar si se han identificado los riesgos clave y que la respuesta de auditoría resultante sea apropiada.

Un resumen bien documentado de riesgos valorados también será útil en las reuniones de planificación del equipo en periodos posteriores cuando puede discutirse la naturaleza de los riesgos y la respuesta de auditoría.

En el siguiente anexo se ilustra un enfoque con un documento independiente pero estrechamente ligado al plan de auditoría. Tomar nota que esta ilustración utiliza las cuatro afirmaciones “combinadas” (usadas para fines de esta Guía), según se define en Volumen 1, Capítulo 6.

Anexo 14.5-1

Niveles valorados de riesgo

		Afirmaciones	IR	CR	RMM	Documentar los riesgos clave y otros factores que contribuyen a la valoración del riesgo
						<i>La industria está en un declive general al surgir nuevas tecnologías. Sin embargo, las ventas siguen fuertes y la entidad está invirtiendo en I&D</i>
Nivel de estado financiero		P	M	L	L	<i>La actitud de la Dirección hacia el control interno es buena. Los puestos clave están ocupados por personas competentes</i>
						<i>Es posible que la Dirección eluda los controles, pero las nuevas políticas establecidas deben disuadir las prácticas más comunes.</i>
						<i>El gobierno de la entidad está compuesto por miembros de la familia.</i>
Nivel afirmación						
	Afirmación o información a revelar FS					
1	Ventas	C	H	L	M	<i>El dueño quiere ahorrar en impuestos. El reconocimiento de ingresos ha sido inconsistente.</i>
		E	M	L	L	<i>Se identificaron controles internos relevantes. Posibilidad de pruebas de control interno para esta aseveración.</i>
		A	M	L	L	<i>Se identificaron controles internos relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		V	NA	L	NA	
2	Cuentas por cobrar	C	L	L	L	<i>Se identificaron controles relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		E	H	M	M	<i>Los bonos de vendedores se basan en ventas registradas.</i>
		A	L	L	L	<i>Se identificaron controles internos relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		V	H	M	M	<i>Recuperación de cuentas por cobrar pudiera ser un problema por la industria en declive.</i>
3	Inventario	C	L	L	L	<i>Se identificaron controles relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		E	H	H	H	<i>Robo de inventario y mal control interno físico en el almacén.</i>
		A	L	L	L	<i>Se identificaron controles relevantes y no ha habido historia de errores.</i>
		V	H	H	H	<i>La nueva tecnología hará obsoletas algunas partes e incluso productos enteros.</i>

Clave:

H = Alto (A)

M = Moderado (**M**)

L = Bajo (**B**)

D = control de detectar y corregir

NA = No se aplica

IR = Riesgo inherente (RI)

CR = Riesgo de control interno

RMM = Riesgos de incorrección material (riesgo combinado)

FSA = Área de estado financiero

P = Riesgos generalizados

C = Totalidad (**I**)

E = Existencia (E)

A = Exactitud (E)

V = Valuación (V)

La documentación de los riesgos valorados pudiera también hacer referencia a:

- Detalles de riesgos significativos que requieren atención especial; y
- Riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no darán suiciente y adecuada evidencia de auditoría.

14.6 Casos de estudios - Conclusión de fase de valoración del riesgo

Para ver el detalle de los casos de estudio, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los Casos de estudio.

El paso final en el proceso de valoración del riesgo es valorar los riesgos de incorrección material combinados, a nivel estado financiero y a rmación.

Las valoraciones del riesgo pueden resumirse usando un enfoque como el expuesto más adelante. No se ha mostrado la información de soporte (donde se documentaron las valoraciones del riesgo inherente y de control). En la práctica debe haber referencias cruzadas con los datos de soporte.

Caso de Estudio A-Dephta Furniture,

Niveles valorados del riesgo

		Afirmaciones	IR	CR	RMM	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. Los puestos clave están ocupados por personas competentes</i>
Nivel de Estado financiero		P	M	L	L	<i>Es posible que la Dirección eluda los controles, pero no hemos encontrado algún ejemplo donde esto ocurra y la actitud de la Dirección hacia el control es buena.</i>
						La reunión mensual para revisar el desarrollo le da responsabilidad a la Dirección
Nivel afirmación						
	Afirmación o información a revelar FS					
1	Ventas	C	H	L	M	<i>Las políticas de reconocimiento de ingresos son inconsistentes.</i>
		E	L	L	L	<i>Las políticas de reconocimiento de ingresos son inconsistentes. Presión para incrementar ventas debido a bonos por ventas y presiones del mercado.</i>
		A	L	L	L	<i>El sistema de ventas opera bien.</i>
		V	NA	L	NA	
2	Cuentas por cobrar	C	L	L	L	<i>No se identificaron riesgos significativos.</i>
		E	H	M	M	<i>Los bonos de vendedores se basan en ventas registradas.</i>
		A	L	L	L	
		V	H	M	M	<i>La cobranza a clientes detallistas grandes pudiera ser un problema si hay preocupación sobre calidad del producto o devoluciones hechas. Adicionalmente, pese a la economía en declive, no se hace verificación de crédito antes de conceder el crédito.</i>

Clave:

H = Alto (A)

M = Moderado (M)

L = Bajo (B)

D = Control de detectar y corregir

NA = No se aplica

IR = Riesgo inherente (RI)

CR = Riesgo de control interno

RMM = Riesgos de incorrección (riesgo combinado)

FSA = Área de estado financiero

P = Riesgos generalizado

C = Totalidad (I)

E = Existencia (E)

A = Exactitud (E)

V = Valuación (V)

En este punto, sería buena práctica preparar una comunicación para la Dirección, que ilustre las debilidades significativas identificadas en el control interno.

Estudio de Caso B-Kumar &

Conclusión de fase de valoración del riesgo

Niveles valorados del riesgo

		Afirmaciones	IR	CR	RMM	Documentar los riesgos clave y otros factores que contribuyen a la valoración del riesgo
						La actitud de la Dirección hacia el control interno es buena y los puestos clave están ocupados por personas competentes
	Nivel de estado financiero				M	Es posible que la Dirección eluda los controles debido a presiones para cumplir con convenios de bancos y minimizar impuestos. El trabajo de la tenedora de libros no fue revisado por Raj de manera consistente durante el periodo. La tenedora parece descontenta y puede tener oportunidad de declarar en forma material las cifras. Por lo que, tanto el error no intencional como el fraude intencional pudieran pasar sin detectar.
						La reunión mensual para revisar el desarrollo le da alguna responsabilidad a la Dirección
	Nivel afirmación					
	FSA o información a revelar en estados financieros					
1	Ventas	C	H	L	M	Se identificaron controles internos relevantes para esta afirmación.
		E	H	L	M	Se identificaron controles internos relevantes para esta afirmación pero son de preocupación las transacciones de partes relacionadas.
		A	H	L	M	Se identificaron controles relevantes para esta afirmación pero son de preocupación las transacciones de partes relacionadas.
		V	M	M	M	Devoluciones potenciales de ventas debido al estado de la industria.
2	Cuentas por cobrar	C	H	L	M	La mayoría de saldos de cuentas por cobrar es con Dephta. No se identificaron otros riesgos específicos.
		E	H	M	M	La mayoría de saldos de cuentas por cobrar es con Dephta. No se identificaron otros riesgos específicos.
		A	M	M	M	La mayoría de saldos de cuentas por cobrar es con Dephta. No se identificaron otros riesgos específicos.
		V	H	M	M	Los clientes pequeños pueden tener dificultad para pagar sus cuentas en estos tiempos económicos difíciles.

Clave:

H = Alto (A)

M = Moderado (**M**)

L = Bajo (**B**)

D = Control de detectar y corregir

NA = No se aplica

IR = Riesgo inherente (RI)

CR = Riesgo de control interno

RMM = Riesgos de incorrección material (riesgo combinado)

FSA = Área de estado financiero

P = Riesgos generalizado

C = Totalidad (**I**)

E = Existencia (E)

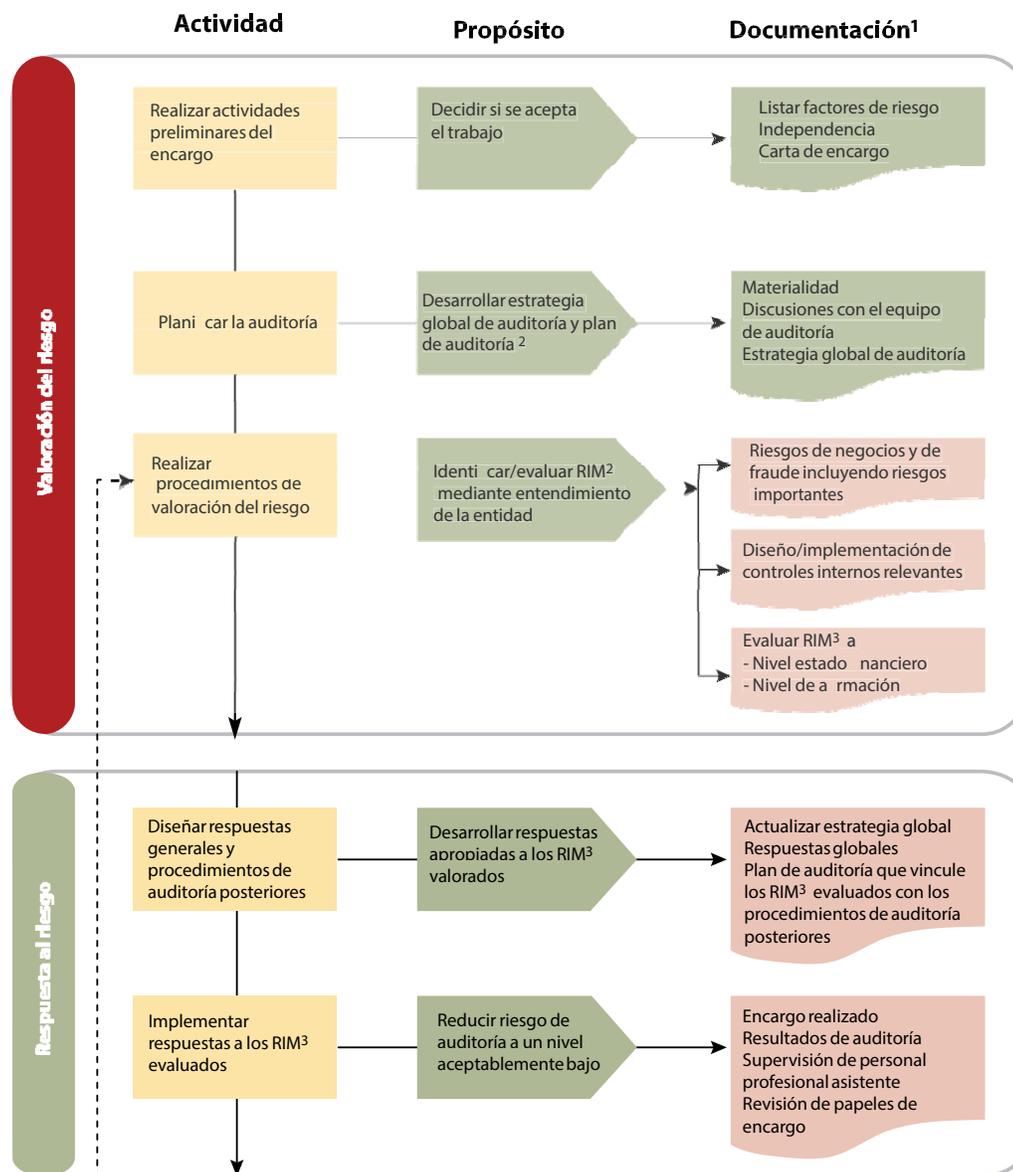
A = Exactitud (E)

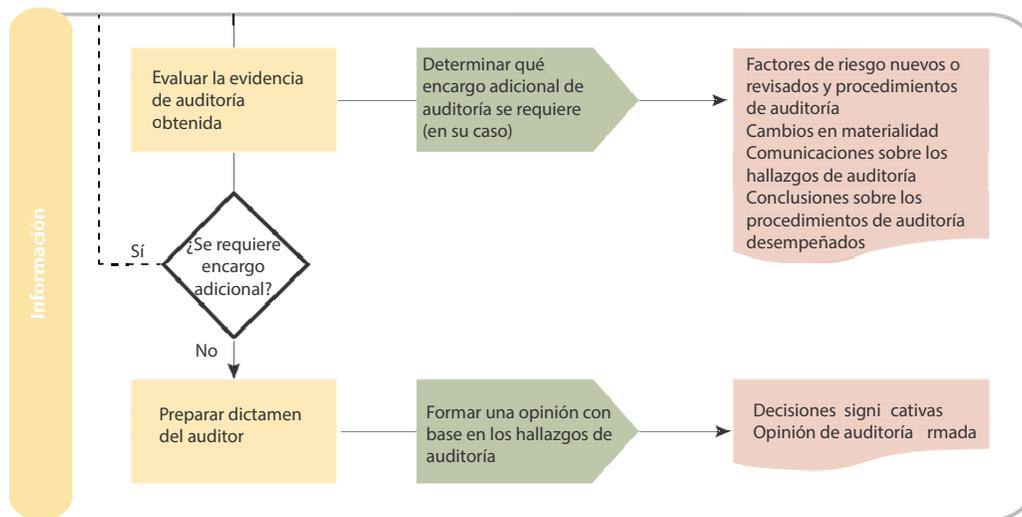
V = Valuación (V)

En este punto, sería una buena práctica preparar una comunicación para la Dirección que ilustre las debilidades.

15. Respuesta al riesgo-generalidades

Anexo 15.0-1





Notas:

1. NIA 230 para una lista completa de documentación requerida.
2. La planificación (NIA 330) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.
3. RIM= Riesgos de incorrección material.

Párrafo #	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



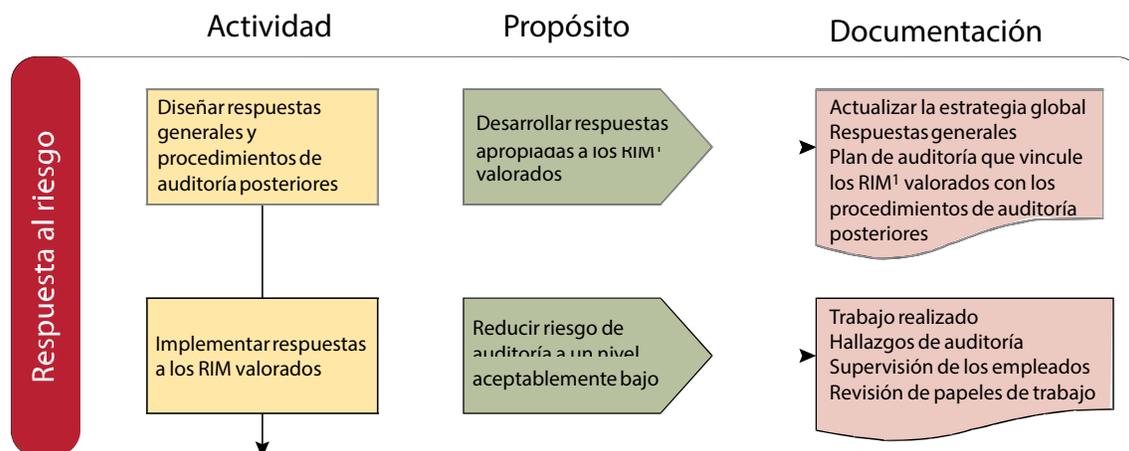
Los conceptos básicos que se tratan en la fase de respuesta al riesgo se listan en seguida.

Volumen y capítulos	
Respuesta a los riesgos valorados	V1-9
Procedimientos de auditoría posteriores	V1-10
Estimaciones contables	V1-11
Partes vinculadas	V1-12
Hechos posteriores al cierre	V1-13
Negocio en marcha	V1-14
Resumen de Requerimientos de Otras NIA	V1-15
Documentación de Auditoría	V1-16

16. Respuesta al riesgo-generalidades

Contenido del Capítulo	NIA relevantes
Cómo planear una respuesta efectiva de auditoría a los riesgos valorados.	260, 300, 330, 500

Anexo 16.0-1



Notas:

1. RIM = Riesgo de Incorrección Materiales.

Párrafo # 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 planificada. (Ref: apartados A11-A15)
300.9	El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de: <ul style="list-style-type: none"> (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: Apartado A12)
300.10	Cuando sea necesario, el auditor actualizará y cambiará en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. (Ref: Apartado 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 de su trabajo. (Ref: apartados A14-A15)
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 en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios. (Ref: apartados A16-A19)
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)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
330.7	<p>Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el auditor:</p> <p>(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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 con arreglo 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) <p>(b) Obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref: Apartado A19)</p>
330.8	<p>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:</p> <p>(a) La valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizadas por el auditor con respecto a la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto con arreglo en la eficacia operativa de los controles); o</p> <p>(b) Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. (Ref: apartados A20-A24)</p>
330.9	<p>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: Apartado A25)</p>

Párrafo # Extractos relevantes de NIA	
330.10	<p>Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:</p> <p>(a) Realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles, así como:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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) <p>(b) Determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la efectividad operativa de dichos controles indirectos. (Ref: apartados A30-A31)</p>
330.15	<p>Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.</p>
330.18	<p>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)</p>
330.19	<p>El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref: apartados A48-A51)</p>
330.20	<p>Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:</p> <p>(a) Comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, y</p> <p>(b) Examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A52)</p>
330.21	<p>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: Apartado A53)</p>
330.22	<p>Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:</p> <p>(a) Procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o</p> <p>(b) Si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. (Ref: apartados A54-A57)</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
330.24	El auditor aplicará procedimientos de auditoría para Valorar si la presentación global de los estados financieros, incluida la información a revelar relacionada, es conforme con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado 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 materialidad y la confiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría. (Ref: apartados A26-A33)
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-A56)

16.1 Generalidades

En la fase de respuesta al riesgo de la auditoría, el objetivo es obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de los riesgos valorados. Esto se logra diseñando e implementando respuestas apropiadas a los riesgos valorados de incorrección material a los niveles de estado financiero y de afirmación.

El auditor debe enfocar esta tarea de diversas maneras, como:

- Tratando cada riesgo valorado a su turno según su naturaleza (por ejemplo, un declive en la economía) y diseñar la respuesta apropiada de auditoría a través de los procedimientos de auditoría posteriores;
- Atender los riesgos valorados por área o revelación de materialidad afectada de los estados financieros. El auditor debe entonces diseñar una respuesta apropiada a través de los procedimientos de auditoría posteriores; o
- Comenzando con una lista de procedimientos de auditoría para cada área y afirmación de materialidad de los estados financieros y ajustándola (añadiendo, modificando y eliminando procedimientos) para planear una respuesta apropiada a los riesgos valorados.

Responder a los riesgos valorados implica mucho más que usar un programa estándar de auditoría el cual puede tratar cada afirmación, pero que no se ajusta para tratar el riesgo valorado para el área del estado financiero por afirmación para una entidad particular. Los programas de auditoría deben generalmente ajustarse (hasta donde sea necesario) al nivel de riesgo de la entidad y sus circunstancias particulares.

16.2 El punto de arranque

El punto de arranque para diseñar una respuesta efectiva de auditoría es el listado de los riesgos valorados que se desarrolló en la conclusión de la fase de valoración de riesgos de la auditoría (véase Volumen 2, Capítulo 14).

Los riesgos se habrán identificado y valorado:

- Al nivel de estado financiero; y

- Al nivel de afirmación para áreas y revelaciones de los estados financieros.

Las áreas más pequeñas de los estados financieros pudieran agruparse y tratarse como un área más grande, para desarrollar una respuesta de auditoría adecuada.

El Volumen 1, Capítulo 9 plantea posibles respuestas a los riesgos valorados a los dos niveles. Los tipos de respuesta que se requieren se resumen en el siguiente anexo.

Anexo 16.2-1



16.3 Respuestas generales

Los riesgos generalizados a nivel de estado financiero (tales como un entorno del control deficiente y/o el potencial de fraude que pudiera 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. Referirse al Volumen 2, Capítulo 8 para información adicional sobre riesgos generalizados.

Las áreas que el auditor debe tratar al desarrollar una respuesta general incluyen determinar:

- La extensión en 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;
- La extensión de la supervisión que se requiere durante la auditoría;
- La necesidad de incorporar algunos elementos de imprevisibilidad en la selección de procedimientos de auditoría posteriores a llevar a cabo; y
- Cualquier modificación general que se requiera realizar a la naturaleza, momento de realización o extensión de los procedimientos de auditoría. Estos podrían incluir el momento de realización de los procedimientos (a fechas intermedias o al final de ejercicio), o nuevos/extendidos procedimientos para tratar factores de riesgo específico como el fraude.

Anexo 16.3-1

Valoración del riesgo	Posible respuesta general
Un entorno del control efectivo	<p>Esto permite al auditor tener más confianza en el control interno y la calidad de la evidencia de auditoría generada internamente dentro de la entidad.</p> <p>Una respuesta general pudiera incluir que se realicen algunos procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de al final del ejercicio.</p>
Un entorno del control no efectivo <i>(Existen deficiencias)</i>	<p>Esto seguramente requerirá que el auditor realice algún trabajo adicional como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Asignar personal de auditoría con más experiencia. <input type="checkbox"/> Llevar a cabo más procedimientos de auditoría al final del ejercicio que a una fecha intermedia. <input type="checkbox"/> Obtener evidencia de auditoría más extensa de los procedimientos sustantivos. <input type="checkbox"/> Hacer cambios a la naturaleza, momento de realización, o extensión de los procedimientos de auditoría a llevar a cabo.

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando sea posible, desarrollar una valoración inicial del riesgo al nivel de estado financiero en la etapa de planificación. Esto permitirá desarrollar una respuesta general inicial que defina asuntos como qué personal asignar (incluyendo al uso de especialistas), el nivel de supervisión que se requiere, y qué procedimientos de auditoría se van a realizar. Esta valoración inicial del riesgo debe actualizarse al desarrollar la auditoría y se harían los cambios correspondientes en la respuesta general.

Sin embargo, tal vez esto no sea posible en entidades pequeñas 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 investigación para planificar la auditoría, el auditor puede requerir esperar hasta que esté disponible un borrador inicial de los estados financieros de la entidad.

16.4 Uso de afirmaciones en diseño de pruebas

Se requiere una valoración de los riesgos de incorrección material a niveles de estado financiero y a nivel de afirmación. El objetivo de diseñar una respuesta apropiada de auditoría es obtener evidencia que trate las valoraciones del riesgo desarrolladas para cada afirmación relevante. Referirse al Volumen 1, Capítulo 6 para más información sobre afirmaciones.

Cuando se desarrolla una respuesta a ciertos tipos específicos de transacciones, el auditor podrá observar que las afirmaciones también dan la liga común entre las pruebas de control interno y los procedimientos sustantivos. Esto es importante para identificar cuándo puedan ser apropiados 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 “la existencia” de inventario se centrarán en probar la validez de artículos ya registrados como parte del saldo de inventario y en las pruebas de los controles que deben reducir el riesgo de que haya artículos no existentes en el saldo del balance de inventario. Una prueba de “integridad” (estar completo) del inventario se debe enfocar en pruebas a los artículos no incluidos en el saldo del inventario, sin embargo debe proporcionar posible evidencia de artículos faltantes. Esto podría incluir órdenes de compra de mercancías, y probar los controles que deben mitigar el riesgo de inventario faltante.

16.5 Uso de la materialidad en diseño de pruebas

Un factor clave al considerar la extensión de un procedimiento de auditoría considerado necesario es la materialidad para la ejecución del trabajo que se haya establecido. La materialidad para la ejecución del trabajo se basa en la materialidad establecida para los estados financieros tomados en su conjunto, sin embargo puede modificarse para tratar riesgos particulares relacionados con el saldo de una cuenta, flujo de transacciones, o revelación de los estados financieros.

La extensión de procedimientos de auditoría que se juzgue necesaria se determina después de considerar la materialidad para la ejecución del trabajo, el riesgo valorado, y el grado de seguridad que el auditor planea obtener. En general, la extensión de los procedimientos de auditoría (tales como el tamaño de una muestra para una prueba de detalles, o el nivel de detalle necesario en un procedimiento analítico sustantivo) debe incrementarse al incrementarse el riesgo de incorrección material. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría es efectivo solo si el procedimiento de auditoría mismo es relevante al riesgo específico. Véase Volumen 1, Capítulo 7 y Volumen 2, Capítulos 6 y 17 para más información sobre el uso de la materialidad en el diseño de pruebas.

16.6 La caja de herramientas del auditor

Al desarrollar el plan de auditoría detallado, el auditor usará su juicio profesional para seleccionar los tipos apropiados de posibles procedimientos de auditoría. Referirse al volumen 1, Capítulos 10 a 15 para una descripción más detallada de procedimientos de auditoría posteriores.

Un programa de auditoría efectivo se basará en una mezcla apropiada de procedimientos que conjuntamente reducen el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Para efectos de esta Guía, los diversos tipos de procedimientos de auditoría a usar por el auditor se han categorizado como se ilustra en seguida.

Anexo 16.6-1



Nota: Los términos “básicos” y “extendidos” se utilizarán únicamente para los efectos de esta Guía.

Anexo 16.6-2

Tipo de procedimiento	Descripción
<p>Sustantivo- Básico</p>	<p>El término “básico” se ha usado para los procedimientos sustantivos típicos, los cuales requiere el párrafo 18 de la NIA 330 se realicen para cada clase de transacción, saldo de cuenta, y revelación de materialidad, independientemente de los riesgos valorados de incorrección material (RIM). Estos procedimientos básicos reflejan el hecho de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La evaluación del riesgo por el auditor es por juicio, así que, puede no identificar todos los riesgos de incorrección material; y <input type="checkbox"/> Existen limitaciones inherentes al control interno, incluyendo el no seguimiento de la administración de los controles establecidos. <p>Cuando los RIM son muy bajos, estos tipos de procedimientos básicos pueden bien ser suficientes para obtener evidencia suficiente y apropiada para una particular afirmación. Ejemplos de procedimientos sustantivos básicos son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Obtener una lista completa de partidas que integren un balance de fin de ejercicio; <input type="checkbox"/> Comparar el saldo del ejercicio actual con el del periodo anterior; <input type="checkbox"/> Obtener un entendimiento para fluctuaciones; y <input type="checkbox"/> Realizar algunos procedimientos de corte de fin de ejercicio.

Tipo de procedimiento	Descripción
<p>Sustantivo-Extendido</p>	<p>El término “extendido” se usa en esta Guía para resaltar la naturaleza y extensión del trabajo adicional de auditoría (más allá de los procedimientos básicos) que se requiere para responder a situaciones cuando los riesgos valorados para una particular afirmación son moderados o altos. Esto debe ocurrir cuando existen riesgos específicos o importantes. Un procedimiento extendido debe incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Procedimientos hechos a la medida para responder a factores de riesgo específicos (como abuso de la administración), otros tipos de fraude, o riesgo significativo; y <input type="checkbox"/> Procedimientos similares a los procedimientos básicos, pero en los que la extensión del procedimiento se ha incrementado (tales como una muestra de mayor tamaño en una prueba de detalles) para obtener el nivel apropiado de reducción del riesgo. <p>Véase Volumen 2, Capítulo 10 para una descripción más detallada de riesgos materiales y la respuesta de auditoría apropiada.</p>
<p>Pruebas de controles</p>	<p>Cuando hay establecidos controles clave (que es probable que operen de manera efectiva) para tratar ciertas afirmaciones, se pueden realizar pruebas de controles para obtener la evidencia necesaria sobre una afirmación.</p> <p>Las pruebas de controles realizadas 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, pudieran realizarse pruebas 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 debe complementar las pruebas de controles con procedimientos sustantivos que traten la misma afirmación.</p> <p>Bajo ciertos criterios, los controles internos solo necesitan probarse cada tercera auditoría. En relación a los comentarios sobre pruebas de controles referirse al Volumen 1, Capítulo 10.5.</p>

Tipo de procedimiento	Descripción
Analítico sustantivo	<p>Los procedimientos analíticos sustantivos implican valoraciones de información financiera mediante análisis de relaciones plausibles entre datos tanto financieros como no financieros. Estos requieren el desarrollo de expectativas precisas para ciertos importes (tales como las ventas) que, al compararse con los importes reales, deben ser suficientes para identificar una incorrección.</p> <p>Los procedimientos analíticos pueden categorizarse como sigue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Comparaciones simples de datos que típicamente se incluirían en procedimientos sustantivos básicos. Estos procedimientos normalmente deben combinarse con otras pruebas de detalles al nivel de afirmación. No proporcionarían suficiente evidencia de auditoría por sí mismos. <input type="checkbox"/> Modelos predictivos que por sí mismos (o en combinación con pruebas de controles u otros procedimientos sustantivos) deben ser suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por ejemplo, si una entidad tuviera seis empleados con sueldos bajos durante el periodo, pudiera ser posible estimar el costo total de nómina por el 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 para el rubro de nómina. Pudiera no haber necesidad de realizar otros procedimientos sustantivos (básicos o extendidos). <p>Nota: Cuando se trate un riesgo material, se requiere que el auditor combine los procedimientos analíticos sustantivos con otros procedimientos sustantivos que incluyan pruebas de detalles.</p>

16.7 Desarrollo del plan responsivo de auditoría

Se requieren juicio profesional y análisis cuidadoso para desarrollar un plan de auditoría que responda de manera apropiada a los riesgos valorados. El tiempo que se emplee en desarrollar un plan apropiado seguramente dará como resultado una auditoría más efectiva y eficiente y que el personal invierta menos tiempo.

