

**Pronunciamento final**  
*Diciembre 2019*

*Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada  
2019)*

---

**NIA 315 (Revisada 2019)**  
**y**  
**Modificaciones de concordancia**  
**y en consecuencia a Otras**  
**Normas Internacionales que**  
**surgen de la NIA 315 (Revisada**  
**2019)**

**IAASB**

**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

## **Acerca del IAASB**

Este documento ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

El objetivo del IAASB es servir al interés del público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otras normas relacionadas de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (Public Interest Oversight Board, PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB (IAASB Consultative Advisory Group), que proporciona aportaciones al interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones. Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Para información sobre derechos de autor, marcas y permisos, favor de ver [la página 208](#).

“Esta Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019) y Modificaciones de concordancia y en consecuencia a Otras Normas Internacionales que surgen de la NIA 315 (Revisada 2019), del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento publicado por la Federación Internacional de Contadores en diciembre de 2019 en la lengua inglesa, ha sido traducida al idioma español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en junio de 2021, y se reproduce con permiso de la IFAC. El proceso de traducción de la Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019) y Modificaciones de concordancia y en consecuencia a Otras Normas Internacionales que surgen de la NIA 315 (Revisada 2019), fue considerado por la IFAC y la traducción se llevó a cabo de conformidad con la “Declaración de la política: Política para traducir las publicaciones de la Federación Internacional de Contadores”. El texto aprobado de la Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019) y Modificaciones de concordancia y en consecuencia a Otras Normas Internacionales que surgen de la NIA 315 (Revisada 2019), es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.

Texto en lengua inglesa International Standard on Auditing 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019) © 2019 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019) y Modificaciones de concordancia y en consecuencia a Otras Normas Internacionales que surgen de la NIA 315 (Revisada 2019) © 2021 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: International Standard on Auditing 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019).

Para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otro uso similar de este documento contactar a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)”.

**CONTENIDO**

---

	Página
NIA 315 (Revisada 2019), <i>Identificación y valoración del riesgo de incorrección material</i> ..	5
Modificaciones de concordancia y en consecuencia a Otras Normas Internacionales .....	124

---

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA 2019)

## IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2021)

### CONTENIDO

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA.....	1
Conceptos clave en esta NIA.....	2
Escalabilidad.....	9
Fecha de entrada en vigor.....	10
<b>Objetivo</b> .....	11
<b>Definiciones</b> .....	12
<b>Requerimientos</b> .....	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	13–18
Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad .....	19–27
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.....	28–37
Documentación .....	38
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Definitions .....	A1–A10
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	A11–A47
Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad .....	A48–A183
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.....	A184–A236
Documentación .....	A237–A241

Anexo 1: Consideraciones para conocer a la entidad y su modelo de negocio

Anexo 2: Conocer los factores de riesgo inherente

Anexo 3: Conocer el sistema de control interno de la entidad

Anexo 4: Consideraciones para conocer la función de auditoría interna de la entidad

Anexo 5: Consideraciones para conocer las Tecnologías de la Información (TI)

Anexo 6: Consideraciones para conocer los controles generales de las TI

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

La NIA 315 (Revisada 2019) ha recibido la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), el cual concluyó que se siguió el debido proceso en el desarrollo de la norma y que se prestó la debida atención al interés público.

## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) aborda la responsabilidad del auditor para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en los estados financieros.

### Conceptos clave en esta NIA

2. La NIA 200 trata sobre los objetivos del auditor al realizar una auditoría de estados financieros,<sup>1</sup> incluido el obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable.<sup>2</sup> El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.<sup>3</sup> La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material pueden existir en dos niveles:<sup>4</sup> a nivel general de los estados financieros; y en las afirmaciones para las clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar.
3. La NIA 200 requiere que el auditor ejerza su juicio profesional al planificar y realizar una auditoría, y que planifique y realice una auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.<sup>5</sup>
4. Los riesgos en los estados financieros se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes: el riesgo inherente y el riesgo de control.
  - El riesgo inherente se describe como la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra información a revelar a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de considerar los posibles controles correspondientes.
  - El riesgo de control se describe como el riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra información a revelar, 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.
5. La NIA 220 explica que el riesgo de incorrección material se valora en las afirmaciones para poder determinar la naturaleza, momento oportuno y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.<sup>6</sup> Esta NIA requiere una valoración por separado del riesgo de inherente y del riesgo de control para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones. Como se explica en la NIA 200, el riesgo inherente es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos

---

<sup>1</sup> NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

<sup>2</sup> NIA 200, apartado 17.

<sup>3</sup> NIA 200, apartado 13(c).

<sup>4</sup> NIA 200, apartado A36.

<sup>5</sup> NIA 200, apartados 15-16.

<sup>6</sup> NIA 200, apartado A43a y NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 6.

contables o información a revelar relacionados, que para otros. El grado en el que varía el riesgo inherente se denomina, en esta NIA, el "espectro de riesgo inherente".

6. Los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor incluye, tanto los originados por error como los originados por fraude. Aunque **ambos** se abordan en esta NIA, la importancia del fraude es tal que la NIA 240<sup>7</sup> incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.
7. El proceso de identificación y valoración de riesgos del auditor es repetitivo y dinámico. El conocimiento que tiene el auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad son interdependientes con conceptos dentro de los requerimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Para obtener el conocimiento requerido por esta NIA, se pueden desarrollar expectativas iniciales de riesgos, que pueden refinarse posteriormente a medida que el auditor avanza a través del proceso de identificación y valoración de riesgos. Además, esta NIA y la NIA 330 requieren que el auditor revise las valoraciones del riesgo y modifique las respuestas generales y los procedimientos de auditoría posteriores, con fundamento en la evidencia de auditoría obtenida al realizar los procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330, o si se obtiene nueva información.
8. La NIA 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.<sup>8</sup> La NIA 330 explica que la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y las respuestas globales del auditor es afectada por el conocimiento del auditor sobre el entorno de control. La NIA 330 también requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén fundamentados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos.<sup>9</sup>

#### Escalabilidad

9. La NIA 220 establece que algunas NIA incluyen consideraciones sobre escalabilidad que ejemplifican la aplicación de los requerimientos a todas las entidades, independientemente **de** si su naturaleza o circunstancias son más o menor complejas.<sup>10</sup> Esta NIA es para las auditorías de todas las entidades, independientemente de su tamaño o complejidad y, por lo tanto, la guía de aplicación incorpora consideraciones específicas para entidades, tanto menos complejas como más complejas, en su caso. Mientras que **el** tamaño de una entidad puede ser un indicador de su complejidad, algunas entidades de pequeña dimensión pueden ser complejas y entidades de mayor dimensión menos complejas.

#### Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2021.

---

<sup>7</sup> NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

<sup>8</sup> NIA 330, apartado 5.

<sup>9</sup> NIA 330, apartado 6.

<sup>10</sup> NIA 200, apartado A65a.

## Objetivo

11. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, con la finalidad de proporcionar un fundamento para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

## Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
  - (a) *Afirmaciones* – Representaciones, explícitas o de otro tipo, con respecto al reconocimiento, medición, presentación e información a revelar en los estados financieros que son inherentes a la dirección, que representen que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los diferentes tipos de incorrecciones potenciales que pueden ocurrir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. (Ref.: **Apartado A1**)
  - (b) *Riesgo del negocio* – Riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.
  - (c) *Controles* – Políticas o procedimientos que establece la entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. En este contexto: (Ref.: Apartados A2–A5)
    - (i) Las políticas son declaraciones de lo que debería o no debería hacerse dentro de la entidad para efectuar el control. Dichas declaraciones pueden documentarse, expresarse explícitamente en comunicaciones o estar implícitas en acciones y decisiones.
    - (ii) Los procedimientos son acciones para implementar las políticas.
  - (d) *Controles generales de las Tecnologías de Información (TI)* – Controles sobre los procesos de las TI de la entidad que apoyan el funcionamiento continuo adecuado del entorno de las TI, incluido el funcionamiento eficaz y continuo de los controles de procesamiento de información y la integridad de la información (es decir, la integridad, precisión y validez de la información) en el sistema de información de la entidad. También ver la definición de *entorno de las TI*.
  - (e) *Controles de procesamiento de información* – Controles relacionados con el procesamiento de información en aplicaciones de las TI o procesos de información manuales en el sistema de información de la entidad que abordan directamente los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, precisión y validez de las transacciones y de otra información). (Ref.: **Apartado A6**)
  - (f) *Factores de riesgo inherente* – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad a incorrecciones debido a fraude o error, de una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar, antes de considerar los controles. Esos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos, e **incluyen** la complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad a incorrección debido **al** sesgo de la dirección u

- otros factores de riesgo<sup>11</sup> en la medida que afecten el riesgo inherente. (Ref.: Apartados A7–A8)
- (g) *Entorno de las TI* – Las aplicaciones de las TI y la infraestructura que soporta las TI, así como los procesos de las TI y el personal involucrado en esos procesos, que una entidad utiliza para respaldar las operaciones comerciales y lograr estrategias comerciales. Para la finalidad de esta NIA:
- (i) Una aplicación de las TI es un programa o un conjunto de programas que se utiliza para iniciar, procesar, registrar e informar transacciones o información. Las aplicaciones de las TI incluyen almacenes de datos y redactores de informes.
  - (ii) La infraestructura de las TI comprende la red, los sistemas operativos y las bases de datos y su hardware y software relacionados.
  - (iii) Los procesos de las TI son los procesos de la entidad para gestionar el acceso al entorno de TI, los cambios de programas o los cambios en el entorno de las TI y las operaciones de las TI.
- (h) *Afirmaciones relevantes* – Una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es una afirmación relevante se realiza antes de considerar cualquier control relacionado (es decir, el riesgo inherente). (Ref.: **Apartado A9**)
- (i) *Riesgos que surgen del uso de las TI* – Susceptibilidad de los controles de procesamiento de la información a un diseño u operación ineficaces, o riesgos a la integridad de la información (es decir, la integridad, precisión y validez de las transacciones y de otra información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño ineficaz u operación de los controles en los procesos de las TI de la entidad (ver entorno de las TI).
- (j) *Procedimientos de valoración de riesgos* – Los procedimientos de auditoría diseñados y realizados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, en los estados financieros y en las afirmaciones.
- (k) *Clases significativas de transacciones, saldos contables o información a revelar*— una clase de transacciones, saldos contables o información a revelar para las cuales hay una o más afirmaciones relevantes.
- (l) *Riesgo significativo* – Un riesgo de incorrección material identificado: (Ref.: **Apartado A10**)
- (i) Para los cuales la valoración del riesgo inherente está cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente, debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección y la magnitud de la posible incorrección en caso de que ocurra; o
  - (ii) Eso debe tratarse como un riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA.<sup>12</sup>
- (m) *Sistema de control interno* — El sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad

<sup>11</sup> NIA 240, apartado A24-A27.

<sup>12</sup> NIA 240, apartado 27 y NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 18.

relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Para la finalidad de las NIA, el sistema de control interno consta de cinco componentes interrelacionados:

- (i) El entorno de control;
- (ii) el proceso de valoración de riesgos de la entidad;
- (iii) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno;
- (iv) el sistema de información y comunicación; y
- (v) las actividades de control.

## Requerimientos

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. El auditor diseñará y llevará a cabo los procedimientos de valoración de riesgos para obtener evidencia de auditoría que proporcione un fundamento adecuado para: (Ref.: Apartados A11–A18)
- (a) La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, en los estados financieros y en las afirmaciones; y
  - (b) los procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330.

El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de valoración de riesgos de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que sea corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref.: **Apartado A14**)

14. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes: (Ref.: Apartados A19–A21)
- (a) Indagaciones de la dirección y de otras personas adecuadas dentro de la entidad, incluidas las personas dentro de la función de auditoría interna (si la función existe). (Ref.: Apartados A22–A26)
  - (b) Procedimientos analíticos. (Ref.: Apartados A27–A31)
  - (c) Observación e inspección. (Ref.: Apartados A32–A36)

### *Información de otras fuentes*

15. Al obtener evidencia de auditoría de conformidad con el apartado 13, el auditor considerará información de: (Ref.: Apartados A37–A38)
- (a) Los procedimientos del auditor con respecto a la aceptación o continuación de la relación con el cliente o del encargo de auditoría; y
  - (b) Cuando corresponda, otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo.
16. Cuando el auditor tiene la intención de utilizar información obtenida de la experiencia previa del auditor con la entidad y de los procedimientos de auditoría realizados en auditorías anteriores, el auditor deberá evaluar si dicha información sigue siendo relevante y confiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual. (Ref.: Apartados A39–A41)

*Discusiones del equipo del encargo*

17. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo deberán discutir la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales. (Ref.: Apartados A42–A47)
18. Cuando hay miembros del equipo del encargo que no participan en la discusión del equipo del encargo, el socio del encargo determinará qué cuestiones se comunicarán a esos miembros.

**Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad** (Ref.: Apartados A48–A49)

*Conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable* (Ref.: Apartados A50–A55)

19. El auditor realizará procedimientos de valoración de riesgos para obtener un conocimiento sobre si la dirección:
  - (a) Los siguientes aspectos de la entidad y su entorno:
    - (i) La estructura organizacional, la propiedad y el gobierno de la entidad y su modelo de negocio, incluida la medida en que el modelo de negocio integra el uso de las TI; (Ref.: Apartados A56–A67)
    - (ii) Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref.: Apartados A68–A73) y
    - (iii) Las medidas utilizadas, interna y externamente, para evaluar el desempeño financiero de la entidad; (Ref.: Apartados A74–A81)
  - (b) El marco de información financiera aplicable y las políticas contables de la entidad y las razones de cualquier cambio a los mismos; (Ref.: Apartados A82–A84) y
  - (c) Cómo los factores de riesgo inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección y el grado en que lo hacen en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, con fundamento en el conocimiento obtenido en (a) y (b). (Ref.: Apartados A85–A89)
20. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable.

*Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad* (Ref.: Apartados A90 – A95)

Entorno de control, el proceso de valoración de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref.: Apartados A96–A98)

Entorno de control

21. El auditor obtendrá un conocimiento del entorno de control relevante para la preparación de los estados financieros al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos al: (Ref.: Apartados A99–A100)	
(a) Conocer el conjunto de controles, procesos y estructuras que abordan: (Ref.: Apartados A101–A102)	y (b) Evaluar si: (Ref.: Apartados A103–A108)

<ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Cómo se llevan a cabo las responsabilidades de supervisión de la dirección, tal como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos;</li> <li>(ii) Cuando los responsables del gobierno de la entidad están separados de la dirección, la independencia y la supervisión del sistema de control interno de la entidad por parte de los responsables del gobierno de la entidad;</li> <li>(iii) La asignación de autoridad y responsabilidad de la entidad;</li> <li>(iv) Cómo la entidad atrae, desarrolla y retiene a personas competentes; y</li> <li>(v) Cómo la entidad responsabiliza a las personas por sus responsabilidades en la búsqueda de los objetivos del sistema de control interno;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 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;</li> <li>(ii) El entorno de control proporciona un fundamento adecuado para los otros componentes del sistema de control interno de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de la entidad; y</li> <li>(iii) Las deficiencias de control identificadas en el entorno de control debilitan los otros componentes del sistema de control interno de la entidad.</li> </ul>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Proceso de valoración de riesgos de la entidad

<p>22. El auditor obtendrá un conocimiento del proceso de control interno de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos al:</p>	
<p>(a) Conocer el proceso de la entidad para: (Ref.: Apartados A109–A110)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) La identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera; (Ref.: Apartado A62)</li> <li>(ii) Evaluar la importancia de esos riesgos, incluida la probabilidad de que ocurran; y</li> <li>(iii) Abordar esos riesgos;</li> </ul>	<p>y</p> <p>(b) Evaluar si el proceso de valoración de riesgos de la entidad es adecuado para las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y complejidad de la entidad. (Ref.: Apartados A111–A113)</p>

23. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no identificó, el auditor considerará:

- (a) Determinar si cualquiera de esos riesgos son del tipo que el auditor espera que hayan sido identificados por el proceso de valoración de riesgos de la entidad y, de ser así, conocer por qué el proceso de valoración de riesgos de la entidad no identificó esos riesgos de incorrección material; y
- (b) Considerar las implicaciones para la evaluación del auditor del apartado 22(b).