Existen tres pasos generales que el auditor debe realizar para desarrollar el plan:

- Responder a los riesgos valorados al nivel de estado financiero (la respuesta general);
- Identificar cualesquier procedimientos específicos que se requieran para áreas de materialidad de los estados financieros; y
- Determinar qué procedimientos de auditoría (herramientas de la caja de herramientas) se requieren y la extensión de dichos procedimientos.

Paso 1-Responder a los riesgos valorados al nivel de estado financiero

El primer paso es desarrollar una respuesta general apropiada a los riesgos valorados al nivel de estado financiero. Debido a que estos riesgos son generalizados, una valoración de riesgo de nivel moderado o alto generalmente dará como resultado que se requiera trabajo adicional para virtualmente cada área de los estados financieros. Referirse a la discusión sobre respuestas generales en el Volumen 2, Capítulo 16.3.

Paso 2-Identificar procedimientos específicos que se requieran para áreas de materialidad de los estados financieros

Antes de desarrollar la respuesta detallada a los riesgos valorados, el auditor puede encontrar útil el considerar (para cada área de materialidad de los estados financieros) las preguntas que se exponen en el siguiente anexo.

Anexo 16.7-1

Para cada área de materialidad o de potencial materialidad de los estados financieros	
Preguntas a considerar cuando se desarrolle una respuesta apropiada de auditoría	¿Hay afirmaciones que no puedan tratarse únicamente con pruebas sustantivas? Si es así, se requerirán pruebas de controles. Esto puede ocurrir cuando: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> No hay documentación que proporcione evidencia de auditoría sobre una afirmación como la integridad (totalidad) de las ventas; o <input type="checkbox"/> Una entidad lleva a cabo sus operaciones usando Tecnología de Información (TI), y no se genera o mantiene ninguna documentación de las transacciones que no sea a través de los sistemas de TI.
	¿Se espera que sean confiables los controles internos sobre los flujos/procesos de transacciones correspondientes? Si es así puede ser posible una prueba de controles a menos que el número de transacciones sea tan pequeño que serían, aún así, más eficientes los procedimientos sustantivos.
	¿Hay disponibles procedimientos analíticos sustantivos (tales como sobre flujos de transacciones relacionadas)?
	¿Se requiere el elemento de imprevisibilidad (para tratar riesgos de fraude, etc.)?
	¿Hay “riesgos materiales” (por ejemplo, fraude, partes vinculadas, etcétera) a considerar, los cuales requieran consideraciones especiales?

Paso 3-Determinar la naturaleza y extensión de procedimientos de auditoría que se requieren

El tercer paso es utilizar el juicio profesional para seleccionar la mezcla apropiada de procedimientos y extensión de los mismos que se requieran para responder de manera apropiada a los riesgos valorados al nivel de afirmación.

En seguida, ilustramos un posible enfoque para determinar la mezcla apropiada de procedimientos para revisar la existencia de cuentas por cobrar con niveles de riesgo evaluado bajo, moderado y alto.

Cuentas por cobrar-Nivel bajo de riesgo evaluado

Materialidad para la ejecución del trabajo = 12,000

Respuesta planificada de auditoría

Riesgo valorado para afirmación de existencia	Bajo	Comentarios
Procedimientos sustantivos – Básicos	x	Estos procedimientos deben considerarse adecuados dada su naturaleza para atender el riesgo valorado. Deben incluir las pruebas típicas de detalles y procedimientos analíticos simples que deben realizarse en virtualmente cualquier auditoría de cuentas por cobrar. Estos procedimientos a menudo se incluirían en un programa estándar de auditoría para cuentas por cobrar.

Cuentas por cobrar-Nivel moderado de riesgo valorado

Materialidad para la ejecución del trabajo = 10,000

Respuesta planificada de auditoría

Riesgo valorado para afirmación de existencia	Moderado	Comentarios
Procedimientos sustantivos-Básicos	x	Estos procedimientos deben realizarse para tratar el riesgo de existencia en general.
Procedimientos sustantivos-Extendidos	x	Estos procedimientos serán diseñados para: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Tratar los riesgos específicos identificados en relación con la existencia de cuentas por cobrar (como un riesgo de fraude); y <input type="checkbox"/> Realizar suficientes pruebas de detalle para reducir el riesgo evaluado a un nivel aceptablemente bajo.

Si la entidad tuviera controles internos (como sobre las ventas) que trataran la existencia de cuentas por cobrar, una alternativa a la realización de un procedimiento extendido sería una prueba de la efectividad operativa de dichos controles.

Cuentas por cobrar-Alto nivel de riesgo valorado

Materialidad para la ejecución del trabajo = 10,000

Respuesta planificada de auditoría

Riesgo valorado para afirmación de existencia	Alto	Comentarios
Procedimientos sustantivos-Básicos	X	Estos procedimientos deben realizarse para tratar el riesgo de existencia en general.
Procedimientos sustantivos-Extendidos	X	Estos procedimientos serán diseñados para: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Tratar los riesgos específicos identificados en relación con la existencia de cuentas por cobrar (como un riesgo de fraude); y <input type="checkbox"/> Realizar suficientes pruebas de detalle para reducir el riesgo valorado a un nivel aceptablemente bajo.
Pruebas de controles (Efectividad operativa)	X	Para reducir el tamaño de la muestra que se requiere para una prueba de detalles 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 detalles expuestas anteriormente debe reducir el riesgo valorado a un nivel aceptablemente bajo.

En el ejemplo anterior, tal vez sea posible también 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 ciertos procedimientos sustantivos extendidos.

Cuando desarrolle una estrategia de auditoría sobre saldos contables o transacciones particulares, el auditor debe siempre considerar el trabajo realizado en otras partes del flujo de transacciones.

Otro ejemplo es la integridad (totalidad) de las ventas para una entidad que posee un edificio de apartamentos y otorga en renta unidades del edificio.

Cuentas por cobrar-Nivel moderado de riesgo valorado

Materialidad para la ejecución del trabajo = 6,000

Respuesta planificada de auditoría

Riesgo valorado para afirmación de existencia	Moderado	Comentarios
Procedimientos sustantivos- Básicos	-	A la luz del procedimiento analítico sustantivo que se muestra mas adelante, estos procedimientos pueden no ser necesarios, o estar limitados a obtener evidencia sobre los supuestos utilizados.
Procedimientos analíticos sustantivos	X	<p>El número conocido de unidades en renta es de 64 y la renta es 1,000 al mes para las 46 suites de dos recámaras y 800 para las 18 suites de una recámara.</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El ingreso de rentas esperado puede calcularse en 724,800 . <input type="checkbox"/> El ingreso real registrado en los registros contables fue de 718,800 , una diferencia de 6,000 . <p>Se verificó que la diferencia era debido al hecho de que seis de las unidades de dos recámaras estuvieron vacías durante un mes del año.</p>

PUNTO A CONSIDERAR

Evitar la aplicación sistemática de procedimientos de auditoría genéricos o estándar cuando esto sea posible

Los procedimientos de auditoría más efectivos son los que tratan específicamente las causas de los riesgos valorados.

Múltiples afirmaciones

Cuando sea posible, seleccionar procedimientos de auditoría que traten múltiples afirmaciones. Esto reducirá la necesidad de otras pruebas de detalle.

Áreas de bajo riesgo

Usar la información obtenida al Valorar los riesgos de incorrección material, para reducir la necesidad de aplicación de procedimientos sustantivos en áreas de bajo riesgo.

Considerar usar pruebas de controles

Usar la información obtenida sobre el control interno para identificar controles clave que pudieran probarse para verificar la efectividad operativa. Las pruebas de controles (algunos de los cuales pueden solo requerir pruebas una vez cada tres años) puede dar como resultado mucho menos trabajo que realizar pruebas extensas de detalle.

No ignorar los controles de TI

El tamaño de la muestra para pruebas de un control automatizado puede ser tan pequeño como una partida, ya que es probable que un control automatizado opere de la misma manera todo el tiempo, haciéndola representativa de todas las otras partidas de la población. Sin embargo, esto debe basarse en el supuesto de que la entidad tiene en operación controles generales de TI que son efectivos.

Pruebas de doble propósito

Cuando se planean pruebas de controles sobre la misma tipo de transacciones que las pruebas sustantivas, considerar el potencial para las pruebas de doble propósito. Esto es cuando una prueba de controles se realiza al mismo tiempo con una prueba de detalle en la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles es diferente de una prueba de detalle, ambos objetivos pueden lograrse en forma concurrente. Por ejemplo, una factura pudiera examinarse para determinar si se encuentra autorizada (una prueba de control) y si la transacción fue registrada de manera apropiada en los registros contables (una prueba de detalle).

Considerar el trabajo realizado en todas las partes de un muestreo de transacciones

Considerar el trabajo realizado en otras partes del muestreo de transacciones. Por ejemplo, una prueba de controles sobre la integridad de las ventas origina evidencia de la integridad (totalidad) de las cuentas por cobrar.

Decidir sobre la estrategia y procedimientos de auditoría en la fase de planificación

Cuando sea posible, desarrollar la naturaleza y extensión 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 *junior* tenga que diseñar procedimientos de auditoría por sí mismos o simplemente realizar los mismos procedimientos que el año pasado.

Recordar usar procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos se usan en cada fase de la auditoría.

Al principio de la auditoría, los procedimientos analíticos se usan como un procedimiento de valoración del riesgo.

Durante la auditoría, los procedimientos analíticos se realizan para analizar desviaciones en datos y para validar ciertos grupos de transacciones y saldos contables.

Cerca del final de la auditoría, los procedimientos analíticos se realizan para determinar si los estados financieros son consistentes con el entendimiento de la entidad por el auditor, o para identificar un riesgo no reconocido previamente de incorrección material debida a fraude.

16.8 Respuesta al riesgo de fraude

El riesgo de fraude (incluyendo abuso de la administración) puede existir virtualmente en cualquier entidad, y necesita tratarse cuando se desarrolla el plan de auditoría. El primer paso es valorar el riesgo potencial por fraude, y después diseñar una apropiada respuesta general y detallada.

Nota: Se requiere que el auditor trate los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como

- Obtenga un entendimiento de los controles relacionados de la entidad, incluyendo actividades de control, relacionadas a tales riesgos; y
- Realice procedimientos sustantivos que sean den respuesta a dicho riesgo.

Cuando el enfoque a un riesgo material consiste solo en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos deben incluir pruebas de detalles.

Al Valorar el riesgo potencial y la respuesta apropiada al fraude, el auditor debe considerar lo siguiente:

- Respuestas generales ya desarrolladas para tratar los riesgos valorados al nivel de estado financiero;
- Respuestas específicas ya desarrolladas en relación con otros riesgos valorados al nivel de afirmación;
- 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;
- Cualesquier casos conocidos de fraude real en el ejercicio anterior o en el actual; y
- Los riesgos relativos a abuso de la administración (cuando se pase por encima de controles).

El siguiente anexo muestra algunas posibles respuestas a los riesgos que acabamos de identificar.

Anexo 16.8-1

Respuestas generales al fraude	
Riesgos generalizados al nivel de estado financiero	<p>Considerar necesidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Alto escepticismo profesional al examinar cierta documentación o al corroborar manifestaciones importantes de la administración; <input type="checkbox"/> El uso de personal con habilidades/conocimiento especializados, como en Tecnología de la Información (TI); <input type="checkbox"/> Desarrollo de procedimientos específicos de auditoría para identificar la existencia de fraude; y <input type="checkbox"/> El elemento de sorpresa (imprevisibilidad) en la selección de procedimientos de auditoría que se van a aplicar. Considerar ajustar la oportunidad de ciertos procedimientos de auditoría, usar diferentes métodos de muestreo, o llevar a cabo procedimientos sin aviso previo.

Respuestas específicas a potenciales riesgos de fraude

Riesgos específicos al nivel de afirmación

Considerar:

- Cambiar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para tratar el riesgo. Algunos ejemplos incluyen:
 - Obtener más evidencia de auditoría confiable y relevante o información adicional que corrobore para soportar las afirmaciones de la administración,
 - Realizar una observación o inspección física de ciertos activos,
 - Observar conteos de inventario sin aviso previo; y
 - Realizar una revisión adicional de los registros de inventarios para identificar artículos no comunes, montos no esperados, y procedimientos para el seguimiento de otras partidas.
- Realizar trabajo adicional para Valorar la razonabilidad de las estimaciones de la administración y los juicios y supuestos relacionados.
- Incrementar los tamaños de las muestras o realizar procedimientos analíticos a un nivel más detallado.
- Usar técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO). Por ejemplo,
 - Reunir más evidencia sobre datos contenidos en cuentas importantes o archivos electrónicos de transacciones,
 - Realizar pruebas más extensas de archivos electrónicos de transacciones y saldos contables,
 - Seleccionar transacciones muestra de archivos electrónicos clave,
 - Clasificar transacciones con características específicas, y
 - Probar una población entera en vez de una muestra.
- Solicitar información adicional en confirmaciones externas. Por ejemplo, en una confirmación de cuentas por cobrar, el auditor pudiera pedir confirmación de los detalles de convenios de ventas, incluyendo la fecha del acuerdo, cualesquiera derechos a devolución, y los términos de entrega. Sin embargo, debe considerarse si una solicitud de información adicional podría retrasar demasiado el tiempo de respuesta.
- Cambiar la oportunidad de los procedimientos sustantivos de una fecha intermedia a una cerca del final del periodo. Sin embargo, si existe un riesgo de incorrección material o manipulación, los procedimientos de auditoría para conectar las conclusiones de auditoría de una fecha intermedia a la fecha final del periodo, no serían efectivos.

Riesgos relacionados con abuso de la administración	
Fuente de riesgo	Considerar
Asientos del diario	<p>Identificar, seleccionar y realizar pruebas a los asientos del diario y otros ajustes con base en lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Un entendimiento del proceso de información financiera de la entidad y diseño/implementación del control interno. <input type="checkbox"/> Consideración de: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Características de asientos fraudulentos del diario u otros ajustes, <input type="checkbox"/> Presencia de factores de riesgo de fraude que se relacionen con ciertos tipos de asientos del diario y otros ajustes, e <input type="checkbox"/> Investigaciones con personas involucradas en el proceso de información financiera sobre actividad inapropiada o inusual.
Estimaciones de la administración	<p>Revisar las estimaciones relativas a transacciones y saldos contables específicos para identificar posibles sesgos por parte de la administración. Los procedimientos adicionales podrían incluir los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Reconsiderar las estimaciones tomadas en su conjunto; <input type="checkbox"/> Realizar una revisión retrospectiva de juicios y supuestos de la administración relacionados con estimaciones contables importantes realizadas en el ejercicio anterior; y <input type="checkbox"/> Determinar si el efecto acumulado del sesgo en estimaciones de la administración equivale a una incorrección material en los estados financieros.

Riesgos relacionados con abuso de la administración	
Transacciones materiales	<p>Obtener un entendimiento del sentido de negocios para transacciones materiales que sean inusuales o fuera del curso normal del negocio. Esto incluye una evaluación sobre si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La administración está poniendo más énfasis en la necesidad de un tratamiento contable particular que en el aspecto económico subyacente de la transacción; <input type="checkbox"/> Los arreglos que rodean a estas transacciones parecen excesivamente complejos; <input type="checkbox"/> La administración ha discutido la naturaleza y contabilización de estas transacciones con los encargados del gobierno de la entidad; <input type="checkbox"/> Las transacciones implican a partes vinculadas no identificadas previamente o partes que no tengan la sustancia o fortaleza financiera para soportar la transacción sin ayuda de la entidad que está bajo auditoría; <input type="checkbox"/> Las transacciones con partes vinculadas no consolidadas, incluyendo entidades de propósito especial, han sido revisadas y aprobadas de modo apropiado por los encargados del gobierno de la entidad; y <input type="checkbox"/> Existe adecuada documentación.
Transacciones con partes vinculadas	<p>Obtener un entendimiento de las relaciones de negocios que puedan tener las partes vinculadas directa o indirectamente con la entidad a través de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Investigaciones y comentarios con la administración y los encargados del gobierno de la entidad; <input type="checkbox"/> Investigaciones con la parte relacionada; <input type="checkbox"/> Inspección de contratos importantes con la parte relacionada; e <input type="checkbox"/> Investigación apropiada de antecedentes, como en Internet o bases de datos externas específicas con información del negocio. <p>Con base en los resultados anteriores:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Identificar y Valorar los riesgos de incorrección material asociados con las relaciones con partes vinculadas; <input type="checkbox"/> Dar el tratamiento a las transacciones importantes identificadas con partes vinculadas fuera del curso normal de negocios de la entidad como si dieran origen a riesgos importantes; y <input type="checkbox"/> Determinar la necesidad de procedimientos de auditoría sustantivos que respondan a los riesgos identificados.

Riesgos relacionados con abuso de la administración	
Reconocimiento de ingresos	Realizar procedimientos analíticos sustantivos. Considerar técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) para identificar relaciones o transacciones de ingresos inusuales o no esperadas.
	Confirmar los términos de contratos relevantes con los clientes (términos de aceptación, criterios, entrega y pago) y confirmar la ausencia de acuerdos complementarios (tales como ofrecerle a un cliente el derecho a devolución de mercancías inmediatamente después del final del ejercicio).

16.9 Riesgo de incorrecciones en presentación y revelación

Algunos riesgos valorados pueden surgir en la presentación y revelaciones de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Consecuentemente, puede requerirse diseñar procedimientos específicos para responder de manera apropiada a los riesgos implicados.

Estos procedimientos de auditoría deben tratar lo siguiente:

- Si los estados financieros individuales se presentan de una manera que refleje la apropiada clasificación y descripción de la información financiera;
- Si la presentación de los estados financieros incluye revelaciones adecuadas de asuntos de materialidad y de incertidumbre. Esto incluye la forma, acomodo, y contenido de los estados financieros y sus notas aclaratorias (incluyendo terminología usada), la cantidad de detalle que se presenta, la clasificación de partidas en los estados, y las bases de montos expuestos; y
- Si la administración ha revelado asuntos particulares a la luz de las circunstancias y hechos de los que el auditor tiene conocimiento al momento de emitir el Informe del auditor.

16.10 Determinar si el plan de auditoría esta completo

Antes de concluir que la auditoría está completa, el auditor debe considerar si se han tratado de manera apropiada los siguientes factores.

Anexo 16.10-1

Tipo de procedimiento	Descripción
¿Se han tratado todas las áreas de materialidad 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. Esto es independientemente de los riesgos valorados de incorrección material.
¿Hay necesidad de confrmaciones externas?	<p>Considerar si se van a realizar procedimientos de confrmación externa como procedimientos sustantivos de auditoría. Los ejemplos pudieran incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Saldos de bancos; <input type="checkbox"/> Cuentas por cobrar; <input type="checkbox"/> Inventarios e inversiones en poder de terceros; <input type="checkbox"/> Montos debidos a prestadores; <input type="checkbox"/> Términos de convenios; <input type="checkbox"/> Contratos; y <input type="checkbox"/> Transacciones entre la entidad y terceras partes. <p>Puede usarse también confrmación externa para tratar la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, no hay “acuerdos marginales en ventas” que pudieran afectar los procedimientos de corte en ingresos.</p>
¿Puede usarse evidencia obtenida en periodos anteriores?	Suponiendo que la evidencia no trata un riesgo importante y que apliquen algunas otras condiciones (tales como que no ha habido cambios en los controles y la inexistencia de elementos manuales importante en la operación del control), las pruebas de efectividad operativa pueden solo requerirse una vez cada tercera auditoría (Véase Volumen 1, Capítulo 10.5 para más información).
¿Existe la necesidad de un experto del auditor?	¿Se requiere experiencia y conocimiento en un campo distinto de la contabilidad o auditoría para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría?

<p>¿Se ha tratado el proceso de cierre de los estados financieros?</p>	<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"> <input type="checkbox"/> Cotejar o conciliar los estados financieros con los registros contables correspondientes; y <input type="checkbox"/> Examinar asientos de diario materiales y otros ajustes hechos durante el curso de preparar los estados financieros.
<p>¿Se han tratado los riesgos materiales?</p>	<p>Para cada riesgo valorado como material, se requiere que el auditor diseñe y realice procedimientos sustantivos (posiblemente complementados con pruebas de controles). No pueden usarse solo los procedimientos analíticos sustantivos y deben complementarse con pruebas de detalles.</p> <p>Cuando se utilizan los controles internos para soportar un riesgo material, se requiere que el auditor pruebe esos controles en el ejercicio actual.</p>
<p>¿Se ha actualizado la evidencia obtenida de pruebas intermedias?</p>	<p>Actualizar los procedimientos sustantivos aplicados a fechas intermedias cubriendo el periodo remanente. Esto debe incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles por el periodo intermedio; o <input type="checkbox"/> Procedimientos de auditoría posteriores que proporcionen una base razonable para extender las conclusiones de auditoría de la fecha intermedia al final del ejercicio.
<p>¿Se han tratado los riesgos potenciales de fraude?</p>	<p>Por ejemplo, incrementando el escepticismo profesional, un elemento de imprevisibilidad en el diseño de procedimientos de auditoría, etcétera.</p> <p>(Véase Volumen 2, Capítulo 16.8)</p>

16.11 Documentación de la respuesta general y plan detallado de auditoría

Las respuestas generales pueden documentarse como un documento independiente o, más típicamente, como parte de la estrategia global de auditoría.

El plan detallado es comúnmente documentado en la forma de un programa de auditoría que incluye la naturaleza y extensión de los procedimientos y la(s) afirmación(es) que se tratan. Se puede dar espacio para registrar detalles sobre quién realizó cada paso, y los resultados.

PUNTO A CONSIDERAR

Oportunidad (programación)

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 requieren modificarse como resultado de evidencia de auditoría u otra información obtenida, actualizar la estrategia global y el plan de auditoría y explicar las razones para el cambio.

Revisión

Asegurar que el preparador y el revisor firmen y fechen los procedimientos de auditoría y los papeles de trabajo relacionados, antes de concluir la auditoría.

16.12 Comunicación del plan de auditoría

La estrategia global de auditoría, respuestas generales y el plan de auditoría son enteramente responsabilidad del auditor. Sin embargo, a menudo es útil comentar algunos elementos del plan detallado de auditoría (como la oportunidad o programación) con la administración. Estos comentarios suelen dar como resultado cambios menores al plan para coordinar la oportunidad y facilitar el desempeño de ciertos procedimientos.

La naturaleza, momento de realización y extensión exactos de los procedimientos planificados no debe comentarse en detalle con la administración ni cambiarse o ajustarse para acomodarse a una solicitud de la administración. Estas peticiones pudieran comprometer la efectividad de la auditoría, hacer los procedimientos de auditoría demasiado predecibles y pudieran constituir una limitación al alcance.

La NIA 260 establece una serie de asuntos que se requiere que el auditor comunique a los encargados del gobierno de la entidad. (Referirse a Volumen 2, Capítulo 5.3 para una lista de esos asuntos.) Esos requisitos están planificados para asegurar una efectiva comunicación entre el auditor y la administración o los encargados del gobierno de la entidad o entre todos entre sí.

PUNTO A CONSIDERAR

Los auditores deben considerar tener actualizaciones regulares y periódicas con la administración para informarles de cualesquier resultados preliminares, solicitar alguna documentación adicional, solicitar alguna ayuda requerida, y/o comentar otros asuntos.

Cualesquiera cambios importantes al plan de auditoría deben también comunicarse a la administración y a los encargados del gobierno de la entidad.

16.13 Caso de Estudio-El plan responsivo de auditoría

Para detalles de los casos de estudio, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los Casos de estudio.

Los siguientes ejemplos de casos de estudio incluyen las consideraciones y posibles procedimientos de auditoría que pudieran utilizarse al desarrollar un plan de auditoría detallado para cuentas por 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 por cobrar/cobranza.

Caso de Estudio A-Dephta Furniture,

Según la valoración del riesgo en el Volumen 2, Capítulo 14.6-Conclusión de la fase de valoración del riesgo, los riesgos valorados eran:

Riesgos valorados a nivel de estado financiero (Alto, Moderado o Bajo)	Bajo			
Afirmaciones (Integridad [C], Existencia [E], Exactitud [A], y Valuación [V])	C	E	A	V
Riesgos valorados a nivel afirmación (Alto [H], Moderado [M], o Bajo [L])	L	M	L	M
Cambios en riesgos valorados del periodo anterior. <i>Ninguno</i>				

Preguntas a considerar al desarrollar el plan de auditoría de cuentas por cobrar:

Consideraciones de planeación	Respuesta
1. ¿Existen afirmaciones que no puedan tratarse únicamente con pruebas sustantivas?	<i>La integridad de las ventas (que estén completas) se tratará mediante una combinación de pruebas de controles y procedimientos analíticos. Nota para el próximo año: si las ventas de Internet siguen creciendo, pueden requerirse pruebas adicionales de controles debido a la falta de documentación impresa para rastrear.</i>
2. ¿Se espera que sea conable el control interno sobre los juicios/procesos relacionados de transacciones? ¿Si es así, pudieran ser probados los controles para reducir la necesidad/alcance de otros procedimientos sustantivos?	<i>Pudieran usarse pruebas de controles para reducir el nivel de reducción del riesgo requerido con otros procedimientos sustantivos (con afirmaciones) en cuentas por cobrar. Pero no estamos totalmente seguros en cuanto a la conabilidad de la operación del control, así que solo se usarán procedimientos sustantivos.</i>
3. ¿Existen disponibles procedimientos analíticos sustantivos que reducirían la necesidad/alcance para otros procedimientos de auditoría?	<i>No.</i>

<p>4. ¿Existe la necesidad de incorporar un elemento de imprevisibilidad o procedimientos de auditoría posteriores (para tratar fraude, riesgo, etc.)?</p>	<p><i>Se realizarán algunos procedimientos extendidos de auditoría para tratar los riesgos identificados por abuso de la administración.</i></p>
<p>5. ¿Existen riesgos materiales que requieran atención especial?</p>	<p><i>Hay algunos posibles riesgos de fraude (Volumen 2, Capítulo 9) en relación con reconocimiento de ingresos. Se tratarán con procedimientos sustantivos "extendidos".</i></p> <p><i>La valuación de cuentas por cobrar es un riesgo específico que requiere especial atención. Se hará análisis adicional y revisión de cobros posteriores.</i></p> <p><i>Necesidad de tener presentes durante la auditoría las transacciones con partes vinculadas no reveladas, las cuales se encuentren fuera del curso normal de operaciones.</i></p>

Con base en el juicio profesional del auditor, se requiere una mezcla apropiada de procedimientos para reducir los riesgos de incorrección material (RIM) a un nivel aceptablemente bajo para afirmaciones relevantes (aplicable al saldo de cuentas por cobrar). La siguiente es una muestra de respuesta de auditoría al nivel valorado del riesgo de cuentas por cobrar.

Resumen de respuesta de auditoría propuesta	C	E	A	V
<i>(Marque el cuadro aplicable bajo CEAV)</i>				
A. Procedimientos sustantivos-básicos	x	x	x	x
C. Procedimientos sustantivos-extendidos <i>(Muestreo, fraude, riesgos importantes, etc.)</i>				X
D. Procedimientos analíticos sustantivos <i>(prueba en total, etc.)</i>		X		
F. Pruebas de controles <i>(efectividad operativa)</i>	X			
Con base en juicio profesional, ¿son suficientes los procedimientos esbozados antes para tratar los riesgos valorados? (Sí/No) Si no, explique abajo.	Sí	Sí	Sí	Sí
Comentarios:				

Una muestra de programa de auditoría que responde a los riesgos identificados se detalla en las notas del Caso de Estudio, Volumen 2, Capítulo 17.7.

Caso de Estudio 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 a nivel de estado financiero (Alto [H], Moderado [M] o Bajo [L])	Moderado			
Afirmaciones (Integridad [C], Existencia [E] Exactitud [A], y Valuación [V])	C	E	A	V
Riesgos valorados a nivel afirmación (Alto [H], Moderado [M], o Bajo [L])	L	M	M	L
Cambios en riesgos valorados del periodo anterior. <i>Ninguno</i>				
<i>Aumento de riesgos relativos a transacciones con partes vinculadas y posible fraude como resultado de ausencia de Raj.</i>				

Preguntas a considerar al desarrollar el plan de auditoría de cuentas por cobrar:

Consideraciones de planeación	Respuesta
1. ¿Existen afirmaciones que no puedan tratarse únicamente con pruebas sustantivas?	<i>La integridad de las ventas (que estén completas) se tratará mediante una combinación de revisión analítica y pruebas sustantivas extendidas.</i>
2. ¿Se espera que sea confiable el control interno sobre los ajustes/procesos relacionados de transacciones? ¿Si es así, pudieran ser probados los controles para reducir la necesidad/alcance de otros procedimientos sustantivos?	<i>Debido al tamaño pequeño de la compañía, hay controles limitados. Obtuvimos un entendimiento del control interno, pero no probaremos controles ni depositaremos ninguna confianza en estos.</i>
3. ¿Existen disponibles procedimientos analíticos sustantivos que reducirían la necesidad/extensión para otros procedimientos de auditoría?	<i>No.</i>
5. ¿Existe la necesidad de incorporar un elemento de imprevisibilidad o procedimientos de auditoría posteriores (como para tratar fraude, riesgo, etc.)?	<i>No se considera necesario, ya que el saldo de cuentas por cobrar al final del año se relaciona principalmente con Dephta.</i>
7. ¿Existen riesgos materiales que requieran atención especial?	<i>La posibilidad del inconsistente reconocimiento de ingresos o de fraude se tratará mediante procedimientos sustantivos "extendidos".</i> <i>Necesidad de tener presentes durante la auditoría las transacciones con partes vinculadas no reveladas, las cuales se encuentran fuera del curso normal de operaciones.</i>

La siguiente es una muestra de respuesta de auditoría al nivel valorado de riesgo para cuentas por cobrar.

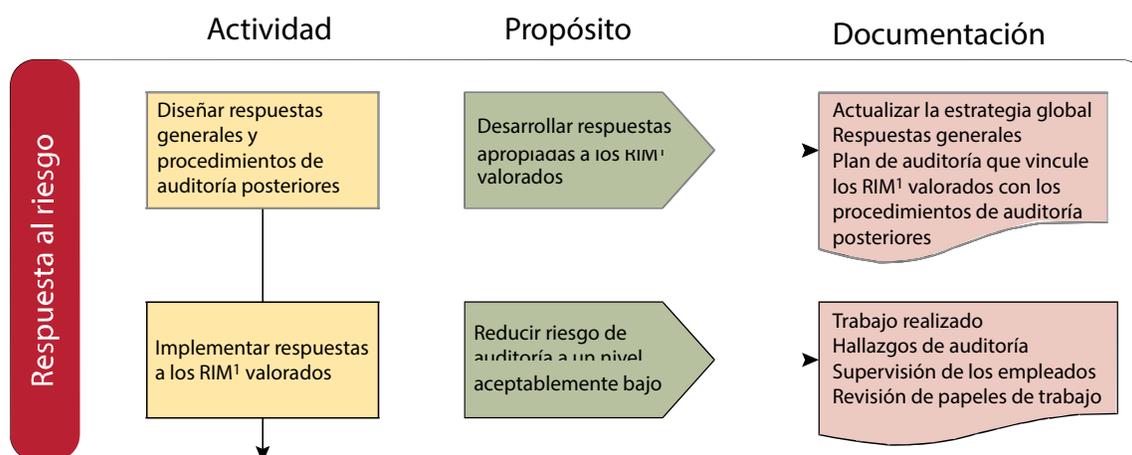
Resumen de respuesta de auditoría propuesta <i>(Marque el cuadro aplicable bajo CEAV)</i>	C	E	A	V
A. Procedimientos sustantivos-básicos	x	x	x	x
C. Procedimientos sustantivos-extendidos <i>(Muestreo, fraude, riesgos importantes, etc.)</i>	x	x	X	
D. Procedimientos analíticos sustantivos <i>(prueba en total, etc.)</i>		X		
F. Pruebas de controles <i>(efectividad operativa)</i>	x			
Con base en juicio profesional, ¿son suficientes los procedimientos esbozados antes para tratar los riesgos valorados? (Sí/No) Si no, explique abajo.	Sí	Sí	Sí	Sí
Comentarios: <i>Ninguno</i>				

Una muestra de programa de auditoría que responde a los riesgos identificados se esboza en las notas del Caso de Estudio, volumen 2, Capítulo 17.7.

17. Determinación de la extensión de las pruebas

Contenido del Capítulo	NIA relevantes
Guías para determinar la extensión de las pruebas que se requiere que respondan a los riesgos valorados de incorrección material.	330, 500, 530

Anexo 17.0-1



Notas:

1. RIM = Riesgo de Incorrección Materiales.

Párrafo #	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> <p>(a) Obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y</p> <p>(b) Determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. (Ref: apartados A33-A34)</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
330.13	<p>Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la efectividad 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 de control interno, incluidos el entorno del control, el seguimiento de los controles y el proceso de valoración del riesgo por la entidad; (b) Los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático; (c) La efectividad de los controles generales de las Tecnologías de la Información (TI); (d) La efectividad 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; (e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y (f) los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control. (Ref: Apartado A35)
330.14	<p>Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la efectividad 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. (Ref: Apartado A36) (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 en los que tenga previsto conar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref: apartados A37-A39)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
530.5	<p>Para efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que siguen a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Muestreo de auditoría (muestreo): aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior a 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 se alcancen 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 lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas. (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) (e) Anomalía: una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población. (f) Unidad de muestreo: elementos individuales que forman parte de una población. (Ref: Apartado A2)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
<p>530.5 (Continúa)</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 valorar los resultados de la muestra, incluyendo la medida del riesgo de muestreo. <p>El tipo de muestreo que no presenta las características (i) y (ii) 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 porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.</p>

17.1 Generalidades

Puede obtenerse evidencia de auditoría suficiente y adecuada con la selección y examen de lo siguiente.

Anexo 17.1-1

Selección y examen	
Todas las partidas (Examen 100%)	<p>Esto es apropiado cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La población constituye un número pequeño de partidas de gran valor; <input type="checkbox"/> Hay un riesgo importante, y otros medios no proporcionan su suficiente evidencia apropiada de auditoría; y <input type="checkbox"/> Pueden usarse TAAC (Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora) en una población mayor para probar electrónicamente un cálculo repetitivo u otro proceso.
Partidas específicas	<p>Esto es apropiado para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Partidas de valor alto o partidas clave que pudieran individualmente dar como resultado una errónea de materialidad; <input type="checkbox"/> Todas las partidas por encima de un valor especificado; <input type="checkbox"/> Cualesquiera partidas o relaciones en estados financieros inusuales o sensibles; <input type="checkbox"/> Cualesquier partidas que sean altamente susceptibles a errónea; <input type="checkbox"/> Partidas que den información sobre asuntos como la naturaleza de la entidad, la naturaleza de las transacciones, y control interno; y <input type="checkbox"/> Partidas para probar la operación de ciertas actividades de control.
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 evidencia de auditoría sobre características específicas. La determinación del tamaño de la muestra puede hacerse usando métodos estadísticos o no estadísticos.</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 apropiada 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 en seguida.

Anexo 17.1-2

	Bene cios
Uso de muestras representativas	Pueden extraerse conclusiones válidas. El objetivo del auditor es obtener una reducción razonable del riesgo y no 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 costos. El costo de examinar cada asiento en los registros contables y toda la evidencia de soporte no sería rentable.

El Volumen 1, Capítulo 10 esboza la naturaleza y uso de procedimientos de auditoría posteriores. Este capítulo se centra en la extensión 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 por cobrar) tengan una oportunidad de selección. Esto es necesario para permitir al auditor extraer conclusiones razonables sobre la población entera.

En cualquier muestra de menos de 100% de la población, hay siempre el riesgo de que pueda no identificarse una errónea y de que pudiera exceder el nivel tolerable de errónea 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 no de muestreo puede reducirse mediante planeación, supervisión y revisión apropiadas del trabajo.

Hay dos tipos de muestro que se usan comúnmente en auditoría, como se ilustra en seguida.

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 (apropiada estadísticamente) de ser seleccionada.
	Los resultados pueden proyectarse matemáticamente. Puede usarse la teoría de probabilidades para Valorar los resultados de la muestra, incluyendo medición del riesgo de muestreo.
Muestreo no estadístico o por juicio	Un enfoque de muestreo que no tiene las características esbozadas arriba para el muestreo estadístico.

Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor debe determinar la tasa de desviación tolerable (excepciones) que sería aceptable.

□ **Procedimientos sustantivos**

La materialidad para la ejecución del trabajo (ya sea general o para una partida específica) se fija en relación con la materialidad general (ya sea general o para una partida específica, respectivamente). El nivel tolerable de incorrección se fija en relación con la materialidad 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 el tamaño de la muestra. Mientras más bajo se fije el nivel tolerable del error, mayor el tamaño de la muestra. Tomar nota que el nivel tolerable de error a menudo será el mismo que la materialidad 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 deben usarse cuando se espere que la operación del control sea confiable.

17.2 Uso del muestreo

Párrafo #	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 A4-A9)
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 seleccionado.
530,10	Si el procedimiento de auditoría no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución. (Ref: Apartado 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 una incorrección, en caso de pruebas de detalle. (Ref: apartados A15-A16)
530.12	El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, y Valorará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría. (Ref: Apartado A17)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
530.13	En extremadas circunstancias 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 adicionales 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 Valorará: (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: Apartado A23)

Construcción de un fundamento

Cada vez que se consideren técnicas de muestreo estadísticas o no estadísticas, el auditor debe tratar y documentar los siguientes asuntos.

Anexo 17.2-1

Factores a considerar	Comentarios
¿Propósito de la prueba?	El punto de arranque para el diseño de la prueba es establecer el propósito 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 efectividad de la prueba y la existencia y disposición de las desviaciones (errores), si las hay, encontrada en las muestras seleccionadas.
¿Qué población?	Asegurar que la población de partidas para pruebas es apropiada para lograr 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 por cobrar puede usarse para probar la existencia de cuentas por cobrar, pero esta población no sería apropiada para probar la integridad (que estén completas) de las cuentas por cobrar. Considerar también el tamaño de la población. En algunos casos, puede no extraerse una conclusión estadística si la población que se va a probar es demasiado pequeña para sacar un muestreo.

Factores a considerar	Comentarios
¿Qué unidad de muestreo usar?	Considerar el propósito de la prueba y la afirmación que se va a tratar. Esta decisión determinará qué partidas se van a seleccionar para prueba. Los ejemplos incluyen facturas de ventas, órdenes de ventas y saldos de cuentas de clientes.
¿Estadística o no estadística?	Pueden extraerse conclusiones estadísticas de muestras estadísticas. Pueden hacerse conclusiones que se basen en juicio profesional con 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 apropiada una desviación, el resultado será tiempo desperdiciado del personal al revisar excepciones menores que pueden no constituir una desviación. Determinar también cómo hará el personal de auditoría el seguimiento de las razones e implicaciones de las desviaciones encontradas.
¿Alguna partida de alto valor que haya que excluir?	Si hay transacciones o saldos mayores en la población que puedan valorarse por separado, 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 completo la necesidad del muestreo.
Uso de TAAC (técnicas de auditoría con ayuda de computadora)	¿Podrían las técnicas de auditoría con ayuda de computadora (TAAC) dar un resultado mejor o más eficiente? Para muchas pruebas, puede probarse 100% de la población con TAAC (contra una sola muestra), y pueden prepararse reportes especiales que identifiquen partidas inusuales para seguimiento.
¿Alguna estratificación posible?	<p>Considerar si la población puede estratificarse al dividirla en subpoblaciones discretas que tengan una característica que las identifique.</p> <p>Por ejemplo, si una población contuviera varias transacciones de alto valor, la población (para una prueba de detalles) pudiera 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 errónea en términos de sobre estimación.</p> <p>Una población puede también estratificarse de acuerdo con una característica particular que indique un riesgo más alto de errónea. Cuando se ponga a prueba lo adecuado de la reserva para cuentas dudosas (valuación de cuentas por cobrar), los saldos de cuentas por cobrar pueden estratificarse por antigüedad.</p> <p>Cuando se haga pruebas a las subpoblaciones por separado, las incorrecciones se proyectarán para cada estrato por separado. Las representaciones erróneas proyectadas para cada estrato pueden entonces combinarse para considerar el posible efecto de las representaciones erróneas en el saldo de cuenta o tipo de transacciones.</p>

Factores a considerar	Comentarios
<p>¿Qué precisión se requiere?</p>	<p>Suele usarse la materialidad de ejecución del trabajo como base para la incorrección tolerable. Esto también representa la precisión para una prueba estadística.</p> <p>La materialidad para la ejecución del trabajo debe fijarse a un monto que permita agregar la posible existencia de incorrección sin detectar y sin materialidad hasta un monto de materialidad.</p>
<p>¿Qué 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"> <input type="checkbox"/> Evidencia obtenida de otras fuentes como revisión analítica, otros procedimientos sustantivos, y pruebas de la efectividad operativa de controles relacionados; y <input type="checkbox"/> La importancia de la afirmación o partida de línea de los estados financieros comparada con la materialidad general. <p>Por ejemplo, un nivel de confianza de 95% indica que si se realizara una prueba particular 100 veces (seleccionando transacciones representativas al azar), los resultados deben ser exactos (dentro del margen de error) 95 veces de las 100 pruebas. Hay un riesgo de que 5 pruebas de las 100 produzcan resultados inexactos.</p>

Cuando se planea un muestreo estadístico, debe también tratarse la error tolerable o tasa de desviación.

Anexo 17.2-2

Factores a considerar	Comentarios
<p>¿Cuál es la incorrección tolerable o tasa de desviación tolerable?</p>	<p>La incorrección tolerable se usa en pruebas de muestreo de detalles 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 error tolerable es la aplicación de la materialidad para la ejecución del trabajo a un procedimiento de muestreo particular. La incorrección tolerable puede ser el mismo monto, o un monto menor, que la materialidad para la ejecución del trabajo.</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 internos prescritos para obtener un nivel apropiado de seguridad. El auditor busca obtener un nivel apropiado de seguridad de que la tasa real de desviación en la población no excede de la tasa de desviación fijada.</p>

17.3 Extensión de procedimientos sustantivos (usando muestreo estadístico)

A riesgos mayores de incorrecciones materiales, mayor la extensión de los procedimientos sustantivos que se requieren. La extensión de los procedimientos sustantivos puede reducirse con pruebas de la efectividad operativa del control interno. Sin embargo, si los resultados no son satisfactorios, se necesita incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos.

Determinación de tamaños de muestras-Muestreo de unidad monetaria

El método más común de muestreo para pruebas de detalles es el muestreo de unidad monetaria. Bajo este método, la probabilidad de que se seleccione una partida (por ejemplo, un saldo de cuentas por cobrar) para prueba es directamente proporcional al valor monetario de la partida. Así, un saldo de cuentas por cobrar de 6,000 es tres veces más probable de ser seleccionado que un saldo de cuentas por cobrar de 2,000. Bajo este método, no sería apropiado seleccionar unidades físicas como cada 50ª factura o transacción.

Aunque el muestreo por unidad monetaria pueda ser la forma más común de muestreo que usan los auditores, hay un número de otros métodos de muestreo, que pudieran ser más apropiados en ciertas circunstancias. No se ha incluido en esta Guía la discusión de estos otros métodos.

Selección de factores de confianza

Cuando diseñe una prueba sustantiva, puede ser útil al 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 del factor de confianza, más alto 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 requiere	Nivel de confianza	Factor de confianza
Alta	95%	3.0
Moderada	80-90%	1.6-2.3
Baja	65-75%	1.1-1.4

Un conjunto de procedimientos de auditoría efectivo diseñado para responder a los riesgos valorados y afirmaciones específicas puede contener una mezcla 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 debe ser 2.3.

Anexo 17.3-2

Nivel de confianza	Factor de confianza
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 muestreo.

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 juicio profesional).

Paso 1-Cualcular el intervalo de muestreo

La fórmula es como sigue:

$$\text{Intervalo de muestreo} = \text{Materialidad para la ejecución del trabajo (errónea tolerable)} \div \text{Factor de con anza}$$

Si el intervalo de muestreo fue 17,391 , la primera cuenta a seleccionar pudiera escogerse aleatoriamente como la que contenga el monto 10,000°. La segunda cuenta seleccionada sería la cuenta que contenga el monto acumulativo de 27,391° (punto de arranque + intervalo de muestra = 10,000 + 17,391). La tercera cuenta seleccionada sería la cuenta que contenga el monto 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.

$$\text{Tamaño muestra} = \text{Población que se va a probar} \div \text{Intervalo muestreo}$$

La población que se va a probar debe excluir cualesquier partidas específicas sacadas para evaluación por separado.

Paso 3-Seleccionar la muestra

Sacar de la población cualesquiera partidas de alto valor y partidas clave (para considerar por separado) y calcular el intervalo de muestreo (referirse al Paso 1 anterior). Luego, seleccionar 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 cuentas por cobrar

Anexo 17.3-4

Pregunta	Respuesta
Propósito de la prueba	Asegurar la existencia de cuentas por cobrar mediante selección de una muestra de saldos de cuentas por cobrar y envío de cartas de confirmación
Riesgo de incorrección material en las afirmaciones relevantes	Existencia = riesgo alto
Población que se va a probar	Saldos de cuentas por cobrar al final del periodo
Valor monetario de población	177,203
Partidas específicas sujetas a evaluación por separado	38,340
Reducción del riesgo obtenida de pruebas de controles	Ninguna
Reducción de riesgo por otros procedimientos como procedimientos de evaluación del riesgo	Limitada
Factor de confianza que se va usar (Reducir por reducción de 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 muestra	Ninguna

$$\text{Intervalo muestreo} = 15,000 / 3.0 = 5,000$$

$$\text{Tamaño muestra} = (177,203 - 38,340) / 5,000 = 28$$

En este ejemplo el intervalo de muestreo fue 5,000 . Por lo tanto, si la primera partida escogida aleatoriamente fuera 436 , la siguiente partida estaría en la transacción o saldo que tuviera el monto acumulativo de 5,436 . La tercera partida sería la transacción o saldo que tuviera el monto 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 pruebas (referirse a la población parcial de saldos de cuentas por cobrar, a continuación).

Anexo 17.3-5

	Saldo cuentas por cobrar	Total acumulativo	Intervalo de muestreo	¿Incluir en muestra?
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 por cobrar

Anexo 17.3-6

Pregunta	Respuesta
Propósito de la prueba	Asegurar la existencia de cuentas por cobrar mediante selección de una muestra de saldos de cuentas por 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 por cobrar al final del periodo
Valor monetario de población	177,203
Partidas específicas sujetas a evaluación por separado	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 evaluación del riesgo	Limitada
Factor de confianza que se va a usar (reducir por reducción de 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 muestra	Ninguna

Intervalo de muestreo = $15,000 / 1.2 = 12,500$

Tamaño muestra = $(177,203 - 38,340) / 12,500 = 12$

Ejemplo 3-Muestreo de facturas de compra

Anexo 17.3-7

Pregunta	Respuesta
Propósito 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 población	879,933
Partidas específicas sujetas a evaluación por separado	46,876
Reducción del riesgo obtenida de pruebas de controles	Ninguna
Reducción de riesgo por otros procedimientos como procedimientos de evaluación del riesgo	Procedimientos analíticos sustantivos moderadamente efectivos
Factor de confianza que se va a usar (reducir por reducción de 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 muestra	Ninguna

Intervalo de muestreo = $15,000 / 1.6 = 9,375$

Tamaño muestra = $(879,933 - 46,876) / 9,375 = 89$

Como se ilustra antes, los tamaños de muestra para pruebas sustantivas pueden volverse muy grandes cuando se examinan cientos de transacciones. A menudo es más eficiente probar 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 representaciones erróneas

El proceso se expone en el siguiente anexo

Anexo 17.3-8

Pasos en la proyección de la extensión de representaciones erróneas	
1.	Calcular el porcentaje de errónea en cada partida. Si se encontrara que el monto fuera de 50 pero debe haber sido 60, la errónea es 10 o 17% del total.
2.	Sumar los porcentajes, neteando los sobrestimados y los subestimados.
4.	Calcular el porcentaje promedio de errónea por partida muestreada dividiendo los porcentajes totales de errónea entre el número de todas las partidas muestreadas (con y sin errónea).
5.	Multiplicar porcentaje promedio de incorrección por el total del valor monetario de población representativa (excluyendo partidas de alto valor y partidas clave). Esto da como resultado la errónea proyectada para la muestra. Obviamente, esto excluye cualesquier representaciones erróneas encontradas en partidas de valor alto y partidas clave sacadas de la muestra.

Por ejemplo, una muestra de 50 partidas seleccionadas de una población de 250,000 contenían las tres siguientes incorrecciones.

Anexo 17.3-9

Valor correcto	Valor auditado	Errónea	Errónea %
500	400	100	20.00%
350	200	150	42.86%
600	750	(150)	(25.00%)
Total error % (suma de porcentajes de representaciones erróneas)			37.86%
Promedio % errónea: $37.86\% \div 50$ (tamaño muestra) =			0.7572%
Errónea proyectada: $0.7572\% \times 250,000$ (población) =			1893

La incorrección proyectada, a veces se conoce como "error más probable".

PUNTO A CONSIDERAR

Anomalías

Puede haber tentación de considerar algunas representaciones erróneas/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 debe investigar la naturaleza y causa, y valorar su posible efecto en el propósito del procedimiento de auditoría y en otras áreas de la auditoría.
- Si se considera que la desviación es una anomalía, el auditor debe obtener un alto grado de seguridad de que la errónea o desviación no es representativa de la población. Esto requiere realizar procedimientos de auditoría posteriores para obtener su ciente evidencia apropiada de auditoría de que la incorrección o desviación no afecta al remanente de la población.

Tomar nota que la NIA 530.13 declara que las anomalías solo ocurren en circunstancias extremadamente raras.

17.4 Extensión de procedimientos analíticos sustantivos

Los procedimientos analíticos sustantivos serán la prueba principal del saldo de cuentas o se usarán en combinación con otras pruebas de detalles que hayan sido reducidas en su extensión, de manera apropiada.

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 efectiva (es decir, la prueba principal) y moderadamente efectiva.

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 entendimiento de la entidad, realizar procedimientos de evaluación del riesgo y revisar los estados financieros.

Cuando diseñe procedimientos analíticos sustantivos, el auditor debe:

- Desarrollar el monto de diferencia de la expectativa que puede aceptarse sin investigación adicional. Esto debe estar informado, principalmente, por la materialidad y consistencia con el nivel deseado de reducción del riesgo;
- Considerar la posibilidad de que una combinación de representaciones erróneas en saldo específico de cuenta, tipo de transacciones, o revelación pudiera llegar a un monto aceptable; y
- 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 por renta por unidad por el número de unidades en renta 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 monto o ratio registrado?	278,000	
¿Qué afirmaciones se tratarán?	<i>Integridad (estar completo), existencia y exactitud.</i>	
¿Qué materialidad para la ejecución del trabajo se va a usar?	10,000	
¿Qué monto de diferencia (entre montos registrados y valores esperados) es aceptable?	1%	
Riesgo de incorrección material después de realizar el procedimiento (o sea, moderado o bajo).	<i>Bajo</i>	
Describir detalles de cada elemento de los datos usado 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 preparación).	Ref. PT
1. Unidades en renta	Revisamos los planos de los pisos e inspeccionamos físicamente el edificio en caso de cambios importantes.	Ref. PT
2. Renta por unidad	<i>Revisamos una muestra de contratos de arrendamiento para determinar la renta por pagar.</i>	
3.		
4.		
Proporcionar detalles de cálculo, resultado esperado, y resultados de la comparación con el monto o ratio registrado: <i>Número de unidades en renta = 26 Renta por unidad = 12,000 por año</i> <i>Cálculo = 26 x 12,000 = 312,000 . La diferencia con el monto registrado es 34,000</i>		
Cuando la diferencia (ente montos registrados y valores esperados) excede del valor aceptable, explicar qué investigación se realizó y los resultados (es decir, investigaciones con la administración, obtener evidencia adicional y realizar otros procedimientos de auditoría). <i>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 rentaba y se usaba para reuniones y como alojamiento ocasional para visitantes. Esto equivale a 36,000 de la diferencia dejando 2000 sin explicar. Esto es por debajo del nivel aceptable que se describe antes.</i>		
Conclusión: <i>La prueba se completó exitosamente.</i>		

PUNTO A CONSIDERAR

El uso de datos “no financieros” en un procedimiento analítico sustantivo puede enriquecer el resultado. Los datos no financieros pudieran incluir información como conteos de personal, superficie para una tienda detallista, o el número de productos específicos embarcados.

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 variaciones usando el conocimiento sobre el cliente y su entorno. Los procedimientos analíticos son mucho más fuertes cuando se crean con expectativas que se basan en un entendimiento de la entidad y su entorno. Sin embargo, necesita establecerse 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 probar 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 investigación no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles.)
	Inspección de documentación relevante.
	Observación de las operaciones de la entidad.
	Volver a desempeñar la aplicación del control.

Controles generalizados (Nivel entidad)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
315.14	<p>El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor valorará si:</p> <p>(a) 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</p> <p>(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)</p>

La pruebas de los controles generalizados que existen al nivel de entidad tienden a ser más subjetivas (como las pruebas de compromiso hacia la competencia o el entendimiento de políticas de la entidad sobre comportamientos aceptables) que las pruebas a controles transaccionales específicos. Sin embargo, estos controles colectivamente proporcionan el fundamento apropiado para los otros componentes del control interno.

El siguiente anexo expone algunos posibles métodos para pruebas de controles generalizados (nivel entidad).

Anexo 17.5-2

Ambiente del control	Posibles pruebas de controles
Comunicación y ejecución (exigibilidad) de integridad y valores éticos	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Leer declaración en el sitio web de la entidad y cualquier código de conducta o equivalente. <input type="checkbox"/> Revisar las comunicaciones al personal. <input type="checkbox"/> Llevar a cabo entrevistas con una muestra del personal.
Compromiso hacia la competencia	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Revisar políticas de contratación y despido. <input type="checkbox"/> Revisar descripciones de puestos y documentación contenida en expedientes seleccionados de empleados.
Participación de los encargados del gobierno de la entidad	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Revisar cualesquier autoevaluaciones que se hayan hecho. <input type="checkbox"/> Revisar calificaciones de miembros del consejo y minutas de las juntas. <input type="checkbox"/> Asistir a una junta como observador.
Filosofía y estilo operativo de la administración	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Revisar cualquiera documentación. <input type="checkbox"/> Llevar a cabo entrevistas con una muestra del personal.

Ambiente del control	Posibles pruebas de controles
Estructura organizacional	<input type="checkbox"/> Revisar estructura a la luz de prácticas óptimas para la naturaleza de la entidad.
Asignación de autoridad y responsabilidad	<input type="checkbox"/> Revisar cualquiera documentación como descripciones de puestos.
Políticas y prácticas de recursos humanos	<input type="checkbox"/> Revisar políticas y prácticas y cumplimiento. <input type="checkbox"/> Revisar expedientes de empleados sobre evaluaciones de personal, programas de entrenamiento a los que se asistió, etc.

Podrían diseñarse pruebas de controles similares para tratar otros controles generalizados (nivel entidad) como:

- Valoración del riesgo;
- Sistemas de información;
- Monitoreo;
- El proceso de cierre de anual del ejercicio; y
- Controles antifraude.

Los resultados de realizar pruebas de controles generalizados puede 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 evaluación de controles generalizados (nivel entidad y generales de TI) se suele documentar con memos al archivo junto con evidencia de soporte.