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

<p>24. El auditor obtendrá un conocimiento del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos al: (Ref.: Apartados A114–A115)</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>(a) Conocer aquellos aspectos del proceso de la entidad que abordan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Evaluaciones continuas y separadas para dar seguimiento a la eficacia de los controles y a la identificación y <b>corrección</b> de las deficiencias de control identificadas; (Ref.: Apartados A116–A117) y</li> <li>(ii) La función de auditoría interna de <b>la</b> entidad, si la hay, incluida su naturaleza, responsabilidades y actividades; (Ref.: Apartado A118)</li> </ul> <p>(b) Conocer las fuentes de la información utilizadas en el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno, y el fundamento sobre el cual la dirección considera que la información es suficientemente confiable para la finalidad; (Ref.: Apartados A119–A120)</p>	<p>y</p> <p>(c) Evaluar si el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno es adecuado a las circunstancias de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de la entidad. (Ref.: Apartados A121–A122)</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref.: Apartados A123–A130)

El sistema de información y comunicación

<p>25. El auditor obtendrá un conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos al: (Ref.: <b>Apartado A131</b>)</p>	
<p>(a) Conocer las actividades de procesamiento de información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se utilizarán en dichas actividades y las políticas que se definen para las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar: (Ref.: Apartados A132–A143)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Cómo fluye la información a través del sistema de información de la entidad, incluido cómo: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Se inician las transacciones y cómo la información sobre ellas se registra, procesa, corrige, en su caso, se incorpora al libro mayor y se informa en los estados financieros; y</li> <li>b. La información sobre los hechos y condiciones, que no sean transacciones, se captura, procesa y revela en los estados financieros;</li> </ul> </li> <li>(ii) Los registros contables, cuentas específicas en los estados financieros y otros registros de respaldo relacionados con los flujos de información en el sistema de información;</li> </ul>	<p>y</p> <p>(c) Evaluar si el sistema de información y comunicación de la entidad apoya adecuadamente la preparación de los estados financieros de la entidad de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartado A146)</p>

<p>(iii) El proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y</p> <p>(iv) Los recursos de la entidad, incluido el entorno de las TI, relevantes a los apartados (a)(i) a (a)(iii) anteriores;</p> <p>(b) Conocer cómo la entidad comunica las cuestiones significativas, que apoyan la preparación de los estados financieros y las responsabilidades de información correspondientes, en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno: (Ref.: Apartados A144–A145)</p> <p>(i) Entre personas dentro de la entidad, incluida la forma en <b>cómo</b> se comunican las funciones y responsabilidades de los informes financieros;</p> <p>(ii) Entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad; y</p> <p>(iii) Comunicaciones externas, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras;</p>	
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Actividades de control

<p>26. El auditor conocerá el componente de las actividades de control, mediante la realización de procedimientos de valoración de riesgos, al: (Ref.: Apartados A147–A157)</p>	
<p>(a) Identificar los controles que abordan los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en el componente de actividades de control de la siguiente manera:</p> <p>(i) Controles que abordan un riesgo que se determina que es un riesgo significativo; (Ref.: Apartados A158–A159)</p> <p>(ii) 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 A160–A161)</p> <p>(iii) Controles <b>para</b> los cuales el auditor planea probar la eficacia operativa al determinar la naturaleza, momento oportuno y alcance de las pruebas sustantivas, <b>que deben</b> incluir controles que aborden los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y (Ref.: Apartados A162–A164)</p> <p>(iv) Otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir los objetivos del</p>	<p>y</p> <p>(d) Para cada control identificado en (a) o (c)(ii): (Ref.: Apartados A175–A181)</p> <p>(i) Evaluar si el control está diseñado eficazmente para abordar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones o diseñado eficazmente para apoyar la operación de otros controles; y</p> <p>(ii) Determinar si el control ha sido implementado al realizar procedimientos además de la indagación <b>al</b> personal de la entidad.</p>

<p>apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, con fundamento en el juicio profesional del auditor; (Ref.: Apartado A165)</p> <p>(b) Con fundamento en los controles identificados en (a), la identificación de las aplicaciones de las TI y los otros aspectos del entorno de las TI de la entidad que están sujetos a los riesgos que surgen del uso de las TI; (Ref.: Apartados A166–A172)</p> <p>(c) Para dichas aplicaciones de las TI y otros aspectos del entorno de las TI identificados en (b), identificar: (Ref.: Apartados A173–A174)</p> <p>(i) Los riesgos relacionados que surgen del uso de las TI; y</p> <p>(ii) Los controles generales de las TI de la entidad que abordan dichos riesgos;</p>	
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

*Deficiencias de control dentro del sistema de control interno de la entidad*

27. Con fundamento en la evaluación del auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor determinará si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ref.: Apartados A182–A183)

**Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material** (Ref.: Apartados A184–A185)

*Identificación de riesgos de incorrección material*

28. El auditor identificará los riesgos de incorrección material y determinará si existen en: (Ref.: Apartados A186–A192)
- (a) Los estados financieros; (Ref.: Apartados A193–A200) o
  - (b) Las afirmaciones sobre las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar. (Ref.: Apartado A201)
29. El auditor determinará las afirmaciones relevantes y las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar correspondientes. (Ref.: Apartados A202–A204)

*Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros*

30. Para los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros, el auditor evaluará los riesgos y: (Ref.: Apartados A193–A200)
- (a) Determinar si esos riesgos afectan la valoración de los riesgos en las afirmaciones; y
  - (b) Evaluar la naturaleza y extensión del efecto general en los estados financieros.

*Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones*

Valoración del riesgo inherente (Ref.: Apartados A205–A217)

31. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, el auditor valorará el riesgo inherente evaluando la probabilidad y la magnitud de la incorrección. Al hacerlo, el auditor tomará en consideración cómo y el grado en el cual:

- (a) Los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrecciones; y
  - (b) Los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan la valoración del riesgo inherente para los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. (Ref.: Apartados A215–A216)
32. El auditor determinará si cualquiera de los riesgos valorados de incorrección material son riesgos significativos. (Ref.: Apartados A218–A221)
33. El auditor determinará si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para cualquiera de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. (Ref.: Apartados A222–A225)

#### Valoración del riesgo de control

34. Si el auditor planea probar la eficacia operativa de los controles, deberá valorar el riesgo de control. Si el auditor no planea probar la eficacia operativa de los controles, la valoración del auditor del riesgo de control debe ser tal que la valoración del riesgo de incorrección material sea la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref.: Apartados A226–A229)

#### *Evaluar la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos*

35. El auditor evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos proporciona un fundamento adecuado para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Si no, el auditor llevará a cabo procedimientos de valoración de riesgos adicionales hasta obtener evidencia de auditoría que proporcione ese fundamento. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el auditor tomará en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos, ya sea corroborativa o contradictoria para las afirmaciones hechas por la dirección. (Ref.: Apartados A230–A232)

#### *Clases de transacciones, saldos contables e información a revelar que no es significativa pero que es material*

36. Para las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar materiales, que no han sido identificadas como clases de transacciones, saldos contables e información a revelar significativas, el auditor evaluará si su determinación continúa siendo adecuada. (Ref.: Apartados A233–A235)

#### *Revisión de la valoración del riesgo*

37. Si el auditor obtiene información nueva que es congruente con la evidencia de auditoría sobre la cual el auditor originalmente fundamentó la identificación o valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor revisará la identificación o valoración (Ref.: Apartado A236)

#### **Documentación**

38. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:<sup>13</sup> (Ref.: Apartados A237–A241)
- (a) La discusión entre el equipo del encargo y las decisiones importantes alcanzadas;

---

<sup>13</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11 y A6–A7.

- (b) Elementos clave del conocimiento del auditor de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24 y 25; las fuentes de información de las cuales obtuvo el conocimiento; y los procedimientos de valoración de riesgos realizados;
- (c) La evaluación del diseño de los controles identificados, y la determinación de si tales controles han sido implementados de conformidad con los requerimientos del apartado 26; y
- (d) La identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, incluidos los riesgos significativos y los riesgos por los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y la justificación de los juicios importantes realizados.

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Definiciones (Ref.: Apartado 12)

#### *Afirmaciones* (Ref.: Apartado 12(a))

- A1. Las categorías de afirmaciones son utilizadas por el auditor para considerar los diferentes tipos de incorrecciones potenciales que pueden ocurrir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. En el apartado A190 se describen ejemplos de esas afirmaciones. Las afirmaciones **difieren** de las manifestaciones escritas requeridas por la NIA 580,<sup>14</sup> para confirmar ciertas cuestiones o para apoyar otra evidencia de auditoría.

#### *Controles* (Ref.: Apartado 12(c))

- A2. Los controles están integrados dentro de los componentes del sistema de control interno de la entidad.
- A3. Las políticas se implementan a través de las acciones del personal dentro de la entidad, o mediante la restricción del personal de tomar acciones que entren en conflicto con esas políticas.
- A4. Los procedimientos pueden ser obligatorios a través de documentación formal u otra comunicación por parte de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, o pueden resultar de comportamientos que no son obligatorios, sino que están condicionados por la cultura de la entidad. Los procedimientos se pueden hacer cumplir mediante acciones permitidas por las aplicaciones de las TI que utiliza la entidad u otros aspectos del entorno de las TI de la entidad.
- A5. Los controles pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles que son lo suficientemente precisos para abordar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que apoyan a los controles directos.

#### *Controles de procesamiento de información* (Ref.: Apartado 12(e))

- A6. Los riesgos a la integridad de la información surgen de la susceptibilidad a una implementación ineficaz de las políticas de información de la entidad, las cuales son políticas que definen el flujo de información, los registros y los procesos de información en el sistema de información **de** la entidad. Los controles de procesamiento de información son procedimientos que apoyan la implementación eficaz de las políticas de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información pueden ser automatizados (es decir, integrados en las aplicaciones de las TI) o

---

<sup>14</sup> NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

manuales (por ejemplo, controles de entrada o salida) y pueden depender de otros controles, incluidos otros controles de procesamiento de información o controles generales de las TI.

*Factores de riesgo inherente* (Ref.: Apartado 12(f))

**El Anexo 2** establece consideraciones adicionales relacionadas con el conocimiento de los factores de riesgo inherente.

- A7. Los factores de riesgo inherente ser cualitativos o cuantitativos y afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. Los factores de riesgo cualitativos inherentes relacionados con la preparación de la información requerida por el marco de información financiera aplicable incluyen:
- Complejidad;
  - Subjetividad;
  - Cambios;
  - Incertidumbre; o
  - Susceptibilidad a incorrecciones debido a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo en la medida en que afectan al riesgo inherente.
- A8. Otros factores de riesgo inherente que afectan la susceptibilidad a incorrección de una afirmación sobre una clase de transacciones, saldos contables o información a revelar incluyen:
- La importancia cualitativa o cuantitativa de las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar; o
  - El volumen o la falta de uniformidad en la composición de los elementos que se procesarán a través de la clase de transacciones o saldos contables, o que se reflejarán en la información a revelar.

*Afirmaciones relevantes* (Ref.: Apartado 12(h))

- A9. Un riesgo de incorrección material puede relacionarse con más de una afirmación, en cuyo caso todas las afirmaciones a las que se refiere dicho riesgo son afirmaciones relevantes. Si una afirmación no tiene un riesgo identificado de incorrección material, entonces no es una afirmación relevante.

*Riesgo significativo* (Ref.: Apartado 12(l))

- A10. El término significativo puede describirse como la importancia relativa de una cuestión y el auditor la juzga en el contexto en el que se está considerando la cuestión. Para el riesgo inherente, el término significativo se puede considerar en el contexto de **cómo**, y el grado en el cual, los factores de riesgo inherentes afectan la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección y la magnitud de la posible incorrección en caso de que ocurra.

**Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas** (Ref.: Apartados 13–18)

- A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados o valorados incluyen, tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a

fraude.<sup>15</sup> Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)<sup>16</sup> en referencia a las estimaciones contables;
- NIA 550<sup>22</sup> en referencia a las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada)<sup>17</sup> en referencia a empresa en funcionamiento; y
- NIA 600<sup>18</sup> en referencia a estados financieros de grupos.

A12. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría recopilada al realizar los procedimientos de valoración de riesgos y ayuda al auditor a permanecer alerta a que la evidencia de auditoría no esté sesgada hacia la corroboración de la existencia de riesgos o que pueda ser contradictoria a la existencia de riesgos. El escepticismo profesional es una actitud que aplica el auditor al ejercer juicios profesionales que después proporcionan el fundamento para las acciones del auditor. El auditor ejerce el juicio profesional para determinar cuándo tiene evidencia de auditoría que proporciona un fundamento adecuado para la valoración del riesgo.

A13. La aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor puede incluir:

- Cuestionar la información contradictoria y la fiabilidad de los documentos;
- **Considerar** las respuestas a las indagaciones y otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- **Estar** alerta a las condiciones que puedan indicar una posible incorrección debido a fraude o error; y
- **Considerar** si la evidencia de auditoría obtenida apoya la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material a la luz de la naturaleza y circunstancias de la entidad.

*Por qué es importante obtener evidencia de auditoría de una manera imparcial (Ref.: Apartado 13)*

A14. Diseñar y llevar a cabo procedimientos de valoración de riesgos para obtener evidencia de auditoría que apoye a la identificación y valoración de riesgos de incorrección material de forma imparcial, puede ayudar al auditor a identificar información potencialmente contradictoria, lo cual puede ayudar al auditor a ejercer escepticismo profesional al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

*Fuentes de evidencia de auditoría (Ref.: Apartado 13)*

A15. Diseñar y llevar a cabo procedimientos de valoración de riesgos para obtener evidencia de auditoría de una forma imparcial puede involucrar el obtener evidencia de auditoría de múltiples fuentes dentro y fuera de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las fuentes posibles de evidencia de auditoría. Además

---

<sup>15</sup> NIA 240, apartados 12-27.

<sup>16</sup> NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar*.

<sup>17</sup> NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

<sup>18</sup> NIA 600, *Consideraciones Especiales-Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*.

de la información de otras fuentes,<sup>19</sup> las fuentes de información para los procedimientos de valoración de riesgos pueden incluir:

- Interacciones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, y otro personal clave de la entidad, tal como los auditores internos.
- **Ciertas partes externas, tales** como reguladores, obtenidas de forma directa o indirecta.
- Información disponible públicamente sobre la entidad, por ejemplo, comunicados de prensa emitidos por la entidad, materiales de análisis o reuniones de grupos de inversionistas, informes de analistas o información sobre la actividad comercial.

Independientemente de la fuente de información, el auditor considera la relevancia y fiabilidad de la información para ser utilizada como evidencia de auditoría de conformidad con la NIA 500.<sup>20</sup>

*Escalabilidad* (Ref.: Apartado 13)

- A16. La naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración de riesgos varían con base en la naturaleza y circunstancias de la entidad (por ejemplo, la formalidad de las políticas y procedimientos de la entidad y los procesos y sistemas). El auditor ejerce el juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración de riesgos que realizará para cumplir con los requerimientos de esta NIA.
- A17. Aunque puede variar la extensión en que se formalizan las políticas y procedimientos de una entidad y los procesos y sistemas, se requiere que el auditor aún obtenga el conocimiento de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24, 25 y 26.

**Ejemplos:**

Algunas entidades, incluidas las entidades menos complejas, y en particular las administradas por el propietario, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados (por ejemplo, un proceso de valoración de riesgos o un proceso para dar seguimiento al sistema de control interno) o pueden haber establecido procesos o sistemas con documentación limitada o falta de congruencia en la forma en que se llevan a cabo. Cuando **tales sistemas o procesos** carecen de formalidad, el auditor todavía puede realizar procedimientos de valoración de riesgos a través de observación y de indagaciones.

Se espera que otras entidades, generalmente más complejas, tengan políticas y procedimientos más formales y documentados. El auditor utilizará esa documentación al realizar los procedimientos de valoración de riesgos.

- A18. La naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración de riesgos que se realizan la primera vez que se lleva a cabo un encargo, pueden ser más extensos que los procedimientos para un encargo recurrente. En periodos subsecuentes, el auditor se puede centrar en los cambios que han ocurrido desde el periodo anterior.

<sup>19</sup> Véanse los apartados A37 y A38.

<sup>20</sup> NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 7.

*Tipos de procedimientos de valoración de riesgos (Ref.: Apartado 14)*

- A19. La NIA 500<sup>21</sup> explica los tipos de procedimientos de auditoría que se pueden realizar al obtener evidencia de auditoría a partir de los procedimientos de valoración de riesgos y de los procedimientos de auditoría posteriores. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados.<sup>22</sup> El auditor puede realizar procedimientos sustantivos o pruebas de controles, de conformidad con la NIA 330, en conjunto con los procedimientos de valoración de riesgos, cuando hacerlo resulta eficiente. La evidencia de auditoría obtenida que apoya la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material también puede apoyar a la detección de incorrecciones en las afirmaciones o la evaluación de la eficacia operativa de los controles.
- A20. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 14 para la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (véanse los apartados 19-26), no se requiere que el auditor aplique todos ellos para cada aspecto de dicho conocimiento. Se pueden aplicar otros procedimientos cuando la información que se va a obtener de ellos pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Los ejemplos de esos procedimientos pueden incluir el conducir indagaciones con el consejero legal externo de la entidad o los supervisores externos, o de expertos en valuación que la entidad ha utilizado.