Por ejemplo, para pruebas de si la administración comunica la necesidad de integridad y de valores éticos a todo el personal y hace desempeñar sus políticas, pudiera seleccionarse una muestra de empleados para entrevistas. Podría preguntarse a los empleados sobre comunicaciones que hayan recibido de la administración, qué políticas y procedimientos relevantes existen, qué valores ven que la administración demuestra día a día y si las políticas se ejecutan de veras. Si la respuesta común entre los empleados es que la administración ha comunicado la necesidad de integridad y valores éticos y que hay casos cuando se ejecutaron las políticas, entonces la prueba sería un éxito. Deben 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 memo al archivo con las conclusiones alcanzadas.

PUNTO A CONSIDERAR

Oportunidad (programación)

Es preferible probar los controles generalizados (nivel entidad) pronto en el proceso de auditoría. Los resultados de probar estos controles pudieran impactar la naturaleza y extensión de otros procedimientos de auditoría planificados.

Planeación

Tomar tiempo para determinar la forma más apropiada de probar los controles generalizados (nivel entidad). Considerar usar una combinación apropiada de pruebas de investigación, observación, volver a desempeñar 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? Recordar, que hay que escuchar cuidadosamente la respuesta de la persona y observar su lenguaje corporal por señales de incomodidad o preocupación al dar las respuestas.

Seguimiento de asuntos que resalten

Si la administración o un miembro del personal se niegan a dar información solicitada o se obtiene información inesperada, asegurar que hay un seguimiento apropiado y que se hacen cambios si es necesario en la estrategia global de auditoría y procedimientos planificados.

Controles de monitoreo en entidades mayores

Algunas entidades mayores han desarrollado controles de seguimiento a nivel entidad que proporcionan evidencia de la operación en marcha de los controles a nivel entidad. Cuando esto ocurre, considerar si puede dependerse de estos controles para reducir la extensión general de otras pruebas que se requieran.

Aunque la mayoría de los controles generalizados (nivel entidad) y generales de TI se probarán mediante juicio profesional y se aplicarán objetivamente a las circunstancias, hay algunas situaciones cuando 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 apropiada.

Controles transaccionales-Muestreo de atributos

Las pruebas de controles dan evidencia de que un control está operando efectivamente durante todo el periodo en que se depende de él, el cual será un periodo especificado, como un año.

Porque los controles transaccionales operan efectivamente o no, no vale la pena probar la operación de controles que pudieran, normalmente, probarse que no son confiables. Los controles no confiables son aquellos cuando hay probabilidad de que se encuentre una desviación. Los tamaños de muestras para pruebas de controles suelen ser pequeños porque se basan en que no se encuentren excepciones. De lo contrario, los tamaños de muestras que se requieren serían mucho mayores.

A continuación, algunos de los factores a considerar al valorar la confiabilidad de controles.

Anexo 17.5-3

Prueba de diseño de controles	
Factores a considerar	¿Es posible que la administración haya pasado por encima de los procedimientos establecidos (o sea, abuso de la administración)?
	¿Hay un elemento manual importante implicado en el control que pudiera ser propenso a error?
	¿Hay un entorno del 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 deberes que tenga sentido?
	¿Han apremiado las circunstancias cambiantes la necesidad de cambios en la operación del control?

Dependencia de controles internos indirectos

Considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría que soporte la operación efectiva de controles internos indirectos importantes. Estos son controles de los que dependen otros controles, como información financiera producida por un proceso separado, el tratamiento de excepciones y revisiones periódicas de reportes por los gerentes. Cuando sea importante, debe requerirse evidencia de la efectividad 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 debe centrarse en la evidencia que se obtendrá con respecto de las afirmaciones relevantes que se traten (los puntos donde pudieran ocurrir representaciones erróneas 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;
- Porque 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 impredecibilidad 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 efectivamente.

Cuando diseña pruebas de controles, puede ser útil al auditor considerar los dos niveles de confianza a obtener con las pruebas de controles.

- Un alto nivel de confianza (bajo nivel de riesgo remanente). Esto aplica cuando la evidencia principal viene de pruebas de controles; y
- Un nivel moderado de confianza (nivel moderado de riesgo remanente). 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 efectividad operativa de controles internos que ya han sido evaluados como altamente confiables durante la evaluación del diseño e implementación del control.
	Si se espera algún nivel de desviación en el desempeño de un control, se recomienda que se consideren enfoques alternativos para reunir evidencia de auditoría.
	Si no se encuentran desviaciones en la muestra de prueba de controles, el auditor puede afirmar que el control está operando de manera efectiva. 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 desviación requeriría una extensión importante del tamaño de la muestra y, posiblemente, no se encontrarían desviaciones adicionales.

Determinación del tamaño de la muestra

Los tamaños de la muestra se determinan como se muestra en seguida.

$$\text{Tamaño muestra} = \text{Factor confianza} \div \text{Tasa de desviación tolerable}$$

Para probar la eficacia operativa de controles con mínima dependencia 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 pudiera ser 10%. El tamaño de muestra más pequeño en este caso sería 23, calculado como sigue.

$$\text{Factor confianza (2.3)} \div \text{Tasa de desviación tolerable (0.1)} = \text{Tamaño de muestra de 23}$$

Cuando se ha obtenido otra evidencia como una evidencia de procedimientos de auditoría sustantivos para una afirmación particular, el factor de confianza pudiera reducirse de modo que se obtenga tan solo un nivel moderado de reducción del riesgo mediante pruebas de efectividad operativa de un control. En tal caso, pudiera usarse un nivel de confianza de 80% (factor de confianza relacionado = 1.61), dando como resultado el tamaño de muestra más pequeño de 8. Algunas firmas usan factores de confianza levemente más altos, dando como resultado el tamaño más pequeño de 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

En seguida se expone la selección de la muestra.

Anexo 17.5-5

Pasos que dar	
Selección de la muestra	Determinar el propósito del procedimiento y la evidencia que proporcionará en relación con las afirmaciones correspondientes a los atributos del control que se va a probar.
	Seleccionar la población apropiada de partidas para lograr el objetivo de la prueba. Esto puede diferir con base en la afirmación subyacente que se está tratando. Por ejemplo, pudieran 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 los documentos de embarque hasta una factura y, luego, hasta las cuentas por cobrar.
	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 de reducción del riesgo.
	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 debe tener una igual oportunidad de ser seleccionada.

Procedimientos de control que operan menos que diariamente

Para seleccionar muestras cuando el control no opera diariamente, pueden ser de ayuda los siguientes lineamientos. Sin embargo, los tamaños reales de muestra que se usen deben siempre basarse en el juicio profesional.

Anexo 17.5-6

El control opera	Muestra mínima sugerida	Porcentaje de cobertura de la prueba
Semanalmente	10	19%
Mensualmente	2-4	25%
Trimestralmente	2	50%
Anualmente	1	100%

PUNTO A CONSIDERAR

Cuando se usa muestreo estadístico para pruebas de efectividad 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 pocas como 30 partidas en la que no se encuentra desviación puede brindar un alto nivel de confianza de que el control está operando de manera efectiva.

Cuando se diseñen pruebas de controles, tomar tiempo para definir exactamente qué constituye un error o excepción a la prueba. Esto ahorrará tiempo durante el desempeño de la prueba o la evaluación 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 como sigue:

Con base en una tasa de confianza de 95% (tasa de desviación de 5%), se sugiere que:

- Una muestra de 10 partidas con ninguna desviación brindará 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 brindará 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 brindará un alto nivel 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 Evaluación de desviaciones

A continuación, el proceso para valorar desviaciones.

Anexo 17.6-1

Pasos que dar	
Evaluación de desviaciones	Identificar desviaciones. Colocar cada partida de la muestra en una de dos clasificaciones: "desviación" o "no desviación".
	La naturaleza y causa de cada desviación debe considerarse cuidadosamente. Por ejemplo, ¿hay alguna indicación de abuso de la administración (que pase por encima de controles) o posible fraude, o fue el problema simplemente resultado de que la persona responsable estaba de vacaciones?
	Considerar el riesgo de muestreo. Si se han encontrado desviaciones, considerar si debe reducirse la dependencia de la efectividad del control, extenderse el tamaño de la muestra (véase más adelante), o realizarse procedimientos alternativos.

PUNTO A CONSIDERAR

Como se declaró antes, hay poco caso en probar controles si es probable que se encuentren desviaciones. Esto es porque la única manera de obtener la seguridad que se requiere es expandir el tamaño de la muestra. Entonces, si se encuentra otra desviación. La muestra tendría que expandirse de nuevo, y así, sucesivamente. Sería mucho mejor desempeñar procedimientos alternados en vez de expandir tamaño de la muestra.

Una posible excepción sería cuando una razón 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 en su lugar 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 es mediante la fórmula siguiente.

$$\text{Límite superior de desviación} = \text{Factor de confianza ajustado} \div \text{Tamaño de muestra}$$

Un factor de confianza ajustado pudiera 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 encontrado					
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 90% de nivel de confianza y 10% de tasa de desviación máxima tolerable) y se encontrarán dos desviaciones. El límite superior de desviación debe calcularse como sigue.

$$\text{Factor de confianza ajustado (5.3)} \div \text{Tamaño muestra (30)} = \text{Límite superior de desviación de 17\%}$$

El resultado a 17% es mucho más alto que la tasa máxima de desviación tolerable de 10%, que significaría que tendría que reducirse la dependencia en la efectividad del control. Sin embargo, si se decidiera incrementar el tamaño de la muestra, tendría que extenderse 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 de 10%).

$$\text{Factor de confianza ajustado (5.3)} \div \text{Tamaño muestra (60)} = \text{Límite superior de desviación de 9\%}$$

Sin embargo, si se encontrara una desviación adicional, requeriría todavía otra extensión en la muestra para tratar de lograr los resultados deseados. Este no sería probablemente un uso efectivo del tiempo de auditoría, ya que bien podría encontrarse todavía otra desviación.

$$\text{Factor de confianza ajustado (6.7)} \div \text{Tamaño muestra (75)} = \text{Límite superior de desviación de 9\%}$$

17.7 Casos de estudio-Extensión de pruebas

Para detalles de los casos de estudio, referirse al Volumen 2, Capítulo 2. Introducción a los casos de estudio.

Caso de Estudio A-Dephta Furniture,

Determinación de la extensión de pruebas

Diseño de procedimientos adicionales-Cuentas por cobrar

El siguiente es un esbozo de un programa de auditoría para cuentas por cobrar. Este programa incluye una muestra estadística de cuentas por cobrar.

Dephta Furniture, Inc.

Cuentas por cobrar-Procedimientos de auditoría

Cliente: *Dephta Furniture, Inc.*

	Afirmaciones tratadas	Trabajo completado por: (iniciales)	Papel de trabajo (PT Ref)	Comentarios
Procedimientos				
<p>1. Procedimientos analíticos</p> <p>Desarrollar expectativas para los saldos de cuentas por cobrar de final de ejercicio, con base en información obtenida por entendimiento de la entidad.</p> <p>Investigar cambios o tendencias importantes en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Saldo de cuentas por cobrar. <input type="checkbox"/> Antigüedad por cliente de cuentas por cobrar. <input type="checkbox"/> Ventas del día en cuentas por cobrar. <input type="checkbox"/> Saldos de crédito en cuentas por cobrar. <input type="checkbox"/> Otras variaciones no esperadas. Explicar. <input type="checkbox"/> Otros (cuentas por cobrar no comerciales). <p>Resultados de documentos</p>	CEA	MAG	C.120	<p><i>Las cuentas por cobrar se han incrementado 60% desde el periodo anterior.</i></p> <p><i>Los días para deudores en cuentas por cobrar también han aumentado de 39 días a 45 días.</i></p>

	Afirmaciones tratadas	Trabajo completado por: (iniciales)	Papel de trabajo (PT Ref)	Comentarios
<p>2. Listas</p> <p>Obtener una lista detallada (y por antigüedad) de cuentas por cobrar al final del ejercicio:</p> <p>a) Verificar exactitud aritmética y concordar con libro mayor.</p> <p>b) Verificar nombres y montos con mayor subsidiario.</p> <p>c) Preguntar al personal que maneja cuentas por cobrar sobre casos en que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Se haya dado trato preferencial a un cliente. <input type="checkbox"/> Se hayan modificado términos de venta. <input type="checkbox"/> Hayan ocurrido transacciones con partes vinculadas, o <input type="checkbox"/> Cuando se hayan sobrepasado en forma importante los límites internos de crédito 	<p>E</p> <p>E</p> <p>A</p>	<p>MAG</p> <p>MAG</p> <p>MAG</p>	<p>C.110</p>	<p><i>Según discusión con Arjan y Karla, los términos de venta sí varían entre clientes pero son aprobados por Arjan.</i></p>
<p>3. Reserva para cuentas dudosas</p> <p>Asegurar que la reserva para cuentas dudosas se relaciona con cuentas específicas y es adecuada:</p> <p>a) Revisar el saldo de comprobación de las cuentas por cobrar antiguas y compararlo con periodos precedentes.</p>	<p>CV</p>	<p>MAG</p>	<p>C.120</p>	<p><i>Las cuentas por cobrar de más de 60 días han aumentado como porcentaje de ventas desde el periodo anterior.</i></p> <p><i>Revisar lista de cuentas vencidas con Arjan y obtener detalles de la reserva.</i></p>

	Afirmaciones tratadas	Trabajo completado por: (iniciales)	Papel de trabajo (PT Ref)	Comentarios
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 registrados en él).	AV	MAG		
4. Corte Realizar y documentar procedimientos de corte.	A	MAG	C.115	<p>Obtener lista de devoluciones de ventas como parte de las pruebas de corte. Hubo varias devoluciones grandes el año pasado.</p> <p>Las condiciones de devoluciones en contratos de ventas revisadas como parte de pruebas de ventas. Ver PT 503.1</p> <p>Todos los asientos del diario alrededor del final del ejercicio revisados en PT 626.</p>
PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS – MUESTREO				
S1. Con afirmación extendida Seleccionar 15 afirmaciones de cuentas según se ilustran en lista de verificación de afirmación de cuentas por cobrar. Resumir los resultados e investigar diferencias examinando documentación de soporte y con investigación.	EA	MAG	C.200	

	Afirmaciones tratadas	Trabajo completado por: (iniciales)	Papel de trabajo (PT Ref)	Comentarios
PRUEBAS DE CONTROLES				
PROCEDIMIENTOS EXTENDIDOS para riesgos de fraude específicos identificados				
<p>E1. Con afirmaciones de cuentas por cobrar- (riesgo de fraude)</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>c) Considerar aceptar solo copias originales (firmadas) de confirmaciones.</p>	EA	MAG	C.200	<p>Verificados 5 nombres, direcciones, números de fax de entre las confirmaciones seleccionadas. No se anotó ninguna excepción.</p> <p>Se llamó a 2 clientes para verificar y confirmar detalles y los términos del contrato para ventas por contrato. No se anotaron excepciones.</p>
<p>E2. Reserva para cuentas dudosas</p> <p>a) Probar una muestra de 10 pagos posteriores a depósitos de banco.</p> <p>b) Revisar todos los memos de crédito emitidos después de final de ejercicio. Considerar revisar archivos de clientes o documentación de soporte según sea apropiado.</p> <p>c) Revisar todas las cancelaciones de cuentas por cobrar después del final del ejercicio para asegurar que no eran dudosas en el ejercicio anterior.</p>	V	MAG	C.121	<p>No se anotó ninguna excepción.</p> <p>Hubo 2 memos de crédito emitidos después del final del ejercicio pero no eran de materialidad. Los clientes devolvieron los artículos porque estaban dañados a su llegada. No es claro si se dañaron en el transporte o ya estaban dañados cuando salieron de la fábrica.</p>

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 por cobrar. Se han escogido facturas como el documento fuente para los clientes seleccionados para confirmación, ya que ciertos detallistas 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 por cobrar.

Pregunta	Respuesta
Propósito de la prueba	<i>Asegurar la existencia y exactitud de cuentas por cobrar mediante selección de una muestra de saldos de cuentas por cobrar y envío de cartas de confirmación</i>
Riesgos de incorrección material (RIM) en las afirmaciones relevantes	<i>Existencia = riesgo moderado Exactitud = riesgo bajo</i>
Población que se va a probar	<i>Saldos de cuentas por cobrar al final de ejercicio</i>
Valor monetario de población	<i>177,203</i>
Partidas específicas sujetas a evaluación por separado	<i>38,340</i>
Reducción del riesgo obtenida de pruebas de efectividad operativa del control interno	<i>Moderada</i>
Reducción de riesgo por otros procedimientos como procedimientos de evaluación del riesgo	<i>Limitada</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 por cobrar/cobranza; por lo 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 por separado. Hay dos cuentas por cobrar de partes vinculadas de 28,340 y 10,000 de Kalyani Dephta y de Vinjay Sharma, respectivamente, que deben confirmarse por separado.

El saldo remanente de cuentas comerciales por cobrar de 138,863 (177,203 – 38,340) necesitará pruebas de existencia y exactitud usando confirmaciones de cuentas por cobrar. Como algunos clientes no pueden confirmar saldos según el hecho, las confirmaciones de cuentas por cobrar se basarán en las facturas confirmatorias y:

- Intervalo de muestreo:

Precisión (materialidad) ÷ factor de confianza

$$15,000 \div 1.4 (75\%) = 10,714$$

- Tamaño de muestra:

Población que se va a probar ÷ intervalo de muestreo

Excluir partidas específicas sacadas para evaluación 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. Para el saldo remanente de cuentas por cobrar de 138,340, se escogió un punto de arranque de 913. Usando el intervalo de muestreo de 10,714, se seleccionaron las 13 facturas.

Caso de Estudio B-Kumar &

Determinación de la extensión de pruebas

Diseño de procedimientos adicionales-Cuentas por cobrar

Programa de procedimientos de auditoría para Kumar:

Saldo-Cuentas por cobrar (AR)

Procedimientos básicos:

Procedimiento	Afirmaciones tratadas	Trabajo completado por y Ref. PT	Comentarios
<p>Procedimientos analíticos</p> <p>Realizar procedimientos analíticos en el saldo de AR, antigüedad y ratios clave, y comparar tendencias y resultado con periodo anterior.</p>	CEA	C.110 LP	Las ventas del día en AR se han incrementado a 106 días de 58 días hace dos años. La mayor parte del aumento parece deberse a incrementos en AR de Dephta.
<p>Listas</p> <p>Obtener lista por antigüedad de AR y verificar exactitud aritmética, cotejar con libro mayor, y revisar la lista con Ruby para saldos de partes vinculadas.</p> <p>Verificar exactitud de antigüedad revisando 5 facturas, escogidas por juicio, y asegurar que el reporte de antigüedad es exacto.</p>	A	C.105 LP C.105 LP	La lista concuerda con el libro mayor y no se encontraron errores en las verificaciones de antigüedad y aritméticas. No se notó ninguna evidencia.
<p>Reserva</p> <p>Obtener detalles para reserva 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 posteriores al cierre.</p>	V	C.120 LP	Se revisó 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.

Procedimiento	Afirmaciones tratadas	Trabajo completado por y Ref. PT	Comentarios
<p>Corte</p> <p>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 embarcadas antes del final del ejercicio para las transacciones seleccionadas.</p>	A	C.122 LP	<p><i>Ningún error se notó aquí y en pruebas de ingresos respecto al corte.</i></p> <p><i>Todos los asientos del diario alrededor del final del ejercicio revisados en PT 626.</i></p>
<p>Confirmaciones</p> <p>Confirmar todas las cuentas de partes vinculadas.</p> <p>Seleccionar por juicio los saldos de cuentas por cobrar (excluyendo los saldos mencionados de partes vinculadas) para una cobertura de 60%. Verificar una muestra de nombres y direcciones antes de mandar confirmación para asegurar que es exacta la información de la compañía. Hacer seguimiento de confirmaciones enviadas a nosotros por fax con una llamada telefónica para verificar los detalles de confirmación.</p> <p>Realizar procedimientos alternativos para confirmaciones no devueltas.</p>	EA	C.130 LP	<p><i>Se confirmó cuenta por cobrar de Dephta y también se cotejó saldo con archivo de papeles de trabajo de Dephta.</i></p> <p><i>Las confirmaciones de cuentas por cobrar solo tuvieron 45% de tasa de respuesta, así que se realizaron procedimientos alternativos.</i></p>

Procedimientos sustantivos-Muestreo

La muestra de confirmaciones se extendió para un nivel moderado de riesgo. Se dependió de los procedimientos sustantivos.

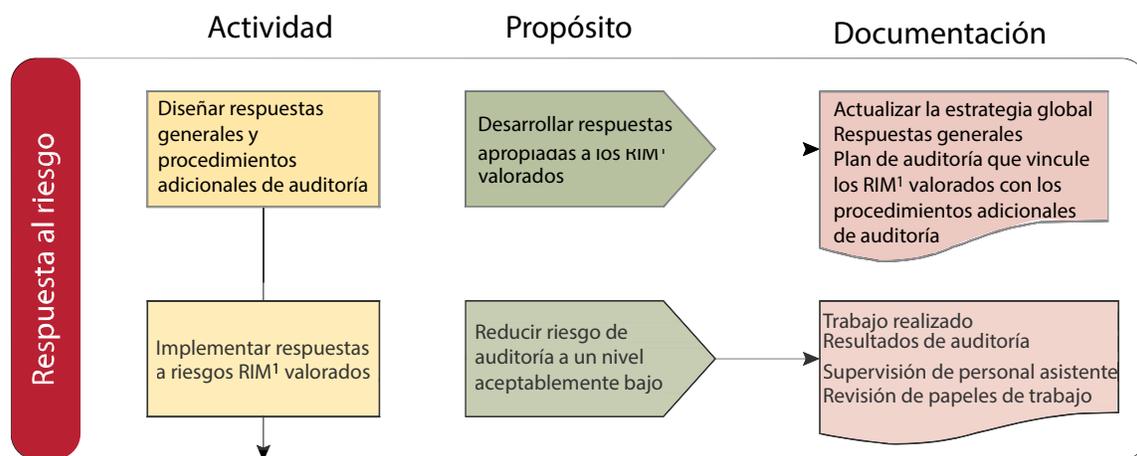
Procedimientos sustantivos Extendidos/Otros

Dado el riesgo de abuso de la administración, 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	NIA relevantes
Guías sobre la adecuada documentación de la respuesta del auditor al riesgo en el archivo de papeles de trabajo de la auditoría.	230, 500

Anexo 18.0-1



Notas:

1. RIM = Riesgo de Incorrección Materiales.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
230.7	El auditor preparará la documentación de auditoría oportunamente. (Ref: Apartado A1)
230.8	<p>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)</p> <p>(a) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartado A6-A7)</p> <p>(b) Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y</p> <p>(c) Las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref: apartados A8-A11)</p>
230.9	<p>Al documentar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, el auditor dejará constancia de:</p> <p>(a) Las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas; (Ref: Apartado A12)</p> <p>(b) La persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo; y</p> <p>(c) La persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión. (Ref: Apartado A13)</p>
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 discusiones. (Ref: Apartado A14)
330.16	Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles relevantes, el auditor valorará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces. (Ref: Apartado A40)
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: Apartado 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.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
500.8	<p>Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la Dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref: apartados A34-A36)</p> <p>(a) Valorará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref: apartados A37-A43)</p> <p>(b) Obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref: apartados A44-A47)</p> <p>(c) Valorará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref: Apartado A48)</p>
500.9	<p>Al utilizar información generada por la entidad, el auditor Valorará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que incluirá, según lo requieran las circunstancias:</p> <p>(a) La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref: apartados A49-A50)</p> <p>(b) La evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref: Apartado A51)</p>

18.1 Generalidades

El archivo de la documentación juega un papel crítico en la planeación y ejecución de la auditoría. Proporciona el registro de que el trabajo fue de hecho realizado y forma la base para el dictamen del auditor. También se usará para revisiones de control de calidad, monitoreo de cumplimiento de NIA y requisitos legales y de regulación aplicables, y para posibles inspecciones de terceros.

Los requisitos 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 da una lista de verificación de algunos asuntos que deben atenderse para completar el archivo.

Anexo 18.1-1

Consideraciones sobre la documentación	Sí/No
<p>¿Se ha documentado el cumplimiento con los requisitos de documentación de la norma, como se dispone en el manual de control de calidad de la norma?</p>	
<p>¿Está la documentación de auditoría bien organizada y completa, incluyendo referencias claras de adónde se dirigieron los asuntos importantes?</p>	
<p>¿Indica la documentación del archivo?</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿Quién desempeñó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó ese trabajo? <input type="checkbox"/> ¿Quién revisó el trabajo de auditoría que se desempeñó y la fecha y extensión de esa revisión? <input type="checkbox"/> ¿Los resultados de discusiones de asuntos importantes con la administración, con los encargados del gobierno de la entidad, y otros, incluyendo la naturaleza de los asuntos importantes que se discutieron, y cuándo y con quién se tuvieron las discusiones? 	
<p>¿Podría un auditor con experiencia, que no haya tenido una conexión previa con la auditoría, entender:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con los requisitos legales, regulatorios y profesionales aplicables? <input type="checkbox"/> ¿Los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida? <input type="checkbox"/> ¿La naturaleza de los asuntos importantes que se originaron, las conclusiones alcanzadas y los juicios profesionales que se hicieron para alcanzar esas conclusiones? 	

Consideraciones sobre la documentación	Sí/No
<p>Contiene el archivo documentación que se requiere a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿La presencia de las condiciones antes del inicio de la auditoría y la decisión de aceptar o continuar con el trabajo? <input type="checkbox"/> ¿La estrategia global de auditoría? <input type="checkbox"/> ¿Las discusiones entre el equipo del trabajo? <input type="checkbox"/> ¿Los elementos clave obtenidos del entendimiento de la entidad, y de cada uno de los cinco componentes del control interno, incluyendo las fuentes de la información obtenida? <input type="checkbox"/> ¿Los resultados de la ejecución de los procedimientos de valoración del riesgo? <input type="checkbox"/> ¿Los riesgos de incorrección material identificados y valorados a nivel de estado financiero y a nivel de afirmación? <input type="checkbox"/> ¿El plan detallado de auditoría que responde a los riesgos valorados? <input type="checkbox"/> ¿Los resultados de realizar procedimientos de auditoría, incluyendo la relevancia y con habilidad de la evidencia obtenida y el tratamiento de las excepciones encontradas, incluyendo cualquier cambio que se requiera en los riesgos valorados? <input type="checkbox"/> ¿La información y procedimientos realizados para tratar cualesquier indicadores de fraude identificados durante la auditoría? <input type="checkbox"/> ¿Los cambios en la materialidad como resultado de nueva información obtenida? <input type="checkbox"/> ¿Su suficiente información para volver a ejecutar cada procedimiento si eso fuera alguna vez necesario? <input type="checkbox"/> ¿Los cambios importantes hechos durante el trabajo de auditoría a la estrategia global de auditoría o al plan de auditoría, y las razones para tales cambios? <input type="checkbox"/> ¿Los detalles de asuntos importantes y su resolución, como faltas de seguridad de materiales, preocupaciones por estimaciones de la administración, hechos posteriores, y otros asuntos que pudieran dar como resultado una opinión de auditoría modificada? 	
<p>¿Se han documentado las consultas dentro de la firma y con expertos contratados por el auditor y la administración?</p> <p>¿Cuándo se usó a un experto, se ha documentado lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría?</p>	
<p>¿Se ha documentado el cumplimiento con los requisitos de la NIA 600 respecto de las comunicaciones con los auditores de componentes?</p>	
<p>¿Se han atendido todos los requisitos de documentación de cada NIA relevante? (Ver Volumen 1, Capítulo 16 para una lista de requisitos de documentación específicos.)</p>	

Propiedad del archivo

A menos que la ley o regulación lo especifique de otro modo, 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, contratos y convenios importantes y específicos) 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 apropiada de auditoría.

PUNTO A CONSIDERAR

Oportunidad de preparación

Preparar documentación de auditoría de forma oportuna ayuda a enriquecer la calidad de la auditoría, y facilita la revisión y evaluación efectiva de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de analizar el dictamen del auditor. La documentación preparada después que el trabajo de auditoría se ha realizado es probable que sea menos exacta que la documentación preparada en el momento en que ese trabajo se desempeña.

¿El archivo de auditoría puede hablar por sí mismo?

Cuando sea posible, la documentación de auditoría debe ser clara y entendible sin necesidad de explicaciones orales adicionales. Las explicaciones orales por sí mismas no representan un soporte adecuado del trabajo desempeñado o de las conclusiones alcanzadas. Pueden usarse, sin embargo, para explicar o aclarar la información contenida en la documentación de auditoría.

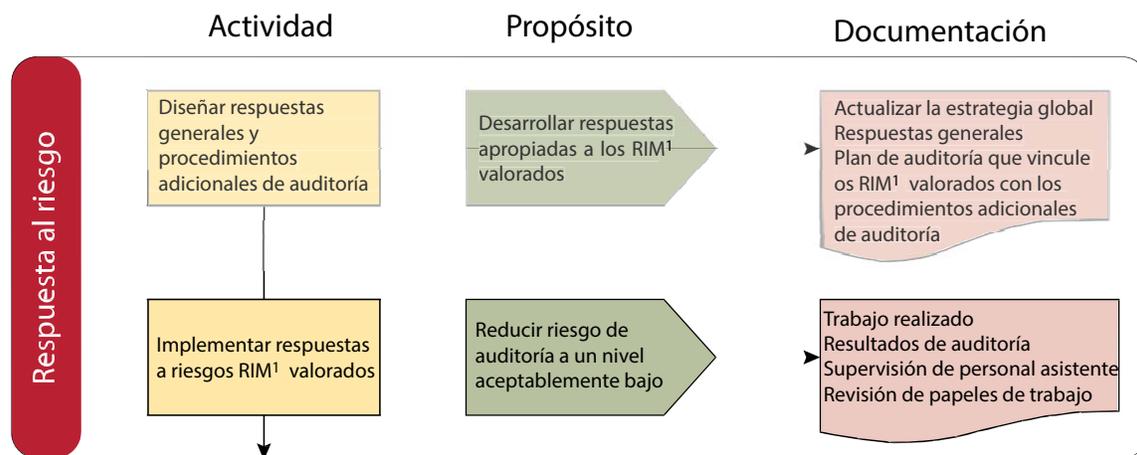
Inconsistencias

Si se obtiene evidencia de auditoría que sea inconsistente con la conclusión final respecto de un asunto importante, asegurar que se añade documentación al archivo que explique cómo trató el auditor la inconsistencia. Esto no implica que el auditor necesite retener documentación que sea incorrecta o se haya cancelado.

19. Manifestaciones escritas

Contenido del Capítulo	NIA relevante
Guías sobre la obtención de manifestaciones escritas de la Dirección, y cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.	580

Anexo 19.0-1



Notas:

1. RIM = Riesgo de Incorrección Materiales.

Párrafo #	Objetivos NIA
580.6	<p>Los objetivos del auditor son:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 escritas solicitadas por el auditor.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
580.09	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: Apartado 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 del, según lo expresado en los términos de la carta de encargo de la auditoría. (Ref: apartados A7-A9, A14, A22)
580.11	<p>El auditor solicitará a la Dirección que proporcione manifestaciones escritas de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos de la carta de encargo de la 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.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
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 auditoría. (Ref: apartados A15-A18)
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 cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones. (Ref: apartados A19-A21)
580.16	Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la Dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinará el efecto que dichas reservas pueden tener sobre la habilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: apartados A24-A25)
580.19	<p>Si la Dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Discutirá la cuestión con la Dirección; (b) Valorará de nuevo la integridad de la Dirección y Valorará el efecto que esto pueda tener sobre la habilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre 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	<p>El auditor emitirá una opinión desfavorable sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA 705, cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la Dirección como para que las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 no sean viables; o (b) La Dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11. (Ref: apartados A26-A27)

19.1 Generalidades

Una de las responsabilidades de la Dirección cuando firma la carta encargo (ver Volumen 2, Capítulo 4) es confirmar la expectativa del auditor de recibir confirmación escrita pertinente a las manifestaciones hechas en conexión con la auditoría.

Durante el curso de la auditoría, la Dirección hará un número de manifestaciones verbales al auditor, que pueden usarse como evidencia de auditoría para complementar otros procedimientos de auditoría. Al final del trabajo, estas manifestaciones verbales se deben incluir en una carta de manifestaciones escrita obtenida de la Dirección y, cuando sea el caso, de los encargados del gobierno de la entidad.

Nota: Un número de NIA contiene requisitos específicos de que el auditor solicite declaraciones escritas.

La carta de declaración escrita debe incluir las manifestaciones específicas que se requieran, y la creencia de la Dirección de que:

- Ha cumplido sus responsabilidades por la preparación de los estados financieros; y
- La información proporcionada al auditor fue completa.

La carta de manifestación escrita debe obtenerse tan cerca como sea factible, pero no después, de la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas deben cubrir todos los estados financieros y ejercicio(s) a que se refiere el informe del auditor.

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 asuntos importantes de auditoría.

PUNTO A CONSIDERAR

¿Quién firma la carta?

Para trabajos que se consideran de riesgo alto, considerar obtener más de una firma en la carta de manifestación. Por ejemplo, la carta de manifestación pudiera estar firmada por el gerente-dueño y otros miembros clave del equipo de la Dirección.

Manifestaciones como evidencia

Las manifestaciones escritas no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría por sí mismas sobre ninguno de los asuntos de los que tratan. Ni el hecho de que la Dirección haya proporcionado manifestación escrita confiable afecta la naturaleza o extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtenga sobre el cumplimiento de las responsabilidades de la Dirección, o sobre afirmaciones específicas.

19.2 Asunto principal

Las manifestaciones de la Dirección pueden ser:

Verbales, ya sean solicitadas o no solicitadas.

Esas manifestaciones se obtienen típicamente durante el trabajo de auditoría.

Escritas.

Al final del trabajo se requiere que el auditor solicite una manifestación escrita de la Dirección con respecto a ciertos asuntos como:

- Las manifestaciones verbales mencionadas antes.
- La Dirección ha cumplido su responsabilidad por la preparación de los estados financieros de acuerdo 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.
	Cédulas, análisis, y reportes preparados por la entidad, y anotaciones de la Dirección y los comentarios relativos.
	Memos o correspondencia internos o externos.
	Minutas de juntas de los encargados del gobierno corporativo y comités de compensación.
	Copia firmada de los estados financieros.
	Carta de manifestaciones de la Dirección.

19.3 Consideraciones al realizar la auditoría

Deben considerarse los siguientes asuntos cuando se evalúen las manifestaciones de la Dirección.

Anexo 19.3-1

Evaluación de manifestaciones de la Dirección	
Asuntos a considerar	¿Puede esperarse que la persona que hace la manifestación sea objetiva y conocedora del asunto principal?
	Es razonable la manifestación a la luz de: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿El entendimiento del auditor de la entidad y su entorno? <input type="checkbox"/> ¿Otra evidencia obtenida, incluyendo otras manifestaciones obtenidas de la Dirección? <input type="checkbox"/> ¿Otra evidencia obtenida mediante realización de procedimientos de auditoría para lograr otros objetivos de auditoría?
	¿Qué procedimientos adicionales de auditoría se requieren para corroborar las manifestaciones? Para corroborar la intención de la Dirección, considerar fuentes de evidencia como minutas del consejo, minutas de comités de inversión, documentos legales, o correspondencia y emails internos. Por ejemplo, como parte de la consideración de negocio en marcha por parte del auditor, la evidencia “justificante” debe incluir inspección de minutas del consejo, documentos legales, y disponibilidad de información sobre fondos, etcétera. Cuando no hay disponible evidencia de corroboración, ¿hay una limitación al alcance?
	Cuando otra evidencia de auditoría obtenida contradice las manifestaciones de la Dirección: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ¿Hay razón para dudar de la honradez e integridad de la Dirección? Si fuera el caso, el auditor debe discutir el asunto con los encargados del gobierno de la entidad, y considerar el impacto en la valoración del riesgo y la necesidad de ejecutar procedimientos adicionales de auditoría. <input type="checkbox"/> ¿Es apropiado y se justifica continuar usando de soporte cualesquier otras manifestaciones de la Dirección?
	Considerar los medios más apropiados de documentar la declaración. Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Un memorándum creado por el auditor; <input type="checkbox"/> Un memorándum escrito creado por la Dirección de la entidad; e <input type="checkbox"/> 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 a la posibilidad de que pueda existir uno o más asuntos importantes; y
- Una solicitud de manifestaciones escritas (en vez de orales) puede instar a la Dirección a considerar esos asuntos más rigurosamente, enriqueciendo así la calidad de las manifestaciones.

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. Suele ser el director ejecutivo (CEO) de la entidad y el director de finanzas, u otra persona equivalente como el gerente-dueño.

Se requiere al auditor que solicite a la Dirección que proporcione una manifestación escrita de que:

- Ha cumplido su responsabilidad por la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable;
- Ha proporcionado al auditor toda la información relevante y el acceso según convenido en los términos del trabajo de auditoría;
- Todas las transacciones se han registrado y se reflejan en los estados financieros; y
- Soporta otra evidencia de auditoría relevante a los estados financieros (como requieren otras NIA) o una o más afirmaciones específicas en los estados financieros.

En seguida se exponen NIA particulares que pueden requerir declaraciones escritas.

Anexo 19.4-1

NIA	Título	Párrafo
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 en 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</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 asuntos como los que se exponen en seguida.

Anexo 19.4-2

Responsabilidades de la Dirección	La Dirección ha:
	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Cumplido su responsabilidad por la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (incluyendo, cuando sea relevante, su presentación razonable, como se expone en los términos del trabajo de auditoría), y por la integridad (que esté completa) de la información proporcionada al auditor; y <input type="checkbox"/> En algunos casos (como cuando los términos del trabajo los acordaron otras partes), puede también pedirse a la Dirección que reconome su reconocimiento y entendimiento de esas responsabilidades en manifestaciones escritas.
	Proporcionado al auditor toda la información relevante y acceso según lo convenido en los términos del trabajo de auditoría.
	Registrado todas las transacciones en los registros contables, y reflejado esas transacciones en los estados financieros.

Anexo 19.4-3

Declaraciones específicas	La Dirección declara que:
	La selección y aplicación de políticas contables son apropiadas y están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.
	Los siguientes asuntos, cuando sean relevantes bajo el marco de información financiera aplicable, se han reconocido, medido, presentado, o revelado de acuerdo con dicho marco de referencia:
	<input type="checkbox"/> Planes o intenciones que pueden afectar el valor en libros o clasificación de activos y pasivos;
	<input type="checkbox"/> Pasivos, tanto reales como contingentes;
	<input type="checkbox"/> Título a, o control sobre, los activos;
	<input type="checkbox"/> Gravámenes o cargas sobre activos y activos en prenda como colateral; y
<input type="checkbox"/> Aspectos de leyes, regulaciones, y acuerdos contractuales que puedan afectar los estados financieros, incluido el incumplimiento.	
Ha comunicado todas las deficiencias de control interno conocidas de las que la Dirección tiene conocimiento.	
Se han comunicado todas las razones de la entidad para seleccionar un particular curso de acción.	
Sus intenciones en relación con [especificar asunto] son como sigue: [describir los planes o intenciones de la entidad].	

Otras consideraciones

Anexo 19.4-4

Comentarios	
Lenguaje técnico	<p>En algunos casos, la Dirección puede incluir lenguaje técnico al efecto de que las declaraciones estén hechas a su mejor saber y entender.</p> <p>Esta redacción puede aceptarse si el auditor está satisfecho de que las declaraciones estén hechas por las personas con las responsabilidades y conocimiento apropiados de los asuntos incluidos en las declaraciones.</p>
Inconsistencias insignificantes	<p>Cuando se obtienen declaraciones sobre incorrecciones, pudiera establecerse un umbral para el monto, por debajo del cual las incorrecciones particulares pueden considerarse como insignificantes.</p>

Fecha de la carta	El informe del auditor no debe fecharse antes de la fecha de las manifestaciones escritas, ya que las manifestaciones son parte de la evidencia de auditoría.
Dirigir carta al auditor	Las manifestaciones escritas que se requieren deben incluirse en una carta dirigida al auditor.
Reportar a los encargados del gobierno de la entidad	La NIA 260 requiere que el auditor comunique a los encargados del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que el auditor ha solicitado a la Dirección.
Investigaciones de la Dirección con otros	Si la Dirección no tiene suficiente conocimiento que sirva de base para las manifestaciones escritas, puede decidir hacer investigaciones con otros que hayan participado en preparar/presentar los estados financieros y afirmaciones correspondientes. Esto debe incluir a las personas con un conocimiento especializado.

Dudas sobre manifestaciones proporcionadas o no proporcionadas

Si hay dudas en cuanto a la confiabilidad de las manifestaciones escritas, o no se han proporcionado las manifestaciones escritas solicitadas, el auditor debe considerar la naturaleza de la preocupación y actuar en consecuencia.

Anexo 19.4-5

Dudas	Respuesta requerida del auditor
Manifestaciones solicitadas no proporcionadas	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Discutir el asunto con la Dirección; <input type="checkbox"/> Revalorar la integridad de la Dirección y valorar el efecto que esto pueda tener en la confiabilidad de las manifestaciones (orales o escritas) y en la evidencia de auditoría en general; y <input type="checkbox"/> Tomar las acciones apropiadas, incluyendo determinar el posible efecto en la opinión del informe del auditor.
Inconsistencias identificadas	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Realizar procedimientos adicionales de auditoría para intentar resolver el asunto. <input type="checkbox"/> Si el asunto sigue sin resolver, reconsiderar la evaluación de la competencia, integridad, valores éticos, o diligencia de la Dirección (ver punto más adelante), o de su compromiso hacia o ejecución de estos, y determinar el efecto que esto pueda tener en la confiabilidad de las manifestaciones (orales o escritas) y en la evidencia de auditoría en general.

Incompetencia de la Dirección; falta de integridad y valores éticos	<p>Determinar el efecto que estas preocupaciones puedan tener en la confiabilidad de las manifestaciones (orales o escritas) y en la evidencia de auditoría en general.</p> <p>El auditor debe abstenerse de una opinión sobre los estados financieros cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El auditor concluya que hay suficiente duda sobre la integridad de la Dirección de tal modo que las declaraciones escritas requeridas no sean confiables; o <input type="checkbox"/> La Dirección no proporcione las declaraciones escritas requeridas.
--	--

Manifestaciones complementarias/adicionales

Además de las manifestaciones escritas requeridas, el auditor puede considerar necesario solicitar:

Manifestaciones complementarias sobre los estados financieros

Estas manifestaciones escritas pueden complementar, pero no forman parte de la manifestación escrita requerida por la NIA 580.10. Los ejemplos pueden incluir:

- Si la selección y aplicación de políticas contables son apropiadas; y
- Si asuntos como los siguientes se han reconocido, medido, presentado, o revelado de acuerdo con ese marco de referencia:
 - ↕ Planes o intenciones que puedan afectar el valor en libros o clasificación de activos y pasivos,
 - ↕ Pasivos, tanto reales como contingentes,
 - ↑ Título a, o control sobre, activos, los gravámenes o cargas sobre activos, y los activos en prenda como colateral, y
 - ↕ Aspectos de leyes, regulaciones, y acuerdos contractuales que puedan afectar los estados financieros, incluyendo el incumplimiento.

Manifestaciones escritas adicionales

Además de la manifestación escrita requerida por la NIA 580.11, el auditor puede considerar necesario solicitar manifestaciones escritas como:

- Confirmación de que la Dirección ha comunicado todas de debilidades en control interno de las que tiene conocimiento la Dirección; y
- Afirmaciones específicas.

En algunos casos, tal vez no sea posible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sin una manifestación escrita de la Dirección que confirme las razones, juicios o intenciones respecto de afirmaciones específicas en los estados financieros. Los asuntos a considerar incluyen:

- ↑ La historia pasada de la entidad en cuanto a llevar a cabo sus intenciones declaradas;
- ↑ Las razones de la entidad para seleccionar un particular curso de acción,
- ↑ La capacidad de la entidad para perseguir un curso específico de acción, y
- ↑ La existencia o falta de cualquiera otra información que pudiera haberse obtenido durante el curso de la auditoría que pueda ser inconsistente con el juicio o intención de la Dirección.

PUNTO A CONSIDERAR

Tomar algo de tiempo para 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 conviniendo en remarcar.

19.5 Ejemplo de manifestaciones escritas

El ejemplo de una carta de manifestación de la Dirección contenida en los materiales del caso de estudio sigue el formato en la NIA 580.

19.6 Estudio de Caso-Declaraciones de la Dirección

Para detalles de los casos de estudios, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los Casos de Estudios.

Caso de estudio A - Dephta Furniture,

Declaraciones de la Dirección

Los siguientes son ejemplos de manifestaciones de la Dirección por Suraj Dephta and Jawad Kassab, y algunos procedimientos adicionales de auditoría que pudieran aplicar.

Declaración de la Dirección	Evaluación
<i>No hay deterioro en las herramientas que han sido sustituidas por nueva maquinaria. Esto es porque las máquinas se descomponen; por lo tanto, las antiguas se requerirán ocasionalmente mientras la otra máquina se repara.</i>	<i>Hacer investigaciones con el gerente de producción y otros para determinar si las herramientas y equipo, nuevos o viejos, están actualmente en uso y siguen operables. Esto podría establecerse con examen físico y revisión de los registros de mantenimiento.</i>
<i>No se requiere reserva adicional para las mercancías levemente dañadas identificadas durante el conteo de inventario.</i>	<i>Verificar si las mercancías dañadas fueron de hecho vendidas después del final del ejercicio. Investigar con el gerente de producción si las mercancías dañadas se venden como están o si se reparan (si es así, a qué costo) o se venden a un precio de descuento.</i>

En la conclusión de la auditoría, las manifestaciones importantes deben documentarse en una carta de declaración de la Dirección que deben firmar Suraj Dephta y Jawad Kassab.

Estas declaraciones podrían incluirse en una carta como sigue.

Dephta Furniture, Inc. [membrete]

15 de marzo de 20X3

A: Jamel, Woodwind & Wing, LLP

55 Kingston St.

Cabtown, United Territories

123-50004

Estimado Sr. Lee:

Esta carta de manifestación se proporciona en conexión con su auditoría de los estados financieros de Dephta Furniture, Inc., por el año que terminó el 31 de diciembre de 20X2, con el propósito de expresar una opinión sobre si los estados financieros están presentados de manera razonable, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que:

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, como se fijó en los términos del trabajo de auditoría con fecha 15 de octubre de 20X2, por la preparación de los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera; en particular los estados financieros están presentados de manera razonable de acuerdo con las mismas.
- Los supuestos importantes que hemos usado al hacer las estimaciones contables son razonables, incluyendo las estimaciones medidas a valor razonable.
- Las relaciones y transacciones de partes relacionadas se han contabilizado y revelado de manera apropiada de acuerdo con los requisitos de las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Se han ajustado o revelado todos los hechos posteriores a la fecha de los estados financieros y para los cuales las Normas Internacionales de Información Financiera requieren ajuste o revelación.
- Los efectos de las incorrecciones sin corregir no son materiales, tanto en lo individual como en conjunto, para los estados financieros como un todo. Se anexa a la carta de manifestación una lista de las incorrecciones sin corregir.
- La Compañía ha cumplido con todos los aspectos de los acuerdos contractuales que pudieran tener un efecto de material en los estados financieros en caso de incumplimiento.
- No ha habido ningún incumplimiento con los requisitos de las autoridades reguladoras que pudiera tener un efecto de material en los estados financieros en caso de incumplimiento.
- La Compañía tiene título satisfactorio a todos los activos, y no hay gravámenes ni cargas en los activos de la compañía, excepto por los revelados en la Nota X a los estados financieros.

- No tenemos ningún plan de 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 monto en exceso del valor neto realizable.
- No ha habido deterioro en el valor neto realizable de activos jos (herramientas) cuya funcionalidad ha sido sustituida por nueva maquinaria.
- Información proporcionada
- Les hemos proporcionado:
 - Acceso a toda la información de que tenemos conocimiento que sea relevante para la preparación de los estados nancieros como registros, documentación, y otros asuntos;
 - Información adicional que nos han solicitado ustedes para nes de la auditoría; y
 - Acceso irrestricto a personas dentro de la entidad con quienes ustedes determinaron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se re ejan en los estados nancieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados nancieros puedan estar representados de manera errónea materiales como resultado de fraude.
- Les hemos revelado toda la información en relación con el fraude o sospecha de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
 - Dirección;
 - Empleados con funciones importantes en control interno; u
 - Otros cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados nancieros.
- Les hemos revelado toda la información en relación con alegatos de fraude, o sospecha de fraude, que afectan a los estados nancieros de la entidad comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, reguladores, u otros.
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o de sospecha de incumplimiento con leyes o regulaciones cuyos efectos deben considerarse al preparar los estados nancieros.
- Les hemos revelado la identidad de las partes relacionadas de la entidad, y todas las relaciones y transacciones de partes relacionadas de las que tenemos conocimiento.

Atentamente,

Suraj Dephta

Jawad Kassab

Caso de estudio B - Kumar &

Manifestaciones de la Dirección

Los siguientes son ejemplos de manifestaciones de la Dirección por Raj Kumar, y algunos procedimientos adicionales de auditoría que pudieran aplicar.

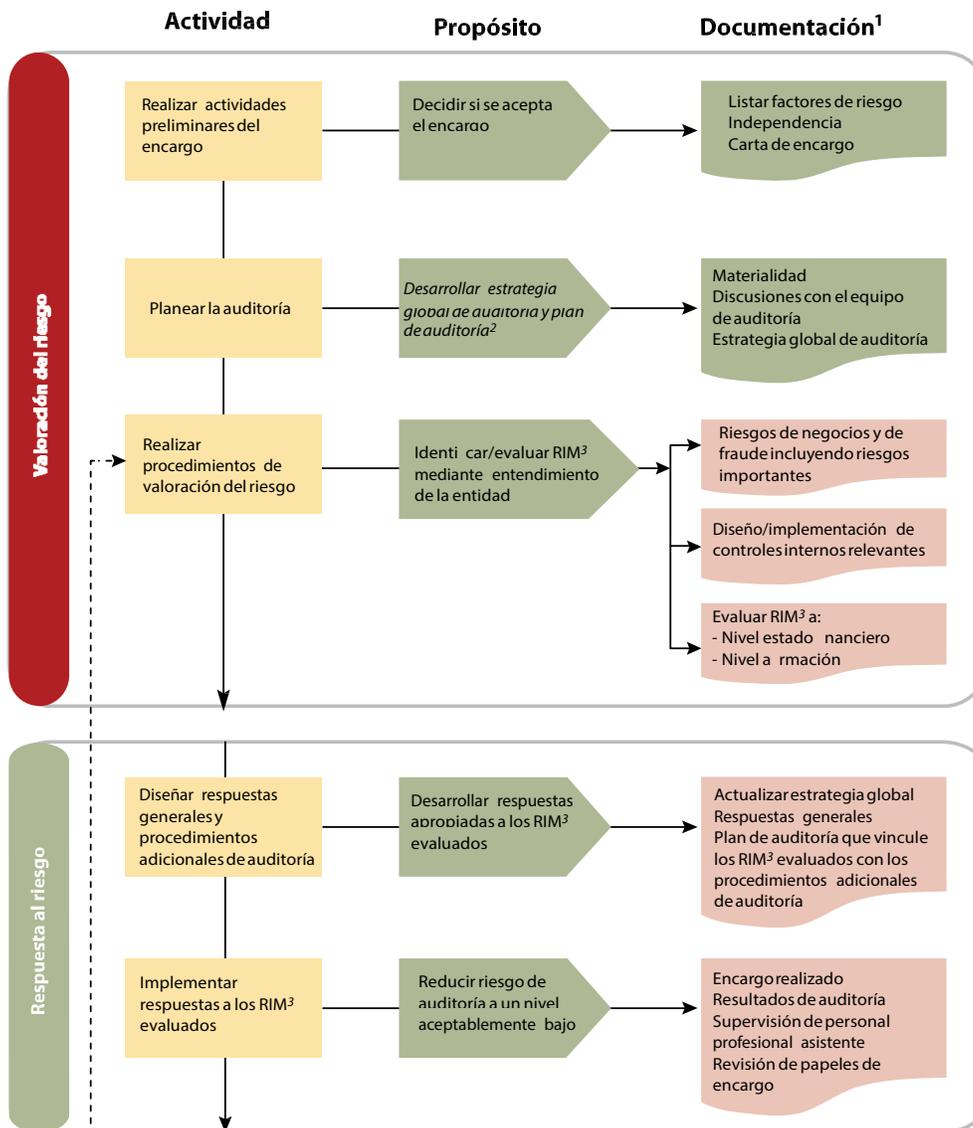
Manifestación de la Dirección	Evaluación
<i>No es necesaria una reserva adicional para cuentas dudosas. La cuenta de Dephta es totalmente recuperable y otra cuenta por cobrar no es bastante importante como para estimar una reserva.</i>	<p><i>Enviar confirmación de cuentas por cobrar a Dephta.</i></p> <p><i>Hacer investigaciones con Raj y Ruby para entender las diversas cuentas por cobrar a clientes y su historia de pagos, y buscar alguna tendencia. Validar que la proporción de AR que no es de Dephta no sea importante, como declara el cliente.</i></p> <p><i>Revisar pagos posteriores para soportar la recuperabilidad de la cuenta.</i></p> <p><i>Considerar cualquiera información relevante de la auditoría de Dephta.</i></p>
<i>Dephta sigue satisfecha con la calidad de las mercancías que les vendemos.</i>	<p><i>Revisar la historia de devoluciones de ventas y buscar alguna tendencia.</i></p> <p><i>Revisar los resultados de las confirmaciones de AR a Dephta por cualquier comentario sobre calidad de mercancías o la recuperabilidad de los montos.</i></p> <p><i>Observación del inventario físico y buscar partidas obsoletas e inventario que no se mueve.</i></p> <p><i>Hacer investigaciones con Ruby en cuanto a la calidad de las mercancías y cualesquier comunicaciones que pueda haber recibido de Dephta respecto de la calidad de las mercancías que han comprado hasta la fecha.</i></p>

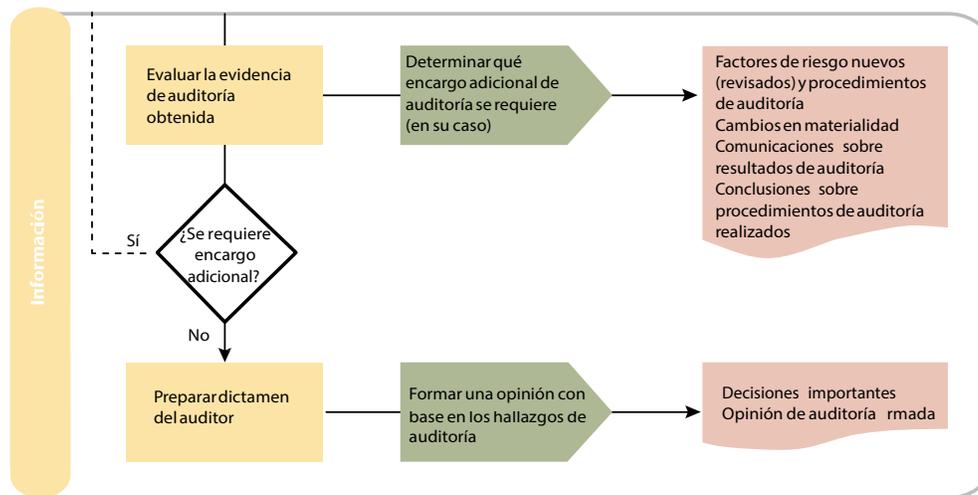
Al final de la auditoría, las declaraciones importantes deben documentarse en una carta de manifestación de la Dirección que debe firmar Raj Kumar.

Estas declaraciones podrían incluirse en una carta como la ilustrada antes en el Caso de estudio A-Dephta Furniture, Inc.