*Herramientas y técnicas automatizadas (Ref.: Apartado 14)*

- A21. Mediante el uso de herramientas y técnicas automatizadas, el auditor puede realizar procedimientos de valoración de riesgos sobre grandes volúmenes de datos (del libro mayor general, libros secundarios u otros datos operativos), incluso para análisis, recálculos, reevaluación o conciliaciones.

*Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref.: Apartado 14(a))*

Por qué se realizan indagaciones a la dirección y a otros dentro de la entidad

- A22. La información obtenida por el auditor para respaldar un fundamento adecuado para la identificación y valoración de riesgos, y para el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, puede obtenerse a través de indagaciones a la dirección y a los encargados de la información financiera.
- A23. Las indagaciones a la dirección y a los encargados de la información financiera y a otras personas adecuadas dentro de la entidad y otros empleados con diferentes niveles de autoridad pueden ofrecer al auditor diferentes perspectivas al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

---

<sup>21</sup> NIA 500, apartados A14–A17 y A21–A25.

<sup>22</sup> NIA 500, apartado A12.

**Ejemplos:**

- Las indagaciones dirigidas a los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a comprender el alcance de la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de los estados financieros por parte de la dirección. La NIA 260 (Revisada)<sup>23</sup> subraya la importancia de una comunicación recíproca eficaz que facilite al auditor la obtención de información de los responsables del gobierno de la entidad a este respecto.
- Las indagaciones a los responsables de la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las indagaciones dirigidas a los asesores jurídicos internos pueden proporcionar información acerca de cuestiones tales como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.
- Las indagaciones al personal de los departamentos comerciales o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias comerciales de la entidad, tendencias de las ventas, o acuerdos contractuales con los clientes.
- Las indagaciones dirigidas a la función de gestión del riesgo (o las indagaciones ante los que desempeñan esa función) pueden proporcionar información acerca de los riesgos operativos y normativos que pueden afectar a la información financiera.
- Las indagaciones dirigidas al personal de las TI pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con las TI.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. Al realizar indagaciones sobre aquellos que puedan tener información que pueda ayudar a identificar los riesgos de incorrección material, los auditores de las entidades del sector público pueden obtener información de fuentes adicionales, tal como de los auditores que participan en auditorías de cumplimiento u otras auditorías relacionadas con la entidad.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

El **Anexo 4** establece consideraciones para conocer la función de auditoría interna de una entidad.

Por qué se realizan indagaciones ante la función de auditoría interna (si la función existe)

A25. Si una entidad tiene una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas dentro de la función pueden ayudar al auditor a conocer a la entidad y su entorno y el sistema de control interno de la entidad durante la identificación y valoración de riesgos.

<sup>23</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 4(b).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A26. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales en relación con el control interno y con el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Las indagaciones a las personas adecuadas de la función de auditoría interna pueden facilitar al auditor la identificación de riesgos materiales de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, así como de riesgos de deficiencias del control relativas a la información financiera.

*Procedimientos analíticos* (Ref.: Apartado 14(b))

Por qué se realizan procedimientos analíticos como un procedimiento de valoración de riesgos

A27. Los procedimientos analíticos ayudan a identificar incongruencias, transacciones o hechos inusuales y cantidades, ratios y tendencias que indican cuestiones que pueden tener implicaciones de auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden facilitar al auditor la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

A28. Los procedimientos analíticos realizados como procedimientos de valoración de riesgos pueden, por tanto, ayudar a identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la identificación de aspectos de la entidad que el auditor desconocía o conociendo cómo los factores de riesgo inherentes, como el cambio, afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección.

Tipos de procedimientos analíticos

A29. Los procedimientos analíticos realizados como procedimientos de valoración de riesgos pueden:

- Incluir tanto información financiera como no financiera, por ejemplo, la relación entre ventas y pie cuadrado del espacio de venta o el volumen de bienes vendidos (no financieros).
- Utilizar datos agregados en un alto nivel. Por consiguiente, los resultados de esos procedimientos analíticos pueden proporcionar una amplia indicación inicial sobre la probabilidad de una incorrección material.

**Ejemplo:**

En la auditoría de muchas entidades, incluidas aquellas con modelos y procesos comerciales menos complejos, y un sistema de información menos complejo, el auditor puede realizar una comparación simple de información, como el cambio en los saldos contables de las cuentas provisionales o mensuales con respecto a los saldos de periodos anteriores, para obtener una indicación de las áreas potenciales de mayor riesgo.

A30. Esta NIA trata con el uso por parte del auditor de los procedimientos analíticos como procedimientos de valoración de riesgos. La NIA 520<sup>24</sup> aborda el uso por parte del auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos ("procedimientos analíticos sustantivos") y la responsabilidad del auditor de realizar procedimientos analíticos cerca del final de la auditoría. En consecuencia, los procedimientos analíticos realizados como procedimientos de valoración de riesgos no **requieren** que se realicen de conformidad con los requerimientos de la NIA 520. Sin embargo, los requerimientos y la guía de aplicación de la NIA 520 proporcionan al

<sup>24</sup> NIA 520, *Procedimientos analíticos*.

auditor una orientación útil cuando realiza procedimientos analíticos como parte de los procedimientos de valoración de riesgos.

#### Herramientas y técnicas automatizadas

A31. Los procedimientos analíticos pueden realizarse utilizando numerosas herramientas y técnicas, las cuales pueden ser automatizadas. La aplicación de procedimientos analíticos automatizados a los datos puede denominarse análisis de datos.

#### **Ejemplo:**

El auditor puede utilizar una hoja de cálculo para realizar una comparación de los importes reales registrados con los importes presupuestados, o puede realizar un procedimiento más avanzado extrayendo datos del sistema de información de la entidad y analizando estos datos utilizando técnicas de visualización para identificar clases de transacciones, saldos contables o información a revelar para las que se puedan justificar procedimientos de valoración de riesgos específicos posteriores.

#### *Observación e inspección.* (Ref.: Apartado 14(c))

Por qué la observación y la inspección se realizan como procedimientos de valoración de riesgos

A32. La observación y la inspección pueden dar soporte, corroborar o contradecir a las indagaciones a la dirección y a otras personas y pueden, asimismo, proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno.

#### Escalabilidad

A33. Cuando las políticas o procedimientos no están documentados, o la entidad tiene controles menos formalizados, el auditor aún puede obtener alguna evidencia de auditoría para apoyar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la observación o inspección del desempeño del control.

#### **Ejemplos:**

- El auditor puede obtener un conocimiento de los controles sobre el conteo de inventarios, aun cuando no hayan sido documentados por la entidad, a través de la observación.
- El auditor puede ser capaz de observar la segregación de funciones.
- El auditor puede ser capaz de observar la introducción de contraseñas.

#### Observación e inspección como procedimientos de valoración de riesgos

A34. Los procedimientos de valoración de riesgos pueden incluir la observación o inspección de lo siguiente:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos internos (tal como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.

- Informes preparados por la dirección (como por ejemplo informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como por ejemplo actas de las reuniones del órgano de administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.
- Información obtenida de fuentes externas como revistas comerciales y económicas; informes de analistas, bancos o agencias de calificación; publicaciones regulatorias o financieras; u otros documentos externos sobre el rendimiento financiero de la entidad (como los mencionados en el apartado A79).
- Los comportamientos y acciones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (tal como la observación de una junta del comité de auditoría).

#### Herramientas y técnicas automatizadas

A35. También se pueden utilizar herramientas o técnicas automatizadas para observar o inspeccionar activos en particular, por ejemplo, mediante el uso de herramientas de observación remota (por ejemplo, un dron).

#### Consideraciones específicas para entidades del sector público

A36. Los procedimientos de valoración de riesgos realizados por auditores de entidades del sector público también pueden incluir la observación e inspección de documentos preparados por la dirección para la legislatura, por ejemplo, documentos relacionados con informes de cumplimiento obligatorios.

#### *Información de otras fuentes* (Ref.: Apartado 15)

##### Por qué el auditor considera información de otras fuentes

- A37. La información obtenida de otras fuentes puede ser relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material al proporcionar información y conocimientos sobre:
- La naturaleza de la entidad y sus riesgos de negocio y lo que puede haber cambiado con respecto a periodos anteriores.
  - La integridad y los valores éticos de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, que también pueden ser relevantes para el conocimiento del auditor del entorno de control.
  - El marco de información financiera aplicable y su aplicación a la naturaleza y circunstancias de la entidad.

##### Otras fuentes relevantes

A38. Otras fuentes relevantes de información incluyen:

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo de auditoría de conformidad con la NIA 200, incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto.<sup>25</sup>
- Otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo. El socio del encargo puede haber obtenido el conocimiento relevante para la auditoría, incluido el correspondiente a la

---

<sup>25</sup> NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 12.

entidad y su entorno, al realizar otros encargos para la entidad. Dichos encargos pueden incluir encargos de procedimientos acordados u otros encargos de auditoría o aseguramiento, incluidos encargos para abordar los requerimientos de informes incrementales en la jurisdicción.

Información de la experiencia previa del auditor con la entidad y auditorías anteriores (Ref.: Apartado 16)

Por qué la información de auditorías anteriores es importante para la auditoría actual

A39. La experiencia previa del auditor con la entidad y con los procedimientos de auditoría realizados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información que sea relevante para su determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración de riesgos y la identificación y valoración de riesgos de incorrección material.

Naturaleza de la información de auditorías previas

A40. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

- Incorrecciones pasadas y si fueron oportunamente corregidas.
- La naturaleza de la entidad y su entorno y el sistema de control interno de la entidad (incluidas las deficiencias de control).
- Cambios significativos que la entidad o sus operaciones puedan haber experimentado desde el periodo financiero anterior.
- Las clases particulares de transacciones y otros eventos o saldos contables (y la información a revelar relacionada) donde el auditor experimentó dificultad para realizar los procedimientos de auditoría necesarios, por ejemplo, debido a su complejidad.

A41. Se requiere que el auditor determine si la información obtenida de su experiencia previa con la entidad y de los procedimientos de auditoría realizados en auditorías anteriores sigue siendo relevante y fiable, si el auditor tiene la intención de usar esa información para fines de la auditoría actual. Si la naturaleza o circunstancias de la entidad han cambiado, o si se ha obtenido información nueva, la información de periodos anteriores puede ya no ser relevante o fiable para la auditoría actual. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia o fiabilidad de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de los sistemas relevantes. Si la información no es fiable, el auditor considerará realizar procedimientos de auditoría adicionales que son adecuados en la circunstancias.

*Discusiones con el equipo del encargo* (Ref.: Apartados 17–18)

Por qué se requiere que el equipo del encargo discuta la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a las incorrecciones materiales

A42. Las discusiones entre el equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales.

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el socio del encargo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad. Compartir información contribuye a un mejor conocimiento por parte de todos los miembros del equipo del encargo.

- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocios a los que está sujeta la entidad, cómo los factores de riesgo inherentes pueden afectar la susceptibilidad a incorrecciones en las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar y sobre cómo y dónde los estados financieros pueden ser susceptibles a incorrección material debida a fraude o error.
- Facilita a los miembros del equipo del encargo la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores. En particular, la discusión ayuda a los miembros del equipo del encargo a considerar con mayor profundidad la información contradictoria fundamentada en el propio conocimiento de cada miembro, sobre la naturaleza y circunstancias de la entidad.
- Proporciona una base para que los miembros del equipo del encargo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

La NIA 240 requiere que la discusión del equipo del encargo ponga un énfasis especial en cómo 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.<sup>26</sup>

- A43. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría y una discusión robusta y abierta del equipo del encargo, incluyendo auditorías recurrentes, puede conducir a una mejor identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Otro resultado de la discusión puede ser que el auditor identifique áreas específicas de la auditoría para las cuales el ejercicio del escepticismo profesional puede ser particularmente importante y puede llevar a la participación de miembros más experimentados del equipo del encargo que estén adecuadamente capacitados para participar en la realización de los procedimientos de auditoría relacionados con esas áreas.

#### Escalabilidad

- A44. Cuando el encargo lo lleva a cabo una sola persona, como un profesional ejerciente individual (es decir, cuando no sería posible una discusión del equipo del encargo), la consideración de las cuestiones a las que se hace referencia en los apartados A42 y A46, no obstante, puede ayudar al auditor a identificar dónde pueden existir riesgos de incorrección material.
- A45. Cuando un trabajo lo lleva a cabo un equipo del encargo grande, como para una auditoría de estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que la discusión incluya a todos los miembros en una sola discusión (por ejemplo, en una auditoría con múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados sobre todas las decisiones tomadas en la discusión. El socio del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado,

---

<sup>26</sup> NIA 240, apartado 16.

aquéllos con habilidades o conocimientos específicos y los responsables de las auditorías de los componentes, delegando la discusión con otros miembros, tomando en consideración la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

#### Discusión de la información a revelar en el marco de información financiera aplicable

A46. Como parte de la discusión entre el equipo del encargo, la consideración de los requerimientos sobre la información a revelar del marco de información financiera aplicable ayuda a identificar en las primeras etapas de la auditoría dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar, incluidas las circunstancias en las que el marco de información financiera aplicable solo requiere información a revelar simplificada. Las cuestiones que puede discutir el equipo del encargo incluyen:

- Cambios en los requerimientos de información financiera que puedan resultar en información a revelar significativa nueva o revisada;
- Cambios en el entorno, la situación financiera o las actividades de la entidad que pueden resultar en información a revelar significativa nueva o revisada, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el periodo sujeto a auditoría;
- Información a revelar para la que la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada puede haber sido difícil en el pasado; e
- Información a revelar sobre cuestiones complejas, incluidas aquellas que involucran un juicio significativo de la dirección en cuanto a qué información revelar.

#### Consideraciones específicas para entidades del sector público

A47. Como parte de la discusión entre el equipo del encargo, por parte de los auditores de las entidades del sector público, también se puede considerar cualquier objetivo adicional más amplio y los riesgos relacionados que surjan del mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades del sector público.

#### **Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad (Ref.: Apartados 19–27)**

**Los Anexos 1 al 6** establecen consideraciones adicionales relacionadas con la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad.

#### *Obtener el conocimiento requerido (Ref.: Apartados 19–27)*

A48. Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad es un proceso dinámico y repetitivo de recopilación, actualización y análisis de información y continúa durante toda la auditoría. Por lo tanto, las expectativas del auditor pueden cambiar a medida que se obtiene nueva información.

A49. El conocimiento del auditor sobre la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable también puede ayudar al auditor a desarrollar expectativas iniciales sobre las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar que pueden ser clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar. Estas clases significativas de

transacciones, saldos contables e información a revelar esperadas forman el fundamento del alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad.

*Por qué se requiere un conocimiento de la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable* (Ref.: Apartados 19–20)

A50. El conocimiento del auditor de la entidad y de su entorno y del marco de información financiera aplicable, ayuda al auditor a conocer los hechos y condiciones que son relevantes para la entidad y para identificar cómo los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrecciones en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y el grado en que lo hacen. Esa información establece un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material. Este marco de referencia también ayuda al auditor en la planificación de la auditoría y a ejercer el juicio profesional y el escepticismo profesional a lo largo de la auditoría, por ejemplo, cuando:

- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) u otras normas relevantes (por ejemplo, relacionadas con los riesgos de fraude de conformidad con la NIA 240 o al identificar o valorar los riesgos relacionados con las estimaciones contables de conformidad con la NIA 540 (Revisada));
- Realizar procedimientos para ayudar a identificar los incumplimientos con las leyes o regulaciones que pueden tener un efecto material en los estados financieros de conformidad con la NIA 250;<sup>27</sup>
- Evaluar si los estados financieros proporcionan información a revelar adecuada de conformidad con la NIA 700 (Revisada);<sup>28</sup>
- Determinar la materialidad o la materialidad para la ejecución del trabajo de conformidad con la NIA 320;<sup>29</sup> o
- Considerar la adecuación de la selección y aplicación de políticas contables, así como de la información a revelar en los estados financieros;

A51. El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable, también informa cómo el auditor planifica y realiza los procedimientos de auditoría posteriores, por ejemplo, cuando:

- Desarrolla expectativas para su uso al realizar procedimientos analíticos de conformidad con la NIA 520;<sup>30</sup>
- **Diseña** y realiza procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de conformidad con la NIA 330; y
- **Evalúa** la suficiencia y lo adecuado de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, la relativa a las afirmaciones o a las manifestaciones de la dirección orales o escritas).

---

<sup>27</sup> NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 14.

<sup>28</sup> NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartado 13(e).

<sup>29</sup> NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 10 y 11.

<sup>30</sup> NIA 520, apartado 5.

## Escalabilidad

A52. La naturaleza y extensión del conocimiento requerido es una cuestión del juicio profesional del auditor y varía de una entidad a otra con fundamento en la naturaleza y circunstancias de la entidad, incluida:

- El tamaño y la complejidad de la entidad, incluido su entorno de TI;
- La experiencia previa del auditor con la entidad;
- La naturaleza de los sistemas y procesos de la entidad, incluido si están formalizados o no; y
- La naturaleza y forma de la documentación de la entidad.