20. Valoración de evidencia de auditoría

Anexo 20.0-1





Notas:

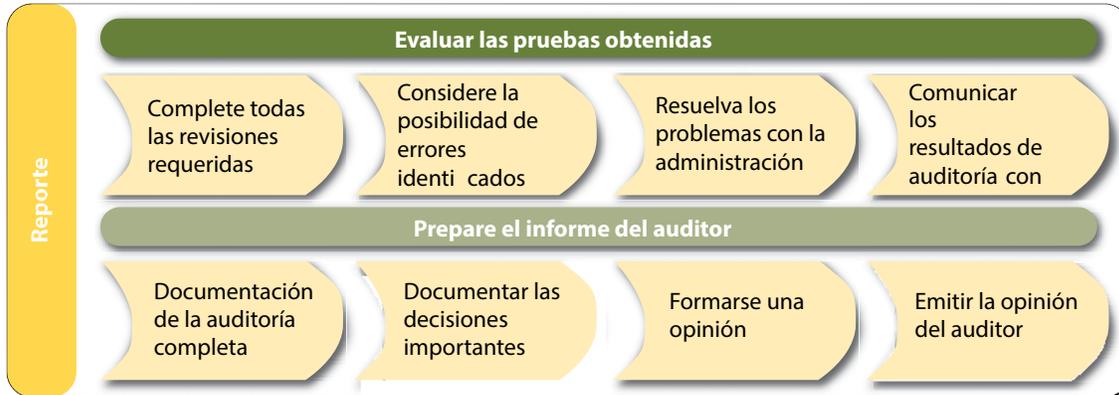
1. NIA 230 para una lista completa de documentación requerida.
2. La planeación (NIA 330) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.
3. RIM= Riesgo de Incorrecciones Materiales.

Párrafo # Extractos relevantes de las NIA

200.11	<p>En la realización de una auditoría de estados financieros, los objetivos generales de la auditoría son los siguientes:</p> <p>(a) Para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos, ya sea debido a fraude o error, lo que permite al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable, y</p> <p>(b) Informar sobre los estados financieros, y comunicar cómo es requerido por las NIA, de acuerdo con las conclusiones del auditor.</p>
200.12	<p>En todos los casos en que una seguridad razonable no puede ser obtenida y una opinión con salvedades en el informe del auditor es insuficiente en las circunstancias, a efectos de informar a los destinatarios de los estados financieros, las NIA requieren al auditor abstenerse de opinar o retirar (o renunciar) de la participación, donde la retirada es posible en virtud de la ley o regulación aplicable.</p>

La fase final de la auditoría consiste en lo siguiente.

Anexo 20.0-2



*TCWG = los encargados del gobierno

Los conceptos básicos tratados en la fase de reportes son los siguientes:

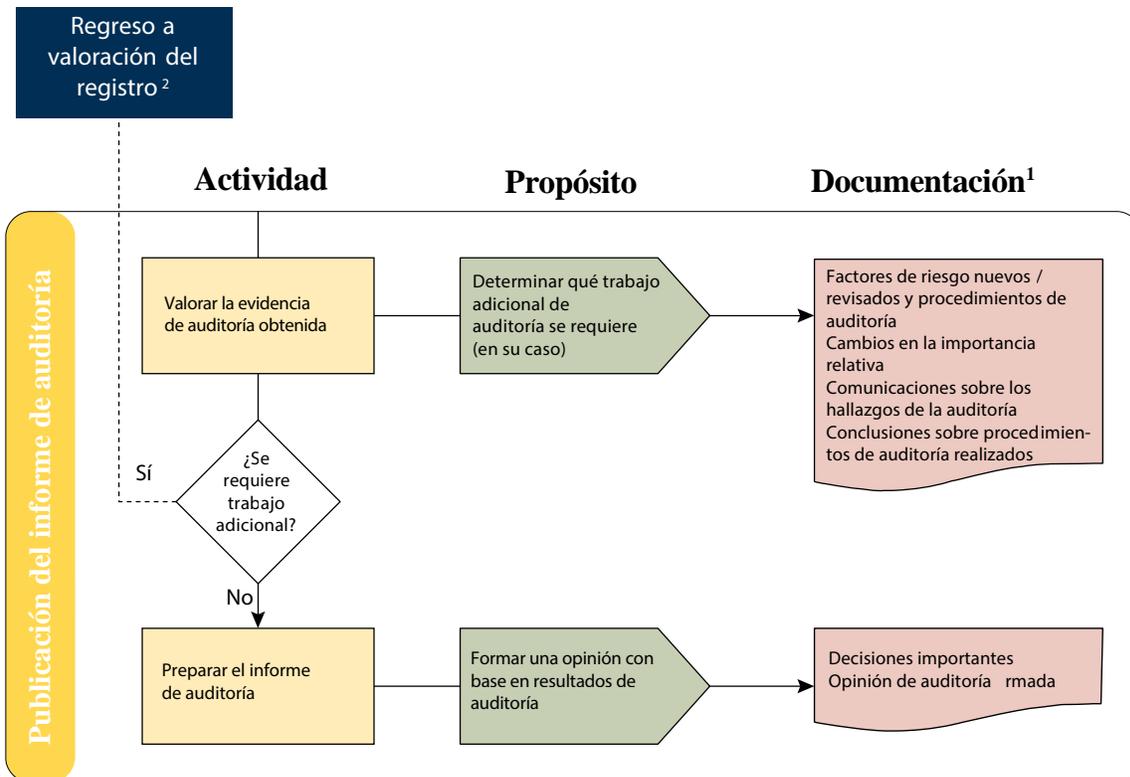
Anexo 20.0-3

	Volumen y capítulos
Hechos posteriores	V1 - 13
Negocio en marcha	V1 - 14
Auditoría de documentación	V1 - 16
Comunicar los resultados de auditoría	V2 - 19
El dictamen del auditor	V1 - 17

21. Valoración de evidencia de auditoría

Contenido del Capítulo	NIA relacionadas
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.	220, 330, 450, 520, 540

Anexo 21.0-1



Notas:

1. La planificación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo durante toda la auditoría.
2. Referirse a NIA 230 para una lista más completa de documentación requerida.

Párrafo #	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-A17, A20)</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) Se satisfará de que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido acordados con la parte consultada; y (d) Comprobará que las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido implementadas. (Ref: apartados A21-A22)
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)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
220.20	<p>El revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios signi cativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría. Esta evaluación conllevará:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) La discusión de las cuestiones signi cativas con el socio del encargo; (b) La revisión de los estados nancieros y del informe de auditoría propuesto; (c) La revisión de la documentación de auditoría seleccionada, relacionada con los juicios signi cativos realizados por el equipo del encargo y con 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: apartados A26-A27, A29-A31)

21.1 Generalidades

Después de que se han realizado los procedimientos de auditoría planeados, tendrá lugar una valoración de los resultados. Esto debe incluir una revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del trabajo, y cualesquier cambios a los planes de auditoría como resultado de los procedimientos realizados. Abajo se exponen algunas de las consideraciones clave.

Anexo 21.1-1

Control de calidad	Es la responsabilidad del socio a cargo del encargo asegurar que las revisiones del archivo se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la rma, y que la opinión del auditor sea apropiada.
Consultas	<p>El socio a cargo del encargo es responsable de asegurar que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El equipo del encargo buscó las consultas apropiadas (tanto internamente dentro de la rma como externamente con terceros) sobre asuntos difíciles o contenciosos; y <input type="checkbox"/> Las conclusiones que resultaron de dichas consultas se hayan documentado e implementado.
Revisión de calidad del expediente (EQCR)	<p>Cuando la política de la rma requiere una revisión de control de calidad del encargo (EQCR, en inglés), el socio a cargo del encargo debe:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Asegurar que se ha designado un revisor EQCR debidamente cali cado; <input type="checkbox"/> Discutir asuntos importantes de auditoría con el revisor EQCR; y <input type="checkbox"/> No fechar el informe de auditoría sino hasta completar la EQCR.

El objetivo del auditor es quedar satisfecho de que se ha obtenido su ciente evidencia apropiada de auditoría para soportar las conclusiones alcanzadas, y para que se emita un informe de auditoría debidamente redactado.

La valoración de la evidencia de auditoría obtenida debe tratar los asuntos expuestos a continuación.

Anexo 21.1-2

<p>Importancia relativa</p>	<p>¿Siguen siendo apropiados los montos establecidos para importancia relativa global y del desempeño en el contexto de los resultados financieros reales de la entidad?</p> <p>Si es apropiada una importancia relativa global (para los estados financieros en su conjunto) más baja que la determinada inicialmente, se requiere que el auditor determine:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Si es necesario revisar la importancia relativa de ejecución; y <input type="checkbox"/> Si la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría siguen siendo apropiados.
<p>Riesgo</p>	<p>A la luz de los resultados de auditoría, ¿son todavía apropiadas las valoraciones de riesgos de incorrección material al nivel de afirmación? Si no, deben revisarse las valoraciones del riesgo y modificarse los procedimientos adicionales de auditoría planificados.</p>
<p>Incorrecciones materiales</p>	<p>¿Se ha considerado el efecto en la auditoría de las incorrecciones materiales identificadas y aquéllas no corregidas?</p> <p>¿Se ha considerado la razón para incorrecciones materiales/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 se aplicaría cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La naturaleza de incorrecciones materiales identificadas y las circunstancias de su ocurrencia indican que pueden existir otras incorrecciones materiales que, en conjunto con otras incorrecciones materiales acumuladas durante la auditoría, pudieran ser superiores de la importancia relativa; o <input type="checkbox"/> El conjunto de incorrecciones materiales acumuladas durante la auditoría se aproxima a la importancia relativa. <p>¿Se han desarrollado procedimientos adicionales de auditoría para determinar si aún existen incorrecciones materiales (en clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones) cuando se pidió a la Dirección que las corrigiera?</p>

<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 tal incorrección es 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 confiabilidad 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 pudiera 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 impacto resultante en la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados. También considerar si las circunstancias o condiciones incidan en una posible colusión que involucre a empleados, Dirección, o terceros al reconsiderar la confiabilidad de la evidencia previamente obtenida.</p> <p>Si se han identificado riesgos de fraude, es posible concluir que los estados financieros no tengan una incorrección material superior a la importancia relativa como resultado de fraude. Si no es posible, debemos determinar las implicaciones para la auditoría, incluyendo si estamos en posibilidades de continuar con la auditoría.</p>
<p>Evidencia</p>	<p>¿Se ha obtenido suficiente y adecuada evidencia de auditoría para reducir los riesgos de incorrección material en los estados financieros a un nivel aceptablemente bajo? Considerar la necesidad de desempeñar procedimientos adicionales.</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"> <input type="checkbox"/> ¿Corroboraron los resultados de la auditoría?; o <input type="checkbox"/> ¿Identificaron riesgos previamente no reconocidos de incorrección material?

21.2 Revalorar la importancia relativa

Párrafo # Extractos relevantes de NIA

450.10	Antes de valorar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 para determinar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros de nitivos de la entidad. (Ref: apartados A11-A12)
--------	---

Antes de que el auditor evalúe los resultados de los procedimientos llevados a cabo y cualesquier incorrección material que de ahí se originen, el primer paso es revalorar los montos 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 pudieran llevar a un cambio incluyen:

- La determinación inicial de la importancia relativa ya no es apropiada en el contexto de los resultados financieros reales de la entidad;
- Hay nueva información disponible (como expectativas de los usuarios) que hubieran sido causa de que el auditor determinara un monto (o montos) diferente inicialmente; y
- Incorrecciones materiales inesperadas que pueden ser causa de que el monto de importancia relativa para esa clase particular de transacciones, saldo de cuenta, o revelación sea excedida.

Siempre que sea necesaria una revisión, se requiere al auditor que considere y documente el impacto en los riesgos evaluados y la naturaleza, momento de realización, y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría 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 de ejecución. Si es así, determinar si la naturaleza, momento de realización, y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría siguen siendo apropiadas.

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

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
330.25	Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor valorará, 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 al nivel de afirmación suele basarse en evidencia de auditoría disponible antes de realizar procedimientos adicionales de auditoría. Durante el tiempo que estos procedimientos se estén realizando, puede obtenerse nueva información que requerirá que se modifique la valoración original del riesgo.

Por ejemplo, en la auditoría de inventarios, el nivel de riesgo valorado para la afirmación de integridad puede ser bajo, con base en una expectativa de que el control interno está operando de manera efectiva. Si una prueba de controles encuentra que el control interno no es efectivo, la valoración del riesgo necesitaría cambiar y realizarse procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. Lo mismo es cierto para cualesquiera procedimientos de auditoría realizados cuando los resultados no corresponden con las expectativas.

En el siguiente anexo se describen algunos puntos a considerar al determinar si la valoración original del riesgo ha cambiado o no.

Anexo 21.3-1

Control interno	Pruebas de controles
	<input type="checkbox"/> ¿Los resultados de la realización de pruebas de controles soportan el nivel planeado de reducción del riesgo con base en su efectividad operativa?
	Elusión de controles por la Dirección
	<input type="checkbox"/> ¿Existe alguna evidencia de que la Dirección eluda el control interno existente?
	Deficiencias del control
	<input type="checkbox"/> ¿Una o varias incorrecciones materiales son el resultado de una deficiencia en el control interno que debe traerse a la atención de la Dirección inmediatamente?

<p>Naturaleza de evidencia de auditoría obtenida</p>	<p>Nuevos factores de riesgo</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Identifica la evidencia nuevos riesgos de negocios, nuevos factores de riesgo de fraude, o que la Dirección eluda el control interno?</p> <p>Evidencia contradictoria</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Contradice la evidencia obtenida a otras fuentes de información disponibles?</p> <p>Evidencia conflictiva</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Entra en conflicto la evidencia obtenida con el entendimiento actual de la entidad?</p> <p>Políticas contables</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Existe evidencia de que las políticas contables de la entidad no siempre se aplican de manera consistente?</p> <p>Relaciones impredecibles</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Justifica la evidencia las relaciones entre datos financieros y no financieros?</p> <p>Fraude</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Existe evidencia de patrones, rarezas, excepciones, o desviaciones encontradas al realizar pruebas que pudieran indicar que está ocurriendo un posible fraude (incluyendo que la Dirección eluda el control interno)?</p> <p>Confiabilidad de manifestaciones</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Hay evidencia que cuestione la confiabilidad de las manifestaciones hechas por la administración o por los responsables del gobierno de la entidad?</p>
<p>Naturaleza de las incorrecciones materiales</p>	<p>Sesgo en estimaciones</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Las incorrecciones materiales encontradas en las estimaciones contables y en la determinación de valor razonable indican un posible patrón de sesgo de la Dirección?</p> <p>Incorrecciones materiales</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Constituyen las incorrecciones materiales, ya sea en lo individual o combinadas con todas las demás incorrecciones materiales no corregidas, una incorrección material en los estados financieros tomados en su conjunto?</p>

Cuando la valoración original del riesgo ha cambiado, los detalles deben documentarse y determinarse una valoración revisada del riesgo. También deben existir detalles de cómo se ha cambiado el plan detallado de auditoría para tratar la valoración revisada del riesgo. Esto puede ser una modificación a la naturaleza, momento de realización, o extensión de otros procedimientos de auditoría planeados o la realización de procedimientos adicionales de auditoría.

PUNTO A CONSIDERAR

Asignar tiempo en el presupuesto de la auditoría para que el equipo del encargo de auditoría discuta sus resultados (como grupo) inmediatamente después de completar el encargo. Los asuntos que se han esbozado antes pudieran formar la agenda. Recordar que la detección de fraude surge de armar las piezas de información sobre asuntos pequeños y aparentemente insignificantes.

21.4 Valoración del efecto de las incorrecciones materiales

Párrafo #	Objetivo(s) NIA
450.3	<p>El objetivo del auditor es valorar:</p> <p>(a) El efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y</p> <p>(b) En su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.</p>

Párrafo #	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	<p>El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando:</p> <p>(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 realización de la auditoría, podrían ser materiales; o (Ref: Apartado A4).</p> <p>(b) La suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320. (Ref: Apartado A5).</p>
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 incorrecciones persisten. (Ref: Apartado A6).
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. ³³ El auditor solicitará a la Dirección que corrija dichas incorrecciones. (Ref: apartados A7-A9).

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
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 valorar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartado A10).
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> <p>(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)</p> <p>(b) 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 conjunto. Ref: Apartado A18)</p>
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. ⁴⁴ La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las incorrecciones no corregidas. (Ref: apartados A21-A23)
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 conjunto.
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 ella. (Ref: Apartado A24)
540.18	Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor valorará 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-A119)

El objetivo de valorar las incorrecciones materiales es determinar el efecto en la auditoría y si hay necesidad de realizar procedimientos adicionales de auditoría.

Se pueden requerir revisiones a la estrategia de auditoría y a los planes detallados de auditoría cuando:

- La naturaleza o circunstancias de las incorrecciones materiales identificadas indican que puede(n) existir otra(s) (es) errónea(s) que, en conjunto con las incorrecciones materiales conocidas, pudieran exceder la importancia relativa de ejecución; o
- El conjunto de incorrecciones materiales identificadas y no corregidas se acerca a o excede la importancia relativa de ejecución.

PUNTO A CONSIDERAR

Recordar que siempre habrá un riesgo de que existan incorrecciones materiales sin detectarse en los estados financieros. Esto es debido a las limitaciones inherentes de una auditoría según se expone en el Volumen 1, Capítulo 3.1 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 equivocaciones al compilar o procesar datos con los que se preparan los estados financieros. Esto pudiera también incluir incorrecciones cometidas en el corte al final del ejercicio. Además de identificar las incorrecciones materiales específicas, el auditor puede también:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Cuantificar las equivocaciones en una población particular (como ventas) mediante muestreo monetario. Puede proyectarse un probable conjunto de incorrecciones materiales cuando se usa una muestra representativa; y <input type="checkbox"/> Considerar la naturaleza de las incorrecciones materiales identificadas. Si existen numerosas incorrecciones materiales que afecten a un saldo particular o locación del negocio, puede ser indicador de un riesgo de incorrección material debida a fraude.
Omisiones o fraude	<p>Algunas transacciones pueden no registrarse, ya sea por error o de forma deliberada, esta última constituiría fraude.</p>
Transacciones significativas	<p>La falta de un fundamento de negocios para las transacciones significativas (inusuales o fuera del curso normal de los negocios) pudiera tener la intención de manipular los estados financieros o de ocultar la malversación de activos.</p>
Asientos del diario	<p>Puede haber asientos del diario inapropiados o no autorizados durante el periodo o al final del periodo. Pudieran usarse para manipular los montos reportados 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 supuestos fallidos, o contener algún elemento de sesgo si la estimación de la entidad cae fuera de un rango aceptable. Las estimaciones pudieran también representarse incorrectamente de forma deliberada para manipular los resultados de los estados financieros.</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 requieren medir o revelar a valores razonables, de acuerdo con el marco de referencia financiero.</p>

Fuente	Descripción
Selección y aplicación de políticas contables	Puede haber desacuerdos con la Dirección respecto de la selección y uso de ciertas políticas contables.
Incorrecciones materiales no corregidas en capital de apertura	Las correcciones materiales no corregidas de periodos anteriores se reflejarían en el capital de apertura. Si no se ajustan, pueden también causar una incorrección en los estados financieros del periodo actual.
Reconocimiento de ingresos	Sobrestimación o subestimación de ingresos (por ejemplo, reconocimiento prematuro de ingresos, registro de ingresos ficticios, o posponer ingresos de manera inadecuada a un periodo posterior).
Debilidades del control interno	Pudieran resultar incorrecciones materiales de las deficiencias no esperadas en el control interno. Estas deben discutirse o reportarse a la Dirección, y considerar la realización de encargo adicional para identificar otras incorrecciones materiales que puedan existir.
Presentación o información a revelar de estados financieros	Cierta información a revelar de los estados financieros, que requiere el marco de referencia contable, pueden omitirse, estar incompletas o ser inexactas.

Incorrecciones materiales identificadas en forma agregada

Las incorrecciones materiales identificadas durante la auditoría, que no sean claramente insignificantes, deben agregarse. También, pueden distinguirse entre incorrecciones materiales en la descripción de un hecho, incorrecciones materiales discrecionales e incorrecciones materiales proyectadas.

PUNTO A CONSIDERAR

La mayoría de las incorrecciones materiales cuantitativas pueden agregarse de modo que pueda valorarse el impacto global sobre los estados financieros. Sin embargo, algunas incorrecciones materiales (como las revelaciones incompletas o inexactas 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 permitir que sea valorado el efecto en forma agregada de las incorrecciones materiales no corregidas, pueden documentarse en un papel de trabajo donde se centralicen. Esto brindará un resumen de todas las incorrecciones materiales no corregidas que no sean insignificantes que se hayan identificado.

Existe un número de etapas en el proceso de agregación donde puede considerarse el impacto de las incorrecciones materiales agregadas, según se expone a continuación.

Anexo 21.4-2

Impacto de incorrecciones materiales agregadas	
Considerar impacto de las incorrecciones materiales no corregidas	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 al agregado de incorrecciones materiales.

Nota: El nivel de incorrecciones materiales (100) se ha considerado insignificante y por tanto no se acumulará.

Anexo 21.4-3

Resumen de incorrecciones materiales identificadas

Descripción	Circunstancias de ocurrencia	Ref PT	Monto de sobre(sub) estimación				¿Se corrigió?
			Activos	Pasivos	Utilidad antes de impuestos	Capital	
Falta de reconocimiento del pasivo de renta	De hecho - Resultado de olvido			(5,500)	5,500	4,125	Sí
Ventas no registradas	Proyección de muestra representativa		(12,500)		(12,500)	(9,375)	Sí
Cuentas por cobrar neteadas con cuentas por pagar	de hecho-Error de clasificación		(5,500)	(5,500)			Sí
Equipo capitalizable 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 materiales no corregidas			0	0	0	0	

Las incorrecciones materiales identificadas deben discutirse con la Dirección oportunamente junto con la solicitud para corregirlas. Las correcciones podrían afectar los saldos de los estados financieros o rectificar la información revelada inadecuada en los estados financieros. A continuación se exponen los pasos implicados para tratar las representaciones identificadas.

Anexo 21.4-4

Cómo tratar las incorrecciones materiales identificadas	
Revalorar la importancia relativa	Considerar si puede ser necesario revisar la importancia relativa general antes de valorar el efecto de incorrecciones materiales no corregidas, con base en los resultados financieros reales.
Considerar las razones e impacto en el plan de auditoría	<p>Considerar las razones para las incorrecciones materiales identificadas durante la auditoría. Esto incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Indicadores potenciales de fraude; <input type="checkbox"/> Posible existencia de otras incorrecciones materiales; <input type="checkbox"/> Existencia de un riesgo no identificado; o <input type="checkbox"/> Una deficiencia significativa en el control interno. <p>A la luz de los resultados mencionados, determinar si necesitan revisarse la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. Esto sería necesario cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Pueden existir otras incorrecciones que, junto con incorrecciones acumuladas durante la auditoría, pudieran ser superiores de la importancia relativa; o <input type="checkbox"/> El agregado de incorrecciones acumuladas durante la auditoría se acerca a la importancia relativa.
Solicitar a la Dirección que haga 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 se conoce el monto preciso en una población (como en una proyección de incorrecciones materiales identificadas en una muestra de auditoría), pedir a la Dirección que realice procedimientos para determinar el monto de la incorrección real, y que posteriormente haga los ajustes apropiados a los estados financieros. Cuando esto ocurra, serán necesarios algunos procedimientos adicionales de auditoría por parte del auditor para determinar si permanece alguna incorrección.

Fuente	Descripción
<p>La Dirección se niega a corregir algunas o todas las incorrecciones materiales</p>	<p>Si la Dirección se niega a corregir algunas o todas las incorrecciones materiales:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Obtener un entendimiento de las razones de la Dirección para no hacer las correcciones, y tomar en cuenta este entendimiento cuando se valore si los estados nancieros contienen incorrecciones materiales superiores a la importancia relativa; <input type="checkbox"/> 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 prohíba la ley o regulación); y <input type="checkbox"/> Solicitar que los responsables del gobierno de la entidad corrijan las incorrecciones materiales que continúen sin corregir no corregidas por la Dirección.

Al formar una conclusión sobre si las incorrecciones no corregidas (en lo individual o en conjunto) serían causa de que los estados nancieros en forma agregada contienen incorrecciones materiales superiores a la importancia relativa, el auditor debe considerar los factores listados en el siguiente anexo.

Anexo 21.4-5

Considerar	
<p>¿Existe una incorrección material?</p>	<p>El tamaño y naturaleza de las incorrecciones materiales en relación con:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Los estados nancieros en forma agregada; <input type="checkbox"/> Clases particulares de transacciones, saldos de cuenta, e información a revelar; y <input type="checkbox"/> Las circunstancias particulares de su ocurrencia. <p>Las limitaciones inherentes en pruebas discrecionales o estadísticas. Existe siempre la posibilidad de que puedan no encontrarse algunas incorrecciones materiales.</p> <p>¿Cuán cerca está el nivel probable del agregado de incorrecciones materiales no corregidas del (los) nivel(es) de importancia relativa? Los riesgos de incorrección material aumentan al acercarse el probable agregado de incorrección al umbral de la importancia relativa.</p> <p>Consideraciones cuantitativas o la posibilidad de fraude cuando incorrecciones materiales de un monto relativamente pequeño pudieran tener un efecto de importancia relativa en los estados nancieros.</p> <p>El efecto de incorrecciones materiales no corregidas relacionadas con periodos anteriores.</p>

Es responsabilidad de la Dirección ajustar los estados nancieros para corregir las incorrecciones materiales (incluyendo información a revelar inadecuadas) e implantar cualquier otra acción requerida.

Consideraciones cualitativas

Algunas incorrecciones materiales pueden valorarse como de importancia relativa (en lo individual o cuando se consideran en conjunto con otras incorrecciones materiales acumuladas durante la auditoría), aun si son más bajas que la importancia relativa global. Algunos ejemplos de estos asuntos se exponen a continuación.

Anexo 21.4-56

Incorrecciones materiales que:	Descripción
Afectan el cumplimiento	Incumplimiento con requisitos regulatorios, convenios de deuda, u otros requisitos contractuales.
Encubren cambios	Por ejemplo, cambio en utilidades u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones globales económicas y de la industria.
Incrementan compensación de la Dirección	Incorrección que pudieran asegurar cumplir las condiciones para bonos u otros incentivos de compensación
Impactan a otras partes	Por ejemplo, partes externas y partes vinculadas..
Afectan entendimiento de usuarios	Omisión de información (no requerida específicamente) que a juicio del auditor es significativo para el entendimiento de los usuarios de la posición financiera, desempeño financiero, o flujos de efectivo de la entidad.
Son de poca importancia ahora pero importantes en el futuro	Selección o aplicación incorrecta de una política contable que tenga un efecto de poca significancia en los estados financieros del ejercicio actual, pero es probable que tenga un efecto de importancia relativa en estados financieros de ejercicios futuros.
Convenios con bancos	Un monto relativamente pequeño podría ser de alta importancia relativa para la entidad si resultara en el incumplimiento de un convenio bancario o de préstamo.
Afectan índices de desempeño	Afecta índices que se usan para valorar la posición financiera de la entidad, los resultados de operaciones o los flujos de efectivo.

Manifestaciones escritas

La evidencia de la responsabilidad de la Dirección se obtiene con una manifestación escrita de la Dirección. Esta declaración debe expresar que cualesquiera incorrección material no corregida (anexar o incluir una lista), en la opinión de la Dirección no son superiores a la importancia relativa ni en lo individual ni en el agregado. Si la Dirección no está de acuerdo con la valoración de las incorrecciones materiales, puede añadir a su manifestación escrita un texto como:

“No estamos de acuerdo en que las partidas...y...constituyen incorrecciones materiales porque [describir las razones].”

Nota: Cuando el auditor comunica resultados a los responsables del gobierno de la entidad, hay un requisito de identificar individualmente las incorrecciones materiales de importancia relativa no corregidas.

Cuando se reportan las incorrecciones materiales no corregidas por la Dirección a los responsables del gobierno de la entidad y las correcciones siguen sin hacerse, se requiere que el auditor obtenga una manifestación similar. Esta debe declarar que los responsables del gobierno de la entidad también creen que los efectos de las incorrecciones materiales no corregidas no son superiores de la importancia relativa, individualmente y en agregado, 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 su ciente y adecuada

Párrafo #	Extractos relacionados de NIA
330.26	El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría su ciente 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: Apartado A62)
330.27	Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría su ciente 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 su ciente y adecuada, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros

El objetivo general es obtener evidencia de auditoría su ciente y adecuada para reducir los riesgos de incorrección material en los estados financieros a un nivel aceptablemente bajo.

Es el juicio profesional esencialmente el que determina si la evidencia de auditoría su ciente y adecuada. Se basará principalmente en el desempeño satisfactorio de los procedimientos adicionales de auditoría diseñados para tratar los riesgos valorados de incorrección material. Esto incluye cualesquiera procedimientos adicionales o modificados que se realizaron para tratar los cambios identificados en la valoración original del riesgo. Algunos de los factores a considerar al valorar la su ciente y lo adecuado de la evidencia de auditoría incluyen los factores esbozados en el siguiente anexo.