A53. Los procedimientos de valoración de riesgos del auditor para obtener el conocimiento requerido pueden ser menos extensos en auditorías de entidades menos complejas y más extensos para entidades que son más complejas. El grado de conocimiento de la entidad que se requiere al auditor, se espera que sea menor al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A54. Algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de menor dimensión proporcionen información a revelar más simple y menos detallada en los estados financieros. Sin embargo, esto no exime al auditor de la responsabilidad de obtener un conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable según se aplica a la entidad.

A55. El uso de las TI por parte de la entidad y la naturaleza y extensión de los cambios en el entorno de las TI también pueden afectar las habilidades especializadas que se necesitan para ayudar a obtener el conocimiento requerido.

### *La entidad y su entorno (Ref.: Apartado 19(a))*

Estructura organizativa, propiedad y funciones de gobierno de la entidad y modelo de negocio (Ref.: Apartado 19(a)(i))

Estructura organizacional y propiedad de la entidad

A56. El conocimiento de la estructura organizacional y la propiedad de la entidad puede permitir al auditor conocer cuestiones tales como:

- La complejidad de la estructura de la entidad.

#### **Ejemplo:**

La entidad puede ser una sola entidad o la estructura de la entidad puede incluir subsidiarias, divisiones u otros componentes en múltiples ubicaciones. Además, la estructura legal puede ser diferente de la estructura operativa. Las estructuras complejas a menudo implican factores que pueden dar lugar a un incremento a la susceptibilidad a riesgos de incorrección material. Esas cuestiones pueden incluir si el fondo de comercio, los negocios conjuntos, las inversiones o las entidades con fines específicos se contabilizan de manera adecuada y si se ha proporcionado la información a revelar adecuada de dichas cuestiones en los estados financieros.

- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Este conocimiento puede ayudar a determinar si las transacciones con partes

vinculadas han sido identificadas, contabilizadas y reveladas adecuadamente en los estados financieros.<sup>31</sup>

- La distinción entre los propietarios, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.

**Ejemplo:**

En entidades menos complejas, los propietarios de la entidad pueden estar involucrados en la gestión de la entidad, por lo tanto, hay poca o ninguna distinción. En contraste, como en algunas entidades cotizadas, puede haber una clara distinción entre la dirección, los propietarios y los responsables del gobierno de la entidad.<sup>32</sup>

- La estructura y complejidad del entorno de las TI de la entidad.

**Ejemplos:**

Una entidad puede:

- Tener múltiples sistemas de las TI heredados en diversos negocios que no están bien integrados, lo que da como resultado un entorno de las TI complejo.
- Utilizar proveedores de servicios externos o internos para aspectos de su entorno de las TI (por ejemplo, subcontratar el alojamiento de su entorno de las TI a un tercero o utilizar un centro de servicios compartido para la gestión centralizada de los procesos de las TI en un grupo).

#### Herramientas y técnicas automatizadas

A57. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para conocer los flujos de las transacciones y procesos como parte de los procedimientos del auditor para conocer los sistemas de información. Un resultado de estos procedimientos puede ser que el auditor obtenga información sobre la estructura organizacional de la entidad o aquellos con quienes realiza negocios (por ejemplo, proveedores, clientes, partes vinculadas).

#### Consideraciones específicas para entidades del sector público

A58. La propiedad de una entidad del sector público puede no tener la misma relevancia que en el sector privado porque las decisiones relacionadas con la entidad pueden tomarse fuera de la entidad como resultado de procesos políticos. Por lo tanto, es posible que la dirección no tenga control sobre ciertas decisiones que se toman. Las cuestiones que pueden ser relevantes incluyen el conocimiento de la capacidad de la entidad para tomar decisiones unilaterales y la capacidad de otras entidades del sector público para controlar o influir en el mandato y la gestión estratégica de la entidad.

<sup>31</sup> La NIA 550 establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

<sup>32</sup> Los apartados A1 y A2 de la NIA 260 (Revisada) proporcionan orientación sobre la identificación de los responsables del gobierno de la entidad y explica que, en algunos casos, algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad pueden estar involucrados en la gestión de la entidad.

**Ejemplo:**

Una entidad del sector público puede estar sujeta a leyes u otras directivas de las autoridades que requieren que obtenga la aprobación de partes externas a la entidad de su estrategia y objetivos antes de implementarlos. Por lo tanto, las cuestiones relacionadas con el conocimiento de la estructura legal de la entidad pueden incluir leyes y regulaciones aplicables, y la clasificación de la entidad (es decir, si la entidad es un ministerio, departamento, agencia u otro tipo de entidad).

Funciones de gobierno

Por qué el auditor obtiene un conocimiento de las funciones de gobierno

A59. Conocer los procesos de gobierno de una entidad ayuda al auditor a conocer la capacidad de la entidad de proporcionar una supervisión adecuada de sus sistemas de control interno. Sin embargo, este conocimiento también puede proporcionar evidencia de deficiencias, que pueden indicar un aumento en la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a riesgos de incorrección material.

Conocer los procesos de gobierno de la entidad

A60. Las cuestiones que pueden ser relevantes para que el auditor las considere al obtener un conocimiento del proceso de gobierno de la entidad incluyen:

- Si alguno o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección.
- La existencia (y separación) de una junta no ejecutiva, en su caso, de la dirección ejecutiva.
- Si los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, por ejemplo, como directores.
- La existencia de subgrupos de responsables del gobierno de la entidad, tal como un comité de auditoría y las responsabilidades de ese grupo.
- Las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad para la supervisión de la información financiera, incluida la aprobación de los estados financieros.

El modelo de negocio de la entidad

El **Anexo 1** establece consideraciones adicionales para conocer la entidad y su modelo de negocio así como, consideraciones para auditar entidades con fines específicos

Por qué el auditor obtiene un conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A61. Conocer los objetivos de la entidad, su estrategia y modelo de negocio ayuda al auditor a conocer la entidad en un nivel estratégico, y para conocer los riesgos de negocio que toma y enfrenta la entidad. El conocimiento de los riesgos de negocio que tienen un efecto en los estados financieros ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros.

**Ejemplos:**

El modelo de negocio de una entidad puede depender del uso de las TI de diferentes formas:

- La entidad vende zapatos en una tienda física y utiliza un sistema avanzado de existencias y punto de venta para registrar la venta de zapatos; o
- **La** entidad vende zapatos en línea para que todas las transacciones de venta se procesen en un entorno de las TI, incluido el inicio de las transacciones a través de un sitio web.

Para ambas entidades, los riesgos de negocio que surgen de un modelo de negocio significativamente diferente **serían** sustancialmente diferentes a pesar de que ambas entidades venden zapatos.

Conocer el modelo de negocio de la entidad

A62. No todos los aspectos del modelo de negocio son relevantes para el conocimiento del auditor. Los riesgos de negocio son más amplios que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque los riesgos de negocio incluyen estos últimos. El auditor no tiene la responsabilidad de conocer o identificar todos los riesgos de negocio, ya que no todos ellos originan riesgos de incorrección material.

A63. Los riesgos de negocio incrementan la susceptibilidad a los riesgos de incorrección material pueden surgir de:

- Objetivos o estrategias inadecuados, ejecución ineficaz de estrategias o cambio o complejidad.
- No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio, por ejemplo, de:
  - **El** desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos;
  - **Un** mercado que, incluso si ha sido desarrollado con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio; o
  - **Defectos** en un producto o servicio que pueden dar lugar a responsabilidad legal y poner en riesgo la reputación.
- Incentivos y presiones sobre la dirección, que pueden resultar en un sesgo de la dirección intencional o no intencional y, por lo tanto, afectan la razonabilidad de las hipótesis significativas y las expectativas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A64. Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del modelo de negocio de la entidad, los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

- **Desarrollos** de la industria, como la falta de personal o de experiencia para hacer frente a los cambios en la industria;
- **Nuevos** productos y servicios que pueden conducir a una mayor responsabilidad por los productos;
- **La** expansión del negocio de la entidad y la demanda no se han estimado con precisión;
- **Nuevos** requerimientos contables cuando ha habido una implementación incompleta o incorrecta;

- **Requerimientos** regulatorios que resultan en una mayor exposición legal;
- **Requerimientos** de financiación actuales y futuros, tal como la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad para cumplir con los requerimientos;
- **Uso** de las TI, tal como la implementación de un nuevo sistema de TI que afectará tanto las operaciones como los informes financieros; o
- **Los** efectos de implementar una estrategia, en particular los efectos que darán lugar a nuevos requerimientos contables.

A65. Generalmente, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es parte del sistema de control interno de la entidad y se trata en el apartado 22 y en los apartados A109-A113

#### Consideraciones específicas para entidades del sector público

A66. Las entidades que operan en el sector público pueden crear y entregar valor de diferentes maneras a las que crean riqueza para los propietarios, pero aún tendrán un "modelo de negocio" con un objetivo específico. Las cuestiones de las que los auditores del sector público pueden obtener un conocimiento que son relevantes para el modelo de negocio de la entidad, incluyen:

- **Conocimiento** de las actividades gubernamentales relevantes, incluidos los programas relacionados.
- **Objetivos** y estrategias del programa, incluidos elementos de política pública.

A67. En el caso de auditorías de entidades del sector público, los "objetivos de la dirección" pueden estar influenciados por requerimientos que demuestren la rendición de cuentas públicas e incluir objetivos que tengan su origen en las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo.

#### *Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref.: Apartado 19(a)(ii))*

##### Factores sectoriales

A68. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Las cuestiones que el auditor puede tener en cuenta incluyen:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia en precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad.
- Disponibilidad y **costo** de la energía.

A69. El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación.

**Ejemplo:**

En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes.<sup>33</sup>

Factores normativos

A70. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político y cualquier cambio a los mismos. Las cuestiones que el auditor puede tener en cuenta incluyen:

- **El** marco regulatorio para una industria regulada, por ejemplo, requerimientos prudenciales, incluida la información a revelar correspondiente.
- **La** legislación y regulación que afectan significativamente las operaciones de la entidad, por ejemplo, leyes y regulaciones laborales.
- **Legislación** y normativa tributaria.
- **Políticas** gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

A71. La NIA 250 (Revisada) incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera.<sup>34</sup>

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A72. Para las auditorías de entidades del sector público, puede haber leyes o regulaciones particulares que afecten las operaciones de la entidad. Dichos elementos pueden ser una consideración esencial al obtener un conocimiento sobre la entidad y su entorno.

Otros factores externos

A73. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar, incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Medidas utilizadas por la dirección para evaluar el resultado financiero de la entidad (Ref.: Apartado 19(a)(iii))

Por qué el auditor conoce las mediciones utilizadas por la dirección

A74. El conocimiento de las mediciones de la entidad ayuda al auditor a considerar si esas mediciones, ya sean utilizadas externa o internamente, crean presiones sobre la entidad para lograr los

<sup>33</sup> NIA 220, apartado 14.

<sup>34</sup> NIA 250 (Revisada), apartado 13.

objetivos de resultados. Estas presiones pueden motivar a la dirección a tomar acciones que aumenten la susceptibilidad a incorrecciones debido al sesgo de la dirección o al fraude (por ejemplo, para mejorar el resultado del negocio o intencionalmente incluir incorrecciones en los estados financieros) (véase la NIA 240 para requerimientos y orientación en relación con los riesgos de fraude).

A75. Las mediciones también pueden indicar al auditor la probabilidad de riesgos de incorrección material en la información relacionada con los estados financieros. Por ejemplo, las mediciones de resultados pueden indicar que la entidad experimenta un rápido crecimiento o una rentabilidad inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector.

#### Mediciones utilizadas por la dirección

A76. La dirección y otras personas generalmente medirán y revisarán aquello que consideren importante. Las indagaciones a la dirección pueden revelar que ésta confía en algunos indicadores clave, disponibles públicamente o no, para evaluar el resultado financiero y adoptar medidas adecuadas. En esos casos, el auditor puede identificar medidas de resultados relevantes, ya sean internas o externas, al considerar la información que la entidad usa para gestionar su negocio. Si dicha indagación indica la ausencia de medición o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

A77. Los indicadores clave utilizados para evaluar el resultado financiero incluyen:

- Indicadores clave de resultados (financieros y no financieros), así como ratios, tendencias y estadísticas de operaciones claves.
- Análisis comparativo del resultado financiero entre periodos.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de desviaciones, información por segmentos, así como informes de resultados por divisiones, departamentos u otros niveles.
- Mediciones del desempeño de los empleados y políticas de incentivos.
- Comparación del resultado de una entidad con los de la competencia.

#### Escalabilidad (Ref.: Apartado 19(a)(iii))

A78. Los procedimientos llevados a cabo para conocer las medidas de la entidad pueden variar dependiendo del tamaño o complejidad de la entidad, así como de la participación de los propietarios o de los responsables del gobierno de la entidad en la gestión de la entidad.

#### **Ejemplos:**

- Para algunas entidades menos complejas, los términos de los préstamos bancarios de la entidad (es decir, convenios bancarios) pueden estar vinculados a medidas de resultados específicas relacionadas con el resultado o la posición financiera de la entidad (por ejemplo, una cantidad máxima de capital de trabajo). El conocimiento que tiene el auditor de las medidas de resultados utilizadas por el banco puede ayudar a identificar áreas donde existe una mayor susceptibilidad al riesgo de incorrección material.
- Para algunas entidades cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, como las que operan en los sectores de seguros o la banca, el resultado o la posición financiera pueden medirse en función de los requerimientos regulatorios (por ejemplo, los requerimientos de coeficientes regulatorios tal como los obstáculos de resultados de los coeficientes de liquidez

y suficiencia de capital). El conocimiento del auditor de estas medidas de resultado puede ayudar a identificar áreas donde existe una mayor susceptibilidad al riesgo de incorrección material.

#### Otras consideraciones

A79. Terceros externos también pueden revisar y analizar el resultado financiero de la entidad, en particular para entidades donde la información financiera está disponible públicamente. El auditor también puede considerar información disponible públicamente que le puede ayudar a conocer mejor el negocio o identificar información contradictoria, tal como información de:

- Analistas o agencias crediticias.
- Noticias y otros medios, incluidas las redes sociales.
- Autoridades tributarias.
- Reguladores.
- Sindicatos.
- Proveedores de financiación.

A menudo, dicha información financiera puede obtenerse de la entidad que se audita.

A80. La medición y revisión del resultado financiero no es lo mismo que el seguimiento del sistema de control interno (que se trata como componente del control interno en los apartados A114-A122), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión **del desempeño** tiene como finalidad comprobar si **cumple** los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).
- Por el contrario, el seguimiento del sistema de control interno tiene que ver con el seguimiento de la eficacia de los controles, incluidos los relacionados con la medición y revisión del resultado financiero por parte de la dirección.

Sin embargo, en algunos casos, los indicadores de resultados pueden proporcionar también información que permite a la dirección identificar deficiencias en el control.

#### Consideraciones específicas para entidades del sector público

A81. Además de considerar las medidas relevantes utilizadas por una entidad del sector público para evaluar el resultado financiero de la entidad, los auditores de **estas** entidades también pueden considerar información no financiera tal como el logro de resultados de beneficios públicos (por ejemplo, el número de personas asistidas **en** un programa).

#### *El marco de información financiera* aplicable (Ref.: Apartado 19(b))

Conocer el marco de información financiera aplicable y las políticas contables de la entidad

A82. Las cuestiones que considerará el auditor al obtener un conocimiento del marco de información financiera aplicable de la entidad, y cómo se aplica en el contexto de **su** naturaleza y circunstancias y **de** su entorno incluyen:

- Las prácticas de información financiera de la entidad en términos del marco de información financiera aplicable, tales como:

- Principios contables y prácticas específicas, incluido para clases significativas de transacciones específicas del sector, saldos contables y la información a revelar relacionada en los estados financieros (por ejemplo, préstamos e inversiones para bancos o investigación y desarrollo para productos farmacéuticos).
  - Reconocimiento de ingresos.
  - Contabilización de instrumentos financieros, incluidas las pérdidas crediticias relacionadas.
  - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
  - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o emergentes (por ejemplo, contabilización de criptomoneda).
- El conocimiento de la selección y aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, incluyendo cualquier cambio, así como las razones de las mismas, puede abarcar asuntos tales como:
    - Los métodos que utiliza la entidad para reconocer, medir, presentar y revelar transacciones significativas e inusuales.
    - El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
    - Cambios en el entorno, tales como cambios en el marco de información financiera aplicable o reformas fiscales que puedan requerir un cambio en las políticas contables de la entidad.
    - Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará, o cumplirá, dichos requerimientos.

A83. Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor a considerar dónde pueden esperarse cambios en la información financiera de la entidad (por ejemplo, de periodos anteriores).

**Ejemplo:**

Si la entidad ha tenido una combinación de negocios significativa durante el periodo, el auditor probablemente esperaría cambios en las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar asociadas con esa combinación de negocios. Alternativamente, si no hubo cambios significativos en el marco de información financiera durante el periodo, el conocimiento del auditor puede ayudar a confirmar que el conocimiento obtenido en el periodo anterior sigue siendo aplicable.

**Consideraciones específicas para entidades del sector público**

A84. El marco de información financiera aplicable en una entidad del sector público está determinado por los marcos legislativos y regulatorios relevantes para cada jurisdicción o dentro de cada área geográfica. Las cuestiones que pueden ser consideradas en la aplicación de la entidad de los requerimientos de información financiera aplicables, y cómo se aplican en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluyen si la entidad aplica una base

contable de acumulación total o una base contable de efectivo de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, o un híbrido.

Cómo los factores de riesgo inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a la incorrección (Ref.: Apartado 19(c))

El **Anexo 2** proporciona ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material, categorizados por factor de riesgo inherente.

**Para** qué el auditor conoce los factores de riesgo inherentes al conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable

- A85. El conocimiento de la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable, ayuda al auditor a identificar hechos o condiciones, cuyas características pueden afectar la susceptibilidad de las afirmaciones sobre clases de transacciones, saldos contables o información a revelar a incorrecciones. Estas características son factores de riesgo inherente. Los factores de riesgo inherentes pueden afectar la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección al influir en la probabilidad de que ocurra una incorrección o en la magnitud de la incorrección en caso de que ocurriera. El conocimiento de cómo los factores de riesgo inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrecciones, puede ayudar al auditor con un conocimiento preliminar de la probabilidad o magnitud de las incorrecciones, lo que ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con el apartado 28(b). El conocimiento del grado en que los factores de riesgo inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrecciones también ayuda al auditor a evaluar la probabilidad y la magnitud de una posible incorrección al valorar el riesgo inherente de conformidad con el apartado 31(a). Por consiguiente, conocer los factores de riesgo inherentes también puede ayudar al auditor a diseñar y llevar a cabo los procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330.
- A86. La identificación del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y la valoración del riesgo inherente también pueden estar influenciadas por la evidencia de auditoría obtenida por el auditor al realizar otros procedimientos de valoración de riesgos, procedimientos de auditoría posteriores o al cumplir con otros requerimientos de las NIA (véanse los apartados A95, A103, A111, A121, A124 y A151).

El efecto de los factores de riesgo inherentes en una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar

- A87. El grado de susceptibilidad a la incorrección de una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar que surge de la complejidad o subjetividad, a menudo está estrechamente relacionado con el grado en que están sujetas a cambios o a incertidumbre.

**Ejemplo:**

Si la entidad tiene una estimación contable fundamentada en hipótesis, cuya selección está sujeta a juicios importantes, es probable que la medición de la estimación contable se vea afectada, tanto por la subjetividad como por la incertidumbre.

- A88. Cuanto mayor sea el grado en que una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar sea susceptible a incorrección debido a la complejidad o subjetividad, mayor será la necesidad de que el auditor aplique el escepticismo profesional. Además, cuando una clase de

transacciones, saldo contable o información a revelar es susceptible a incorrección debido a la complejidad, subjetividad, cambio o incertidumbre, estos factores de riesgo inherentes pueden crear una oportunidad para el sesgo de la dirección ya sea intencional o no intencional, y afectar la susceptibilidad a incorrección debido a sesgo de la administración. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente en las afirmaciones también se ven afectadas por las interrelaciones entre los factores de riesgo inherentes.

- A89. Los hechos o condiciones que pueden afectar la susceptibilidad a incorrección debido al sesgo de la dirección también pueden afectar la susceptibilidad a incorrección debido a otros factores de riesgo de fraude. Por consiguiente, esta puede ser información relevante para su uso de conformidad con el apartado 24 de la NIA 240, que requiere que el auditor evalúe si la información obtenida de los otros procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas indica que uno o más factores de riesgo de fraude están presentes.

*Obtener el conocimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref.: Apartados 21–27)*

El **Anexo 3** además describe la naturaleza del sistema de control interno de la entidad y las limitaciones inherentes del control interno, respectivamente. El **Apéndice 3** también proporciona una explicación más detallada de los componentes de un sistema de control interno para la finalidad de las NIA.

- A90. El conocimiento que tiene el auditor del sistema de control interno de la entidad se obtiene a través de los procedimientos de valoración de riesgo realizados para comprender y evaluar cada uno de los componentes del sistema de control interno de conformidad con los apartados 21 a 27.
- A91. Los componentes del sistema de control de calidad de la entidad para la finalidad de esta NIA no necesariamente **reflejan cómo** la entidad diseña, implementa y mantiene su sistema de control interno o cómo puede clasificar cualquier componente en particular. Las entidades utilizan diferentes tecnologías o marcos de referencia para describir varios aspectos del sistema de control interno. Para la finalidad de una auditoría, los auditores también pueden usar diferentes terminologías o marcos de referencia siempre que se aborden todos los componentes descritos en esta NIA.

#### Escalabilidad

- A92. La manera en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad varía según la dimensión y la complejidad de la entidad. Por ejemplo, las entidades menos complejas pueden utilizar controles menos estructurados o más simples (es decir, políticas y procedimientos) para lograr sus objetivos.

#### Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A93. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno, por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un determinado código de conducta o informar sobre los gastos **presupuestarios ejecutados**. Los auditores de entidades del sector público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo. En consecuencia, que sus consideraciones sobre el sistema de control interno, **sean más amplias y detalladas**.

Las tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

El **Anexo 5** proporciona orientación adicional sobre cómo comprender el uso de las TI por parte de la entidad en los componentes del sistema de control interno.

A94. El objetivo general y el alcance de una auditoría no difieren si una entidad opera en un entorno principalmente manual, un entorno completamente automatizado o un entorno que involucra alguna combinación de elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad).

Conocer la naturaleza de los componentes del sistema de control interno de la entidad

A95. Al evaluar la eficacia del diseño de los controles y si se han implementado (véanse los apartados A175 a A181), el conocimiento del auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad proporciona un conocimiento preliminar de cómo la entidad identifica los riesgos de negocio y cómo responde a ellos. También puede influir en la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material de diferentes formas (véase el apartado A86). Esto ayuda al auditor a diseñar y realizar los procedimientos de auditoría posteriores, incluido cualquier plan para probar la eficacia operativa de los controles. Por ejemplo:

- Es más probable que el conocimiento del auditor del entorno de control de la entidad, el proceso de valoración de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para dar seguimiento a los componentes de los controles afecten la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- Es más probable que el conocimiento del auditor del sistema de información y comunicación de la entidad, y el componente de actividades de control de la entidad, afecten la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Entorno de control, el proceso de valoración de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref.: Apartados 21-24)

A96. Los controles en el entorno de control, el proceso de valoración de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para dar seguimiento del sistema de control interno son principalmente controles indirectos (es decir, controles que no son lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en las afirmaciones, pero que respaldan otros controles y, por lo tanto, puede tener un efecto indirecto sobre la probabilidad de que se detecte o prevenga una incorrección en el momento oportuno). Sin embargo, algunos controles dentro de estos componentes también pueden ser controles directos.

Por qué se requiere que el auditor conozca el entorno de control, el proceso de valoración de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno

A97. El entorno de control proporciona un fundamento general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema de control interno. El entorno de control no previene, detecta ni corrige directamente las incorrecciones. Sin embargo, puede influir en la eficacia de los controles en los otros componentes del sistema de control interno. De manera similar, el proceso de valoración de riesgos de la entidad y su proceso para dar seguimiento al sistema de control interno están diseñados para operar de una manera que también respalde todo el sistema de control interno.

A98. Debido a que estos componentes son fundamentales para el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia en su operación podría tener efectos generalizados en la preparación

de los estados financieros. Por lo tanto, el conocimiento y las evaluaciones del auditor de estos componentes afectan la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y también pueden afectar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan el diseño del auditor de las respuestas generales, incluyendo, como se explica en la NIA 330, una influencia en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos posteriores del auditor.<sup>35</sup>

Conocer el entorno de control (Ref.: Apartado 21)

#### Escalabilidad

A99. Es probable que la naturaleza del entorno de control en una entidad menos compleja sea diferente del entorno de control en una entidad más compleja. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad menos compleja no **tenga** un miembro independiente o externo, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente cuando no existen otros propietarios. Por consiguiente, algunas consideraciones sobre el entorno de control de la entidad pueden ser menos relevantes o pueden no ser aplicables.

A100. Además, la evidencia de auditoría sobre los elementos del entorno de control en entidades menos complejas puede no estar disponible en forma documental, en particular cuando la comunicación entre la dirección y otro personal es informal, pero la evidencia aún puede ser relevante y fiable en las circunstancias.

#### **Ejemplos:**

- La estructura organizacional en una entidad menos compleja probablemente será más simple y puede incluir una pequeña cantidad de empleados involucrados en funciones relacionadas con la información financiera.
- Si la función de gobierno la asume directamente el propietario-gerente, el auditor puede determinar que la independencia de los responsables del gobierno de la entidad no es relevante.
- Las entidades de pequeña dimensión pueden no tener un código de conducta escrito pero, en su lugar, han desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del propietario-gerente son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad menos compleja.

Conocer el entorno de control (Ref.: Apartado 21(a))

A101. La evidencia de auditoría para el conocimiento del auditor del entorno de control puede obtenerse a través de una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración de riesgos (es decir, corroborar indagaciones mediante la observación o inspección de documentos).

---

<sup>35</sup> NIA 330, apartados A1–A3.

A102. Al considerar hasta qué punto la dirección muestra un compromiso con la integridad y los valores éticos, el auditor puede obtener un conocimiento a través de indagaciones ante la dirección y ante los empleados, y al considerar información de fuentes externas, acerca de:

- Cómo la gerencia comunica a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas de negocio y el comportamiento ético; e
- Inspeccionar el código de conducta escrito de la dirección y observar si la dirección actúa de una manera que respalde ese código.

Evaluar el entorno de control (Ref.: Apartado 21(b))

Por qué el auditor evalúa el entorno de control

A103. La evaluación del auditor de cómo la entidad demuestra un comportamiento congruente con su compromiso con la integridad y los valores éticos; si el entorno de control proporciona un fundamento adecuado para los otros componentes del sistema de control interno de la entidad; y si las deficiencias de control identificadas desvirtúan los otros componentes del sistema de control interno, ayuda al auditor a identificar cuestiones potenciales en los otros componentes del sistema de control interno. Esto se debe a que el entorno de control es fundamental para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a conocer los riesgos que enfrenta la entidad y, por lo tanto, a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

La evaluación del auditor del control interno

A104. La evaluación del auditor del entorno de control se fundamenta en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 21(a).

A105. Algunas entidades pueden estar dominadas por una sola persona que puede ejercer una gran discrecionalidad. Las acciones y actitudes de ese individuo pueden tener un efecto generalizado sobre la cultura de la entidad, que a su vez puede tener un efecto generalizado en el entorno de control. Ese efecto puede ser positivo o negativo.

**Ejemplo:**

La participación directa de un solo individuo puede ser clave para permitir que la entidad cumpla con su objetivo de crecimiento y otros objetivos y también puede contribuir significativamente a un eficaz sistema de control interno. Por otro lado, esa concentración de conocimiento y autoridad también puede conducir a una mayor susceptibilidad a incorrecciones a través de la elusión de los controles por parte de la dirección.

A106. El auditor considerará cómo los diferentes elementos del entorno de control pueden verse influenciados por la filosofía y el estilo operativo de la alta dirección, tomando en cuenta la participación de miembros independientes de los responsables del gobierno de la entidad.

A107. Aunque el entorno de control puede proporcionar un fundamento adecuado para el sistema de control interno y puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control adecuado no es necesariamente un elemento disuasorio eficaz del fraude.

**Ejemplo:**

Las políticas y procedimientos de recursos humanos dirigidos a la contratación de personal competente en finanzas, contabilidad y TI, pueden mitigar el riesgo de errores en el procesamiento y registro de la información financiera. Sin embargo, esas políticas y procedimientos pueden no mitigar la elusión de los controles por parte de la alta dirección (por ejemplo, para sobrestimar los ingresos).

A108. La evaluación del auditor sobre el entorno de control en lo que se refiere al uso de las TI de la entidad puede incluir cuestiones tales como:

- Si las funciones de gobierno sobre las TI **son proporcionales** con la naturaleza y complejidad de la entidad y sus operaciones de negocio habilitadas por las TI, incluida la complejidad o madurez de la plataforma o arquitectura tecnológica de la entidad y el grado en que la entidad depende de las aplicaciones de las TI para respaldar sus informes financieros.
- La estructura organizacional de la dirección con respecto a las TI y los recursos asignados (por ejemplo, si la entidad ha invertido en un entorno de TI adecuado y en las mejoras necesarias, o si se ha empleado un número suficiente de personas con las habilidades adecuadas, incluido cuando la entidad utiliza software comercial (con o sin modificaciones limitadas)).

Obtener el conocimiento del proceso de valoración de riesgos de la entidad (Ref.: Apartados 22-23)

Conocer el proceso de valoración del riesgo de la entidad (Ref.: Apartado 22(a))

A109. Como se explica en el apartado A62, no todos los riesgos de negocio originan riesgos de incorrección material. Al conocer cómo la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han identificado los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros, y decidido sobre las acciones para abordar esos riesgos, las cuestiones que el auditor puede considerar incluyen cómo la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad ha:

- Especificado los objetivos de la entidad con suficiente precisión y claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados con los objetivos;
- Identificado los riesgos para lograr los objetivos de la entidad y **analizado** los riesgos como fundamento para determinar cómo deben gestionarse los riesgos; y
- **Estimado** el potencial de fraude al considerar los riesgos para lograr los objetivos de la entidad.<sup>36</sup>

A110. El auditor puede considerar las implicaciones de esos riesgos de negocio para la preparación de los estados financieros de la entidad y otros aspectos de su sistema de control interno.

Evaluar el proceso de valoración del riesgo de la entidad (Ref.: Apartado 22(b))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de valoración de riesgos de la entidad es adecuado

A111. La evaluación del auditor del proceso de valoración de riesgos de la entidad puede ayudar al auditor a conocer dónde ha identificado la entidad riesgos que pueden ocurrir y cómo ha respondido a esos riesgos. La valoración del auditor de cómo la entidad identifica sus riesgos de negocio y de cómo valora y aborda esos riesgos, ayuda al auditor a conocer si los riesgos que

<sup>36</sup> NIA 240, apartado 19.

enfrenta la entidad han sido identificados, valorados y abordados según corresponde a la naturaleza y complejidad de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluar si el proceso de valoración del riesgo de la entidad es adecuado (Ref.: Apartado 22(b))

A112. La evaluación del auditor de la idoneidad del proceso de valoración del riesgo de la entidad se basa en el entendimiento obtenido de acuerdo con el párrafo 22(a).

Escalabilidad

A113. Si el proceso de valoración de riesgos de la entidad es adecuado para las circunstancias de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de la entidad es una cuestión del juicio profesional del auditor.

**Ejemplo:**

En algunas entidades menos complejas, y en particular en las entidades gestionadas por el propietario, se puede realizar una valoración de riesgos adecuada mediante la participación directa de la dirección o del propietario-gerente (por ejemplo, el gerente o el propietario-gerente pueden dedicar tiempo de manera rutinaria a dar seguimiento a las actividades de los competidores y otros desarrollos en el mercado para identificar riesgos de negocio emergentes). La evidencia de que esta valoración del riesgo ocurre en este tipo de entidades, a menudo no está documentada formalmente, pero puede ser evidente a partir de las discusiones que el auditor tiene con la dirección acerca de que de hecho está realizando procedimientos de valoración del riesgo.

Obtener un conocimiento del proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno de la entidad (Ref.: Apartado 24)

Escalabilidad

A114. En entidades menos complejas, y en particular en las entidades gestionadas por el propietario-gerente, el conocimiento del auditor sobre el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno a menudo se centra en cómo la dirección o el propietario-gerente están directamente involucrados en las operaciones, ya que puede no haber otras actividades de seguimiento.

**Ejemplo:**

La dirección puede recibir quejas de los clientes sobre inexactitudes en su estado de cuenta mensual que alerta al propietario-gerente sobre cuestiones con el momento en que los pagos de los clientes se reconocen en los registros contables.

A115. Para las entidades en que no existe un proceso formal para dar seguimiento al sistema de control interno, comprender el proceso para dar seguimiento al mismo puede incluir conocer las revisiones periódicas de la dirección sobre la información contable que está diseñada para contribuir a cómo la entidad previene o detecta errores.