Anexo 21.5-1

Valoración de la suficiencia y de lo adecuado de la evidencia de auditoría	
Factores a considerar	<p>Importancia relativa de incorrecciones materiales</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Qué tan significativo es una incorrección en la afirmación que se trata, y cuál es la probabilidad de que tenga un efecto significativo (individualmente o en agregado con otras incorrecciones materiales potenciales) en los estados financieros?</p>
	<p>Respuestas de la Dirección</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Cuál es la respuesta de la Dirección a los resultados de auditoría, y que tan efectivo es el control interno al tratar factores de riesgo?</p>
	<p>Experiencia previa</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Cuál ha sido la experiencia previa al desempeñar procedimientos similares, y se identificaron incorrecciones materiales?</p>
	<p>Resultados de procedimientos de auditoría realizados</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Soportan los resultados de procedimientos de auditoría realizados los objetivos?, y ¿hay algún indicio de fraude o incorrección?</p>
	<p>Calidad de la información</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Son apropiadas la fuente y confiabilidad de la información disponible para soportar las conclusiones de auditoría?</p>
	<p>Persuasión</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Cuán persuasiva (convinciente) es la evidencia de auditoría?</p>
	<p>Entendimiento de la entidad</p> <p><input type="checkbox"/> ¿Soporta o contradice la evidencia obtenida los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo (que se realizaron para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno)?</p>

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

Párrafo #	Extractos relacionados 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 cuando forme una conclusión global (NIA 520).

Los objetivos para llevar a cabo estos procedimientos analíticos son:

- Identificar un riesgo de incorrección material no reconocido previamente;
- Asegurar que las conclusiones formadas durante la auditoría sobre componentes o elementos individuales de los estados financieros pueden corroborarse; y
- Ayudar a llegar a la conclusión global en cuanto a 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 asuntos significativos

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 de soporte de auditoría disponible.

Este documento también debe incluir conclusiones sobre información que el auditor ha identificado relativa a asuntos significativos que sean inconsistentes con, o contradigan las conclusiones del auditor. Sin embargo, este requisito no se extiende a la retención de documentación que sea incorrecta o sustituida, como borradores de estados financieros que puedan haber estado incompletos.

21.8 Casos de Estudio – Valoración de la evidencia de auditoría

Para más detalles de los estudios de casos, referirse al Volumen 2, Capítulo 2-Introducción a los Estudios de Casos.

Como resultado de la realización de los procedimientos de auditoría planificados, se tomó nota de las siguientes incorrecciones materiales y asuntos no ajustados.

Caso de Estudio A-Dephta Furniture,

18 de febrero de 20X3

Extracto del resumen de Posibles Ajustes - Dephta

Descripción	Circunstancias de ocurrencia	Ref PT	Monto de sobre(sub) estimación		Utilidad antes de impuestos	Capital	¿Se corrigió?
			Activos	Pasivos			
Incorrecciones en cálculo de valuación de inventario.	Nuevo contador cometió algunas equivocaciones.	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 encontró durante pruebas de gastos. Esto requirió trabajo adicional para encontrar partidas similares.	550.8		(4,800)	(4,800)	(3,840)	Sí
Cuenta de clientes de más de 90 días y no se recibieron pagos posteriores.	Revisión de antigüedad y pagos posteriores	C.305	12,000		12,000	9,600	Sí
Total de incorrecciones materiales identificadas durante la auditoría			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Incorrecciones materiales corregidas por la Dirección			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Total de incorrecciones materiales no corregidas			0	0	0	0	

También, debe 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 que la Dirección eluda el control interno.

Extracto del memo para el archivo respecto de valoración de evidencia de auditoría

Resultado de auditoría	Respuesta planeada
<p><i>Un número de incorrecciones administrativos en la valuación del inventario dio como resultado una subestimación de 19,000 del valor del inventario.</i></p>	<p><i>Debe revisarse la naturaleza de las incorrecciones para identificar cualquier área de debilidad en el control interno.</i></p> <p><i>Debe realizarse encargo adicional para asegurar que todas las incorrecciones significativas ya se han descubierto.</i></p> <p><i>Incluir comentarios en la carta a la Dirección.</i></p>
<p><i>Durante las pruebas de gastos, se descubrió que 4,800 de gastos de mantenimiento de equipo se relacionaban con los costos del servicio del Mercedes Benz SUV personal de Suraj.</i></p>	<p><i>Debe realizarse encargo adicional para identificar cualesquiera otras transacciones no identificadas que se relacionen con uso personal. Si se encuentran otras, considerar si existe un problema en la integridad de la Dirección y un indicador de posible fraude.</i></p>
<p><i>Durante la pruebas a las cuentas por cobrar, notamos que algunas cuentas eran de más de 90 días y que no se había recibido ningún pago en estas cuentas durante nuestras pruebas de cuentas por cobrar. 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.</i></p>	<p><i>Continuar monitoreando los recibos de efectivo a la fecha del trabajo de hechos posteriores al cierre. Revisar la historia de cobros a los clientes en el pasado y tratar de obtener más información sobre las compañías.</i></p>
<p><i>Algunas de las herramientas y equipo en los registros contables ya no parecen usarse. Se han comprado máquinas que hacen el mismo encargo en una fracción del tiempo. La Dirección sigue pensando que los activos tienen valor, ya que seguirían utilizándose en caso de que se descomponga una máquina.</i></p>	<p><i>Investigar si las herramientas y equipos en realidad fueron usados en el ejercicio pasado.</i></p> <p><i>Determinar el costo de capital de las herramientas y equipo y si se requiere una reducción de valor.</i></p>

Caso de Estudio B – Kumar &

Extracto de memo sobre resumen de posibles ajustes

Inventario

La lista de inventario de nuestro conteo de inventario no concordaba con el listado anual de inventario subestimado por 1,800 y utilidad por 1,800 ; ver PT D.108.

Respuesta de auditoría

La incorrección fue causada porque Ruby no usó la lista anual del inventario. Se extenderán nuestros procedimientos sustantivos para asegurar que todos los ajustes discutidos en el conteo se han reflejado en la lista anual.

Incorrección de corte en cuentas por pagar

Ruby no acumuló una reparación y servicio importantes al turno. Se descubrió durante las pruebas a pagos posteriores. Ver. PT CC.110. Afecta a pasivos y a Utilidad antes de impuestos por 900 .

Respuesta de auditoría

Se debe aumentar el alcance de nuestras pruebas de corte, ya que parece que Ruby estuvo demasiado ocupada este ejercicio para mantener una lista de todos los gastos pagados posteriormente al final del ejercicio que se relacionaban con el fiscal 20X2. El umbral para pruebas bajó a 400 .

La Dirección está de acuerdo con corregir estas incorrecciones materiales.

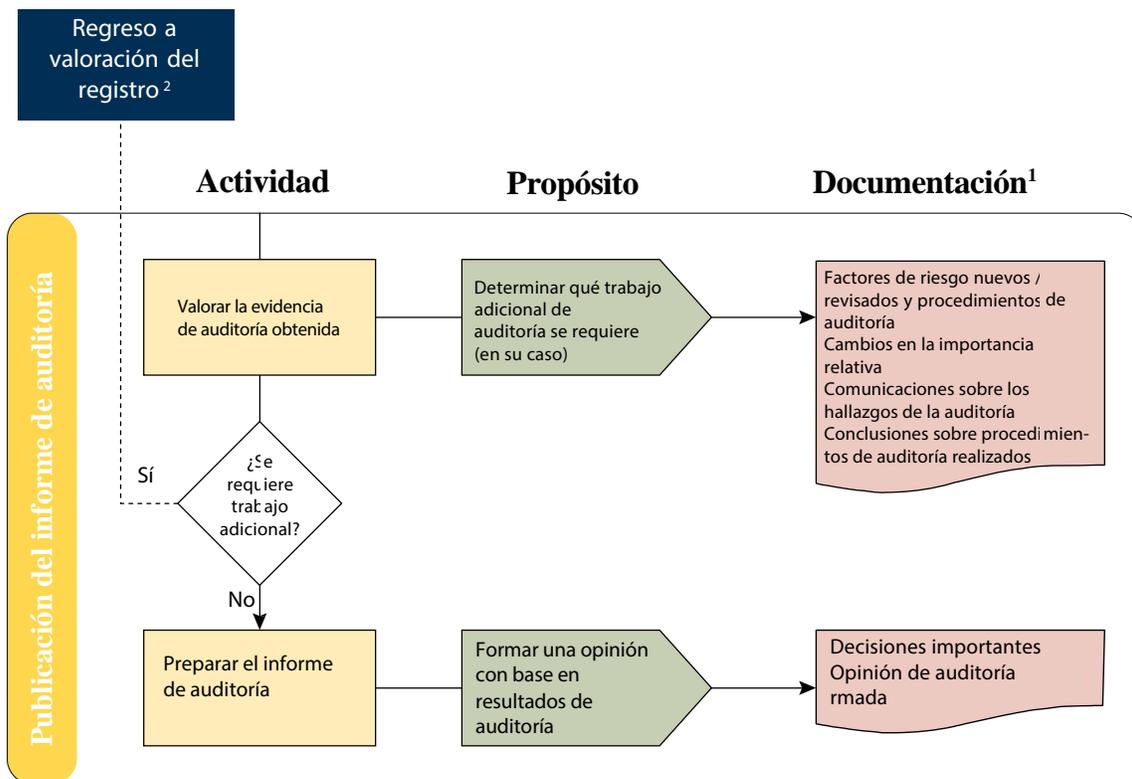
Preparado por: FJ **Fecha:** 24 de febrero de 20X3

Revisado por: LF **Fecha:** 5 de marzo de 20x3

22. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Contenido del Capítulo	NIA relacionadas
Guías sobre cómo promover una comunicación efectiva de dos vías entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad, y qué resultados de auditoría y otros asuntos deben comunicarse.	260, 265, 450

Anexo 22.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para una lista más completa de documentación requerida.
2. La planificación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo durante toda la auditoría.

Párrafo#	Objetivo(s) NIA
260.9	<p>Los objetivos del auditor son:</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 gobierno de la entidad.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
260.10	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se indican 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 algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.
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 en pleno. (Ref: apartados A5-A7)</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
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 previstas 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 se satisfará que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debe informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados. (Ref: Apartado A8)</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-A10)
260.15	<p>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-A15)</p>
260.16	<p>El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las siguientes cuestiones: (Ref: Apartado A16)</p> <ul style="list-style-type: none"> (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: Apartado A17) (b) En su caso, las debilidades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A18) (c) Excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección: <ul style="list-style-type: none"> (I) En su caso, las cuestiones significativas puestas de manifiesto en el transcurso de la realización de la auditoría que fueron discutidas con la Dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref: Apartado A19) (II) Las manifestaciones escritas que el auditor solicite; y (d) En su caso, otras cuestiones puestas de manifiesto en la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sean significativas para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartado A20)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
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 valorará 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 valorará 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 los asuntos 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 la comunicación como parte de la documentación de auditoría. (Ref: Apartado A45)
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 auditoría. (Ref: apartados A12-A18, A27)
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 ⁷⁴ . La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las incorrecciones no corregidas. (Ref: apartados A21-A23)
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 conjunto

22.1 Generalidades

La comunicación en dos vías entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad es un elemento importante de cada auditoría. Esto permite que:

- El auditor comunique los asuntos 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 pudiera ser útil al auditor en la planificación y en la valoración de los resultados.

22.2 Gobierno corporativo

Las estructuras de gobierno de la entidad varían por jurisdicción y por entidad, reflejando influencias como antecedentes culturales y legales diferentes, y características de tamaño y 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 gerente-dueño cuando no haya otros dueños, o un solo fiduciario. En estos casos, si se requiere comunicar asuntos a la Dirección, no necesitan comunicarse otra vez a la(s) misma(s) persona(s) 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 debe dar pasos para asegurar 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 deben dirigirse a un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como un comité de auditoría. En estos casos, el auditor debe determinar si hay también una necesidad de comunicar al todo el órgano de gobierno. Esta determinación debe basarse en:

- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y el órgano de gobierno;
- La naturaleza del asunto que se va a comunicar;
- Requisitos legales o regulatorios relevantes; y
- Si el subgrupo tiene la autoridad de tomar acción en relación con la información comunicada y puede proporcionar información adicional y explicaciones que el auditor pueda necesitar.

Cuando la(s) persona(s) apropiada(s) con quién(es) comunicarse no pueda(n) ser claramente identificable(s) según el marco de referencia legal aplicable u otras circunstancias del encargo, el auditor puede necesitar discutir y convenir con la parte contratante la persona correspondiente con quién comunicarse. Al decidir con quién comunicarse, sería relevante que el auditor entendiera la estructura de gobierno de la entidad y procesos de una entidad. La(s) persona(s) apropiada(s) con quién comunicarse puede(n) también variar dependiendo del asunto que se va a comunicar.

Cuando la entidad es un componente de un grupo, la(s) persona(s) apropiada(s) con quien se comunica el auditor del componente depende de las circunstancias del encargo y del asunto que se va a comunicar. En algunos casos, varios componentes pueden estar conduciendo los mismos negocios dentro del mismo sistema de control interno y usando 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 manejando estos componentes simultáneamente para fines de comunicación.

22.3 Asuntos que se deben comunicar

Los asuntos 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 se originen de la auditoría.

No se requiere que el auditor diseñe procedimientos de auditoría para el fin específico de identificar asuntos 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 requisitos, leyes o regulaciones locales pueden imponer obligaciones de confidencialidad que restringen las comunicaciones del auditor. Debe hacerse referencia a tal requisito antes de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.

PUNTO A CONSIDERAR

Dedicar tiempo para desarrollar relaciones de encargo constructivas con los responsables del gobierno de la entidad. Esto ayudará a mejorar la efectividad de las comunicaciones entre las partes.

Responsabilidades del auditor

Se debe informar a los responsables del gobierno de la entidad sobre los asuntos significativos 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 los asuntos significativos que se originen de la auditoría de los estados financieros.

Este requisito puede cumplirse dando a los responsables del gobierno de la entidad una copia de la carta de encargo de la auditoría. Esto informará a los responsables del gobierno de la entidad sobre los asuntos expuestos 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 desempeñar la auditoría de acuerdo con NIA.
	Los requisitos de las NIA de que deben comunicarse los asuntos significativos que se originen de la auditoría, relacionados con los responsables del gobierno de la entidad en la supervisión de la información financiera.
	Las NIA no requieren que el auditor diseñe procedimientos de auditoría con el fin de identificar asuntos complementarios para comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.
	La responsabilidad del auditor (cuando sea el caso) de comunicar asuntos particulares que requieren la ley o regulación, por acuerdo con la entidad, o por requisitos adicionales aplicables al encargo (por ejemplo, las normas de un órgano contable profesional nacional).

Alcance y momento de realización planificados de la auditoría

El propósito de discutir la planificación de la auditoría es promover la comunicación de dos vías 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 pudieran comprometer la efectividad de la auditoría. Esto es de particular preocupación cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad están involucrados en la Dirección de la entidad.

Los asuntos a discutir deben incluir los 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 debido a fraude o error.
	Enfoque al control interno relacionado con la auditoría.
	Cambios significativos en normas contables y el probable impacto.
Obtener información inicial de los responsables del gobierno de la entidad (que pueda impactar los planes de auditoría)	Discusión sobre los objetivos y estrategias de la entidad, cualesquier comunicaciones significativas con los reguladores, y los riesgos de negocios relacionados que puedan dar como resultado incorrecciones materiales.
	Descripción de supervisión ejercida sobre: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El ambiente del control interno, incluyendo los riesgos de fraude; <input type="checkbox"/> Competencia e integridad de la Dirección; y <input type="checkbox"/> Respuestas a comunicaciones previas con el auditor.
	Asuntos que justifican atención particular durante la auditoría.
	Solicitudes para que el auditor lleve a cabo procedimientos adicionales.
	Otros asuntos que pueden incluir en la auditoría de los estados financieros.

Resultados signi cativos de la auditoría

Excepto cuando un asunto se relaciona con la competencia o integridad de la Dirección, el auditor inicialmente debe discutir 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 Apéndice a la NIA 260 que proporciona una lista de asuntos específicos que requieren comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Estos requisitos se han tratado en otras partes de la Guía.

Anexo 22.3-3

NIA #	Requisitos específicos de comunicación	Párrafo
NICC 1	<i>Control de calidad en las normas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y de servicios relacionados</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 financieros</i>	14, 19 y 22-24
NIA 265	<i>Comunicación de deficiencias en control interno a los responsables del gobierno y a la Dirección de la entidad</i>	9
NIA 450	<i>Valoración 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 auditores de los componentes)</i>	49
NIA 705	<i>Opinión modificada en el informe publicado por un auditor independiente</i>	12, 14, 19(a), 28
NIA 706	<i>Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe publicado 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 del gobierno de la entidad que pueden comunicarse (preferiblemente por escrito).

Anexo 22.3-4

Asuntos de auditoría	Consideraciones de comunicación
Políticas contables	La selección de (o cambios en) políticas y prácticas contables significativas que tengan o pudieran tener un efecto de importancia relativa en los estados financieros de la entidad.
Comunicaciones del periodo anterior	Asuntos del interés del gobierno de la entidad previamente comunicados que pudieran tener un efecto en los estados financieros del periodo actual.
Riesgos de incorrección material	El efecto potencial en los estados financieros de cualesquier riesgos de importancia relativa (como litigios pendientes) que requieran información a revelar en los estados financieros.
Incertidumbres materiales	Incertidumbres superiores a la importancia relativa relacionadas con eventos y condiciones que puedan proyectar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
Inquietudes	Condiciones de negocios que afectan a la entidad y sus planes y estrategias de negocios que puedan afectar los riesgos de incorrección material. Inquietudes sobre consultas de la Dirección con otros contadores sobre asuntos contables o de auditoría.
Dificultades significativas encontradas	Podrían incluir: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Resolución de asuntos difíciles contables o auditoría; <input type="checkbox"/> Documentos no disponibles que se requieren para la auditoría; <input type="checkbox"/> Personal sin capacidad para contestar preguntas; <input type="checkbox"/> Limitaciones al alcance y cómo se resolvieron; y <input type="checkbox"/> Desacuerdos con la Dirección sobre asuntos que, individualmente o en forma agregada que pudieran ser importantes para los estados financieros de la entidad o para el informe de auditoría.
Comentarios sobre la Dirección de la entidad	Dudas respecto de la competencia de la Dirección: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Deficiencias significativas en control interno; <input type="checkbox"/> Cuestiones respecto de la integridad de la Dirección; <input type="checkbox"/> Transacciones significativas con partes vinculadas; <input type="checkbox"/> Actos ilegales; y <input type="checkbox"/> Fraude que involucra a la Dirección.

Asuntos de auditoría	Consideraciones de comunicación
Ajustes de auditoría	Ajustes de auditoría no corregidas que tengan o pudieran tener un efecto de importancia relativa en los estados financieros de la entidad.
Incorrecciones materiales no corregidas	Incorrecciones materiales no corregidas que la Dirección determinó que no eran de importancia relativa (distintas de los montos insignificantes), tanto individualmente como en su conjunto, para los estados financieros en su conjunto.
El informe de auditoría	Esbozar las razones para cualesquiera modificaciones esperadas al informe de auditoría.
Asuntos convenidos	Cualesquier otros asuntos convenidos en los términos del trabajo de auditoría.
Otros asuntos	Otros asuntos, si los hay, que se originen de la auditoría que, a juicio profesional del auditor, sean significativos para la supervisión del proceso de información financiera.

PUNTO A CONSIDERAR

Comunicar 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, redactar minutas de la junta que puedan compararse con la entidad para formar un registro apropiado de que tuvo lugar la comunicación.

Documentación

Cuando los asuntos que una NIA requieren que se comuniquen, y son comunicados oralmente, preparar notas para el archivo 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

Asegurar que los asuntos de auditoría de interés se comuniquen oportunamente de modo que los responsables del gobierno de la entidad puedan tomar la acción apropiada.

22.4 Estudios de Casos-Comunicación con los gobierno de la entidad responsable del gobierno de la entidad

Caso de Estudio A-Dephta Furniture,

Asuntos de auditoría de interés del 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 Mr. Dephta:

Los asuntos planteados en este informe se originan 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 acuerdo con normas profesionales. Esperamos publicar nuestro informe de auditoría con fecha de 20 de marzo de 20X3 tan pronto obtengamos la carta de manifestaciones firmada.

Nuestra auditoría se desempeñó para obtener seguridad razonable de si los estados financieros están libres de incorrecciones materiales. 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 algunas incorrecciones materiales.

Al planificar nuestra auditoría, consideramos el control interno sobre la información financiera para determinar la naturaleza, extensión, y momento de realización de los procedimientos de auditoría. Sin embargo, una auditoría de los estados financieros no proporciona seguridad sobre la operación efectiva del control interno en Dephta Furniture. Sin embargo, si en el curso de nuestra auditoría llegan a nuestra atención ciertas deficiencias en control interno, éstas se reportarán a ustedes. Referirse al Apéndice A de esta carta (*no incluido*).

Debido a que el fraude es deliberado, hay siempre riesgos de que puedan existir incorrecciones materiales, fraude, y otros actos ilegales y no ser detectados por nuestra auditoría de los estados financieros.

El siguiente es un resumen de resultados producidos con el desempeño de la auditoría.

1. No identificamos ningún asunto de importancia relativa (distintos de las incorrecciones materiales identificadas ya discutidas con ustedes y que ya han sido corregidas) que necesitan 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.

Quisiéramos también someter a su atención los siguientes asuntos:

- Cambios durante el periodo en pronunciamientos profesionales. Ver Apéndice B. *(no incluido)*
- Otros asuntos identificados que pueden ser de interés de la Dirección. Ver Apéndice C. *(no incluido)*

Favor de tomar nota que las normas internacionales de auditoría no requieren que diseñemos procedimientos con el propósito de identificar asuntos suplementarios para comunicar a los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, una auditoría no debe generalmente identificar todos esos asuntos.

Esta comunicación se prepara únicamente para información de la Dirección y no tiene ningún otro propósito. No aceptamos ninguna responsabilidad por el uso de esta comunicación por terceros.

Atentamente,

Sang Jun Lee

Jamel, Woodwind & Wing LLP

Caso de Estudio B-Kumar &

MEMO PARA EL ARCHIVO: Comunicación a los responsables del gobierno de la entidad

Ajustes y resultados de auditoría

Discutimos con Raj los ajustes al saldo de inventario y a las acumulaciones a cuentas por pagar. Quien indicó que debido a problemas familiares, no había dedicado tanto tiempo para supervisar a Ruby y a aprobar las transacciones en este ejercicio, así que no le sorprendía que faltaran cosas. Lo que sí prometió es asegurar que Ruby rastree mejor en el siguiente ejercicio las cuentas pagadas posteriormente al final del ejercicio para fines de acumulación.

Indicamos que excepto por los ajustes encontrados, no habíamos encontrado ningún otro asunto de importancia relativa durante nuestra auditoría y que Ruby había sido muy colaboradora.

Otras recomendaciones

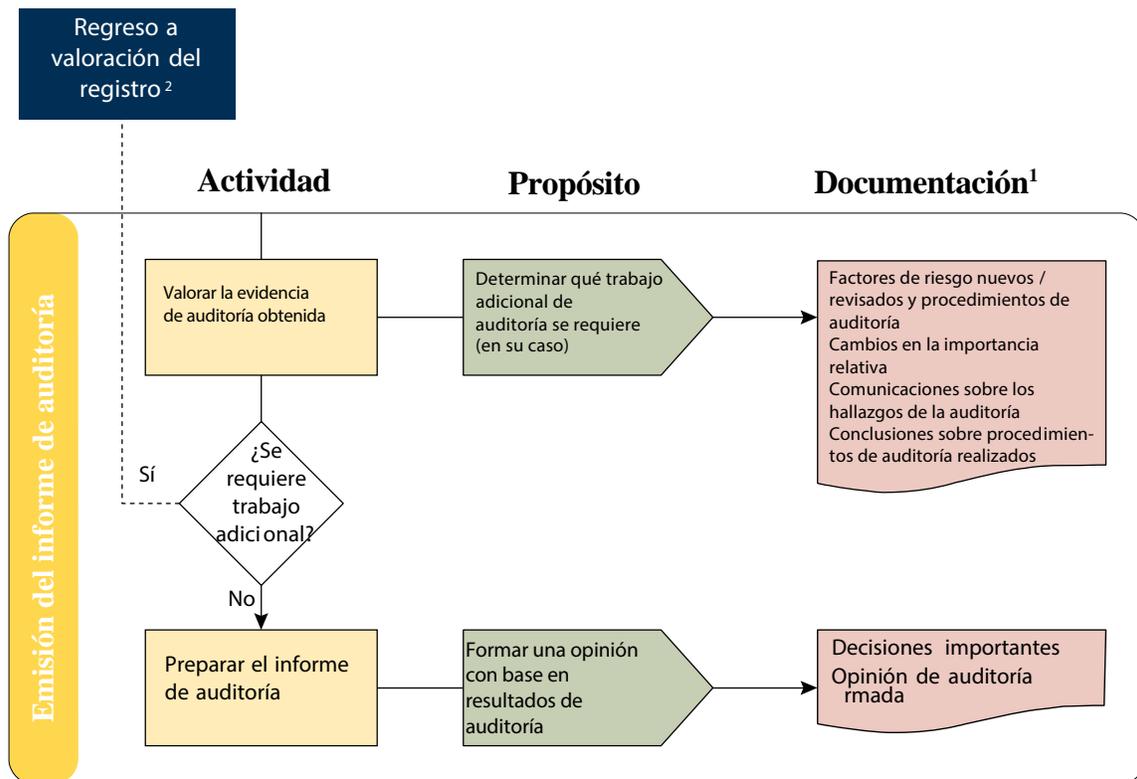
Durante nuestra discusión del control de TI, nos habíamos dado cuenta de que Ruby no ha hecho nunca pruebas al respaldo del paquete contables y recomendamos que Raj probara el respaldo para asegurar que los registros contables pudieran respaldarse. En caso de un bloqueo, la pérdida de los registros contables tendría un impacto importante en nuestra capacidad para desempeñar una auditoría.

Preparado por: SL fecha: 16 de marzo de 20X3

23. Modificaciones al informe de auditoría

Contenido del Capítulo	NIA relevante
Guías sobre cómo expresar una opinión con salvedades (modificada) sobre los estados financieros cuando sea necesario.	705

Anexo 23.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para una lista más completa de documentación requerida.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo durante toda la auditoría.

Párrafo#	Objetivo NIA(s)
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) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material.

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
705.5	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se indican 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, estos 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 usuarios comprendan los estados financieros. (b) Opinión modificada: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.
705.6	<p>El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que 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 estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material. (Ref: apartados A8-A12)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
705.7	<p>El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:</p> <p>(a) Habiendo obtenido evidencia de auditoría su ciente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o</p> <p>(b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría su ciente 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 generalizados.</p>
705.8	<p>El auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría su ciente 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 su ciente 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 (o se abstendrá de opinar) 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 su ciente 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 incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.</p>
705.11	<p>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 limitación.</p>
705.12	<p>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,¹⁰² y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría su ciente y adecuada.</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
705.13	<p>Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:</p> <p>(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</p> <p>(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 con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:</p> <p>(i) Renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: apartados A13-A14)</p> <p>(ii) Si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.</p>
705.14	<p>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: Apartado A15).</p>
705.15	<p>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 de auditoría 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 informe¹¹³ de dicha opinión no modificada (o favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: Apartado A16)</p>
705.16	<p>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: Apartado A17)</p>
705.17	<p>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 opinión modificada. (Ref: Apartado A18)</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
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.
705.19	<p>Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 (c) Salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A19)
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 modificada los motivos de dicha imposibilidad.
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 correspondientes. (Ref: Apartado A20)

23.1 Generalidades

Se requiere que el auditor exprese claramente una opinión sobre los estados financieros modificada de manera apropiada en situaciones como las que se expresan a continuación.

Anexo 23.1-1

Situaciones	
Necesario un informe de auditoría modificado (opinión con salvedad, adversa o abstención)	Estados financieros contienen incorrecciones materiales Con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material. 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 incorrección material.
	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 incorrección material. Esto podría incluir: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Circunstancias ajenas al control de la entidad, como un incendio que dañara los registros contables; <input type="checkbox"/> Circunstancias relativas a la naturaleza o el momento de realización del encargo del auditor, como una incapacidad de asistir a un conteo de inventario; o <input type="checkbox"/> Limitaciones impuestas por la Dirección, como no permitir al auditor obtener una confirmación externa de ciertas cuentas por cobrar.