**Comprender** el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref.: Apartado 24(a))

A116. Cuestiones que pueden ser relevantes para que el auditor las considere al **comprender** cómo la entidad da seguimiento a su sistema de control interno incluyen:

- **El** diseño de las actividades de seguimiento, por ejemplo, si es un seguimiento periódico o continuo;
- **El** resultado y frecuencia de las actividades de seguimiento;
- **La** evaluación de los resultados de las actividades de seguimiento, de manera oportuna, para determinar si los controles han sido eficaces; y
- Cómo se han abordado las deficiencias identificadas mediante las acciones correctivas adecuadas, incluida la comunicación oportuna de dichas deficiencias a los responsables de tomar las medidas correctivas.

A117. El auditor también puede considerar cómo el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno aborda el seguimiento de los controles de procesamiento de información que involucran el uso de las TI. Esto puede incluir, por ejemplo:

- Controles para dar seguimiento a entornos complejos de las TI que:
  - **Evalúan** la eficacia del diseño continuo de los controles de procesamiento de información y sus modificaciones, en su caso, por cambios en las condiciones; o
  - **Evalúan** la eficacia operativa de los controles de procesamiento de información.
- Controles que dan seguimiento a los permisos aplicados en los controles de procesamiento automatizado de información que hacen cumplir la segregación de funciones.
- Controles que dan seguimiento a cómo se identifican y abordan los errores o las deficiencias de control relacionadas con la automatización de la información financiera.

Conocer la función de auditoría interna de la entidad (Ref.: Apartado 24(a)(ii))

El <b>Anexo 4</b> establece consideraciones adicionales para conocer la función de auditoría interna de la entidad.
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

A118. Las indagaciones del auditor ante las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna le ayudan a obtener conocimiento sobre la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna. Si el auditor determina que las responsabilidades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, puede obtener un mayor conocimiento de las actividades realizadas, o que serán realizadas, por la función de auditoría interna mediante la revisión, en su caso, del plan de auditoría de la función de auditoría interna para el periodo, así como la discusión de dicho plan con las personas adecuadas dentro de la función. Este conocimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor pueden también proporcionar información directamente relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del auditor. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los

procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013).<sup>37</sup>

Otras fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

Conocer las fuentes de información (Ref.: Apartado 24(b))

A119. Las actividades de seguimiento por la dirección pueden utilizar información procedente de comunicaciones de terceros externos tales como quejas de clientes o comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Por qué se requiere que el auditor conozca las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

A120. El conocimiento del auditor de las fuentes de información utilizadas por la entidad en el seguimiento de su sistema de control interno, incluido si la información utilizada es relevante y fiable, ayuda al auditor a evaluar si el proceso de la entidad para el seguimiento de su sistema de control interno es adecuado. Si la dirección asume que la información **utilizada** para el seguimiento es relevante y fiable sin disponer de un fundamento para dicha hipótesis, los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento.

Evaluar el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref.: Apartado 24(c))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno es adecuado

A121. La evaluación del auditor sobre cómo la entidad realiza evaluaciones continuas y separadas para dar seguimiento a la eficacia de los controles, ayuda al auditor a conocer si los otros componentes del sistema de control interno de la entidad están presentes y funcionando y, por lo tanto, ayuda a conocer los otros componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluar si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado (Ref.: Apartado 24(c))

A122. La evaluación del auditor de la idoneidad del proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno se fundamenta en el conocimiento del auditor del proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno.

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref.: Apartados 25–26)

A123. Los controles en el sistema de información y comunicación y los componentes de las actividades de control son principalmente controles directos (es decir, controles que son lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en las afirmaciones).

---

<sup>37</sup> NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*.

Por qué se requiere que el auditor conozca el sistema de información y comunicación y los controles en el componente de actividades de control

A124. Se requiere que el auditor conozca el sistema de información y comunicación de la entidad porque conocer las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de procesamiento de información de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros, y el evaluar si el componente apoya adecuadamente la preparación de los estados financieros de la entidad, respalda la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Este conocimiento y evaluación también puede resultar en la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros cuando los resultados de los procedimientos del auditor **son** incongruentes con las expectativas sobre el sistema de control interno de la entidad que pueden haberse establecido con fundamento en la información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo (véase el apartado A86).

A125. Se requiere que el auditor identifique controles específicos en el componente de las actividades de control y evalúe el diseño y determine si los controles han sido implementados, ya que ayuda al conocimiento del auditor sobre **el** enfoque de la dirección para abordar ciertos riesgos y por consiguiente proporciona un fundamento para el diseño y resultado **de los** procedimientos de auditoría posteriores que respondan a estos riesgos como lo requiere la NIA 330. Cuanto más alto en el espectro de riesgo inherente se evalúe un riesgo, más persuasiva debe ser la evidencia de auditoría. **Aun cuando** el auditor no planea probar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún puede afectar el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que responden a los riesgos de incorrección material relacionados.

La naturaleza reiterativa del conocimiento y evaluación del auditor del sistema de información y comunicación y las actividades de control

A126. Como se explica en el apartado A49, el conocimiento del auditor sobre la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable, puede ayudar al auditor a desarrollar expectativas iniciales sobre las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar que pueden ser clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar. Al obtener un conocimiento del componente del sistema de información y comunicación de conformidad con el apartado 25(a), el auditor puede utilizar estas expectativas iniciales para fines de determinar el grado de conocimiento de las actividades de procesamiento de información de la entidad que se van a obtener.

A127. El conocimiento del auditor sobre el sistema de información incluye el conocimiento de las políticas que definen los flujos de información relacionados con las clases importantes de transacciones, saldos contables e información a revelar de la entidad y otros aspectos relacionados de las actividades de procesamiento de información de la entidad. Esta información y la obtenida de la evaluación del auditor del sistema de información, puede confirmar o influir en las expectativas del auditor sobre las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar identificadas inicialmente (véase el apartado A126).

A128. Al **obtener un entendimiento de** cómo la información relacionada con clases importantes de transacciones, saldos **de cuentas y revelaciones** hacia, y fuera **a través** del sistema de información de la entidad, el auditor también puede identificar controles en el componente de actividades de control que se requiere identificar de conformidad con el apartado 26(a). La identificación y evaluación del auditor de los controles en el componente de actividades de control puede

enfocarse primero en los controles sobre los asientos de diario y los controles con los que el auditor planea probar la eficacia operativa en el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos.

A129. La valoración del auditor del riesgo inherente también puede influir en la identificación de controles en el componente de actividades de control. Por ejemplo, la identificación del auditor de los controles relacionados con los riesgos significativos sólo puede ser identificable cuando el auditor ha valorado el riesgo inherente en las afirmaciones de conformidad con el apartado 31. Además, los controles que abordan riesgos para los cuales el auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (de conformidad con el apartado 33) también pueden ser identificables solo una vez que se han realizado las valoraciones de riesgo inherente del auditor.

A130. La identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones está influenciada por:

- El conocimiento del auditor sobre las políticas de la entidad para sus actividades de procesamiento de la información en el componente del sistema de información y comunicación;
- La identificación y evaluación de controles del auditor en el componente de actividades de control.

Obtener un conocimiento del sistema de información y comunicación (Ref.: Apartado 25)

El <b>Anexo 3</b> , apartados 15-19, establece más consideraciones relativas al sistema de información y comunicación.
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Escalabilidad

A131. Es probable que el sistema de información, y los procesos de negocio relacionados, en entidades menos complejas sean menos sofisticados que en entidades más grandes y es probable que involucren un entorno de TI menos complejo; sin embargo, la función del sistema de información es igualmente importante. Las entidades menos complejas que cuenten con una participación directa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. Conocer los aspectos relevantes del sistema de información de la entidad puede, por lo tanto, requerir menos esfuerzo en una auditoría de una entidad menos compleja y puede involucrar una mayor cantidad de indagación que la de observación o inspección de la documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener un conocimiento sigue siendo importante para proporcionar un fundamento para el diseño de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330 y puede ayudar más al auditor a identificar o valorar los riesgos de incorrección material (véase el apartado A86).

Obtener un conocimiento del sistema de información (Ref.: Apartado 25(a))

A132. Se incluyen dentro del sistema de control interno de la entidad los aspectos que se relacionan con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero también pueden incluir aspectos que se relacionan con sus operaciones u objetivos de cumplimiento, cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera. Conocer cómo la entidad inicia las transacciones y captura información como parte del conocimiento del auditor del sistema de información, puede incluir información sobre los sistemas de la entidad (sus políticas) diseñados para abordar los objetivos de cumplimiento y de operación, ya que dicha

información es relevante para la preparación de los estados financieros. Además, algunas entidades pueden tener sistemas de información que están altamente integrados, de modo que los controles pueden diseñarse de manera que logren simultáneamente la información financiera, los objetivos operativos y de cumplimiento y combinaciones de los mismos.

A133. Conocer el sistema de información de la entidad también incluye conocer los recursos que se utilizarán en las actividades de procesamiento de la información de la entidad. La información sobre los recursos humanos involucrados, que pueden ser relevantes para conocer los riesgos a la integridad del sistema de información incluye:

- La competencia de las personas que llevan a cabo el trabajo;
- **Si** hay recursos adecuados; y
- **Si** existe una segregación de funciones adecuada.

A134. Las cuestiones que el auditor puede considerar al conocer las políticas que definen los flujos de información relacionados con las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar de la entidad en el componente del sistema de información y comunicación incluyen la naturaleza de:

- (a) **Los** datos o información relacionada con transacciones, otros hechos y condiciones a procesar;
- (b) **El** procesamiento de información para mantener la integridad de esos datos o información; y
- (c) **Los** procesos de información, el personal y otros recursos utilizados en el proceso de procesamiento de la información.

A135. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluyen el modo en que se originan las transacciones, facilita al auditor la obtención de conocimiento del sistema de información de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

A136. El conocimiento del auditor del sistema de información puede obtenerse de diversas formas y puede incluir:

- Indagaciones **al** personal relevante sobre los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones o sobre el proceso de información financiera de la entidad;
- **Inspección** de manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema de información de la entidad;
- **Observación** del resultado de las políticas o procedimientos por parte del personal de la entidad; o
- **Seleccionar** transacciones y rastrearlas a través del proceso aplicable en el sistema de información (es decir, realizar un recorrido).

#### Herramientas y técnicas automatizadas

A137. El auditor también puede usar técnicas automatizadas para obtener acceso directo a, o una descarga digital de, las bases de datos en el sistema de información de la entidad que almacenan los registros contables de transacciones. Al aplicar herramientas o técnicas automatizadas a esta información, el auditor puede confirmar el conocimiento obtenido acerca de cómo fluyen las transacciones a través del sistema de información rastreando los asientos de diario u otros registros digitales relacionados con una transacción en particular, o una población completa de

transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta su registro en el libro mayor. El análisis de conjuntos completos o grandes de transacciones también puede resultar en la identificación de variaciones de los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que puede resultar en la identificación de riesgos de incorrección material.

Información obtenida fuera de los libros mayores y auxiliares.

A138. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Ejemplos de esa información que el auditor puede considerar incluyen:

- Información obtenida de contratos de arrendamiento relevante para la información a revelar en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros producida por el sistema de gestión de riesgos de una entidad.
- Información de valor razonable producida por los expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros, obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - Hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar la vida útil de un activo; o
  - **Datos**, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros que se ha obtenido de las declaraciones y registros de impuestos de una entidad.
- Información revelada en los estados financieros que se ha obtenido a partir de análisis preparados para respaldar la evaluación de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como afirmaciones, en su caso, relacionadas con hechos o condiciones que se han identificado que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.<sup>38</sup>

A139. Ciertos **montos o revelaciones** en los estados financieros **de la entidad** (tales como **revelaciones** sobre el riesgo crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado) pueden fundamentarse en información obtenida del sistema de gestión de riesgos de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor conozca todos los aspectos del sistema de gestión de riesgos, y utilice su juicio profesional para determinar el conocimiento necesario.

El uso de tecnología de la información por parte de la entidad en el sistema de información

Por qué el auditor **comprende** el entorno de las TI relevante para el sistema de información

A140. El conocimiento del auditor del sistema de información incluye el entorno de las TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de información en el sistema de información de la

---

<sup>38</sup> NIA 570 (Revisada), apartados 19–20.

entidad, debido a que el uso de las aplicaciones de las TI por parte de la entidad u otros aspectos en el entorno de las TI pueden dar lugar a riesgos que surgen del uso de las TI.

A141. El conocimiento del modelo de negocio de la entidad y cómo integra el uso de las TI, también puede proporcionar un contexto útil para la naturaleza y extensión de las TI esperada en el sistema de información.

Conocer el uso de las TI por parte de la entidad

A142. La **comprensión** del auditor del entorno de TI puede enfocarse en identificar y conocer la naturaleza y el número de las aplicaciones de las TI específicas y otros aspectos del entorno de TI que son relevantes para los flujos de transacciones y procesamiento de información en el sistema de información. Los cambios en el flujo de transacciones o la información dentro del sistema de información pueden ser el resultado de cambios en los programas de las aplicaciones de TI o cambios directos en los datos en las bases de datos involucradas en el procesamiento o almacenamiento de esas transacciones o información.

A143. El auditor puede identificar las aplicaciones de las TI y la infraestructura de apoyo simultáneamente con el conocimiento del auditor de cómo la información relacionada con las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar fluye **hacia y fuera a través** del sistema de información de la entidad.

Obtener un **entendimiento** de la comunicación de la entidad (Ref.: Apartado 25(b))

Escalabilidad

A144. En entidades más grandes y complejas, la información que el auditor puede considerar al conocer la comunicación de la entidad puede provenir de manuales de políticas y de información financiera.

A145. En entidades menos complejas, la comunicación puede estar menos estructurada (por ejemplo, es posible que no se utilicen manuales formales) debido a menos niveles de responsabilidad y a la mayor visibilidad y disponibilidad de la dirección. Independientemente del tamaño de la entidad, los canales de comunicación abiertos facilitan la información de excepciones y como se actúa sobre ellas.

Evaluar si los aspectos relevantes del sistema de información apoyan la preparación de los estados financieros de la entidad (Ref.: Apartado 25(c))

A146. La evaluación del auditor de si el sistema de información y comunicación de la entidad apoyan de manera adecuada la preparación de los estados financieros se fundamenta en el conocimiento obtenido de conformidad con los apartados 25(a)-(b).

Actividades de control (Ref.: Apartado 26)

Controles en el componente de las actividades de control

El <b>Anexo 3</b> , en los apartados 20 y 21 establece consideraciones adicionales relativas a las actividades de control.
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

A147. El componente de las actividades de control incluye controles que están diseñados para asegurar la aplicación adecuada de políticas (que también son controles) en todos los demás componentes del sistema de control interno de la entidad, e incluye controles tanto directos como indirectos.

**Ejemplo:**

Los controles que una entidad ha establecido para asegurar que su personal está contando y registrando adecuadamente el inventario físico anual se relacionan directamente con los riesgos de incorrección material relevantes para las afirmaciones de existencia e integridad para el saldo contable de la cuenta de inventario.

A148. La identificación y evaluación del auditor de los controles en el componente de actividades de control se centra en los controles de procesamiento de información, que son controles aplicados durante el procesamiento de información en el sistema de información de la entidad que abordan directamente los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, precisión y validez de las transacciones y otra información). Sin embargo, no se requiere que el auditor identifique y evalúe todos los controles de procesamiento de información relacionados con las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de procesamiento de información de la entidad, para las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar.

A149. También pueden existir controles directos en el entorno de control, el proceso de valoración de riesgos de la entidad o el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno, que pueden identificarse de conformidad con el apartado 26. Sin embargo, cuanto más indirecta sea la relación entre los controles que apoyan a otros controles y el control que se está considerando, menos efectivo puede ser ese control para prevenir, o detectar y corregir, las incorrecciones relacionadas.

**Ejemplo:**

La revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región, normalmente sólo está indirectamente relacionada con el riesgo de incorrección material relevante para la integridad de los ingresos por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para abordar esos riesgos que los controles más directamente relacionados con ellos, como hacer coincidir los documentos de envío con los documentos de facturación.

A150. El apartado 26 también requiere que el auditor identifique y evalúe los controles generales de TI para las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno que el auditor ha determinado que están sujetos a riesgos que surgen del uso de TI, porque los controles generales de TI apoyan el funcionamiento eficaz continuo de los controles de procesamiento de información. Por lo general, un control general de TI por sí solo no es suficiente para abordar un riesgo de incorrección material en las afirmaciones.

A151. Los controles por los que se requiere que el auditor identifique y evalúe el diseño y determine la implementación de los mismos, de conformidad con el apartado 26, son los siguientes:

- Los controles con los que el auditor planea probar la eficacia operativa para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos. La evaluación de esos controles proporciona el fundamento para el diseño del auditor de las pruebas de los procedimientos de control de conformidad con la NIA 330. Estos controles también incluyen controles que abordan los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Los controles incluyen **aquellos** que abordan riesgos significativos y controles sobre los asientos del diario. La identificación y evaluación de esos controles por parte del auditor también puede

influir en el conocimiento del auditor de los riesgos de incorrección material, incluida la identificación de riesgos adicionales de incorrección material (véase el apartado A95). Este conocimiento también proporciona el fundamento para el diseño del auditor de la naturaleza, momento oportuno y extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material.

- Otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, con fundamento en el juicio profesional del auditor.

A152. Se requiere que los controles en el componente de actividades de control se identifiquen cuando cumplen uno o más de los criterios incluidos en el apartado 26(a). Sin embargo, cuando varios controles logran cada uno el mismo objetivo, no es necesario identificar cada uno de los controles relacionados con dicho objetivo.

Tipos de controles en el componente de actividades de control (Ref.: Apartado 26)

A153. Los ejemplos de controles en el componente de actividades de control incluyen autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones (tal como revisiones de edición y validación o cálculos automatizados), segregación de funciones y controles físicos o lógicos, incluidos los que abordan la protección de activos.

A154. Los controles en el componente de las actividades de control también pueden incluir controles establecidos por la dirección que abordan los riesgos de incorrección material relacionada con la información a revelar que no se prepara de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esos controles pueden relacionarse con información incluida en los estados financieros que se obtiene fuera de los libros mayores y auxiliares.

A155. Independientemente de si los controles se encuentran dentro del entorno de TI o en sistemas manuales, los controles pueden tener varios objetivos y pueden aplicarse en varios niveles organizacionales y funcionales.

Escalabilidad (Ref.: Apartado 26)

A156. Los controles en el componente de las actividades de control de las entidades menos complejas, probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, en entidades menos complejas, la dirección puede aplicar más controles directamente.

**Ejemplo:**

La autoridad exclusiva de la dirección para otorgar crédito a los clientes y aprobar compras importantes puede proporcionar un fuerte control sobre los saldos contables y sobre las transacciones importantes.

A157. Puede ser menos factible establecer la segregación de funciones en entidades menos complejas que tienen menos empleados. Sin embargo, en una entidad gestionada por el propietario, el propietario-gerente puede ejercer una supervisión más eficaz mediante la participación directa que en una entidad más grande, lo que puede compensar las oportunidades generalmente más limitadas de segregación de funciones. Aunque, como también se explica en la NIA 240, el dominio

de la dirección por parte de un solo individuo puede ser una potencial deficiencia de control, ya que existe la oportunidad de que la dirección eluda los controles.<sup>39</sup>

Controles que abordan los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref.: Apartado 26(a))

Controles que abordan riesgos que se determina que son riesgos significativos (Ref.: Apartado 26(a)(i))

A158. Independientemente de si el auditor planea probar la eficacia operativa de los controles que abordan riesgos significativos, el conocimiento obtenido sobre el enfoque de la dirección para abordar esos riesgos puede proporcionar un fundamento para el diseño y resultado de los procedimientos sustantivos que respondan a los riesgos significativos como lo requiere la NIA 330.<sup>40</sup> Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el **entendimiento del** auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos que **surgen** de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio puede incluir si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Esas respuestas pueden incluir:

- Controles, tales como la revisión de las hipótesis de la alta dirección o de expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones contables.
- Aprobación por los responsables del gobierno de la entidad.

**Ejemplo:**

Cuando se producen hechos únicos como la recepción de una notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A159. La NIA 240<sup>41</sup> requiere que el auditor conozca los controles relacionados con los riesgos valorados de incorrección materia debida a fraude (que se tratan como riesgos significativos), y además explica que es importante que el auditor obtenga un conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar fraudes.

Controles sobre las entradas del diario (Ref.: Apartado 26(a)(ii))

A160. Los controles que abordan los riesgos de incorrección material en las afirmaciones que se espera identificar para todas las auditorías, son controles sobre los asientos de diario, porque la manera en que una entidad incorpora la información del procesamiento de transacciones en el libro mayor normalmente implica el uso de asientos de diario, ya sea estándar o no estándar, o automatizado o manual. La extensión en que se identifican otros controles puede variar según la naturaleza de la entidad y el enfoque planeado por el auditor para los procedimientos de auditoría posteriores.

<sup>39</sup> NIA 240, apartado A28.

<sup>40</sup> NIA 330, apartado 21.

<sup>41</sup> NIA 240, apartados 28 y A33.

**Ejemplo:**

En una auditoría de una entidad menos compleja, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y el auditor puede no planear confiar en la eficacia operativa de los controles. Además, es posible que el auditor no haya identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material por lo que es necesario que el auditor evalúe el diseño de los controles y determine que se han implementado. En dicha auditoría, el auditor puede determinar que no existen controles identificados distintos de los controles de la entidad sobre los asientos del diario.

Herramientas y técnicas automatizadas

A161. En los sistemas de mayores manuales, los asientos no estándar en el diario pueden ser identificados mediante la inspección de los mayores, diarios y documentación de soporte. Cuando se utilizan procesos automatizados **para mantener el libro mayor y preparar** los estados financieros, es posible que **dichos registros** existan sólo en formato electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de técnicas automatizadas.

**Ejemplo:**

En la auditoría de una entidad menos compleja, el auditor puede extraer una lista total de todos los asientos de diario en una simple hoja de cálculo. Entonces puede ser posible que el auditor clasifique los asientos de diario aplicando una variedad de filtros como el importe de la moneda, el nombre del preparador o revisor, los asientos de diario que se acumulan, solo el balance general y el estado de resultados, o ver el listado por la fecha en que se registró el asiento de diario en el libro mayor, para ayudar al auditor a diseñar respuestas a los riesgos identificados relacionados con los asientos de diario.

Controles por los cuales el auditor planea probar la eficacia operativa (Ref.: Apartado 26(a)(iii))

A162. El auditor determina si existe algún riesgo de incorrección material en las afirmaciones para la cual no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a través de procedimientos sustantivos. Se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330,<sup>42</sup> diseñe y realice pruebas de controles que aborden esos riesgos de incorrección material cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no brindan evidencia de auditoría suficiente y adecuada de las afirmaciones. Como resultado, cuando existen controles que abordan esos riesgos, se requiere que sean identificados y evaluados.

A163. En otros casos, cuando el auditor planea tener en cuenta la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330, también requiere que se identifique esos controles debido a que la NIA 300<sup>43</sup> requiere que el auditor diseñe y realice pruebas de esos controles.

---

<sup>42</sup> NIA 330, apartado 8(b).

<sup>43</sup> NIA 330, apartado 8(a).

**Ejemplos:**

El auditor puede planear probar la eficacia operativa de los controles:

- Sobre clases rutinarias de transacciones porque esas pruebas pueden ser más eficaces o eficientes para grandes volúmenes de transacciones homogéneas.
- Sobre la integridad y precisión de la información producida por la entidad (por ejemplo, controles sobre la preparación de informes generados por el sistema), para determinar la fiabilidad de esa información, cuando el auditor tiene la intención de tomar en cuenta la eficacia operativa de esos controles al diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores.
- En relación con las operaciones y los objetivos de cumplimiento cuando se relacionan con datos que el auditor evalúa o utiliza al aplicar los procedimientos de auditoría.

A164. Los planes del auditor para probar la eficacia operativa de los controles también pueden estar influenciados por los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros. Por ejemplo, si se identifican deficiencias relacionadas con el entorno de control, esto puede afectar las expectativas generales del auditor sobre la eficacia operativa de los controles directos.

Otros controles que el auditor considera adecuados (Ref.: Apartado 26(a)(iv))

A165. Otros controles que el auditor puede considerar adecuados para identificar, evaluar el diseño y determinar la implementación, pueden incluir:

- Controles que abordan riesgos valorados como más altos en el espectro de riesgo inherente pero que no se ha determinado que sean un riesgo significativo;
- Controles relacionados con la conciliación de registros detallados con el libro mayor; o
- Controles complementarios de la entidad usuaria, si se utiliza una organización de servicios.<sup>44</sup>

Identificar las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, riesgos derivados del uso de TI y controles generales de TI (Ref.: Apartados 26(b)–(c))

El **Apéndice 5** incluye ejemplos de características de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, y una orientación relacionada con esas características, que pueden ser relevantes para identificar las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos que surgen del uso de TI.

Identificar las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI (Ref.: Apartado 26(b))

Por qué el auditor identifica los riesgos que surgen del uso de TI y los controles generales de TI relacionados con las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI

A166. Conocer los riesgos que surgen del uso de TI y los controles generales de TI implementados por la entidad para abordar esos riesgos pueden afectar:

- La decisión del auditor **acerca de sí probar la** eficacia operativa de los controles para abordar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

<sup>44</sup> NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.*

**Ejemplo:**

Cuando los controles generales de TI no están diseñados eficazmente o implementados adecuadamente para abordar los riesgos que surgen del uso de TI (por ejemplo, los controles no previenen o detectan adecuadamente cambios de programa no autorizados o acceso no autorizado a aplicaciones de TI), esto puede afectar la decisión del auditor de confiar en los controles automatizados dentro de las aplicaciones de TI afectadas.

- La valoración del auditor del riesgo de control en las afirmaciones;

**Ejemplo:**

La continua eficacia operativa de un control de procesamiento de información puede depender de ciertos controles generales de TI que previenen o detectan cambios de programa no autorizados al control de procesamiento de información de TI (es decir, controles de cambio de programa sobre la aplicación de TI relacionada). En esas circunstancias, la eficacia operativa esperada (o la falta de ella) del control general de TI puede afectar la valoración del auditor de riesgo de control (por ejemplo, el riesgo de control puede ser mayor cuando se espera que dichos controles generales de TI sean ineficaces o si el auditor no planea probar los controles generales de TI).

- La estrategia del auditor para probar la información producida por la entidad, que es producida o involucra información de las aplicaciones de TI de la entidad;

**Ejemplo:**

Cuando la información producida por la entidad para ser utilizada como evidencia de auditoría es producida por aplicaciones de TI, el auditor puede determinar probar los controles sobre los informes generados por el sistema, incluida la identificación y prueba de los controles generales de TI que abordan los riesgos de cambios de programa inadecuados o no autorizados o cambios directos de datos en los informes.

- La valoración del auditor del riesgo inherente en las afirmaciones;

**Ejemplo:**

Cuando hay cambios de programación importantes o extensos en una aplicación de TI para abordar los requerimientos de información nuevos o revisados del marco de información financiera aplicable, esto puede ser un indicador de la complejidad de los nuevos requerimientos y su efecto en los estados financieros de la entidad. Cuando se producen esos cambios tan extensos en la programación o en los datos, es probable que la aplicación de TI también esté sujeta a riesgos derivados del uso de TI.

- El diseño de procedimientos de auditoría posteriores.

**Ejemplo:**

Si los controles de procesamiento de información dependen de los controles generales de TI, el auditor puede determinar probar la eficacia operativa de los controles generales de TI, lo que luego requerirá el diseño de pruebas de controles para dichos controles generales de TI. Si, en las mismas circunstancias, el auditor determina no probar la eficacia operativa de los controles generales de TI, o se espera que los controles generales de las TI sean ineficaces, los riesgos relacionados que surgen del uso de TI pueden necesitar ser abordados a través del **diseño de** procedimientos sustantivos. Sin embargo, es posible que los riesgos que surgen del uso de TI no puedan abordarse cuando dichos riesgos se relacionen con riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En esas circunstancias, el auditor puede necesitar considerar las implicaciones para la opinión de auditoría.

Identificar las aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos derivados del uso de TI

A167. Para las aplicaciones de TI relevantes para el sistema de información, conocer la naturaleza y complejidad de los procesos específicos de TI y los controles generales de TI que la entidad tiene implementados, puede ayudar al auditor a determinar en qué aplicaciones de TI confía la entidad para procesar y mantener la integridad de la información en el sistema de información de la entidad. Esas aplicaciones de TI pueden estar sujetas a riesgos derivados del uso de las TI.

A168. Identificar las aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI, implica tomar en cuenta los controles identificados por el auditor porque esos controles pueden involucrar el uso de TI o depender de TI. El auditor puede enfocarse en si una aplicación de TI incluye controles automatizados en los que confía la dirección y que el auditor ha identificado, incluidos controles que abordan riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El auditor también puede considerar cómo se almacena y procesa la información en el sistema de información, relacionada con clases importantes de transacciones, saldos **de cuentas y revelaciones** y si la dirección confía en los controles generales de TI para mantener la integridad de esa información.

A169. Los controles identificados por el auditor pueden depender de informes generados por el sistema, en cuyo caso las aplicaciones de TI que producen esos informes, pueden estar sujetas a riesgos que surgen del uso de TI. En otros casos, el auditor puede no planear confiar en los controles sobre los informes generados por el sistema y planea probar directamente las entradas y salidas de esos informes, en cuyo caso el auditor no podría identificar las aplicaciones de TI sujetas a los riesgos que surgen de TI.

**Escalabilidad**

A170. La extensión del conocimiento del auditor de los procesos de TI, incluido la extensión en la que la entidad tiene establecidos los controles generales de TI, variará con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno de TI, así como también en función de la naturaleza y extensión de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones que están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI, también variará con base en estos factores.

**Ejemplos:**

- Una entidad que utiliza un software comercial y que no tiene acceso al código fuente para hacer cualquier cambio en el programa, es poco probable que tenga un proceso para cambios del programa, pero puede tener procesos o procedimientos para configurar el software (por ejemplo, el catálogo de cuentas, parámetros de información o umbrales). Además, la entidad puede tener un proceso o procedimientos para gestionar el acceso a la aplicación (por ejemplo, una persona designada con acceso de gestión al software comercial). En esas circunstancias, es poco probable que la entidad tenga o necesite controles generales de TI formalizados.
- En contraste, una entidad más grande puede depender en gran medida de TI y el entorno puede involucrar múltiples aplicaciones, y los procesos de TI para gestionar el entorno de TI pueden ser complejos (por ejemplo, existe un departamento dedicado a TI que desarrolla e implementa cambios de programa y gestiona los derechos de acceso), incluido el que la entidad ha implementado controles generales de TI formalizados sobre sus procesos de TI.
- Cuando la dirección no confía en los controles automatizados o en los controles generales de TI para procesar las transacciones o mantener los datos, y el auditor no ha identificado ningún control automatizado u otros controles de procesamiento de información (o cualquiera que dependa de los controles generales de TI), el auditor puede planificar probar directamente cualquier información producida por la entidad que involucre a las TI y puede no identificar alguna aplicación que esté sujeta a riesgos que surjan del uso de TI.
- Cuando la dirección confía en una aplicación de TI para procesar o mantener datos y el volumen de datos es significativo y la dirección confía en la aplicación de TI para llevar a cabo controles automatizados que el auditor también ha identificado, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos que surjan **del** uso de TI.

A171. Cuando una entidad tiene una mayor complejidad en su entorno de TI, identificar las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, determinar los riesgos relacionados que surgen del uso de TI e identificar los controles generales de TI, probablemente requiera la participación de los miembros del equipo con habilidades especializadas en TI. Es probable que esa participación sea esencial, y puede necesitar ser extensa, para entornos de TI complejos.

Identificar otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados del uso de TI

A172. Los otros aspectos del entorno de TI que pueden estar sujetos a riesgos derivados del uso de TI incluyen la red, el sistema operativo y las bases de datos y, en determinadas circunstancias, las interfaces entre las aplicaciones de TI. Otros aspectos del entorno de TI generalmente no se identifican cuando el auditor no identifica las aplicaciones que están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI. Cuando el auditor ha identificado aplicaciones que están sujetas a riesgos que surgen de TI, es probable que se identifiquen otros aspectos del entorno de TI (por ejemplo, base de datos, sistema operativo, red) porque dichos aspectos soportan e interactúan con las aplicaciones de TI identificadas.

Identificar los riesgos que surgen del uso de TI y de los controles generales de TI (Ref.: Apartado 26(c))

El **Anexo 6** establece consideraciones para conocer los controles generales de TI.

A173. Al identificar los riesgos que surgen del uso de TI, el auditor puede considerar la naturaleza de las aplicaciones identificadas u otros aspectos del entorno de TI y las razones por las que está sujeto a los riesgos que surgen del uso de TI. Para algunas aplicaciones de TI identificadas u otros aspectos del entorno de TI, el auditor puede identificar los riesgos que surgen del uso de TI que se relacionan principalmente con el acceso no autorizado o con el cambio de programas no autorizado, así como eso aborda los riesgos relativos a cambios inadecuados en los datos (por ejemplo, el riesgo de cambios inadecuados en los datos a través del acceso directo a la base de datos o la capacidad para manipular directamente la información).

A174. La extensión y naturaleza de los riesgos aplicables que surgen del uso de TI varían dependiendo de la naturaleza y las características de las aplicaciones de las TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI. Los riesgos aplicables de TI pueden surgir cuando una entidad utiliza proveedores de servicios externos o internos para identificar aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratar el alojamiento de su entorno de TI a un tercero o utilizar un centro de servicios compartido para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo). Los riesgos aplicables que surgen del uso de TI también se pueden identificar como que están relacionados con la ciberseguridad. Es más probable que haya más riesgos derivados del uso de TI cuando el volumen o complejidad de los controles automatizados de las aplicaciones es mayor y la dirección confía más en esos controles para el procesamiento eficaz de las transacciones o el mantenimiento eficaz de la integridad de la información subyacente.