23.2 Modificaciones a la opinión de auditoría

Se requiere una opinión de auditoría modificada cuando el auditor concluye que:

- Con base en 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 incorrección material.

Hay tres tipos de opiniones modificadas; éstas son con salvedad, desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.

El siguiente anexo (reproducido de la NIA 705.A1) ilustra cómo el tipo de opinión que se debe expresar es afectada 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 en los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedad	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedad	Denegación de opinión (o abstención)

El siguiente anexo describe el uso adecuado de los tres tipos de modificaciones.

Anexo 23.2-2

Tipo	Aplicabilidad
Opinión con salvedad	<p>Cuando el efecto no es de importancia relativa y su efecto es generalizado para requerir una opinión desfavorable o denegación de opinión. Esto se aplica cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Se obtuvo evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pero el auditor concluye que existen incorrecciones, individualmente o de forma agregada, que son materiales pero no generalizadas para los estados financieros; o <input type="checkbox"/> El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual basar la opinión. El auditor concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de incorrecciones sin detectar, si los hay, pudieran 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 (o adversa)	Cuando los efectos de incorrección son tanto materiales como generalizados. Esto aplica cuando se obtuvo evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pero el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o en forma agregada, son tanto materiales como generalizadas para los estados financieros.
Redactada como:	“En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, los estados financieros no expresan la imagen fiel.”

Tipo	Aplicabilidad
<i>Denegación de opinión (o abstención)</i>	<p>Cuando el posible efecto de incorrecciones sin detectar, si las hay, pudieran ser tanto materiales como generalizadas. Esto 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, pudieran ser tanto materiales como generalizadas.</p> <p>También, esto se aplica a circunstancias extremadamente poco frecuentes cuando 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 respecto de cada una de las incertidumbres individuales.</p>
<i>Redactada como:</i>	<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 financieros."</p>

La única alternativa para emitir una opinión desfavorable o denegar la opinión sería retirarse por completo de la auditoría (cuando se permita) y no publicar una opinión.

Cuando se requiere una modificación, los detalles deben darse en párrafo de "Fundamento para modificación" como lo describe el siguiente párrafo.

Anexo 23.2-3

<p>Base para párrafo de modificación</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 debe titularse “Fundamento para Opinión con Salvedad”, “Fundamento para Opinión Desfavorable” o “Fundamento para Denegación de Opinión”.</p> <p>Redacción</p> <p>El párrafo debe incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Las razones sustantivas para la modificación ; <input type="checkbox"/> A menos que no sea factible, la cuantificación del (los) posible(s) efecto(s) sobre los estados financieros de las modificaciones que impliquen montos específicos en los estados financieros (incluyendo información a revelar cuantitativas). Esto debe incluir cuantificación de los efectos en los saldos de cuenta, clases de transacciones e información a revelar afectadas, más el efecto sobre utilidad antes de impuestos, resultado neto, y capital; <input type="checkbox"/> Cuando sea aplicable, una declaración de que no es factible cuantificar los efectos financieros; <input type="checkbox"/> Cuando la incorrección material se relaciona con información a revelar narrativas, una explicación de qué incorrecciones materiales tienen la información a revelar; <input type="checkbox"/> Naturaleza de la información omitida a menos que las revelaciones no estén fácilmente disponibles, no preparada por la Dirección, o que sea indebidamente voluminosa en el informe de auditoría; y <input type="checkbox"/> Una descripción de todos los asuntos identificados que hubieran requerido una modificación de la opinión del auditor. Una opinión adversa o denegación de opinión relativa a un asunto específico no justifica la omisión de otros asuntos que hubieran requerido un informe de auditoría modificado.
<p>Notas a los estados financieros</p>	<p>El informe de auditoría puede hacer referencia a una discusión más extensa en una nota a los estados financieros.</p>

23.3 Estados financieros con incorrección material

Párrafo #	Extractos relacionados de NIA
450.4	<p>A los efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye 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: Apartado A1)</p> <p>Quando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan elmente, 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 elmente, en todos los aspectos materiales.</p> <p>(b) Incorrecciones no corregidas: incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.</p>

Esto se aplica cuando se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pero el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o en lo agregado, son materiales (que requieren una opinión con salvedad) o materiales y generalizadas (que requieren una opinión adversa) para los estados financieros.

Esto pudiera 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.

En seguida se exponen ejemplos de incorrecciones materiales.

Anexo 23.3-1

Selección inadecuada de políticas contables

Valoración = material pero no generalizado

Respuesta = Opinión con salvedad

Marco de referencia = Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

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 Salvedad

Como se discute en Nota X a los estados financieros, no hay provisión de depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera. La provisión para el periodo que terminó el 31 de diciembre de 20X1, debe ser xxx, con base en el método de línea recta de depreciación, usando tasas anuales de 5% para el edificio y 20% para el equipo. En consecuencia, la propiedad, planta y equipo deben reducirse por la depreciación acumulada de xxx, y la pérdida por el periodo y déficit acumulado debe incrementarse por xxx y xxx, respectivamente.

Opinión con salvedad

En nuestra opinión, excepto por los efectos del asunto que se describe en el párrafo de Fundamento para Opinión con Salvedad, los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o "expresan la imagen fiel de") la posición financiera de ABC Company al 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujos de efectivo por el periodo que terminó en esas fechas, de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera.

Anexo 23.3-2

Revelación inadecuada de un instrumento financiero

Valoración = Material pero no generalizado

Respuesta = Opinión con salvedad

Marco de referencia= Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la Dirección en relación con los estados financieros

La Dirección es responsable de...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es...

Fundamento para opinión con Salvedad

El 15 de enero de 20XX, la Compañía emitió obligaciones por un monto de xxx con el propósito de financiar la expansión de la planta. El convenio de obligaciones restringe el pago de futuros dividendos en efectivo a utilidades después del 31 de diciembre de 20XX. En nuestra opinión, se requiere Información a revelar de esta información según...

Opinión con Salvedad

En nuestra opinión, excepto por los efectos del asunto que se describe en el párrafo de Fundamento para Opinión con Salvedad, los estados financieros presentan el elemento, en todos los aspectos materiales (o "expresan la imagen fiel de") la posición financiera de ABC Company al...

Anexo 23.3-3

No Consolidación de una subsidiaria

Valoración = Material y generalizado

Respuesta = Opinión desfavorable

Marco de referencia = Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DE AUDITORIA INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la Dirección en relación con los estados financieros

La Dirección es responsable de...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es...

Fundamento para Opinión Desfavorable

Como se explicó en la Nota X, la compañía no ha consolidado los estados financieros de la subsidiaria XYZ Company que adquirió durante 20X1, porque no ha podido aún aseverar los valores razonables de ciertos activos y pasivos materiales de la subsidiaria en la fecha de adquisición. Esta inversión es, por tanto, contabilizada por costo. Bajo las Normas Internacionales de Información Financiera, la subsidiaria debió haberse consolidado, porque es controlada por la compañía. Si XYZ hubiera estado consolidada, muchos elementos en los estados financieros que se acompañan hubieran sido afectados de una manera material. No se han determinado los efectos de la falta de consolidación sobre los estados financieros.

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 presentan elmente (o "expresan la imagen del de") la posición financiera de ABC Company y sus subsidiarias al 31 de diciembre de 20X1, ni sus resultados y flujos de efectivo por el periodo que terminó en esas fechas de conformidad con 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 DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la Dirección en relación con los estados financieros

La Dirección es responsable de...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es ...

Fundamento para Opinión Desfavorable

Los acuerdos de financiamiento de la compañía expiraron y el monto pendiente era pagadero el 31 de diciembre de 20X1. La Compañía no ha podido renegociar u obtener un financiamiento de reemplazo y está considerando declararse en quiebra. Estos eventos indican una incertidumbre que puede proyectar una duda importante sobre la capacidad de la Compañía para seguir como empresa en funcionamiento, y por tanto puede no tener la capacidad de realizar sus activos y pagar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y las notas correspondientes) no revelan este hecho.

Opinión Desfavorable

En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de Fundamento de la opinión desfavorable, los estados financieros no presentan fielmente (o no "expresan la imagen fiel de") la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20X1 ni sus resultados y flujos de efectivo por el ejercicio que terminó en esas fechas 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 de las incorrecciones sin detectar sobre los estados financieros, si los hay, pudieran ser materiales (opinión con salvedad) o materiales y generalizadas (denegación de opinión).

La falta de capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (también referida como una limitación al alcance de la auditoría) puede originarse de:

- 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 computadora) o incautados por autoridades públicas ;

- Circunstancias relativas a la naturaleza o el momento de realización del encargo del auditor. Esto pudiera 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 su ciente aplicar únicamente procedimientos sustantivos y los controles de la entidad no son efectivos; o
- Limitaciones impuestas por la Dirección, como no permitir con rmación 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 ordinariamente no debe aceptar un encargo tan limitado.

Antes de concluir que se requiere una opinión modi cada, el auditor debe:

- Intentar obtener evidencia de auditoría su ciente y adecuada realizando procedimientos alternativos; y
- Discutir 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 debe entonces comunicar la intención de modi car la opinión de auditoría y la redacción propuesta.

Anexo 23.4-1

Limitación al alcance, no se pudo observar el conteo de inventarios

Valoración =Material pero no generalizado

Respuesta = Opinión con salvedad

Marco de referencia = Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

Hemos auditado...

Responsabilidad de la Dirección en relación con los estados financieros

La Dirección es responsable de...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es...

Fundamento para Opinión con Salvedad

No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20xx, ya que esa fecha fue antes del momento que fuimos contratados inicialmente como auditores para la Compañía. 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 saldos de estados de flujos de efectivo.

Opinión con Salvedad

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del asunto que se describe en el párrafo de Fundamento para Opinión con Salvedad, los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o "expresan la imagen fiel de"), la posición 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 DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

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.

Base para Denegación de Opinión

No pudimos observar todos los inventarios físicos y confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones puestas por la Compañía al alcance de nuestro trabajo. No pudimos quedar satisfechos con procedimientos alternativos concernientes a las cantidades de inventario y cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 20XX, que están incluidas en el balance por xxx y xxx, respectivamente. Como resultado de estos asuntos, no pudimos determinar si podría haberse necesitado algún ajuste respecto de inventarios y cuentas por cobrar registrados o sin registrar, y los elementos que forman el estado de resultados, el estado de cambios en patrimonio, y el saldo del estado de ajustes de efectivo.

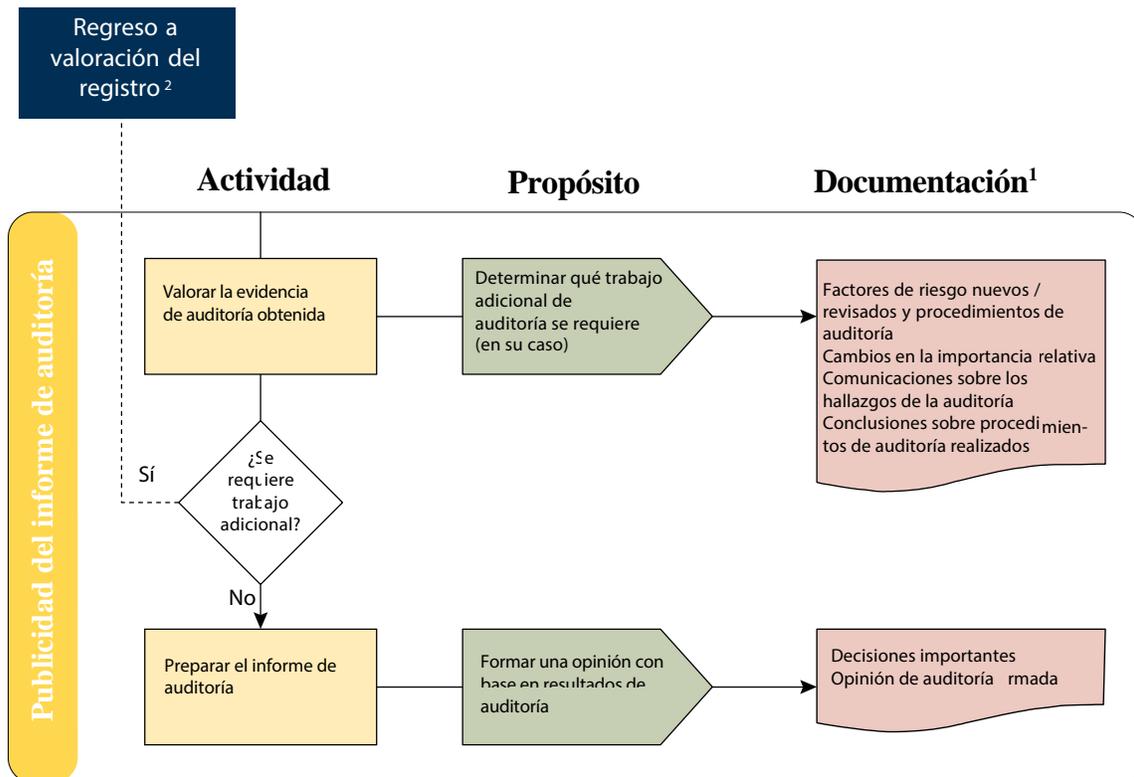
Denegación de Opinión

Debido a la significatividad de los hechos descritos 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 de asunto y de otros asuntos

Contenido del Capítulo	NIA relacionada
Guías sobre comunicación adicional en el informe de auditoría para llamar la atención de los usuarios de los estados financieros a ciertos asuntos.	706

Anexo 24.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para una lista más completa de documentación requerida.
2. La planificación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo durante toda la auditoría.

Párrafo #	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 de auditoría, sobre:</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
706.5	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se indican a continuación:</p> <p>(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.</p> <p>(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</p>
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, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría, siempre que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la cuestión no se presenta de forma materialmente incorrecta en los estados financieros. Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros. (Ref: apartados A1-A2)</p>
706.7	<p>Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:</p> <p>(a) Lo insertará inmediatamente después del párrafo de opinión;</p> <p>(b) Utilizará el título "Párrafo de énfasis" u otro título apropiado;</p> <p>(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</p> <p>(d) Indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref: apartados A3-A4)</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
706.8	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: apartados A5-A11)
706.9	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: apartado A12)

24.1 Generalidades

En ciertas situaciones, el auditor puede desear llamar la atención de los usuarios hacia ciertos asuntos en el informe de auditoría 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 extra al informe de auditoría.

A continuación, los dos tipos de párrafo que pueden añadirse.

Anexo 24.1-1

Párrafo #	Aplicabilidad
Párrafo de énfasis	Se llama la atención a asuntos importantes relativos a los estados financieros ya revelados en los mismos. Asunto(s) presentado(s) en los estados financieros que es(son) de tal importancia que es(son) fundamental(es) para que el usuario entienda los estados financieros.
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	Asuntos relacionados con el entendimiento del usuario de la función de la auditoría pero no revelados en los estados financieros. Cual(es)quiera asunto(s) (distinto(s) del(los) presentado(s) o revelado(s) en los estados financieros que sea(n) pertinente(s) para que el usuario entienda la auditoría, las responsabilidades del auditor, y/o el informe de auditoría .
Ejemplos	Incapacidad del auditor de retirarse del encargo, responsabilidades adicionales del auditor, y cualesquier restricciones sobre la distribución del informe de auditoría.

Un párrafo de “Énfasis” no sustituye:

- Modificar la opinión de auditoría cuando se requiera; o
- Que la Dirección haga las revelaciones requeridas en los estados financieros.

Cuando el auditor espera incluir un párrafo de énfasis o de otras cuestiones, el auditor debe 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

Un párrafo de Énfasis se propone resaltar asuntos significativos ya revelados en los estados financieros que ayudarán al usuario a entender los estados financieros.

Los requisitos clave para usar un párrafo de Énfasis se exponen en seguida.

Anexo 24.2-1

Condiciones	Comentarios
Asunto ya revelado totalmente en los estados financieros	El párrafo de énfasis se refiere a asuntos ya presentados o revelados en los estados financieros y no sustituye a dicha revelación. El párrafo no debe incluir más detalle del ya presentado en los estados financieros.
No existe incorrección material	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 auditoría	El párrafo sigue al párrafo de la opinión del auditor, pero viene antes de la sección sobre cualquiera otra responsabilidad de informar. 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 enfatiza.

Las siguientes NIA requieren que el auditor, bajo circunstancias específicas, incluya un párrafo de Énfasis en el informe de auditoría.

Anexo 24.2-2

NIA	Título	Párrafo
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

Muestra de redacción.

Anexo 24.2-3

Incertidumbre material relativa-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

Sin salvedad en nuestra opinión, llevamos la atención a 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 otros asuntos según se expresa en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre material, que puede proyectar una duda importante sobre la capacidad de la Compañía de continuar como una empresa en funcionamiento.

Otras incertidumbres importantes-un litigio

Suponiendo que la información a revelar de la nota en los estados financieros es adecuada, la redacción del párrafo pudiera ser como sigue:

Párrafo de énfasis

Sin salvedad en nuestra opinión, llevamos la atención a 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 contrademandado y están en proceso las audiencias preliminares y exhibición de pruebas en ambas acciones. El resultado del asunto no puede determinarse al presente, y no se ha hecho ninguna provisión en los estados financieros para alguna responsabilidad que pueda resultar.

24.3 *Párrafo de Otras Cuestiones*

Un párrafo de Otras Cuestiones puede ser necesario para resaltar asuntos no revelados en los estados financieros que pudieran ser relevantes para que el usuario entienda la auditoría, las responsabilidades del auditor, y/o el informe de auditoría.

- Restricción a la distribución del informe de auditoría -Como los estados financieros (que usan un marco de referencia de propósito general) a veces se preparan para un propósito específico, un párrafo de otras cuestiones pudiera declarar que el informe de auditoría se dirige únicamente a los presuntos usuarios y no debe distribuirse a o usarse por otras partes;
- Resaltar responsabilidades adicionales -Una ley o regulación específica, o práctica generalmente aceptada en una jurisdicción puede requerir o permitir al auditor abundar sobre las responsabilidades del auditor; e
- Incapacidad de retirarse del encargo -Si el auditor no puede retirarse o renunciar, un párrafo de Otra Cuestión pudiera explicar por qué esto no es posible.

Las siguientes condiciones aplican cuando se usa un párrafo de Otra Cuestión.

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 de Otra Cuestión no debe incluir información que se requiere que proporcione la Dirección.
Información a revelar no está prohibida	La Información a revelar no debe estar prohibida por la ley, regulación, u otras normas profesionales como las normas relativas a confidencialidad de la información.
Información a revelar relevante para los usuarios	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.
Ningunas contradicciones	La información presentada no debe contradecir la opinión o partidas reveladas o presentadas en los estados financieros. El párrafo de Otra Cuestión no afecta la opinión del auditor.
Se incluye inmediatamente después de la opinión de auditoría	El párrafo debe 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 de Otra Cuestión se relaciona con la sección de Otras Responsabilidades de Informar.
Declarar que esta Información a revelar no se requiere	El contenido de un párrafo de Otra Cuestión debe indicar que el asunto no requiere presentarse y revelarse en los estados financieros.

Las siguientes NIA se refieren a situaciones cuando puede incluirse un párrafo de Otra Cuestión.

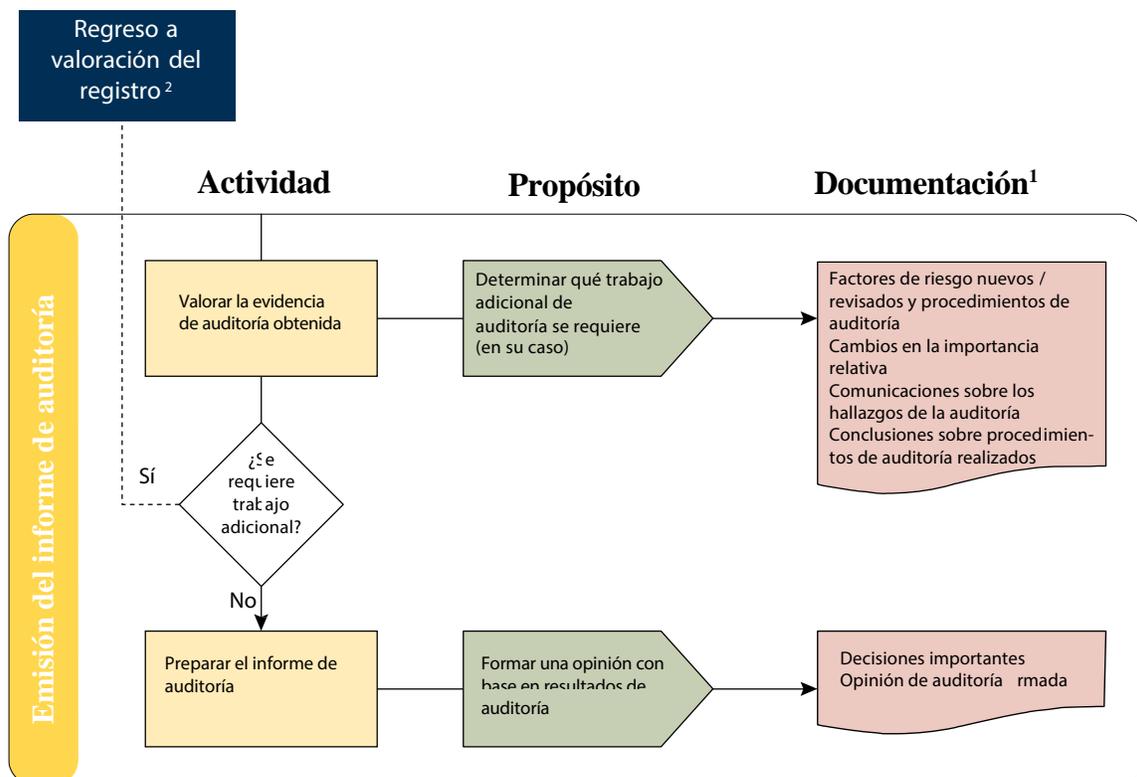
Anexo 24.3-2

NIA	Título	Párrafos
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

25. Información comparativa

Contenido del Capítulo	NIA relacionada
Guía para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre información comparativa, y las responsabilidades de reporte del auditor.	710

Anexo 25.0-1



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para una lista más completa de documentación requerida.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo durante toda la auditoría.

Párrafo # Objetivo(s) NIA

710.5	<p>Los objetivos del auditor son:</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.
-------	--

Párrafo # Extractos relevantes de NIA

710.6	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se indican 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 presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo 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 “periodos anteriores” cuando la información comparativa incluya importes e información a revelar de más de un periodo.</p>
-------	--

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
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 valorará si:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) La información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; 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 modificados.</p>
710.9	<p>Tal como lo requiere la NIA 580, el auditor solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiere 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 afecte a la información comparativa. (Ref: Apartado A1)</p>
710.10	<p>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: Apartado A2)</p>
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 comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores. (Ref: apartados A3-A5)

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
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 correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros. (Ref: Apartado A6)
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 era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y (c) La fecha de dicho informe. (Ref: Apartado A7)
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 afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual.
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 con la NIA 706. (Ref: Apartado A10)

Párrafo #	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, salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros.
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 entidad²⁰⁶, 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 actual. (Ref: Apartado A11)</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 Generalidades

La naturaleza de la información comparativa presentada en los estados financieros de una entidad dependerá de los requisitos 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 según los términos del trabajo.

Hay dos enfoques generales que se toman respecto de la información comparativa, según se ilustra en seguida.

Anexo 25.1-1

Enfoque	Comentarios
Cifras correspondientes de periodos anteriores	<p>Los montos y otras revelaciones del periodo anterior se incluyen como parte integral de los estados financieros del periodo actual y se deben leer solo en relación con los montos y otras revelaciones relativos al periodo actual.</p> <p>La opinión del auditor debe referirse solo al periodo actual.</p>
Estados financieros comparativos	<p>Los montos y otras revelaciones del periodo anterior se incluyen para comparación con los estados financieros del periodo actual pero, si son auditados, se mencionan por separado en la opinión del auditor. El nivel de información que se incluye en los estados financieros comparativos es comparable con la de los estados financieros del periodo actual.</p> <p>La opinión del auditor debe referirse a cada periodo por el que se presenten los estados financieros.</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 requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable, y si dicha información está clasificada de manera apropiada.</p> <p>Esto implica valorar si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el periodo actual o, si ha habido cambios en políticas contables, si esos cambios han sido contabilizados de manera apropiada y presentados adecuadamente; y <input type="checkbox"/> La información comparativa concuerda con los montos y otras revelaciones presentadas en el periodo anterior o, cuando sea apropiado, se han reexpresado.

Tarea	Procedimientos
Identificar cualesquier incorrecciones materiales potenciales	<p>Si es posible, la incorrección en la información comparativa se identifica mientras se desempeña la auditoría del periodo actual, y el auditor debe:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Realizar los procedimientos adicionales de auditoría que sean necesarios en las circunstancias para determinar si existe una incorrección material; y <input type="checkbox"/> Cuando los estados financieros del periodo anterior son modificados, determinar que la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados. <p>Si el auditor hubiera auditado los estados financieros del periodo anterior, el auditor debe también tratar los requisitos relevantes de la NIA 560 sobre hechos posteriores al cierre. Se discuten en Volumen 1, Capítulo 13.</p>
Obtener manifestaciones escritas	<p>Solicitar manifestaciones escritas para todos los periodos a que se refiere la opinión del auditor. Esto debe 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 de periodos anteriores

Se exponen, en seguida, las responsabilidades de informar.

Anexo 25.3-1

	Procedimientos
Ninguna referencia a los comparativos en la opinión del auditor	<p>La opinión del auditor no debe referirse a las cifras correspondientes de periodos anteriores, excepto cuando el informe de auditoría sobre el periodo anterior incluya una modificación sin resolver. El auditor debe modificar la opinión del periodo actual:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Re 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 <input type="checkbox"/> 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 las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Procedimientos	
¿Se requiere alguna reexpresión?	<p>Se requiere una opinión calificada o una opinión adversa 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"> <input type="checkbox"/> Se ha emitido previamente una opinión sin modificar; y <input type="checkbox"/> No se han reexpresado de manera apropiada las cifras correspondientes de periodos anteriores o no se han hecho las revelaciones apropiadas.
Cifras del periodo anterior auditadas por otra firma	<p>Si la ley o regulación no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor precursor y el auditor decide hacer esta referencia, debe declarar en un párrafo de Otra Cuestión en el informe de auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor; <input type="checkbox"/> El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si la opinión fue modificada, las razones para ello; y <input type="checkbox"/> La fecha del informe de auditoría.
Cifras del periodo anterior no auditadas	<p>Declarar en un párrafo de Otra Cuestión en el informe de auditoría que las cifras correspondientes están sin auditar.</p> <p>Sin embargo, esto no libera al auditor del requisito de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones materiales que afecten a los estados financieros del periodo actual. Si se identifica una incorrección material, las cifras correspondientes de periodos anteriores requerirían reexpresión, y que se hagan las revelaciones apropiadas.</p> <p>Si no es posible la reexpresión o revelación, la opinión de auditoría debe modificarse respecto de cualesquier cifras correspondientes incluidas.</p>

25.4 Estados financieros comparativos

Se exponen a continuación las responsabilidades de informar.

Anexo 25.4-1

Procedimientos	
Hacer referencia a cada periodo presentado	La opinión del auditor debe 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 proporcionada	Si la opinión del auditor sobre estados financieros de periodo anterior difiere de la opinión expresada previamente, revelar las razones sustantivas para la opinión diferente en un párrafo de Otra Cuestión.
Cifras del periodo anterior auditadas por otra rma	Además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, declarar en un párrafo de Otra Cuestión (a menos que el informe de auditoría del auditor predecesor se vuelva a emitir con los estados financieros): <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor; <input type="checkbox"/> El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si la opinión fue modificada, las razones para ello; y <input type="checkbox"/> La fecha de ese informe de auditoría.
¿Se requiere alguna reexpresión en los estados financieros comparativos?	<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"> <input type="checkbox"/> Comunicar la incorrección al nivel apropiado de la Dirección y a los responsables del gobierno de la entidad; y <input type="checkbox"/> 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 estados financieros modificados del periodo anterior, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo actual.</p>