Evaluar el diseño y determinar la implementación de los controles identificados en el componente de actividades de control (Ref.: Apartado 26(d))

A175. La evaluación del diseño de un control identificado implica la consideración del auditor de si el control, individualmente o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir, detectar y corregir eficazmente, incorrecciones materiales (es decir, el objetivo de control).

A176. El auditor determina la implementación de un control identificado, al establecer que el control existe y que la entidad lo está utilizando. Tiene poco sentido que el auditor evalúe la implementación de un control que no está diseñado de manera eficaz. Por lo tanto, el auditor evalúa primero el diseño de un control. Un control diseñado incorrectamente puede representar una deficiencia de control.

A177. Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de los controles identificados en el componente de las actividades de control pueden incluir:

- La indagación ante los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

A178. El auditor puede esperar, con base en la experiencia de la auditoría anterior o con fundamento en los procedimientos de valoración de riesgos del periodo actual, que la dirección no ha diseñado o implementado eficazmente controles para abordar un riesgo significativo. En esas circunstancias,

los procedimientos realizados para abordar el requerimiento del apartado 26(d) **pueden** consistir en determinar si esos controles han sido diseñados e implementados eficazmente. Si los resultados de los procedimientos indican que los controles se han diseñado o implementado recientemente, se requiere que el auditor aplique los procedimientos del apartado 26(b)–(d) en los controles que han sido diseñados o implementados recientemente.

A179. El auditor puede concluir que puede ser adecuado probar un control, que está diseñado e implementado eficazmente, con el fin de tener en consideración su eficacia operativa en el diseño de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, cuando un control no **está** diseñado o implementado eficazmente, no hay ningún beneficio al probarlo. Cuando el auditor planea probar un control, la información obtenida sobre la extensión en que el control aborda el(los) riesgo(s) de incorrección material es una entrada para la valoración del auditor del riesgo de control en las afirmaciones.

A180. Evaluar el diseño y determinar la implementación de los controles identificados en el componente de las actividades de control, no es suficiente para probar su eficacia operativa. Sin embargo, para los controles automatizados, el auditor puede planear probar la eficacia operativa de los controles automatizados al identificar y probar los controles generales de TI que proporcionan una operación congruente de un control automatizado, en lugar de realizar pruebas de eficacia operativa directamente en los controles automatizados. Obtener evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control en otros momentos del periodo que comprende la auditoría. Probar la eficacia operativa de los controles, incluidas las pruebas de los controles indirectos, se describen con más detalle en la NIA 330.<sup>45</sup>

A181. Cuando el auditor no planea probar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún puede ayudar en el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que responden a los riesgos de incorrección material relacionados.

**Ejemplo:**

Los resultados de estos procedimientos de valoración de riesgos pueden proporcionar el fundamento para las consideraciones del auditor sobre posibles desviaciones en una población, al diseñar muestras de auditoría.

*Deficiencias de control dentro del sistema de control interno de la entidad (Ref.: Apartado 27)*

A182. Al realizar las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad,<sup>46</sup> el auditor puede determinar que algunas de las políticas de la entidad en un componente, no son adecuadas para la naturaleza y circunstancias de la entidad. Esa determinación puede ser un indicador que ayude al auditor a identificar deficiencias de control. Si el auditor ha identificado una o **más** deficiencias de control, el auditor puede considerar el efecto de esas deficiencias de control en el diseño de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330.

<sup>45</sup> NIA 330, apartados 8-11.

<sup>46</sup> Apartados 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) y 26(d).

A183. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control, la NIA 265<sup>47</sup> requiere que el auditor determine si, individualmente o en combinación, las deficiencias constituyen una deficiencia significativa. El auditor usa el juicio profesional al determinar si la deficiencia representa una deficiencia de control significativa.<sup>48</sup>

**Ejemplos:**

Las circunstancias que pueden indicar que existe una deficiencia de control significativa incluyen cuestiones tales como:

- La identificación de fraude de cualquier magnitud que involucre a la alta dirección;
- **Identificación** de procesos internos que son inadecuados en relación con la presentación de informes y la comunicación de las deficiencias observadas por la auditoría interna;
- **Deficiencias** comunicadas previamente que no han sido corregidas por la dirección de manera oportuna;
- **Falla** de la dirección para responder a riesgos significativos, por ejemplo, al no implementar controles sobre los riesgos significativos; y
- La reformulación de estados financieros emitidos anteriormente.

**Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartados 28–37)**

*Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material*

A184. Los riesgos de incorrección material son identificados y valorados por el auditor con el fin de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

A185. La información obtenida al realizar los procedimientos de valoración de riesgos se utiliza como evidencia de auditoría para proporcionar el fundamento para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles identificados y al determinar si esos controles se han implementado en el componente de actividades de control, se utiliza como evidencia de auditoría para apoyar la valoración de riesgos. Dicha evidencia también proporciona un fundamento para que el auditor diseñe las respuestas globales para abordar los riesgos valorados de incorrección material en el estado financiero, así como para diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330.

<sup>47</sup> NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 8.

<sup>48</sup> La NIA 265, en sus apartados A6–A7, establece los indicadores de deficiencias significativas y las cuestiones que se tienen que considerar al determinar si una deficiencia, o una combinación de deficiencias, en el control interno constituye una deficiencia significativa.

*Identificación de los riesgos de incorrección material* (Ref.: Apartado 28)

A186. La identificación de los riesgos de incorrección material se realiza antes de la consideración de cualquier control relacionado (es decir, el riesgo inherente) y se fundamenta en la consideración preliminar del auditor sobre las incorrecciones que tienen una posibilidad razonable de que ocurran y que sean materiales si ocurrieran.<sup>49</sup>

A187. Identificar los riesgos de incorrección material también proporciona el fundamento para la determinación por parte del auditor de las afirmaciones relevantes, lo que le ayuda a determinar las clases significativas de transacciones, saldos **de cuentas** e información a revelar.

*Afirmaciones*

Por qué el auditor utiliza las afirmaciones

A188. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los diferentes tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir. Las afirmaciones para las que el auditor ha identificado riesgos de incorrección material son afirmaciones relevantes.

La utilización de afirmaciones

A189. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el auditor puede utilizar las categorías de afirmaciones descritas en el apartado A190 (a)-(b) siguiente, o puede expresarlas de manera diferente siempre que se hayan cubierto todos los aspectos descritos a continuación. El auditor puede optar por combinar las afirmaciones sobre clases de transacciones y hechos y las revelaciones correspondientes, con las afirmaciones sobre saldos **de cuentas** y la información a revelar relacionada.

A190. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar las distintas clases de incorrecciones potenciales que pueden ocurrir se pueden clasificar en las categorías siguientes:

- (a) Afirmaciones sobre clases de transacciones y **eventos**, y la información a revelar relacionada, durante el periodo objeto de auditoría.
  - (i) Ocurrencia: han ocurrido transacciones y **eventos** que han sido registrados o revelados y esas transacciones y **eventos** pertenecen a la entidad.
  - (ii) Integridad: todas las transacciones y **eventos** que se deberían registrar han sido registrados, y toda la información a revelar que debe incluirse en los estados financieros ha sido incluida.
  - (iii) Exactitud: importes y otros datos relacionados con las transacciones y **eventos** registrados han sido registrados adecuadamente y la información a revelar relacionada ha sido medida y descrita adecuadamente.
  - (iv) Corte de operaciones: las transacciones y los **eventos** se han registrado en el periodo correcto.
  - (v) Clasificación: las transacciones y los **eventos** se han registrado en las cuentas apropiadas.
  - (vi) Presentación: las transacciones y los **eventos** se agregan o desagregan adecuadamente y se describen claramente, y la información a revelar relacionada es relevante y

---

<sup>49</sup> NIA 200, apartado A15a.

comprensible en el contexto de los requerimiento del marco de información financiera aplicable.

- (b) Afirmaciones sobre los saldos **de cuentas**, y la información a revelar correspondiente, al final del periodo:
- (i) Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
  - (ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
  - (iii) Integridad: todos los activos, pasivo y patrimonio neto que se deberían registrar han sido registrados, y toda la información a revelar que debe incluirse en los estados financieros ha sido incluida.
  - (iv) Exactitud, valoración y asignación: los activos, pasivos y patrimonio neto se han incluido en los estados financieros por las cantidades adecuadas y cualquier ajuste a la valoración o asignación resultante se ha registrado de manera adecuada, y la información a revelar se han medido y descrito adecuadamente.
  - (v) Clasificación: los activos, pasivos y patrimonio neto, han sido registrados en las cuentas correctas.
  - (vi) Presentación: **los** activos, pasivos y patrimonio neto se agregan o desagregan adecuadamente y se describen claramente, y la información a revelar relacionada es relevante y comprensible en el contexto de los **requerimientos** del marco de información financiera aplicable.

A191. Las afirmaciones descritas en el apartado 129(a)–(b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones que pueden ocurrir en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, **eventos** o saldos contables registrados.

**Ejemplo:**

Un ejemplo de esa información a revelar incluye si el marco de información financiera aplicable requiere que la entidad describa su exposición a los riesgos que surgen de los instrumentos financieros, incluido cómo surgen los riesgos; los objetivos, políticas y procesos para gestionar los riesgos; y los métodos utilizados para medir los riesgos.

**Consideraciones específicas para entidades del sector público**

A192. Al efectuar afirmaciones acerca de los estados financieros de entidades del sector público, además de las afirmaciones mencionadas en el apartado A190(a)-(b), la dirección puede afirmar a menudo que las transacciones y **eventos** se han desarrollado de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, o de otro tipo. Dichas afirmaciones pueden incluirse en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

*Riesgos de incorrección material en los estados financieros* (Ref.: Apartados 28(a) y 30)

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A193. El auditor identifica los riesgos de incorrección material en los estados financieros para determinar si los riesgos tienen un efecto generalizado en los estados financieros y, por lo tanto, requeriría una respuesta general de conformidad con la NIA 330.<sup>50</sup>

A194. Además, los riesgos de incorrección material en los estados financieros también pueden afectar afirmaciones individuales, y la identificación de estos riesgos puede ayudar al auditor a valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y a diseñar procedimientos de auditoría posteriores para abordar los riesgos identificados.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A195. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar (por ejemplo, el riesgo de que la dirección eluda los controles). Más bien, representan circunstancias que pueden aumentar, de manera generalizada, los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. La evaluación del auditor de si los riesgos identificados se relacionan de manera generalizada con los estados financieros respalda la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. En otros casos, una serie de afirmaciones también pueden identificarse como susceptibles al riesgo y, por lo tanto, pueden afectar la identificación del riesgo del auditor y la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

**Ejemplo:**

La entidad enfrenta pérdidas operativas y cuestiones de liquidez y depende de financiamiento que todavía no ha sido asegurado. En esas circunstancias, el auditor puede determinar que la base contable de empresa en funcionamiento origina un riesgo de incorrección material en los estados financieros. En esta situación, es posible que sea necesario aplicar el marco contable utilizando una base de liquidación, lo que probablemente afectaría todas las afirmaciones de manera generalizada.

A196. La identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, está influenciada por el conocimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad, en particular el conocimiento del auditor sobre el entorno de control, el proceso de valoración de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno, y:

- El resultado de las valoraciones requeridas por los apartados 21(b), 22(b), 24(c) y 25(c); y
- Cualquier deficiencia de control identificada de conformidad con el apartado 27.

En particular, los riesgos en los estados financieros pueden surgir de deficiencias en el entorno de control o de hechos o condiciones externas tales como condiciones económicas en declive.

<sup>50</sup> NIA 330, apartado 5.

A197. Los riesgos de incorrección material debido a fraude **pueden** ser particularmente relevante para la consideración del auditor sobre los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

**Ejemplo:**

El auditor conoce, a partir de las indagaciones **a** la dirección, que los estados financieros de la entidad deben usarse en discusiones con los prestamistas con el fin de asegurar financiamiento adicional para mantener el capital de trabajo. Por lo tanto, el auditor puede determinar que existe una mayor susceptibilidad a incorrecciones debido a factores de riesgo de fraude que afectan el riesgo inherente (es decir, la susceptibilidad de los estados financieros a incorrecciones materiales debido al riesgo de información financiera fraudulenta, tal como la sobrevaloración de activos e ingresos y subestimación de pasivos y gastos para asegurar que se obtendrá financiamiento).

A198. El conocimiento del auditor, incluidas las evaluaciones relacionadas, del entorno de control y otros componentes del sistema de control interno puede generar dudas sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría en la que fundamentar la opinión de auditoría o ser motivo para retirarse del trabajo cuando es posible hacerlo de conformidad con la ley o regulación aplicable.

**Ejemplos:**

- Como resultado de la evaluación del entorno de control de la entidad, el auditor tiene preocupaciones sobre la integridad de la dirección de la entidad, que pueden ser tan serias como para hacer que el auditor concluya que el riesgo **de** manifestaciones engañosas intencionadas por parte de la dirección en los estados financieros es tal que no se puede realizar la auditoría.
- Como resultado de evaluar el sistema de información y comunicación de la entidad, el auditor determina que los cambios significativos en el entorno de TI han sido gestionados de forma deficiente, con poca supervisión por parte de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor concluye que hay preocupaciones significativas sobre la condición y fiabilidad de los registros contables de la entidad. En esas circunstancias, el auditor puede determinar que es poco probable que esté disponible evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar una opinión no modificada sobre los estados financieros.

A199. La NIA 705 (Revisada)<sup>51</sup> establece los requerimientos y proporciona orientaciones para determinar si es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión, o como puede ser necesario en algunos casos, renuncie al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A200. Para las entidades del sector público, la identificación de riesgos en los estados financieros puede incluir la consideración de cuestiones relacionadas con el clima político, el interés público y la sensibilidad del programa.

<sup>51</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

*Riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref.: Apartado 28(b))*

El **Anexo 2** establece ejemplos, en el contexto de los factores de riesgo inherente, sobre los hechos o condiciones que pueden indicar susceptibilidad a errores que pueden ser materiales.

A201. Los riesgos de incorrección material que no se relacionan de forma generalizada con los estados financieros son riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

*Afirmaciones relevante y clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar (Ref.: Apartado 29)*

Por qué se determinan las afirmaciones **relevantes** y las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar

A202. Determinar las afirmaciones relevantes y las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar, proporciona el fundamento para el alcance del conocimiento **del** auditor sobre el sistema de información de la entidad que se requiere obtener de conformidad con el apartado 25(a). Este conocimiento puede ayudar al auditor a identificar y valorar los riesgos de incorrección material (véase A86).

*Herramientas y técnicas automatizadas*

A203. El auditor puede usar técnicas automatizadas para ayudar en la identificación de las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar.

**Ejemplos:**

- Se puede analizar una población completa de transacciones utilizando herramientas y técnicas automatizadas para comprender su naturaleza, fuente, tamaño y volumen. Al aplicar técnicas automatizadas, el auditor puede, por ejemplo, identificar que una cuenta con un saldo contable cero al final del periodo estaba compuesta por numerosas transacciones de compensación y asientos de diario que ocurrieron durante el periodo, lo que indica que el saldo contable de la cuenta o la clase de transacciones pueden ser significativas (por ejemplo, una cuenta de compensación de nómina). Esta misma cuenta de compensación de nómina también puede identificar reembolsos de gastos a la dirección (y a otros empleados), lo que podría ser una información a revelar significativa debido a que estos pagos se realizan a partes vinculadas.
- Al analizar los flujos de una población completa de transacciones de ingresos, el auditor puede identificar más fácilmente una clase significativa de transacciones que no habían sido identificadas previamente.

*Información a revelar que puede ser significativa*

A204. La información a revelar significativa incluye información a revelar cuantitativa y cualitativa para la que hay una o más afirmaciones relevantes. Ejemplos de información a revelar que tiene aspectos cualitativos y que puede tener afirmaciones relevantes y, por lo tanto, puede ser considerada significativa por el auditor, incluyen información a revelar sobre:

- Cláusulas de liquidez y deuda de una entidad con dificultades financieras.
- Hechos o circunstancias que han llevado al reconocimiento de una pérdida por deterioro.

- Fuentes clave de incertidumbre en la estimación, incluidas hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio en la política contable y otra información a revelar relevante requerida por el marco de información financiera aplicable, donde, por ejemplo, se espera que los nuevos requerimientos de información financiera tengan un impacto significativo en la posición financiera y el resultado financiero de la entidad.
- Acuerdos de pagos basados en acciones, incluida la información sobre cómo se determinaron los importes reconocidos y otra información a revelar relevante.
- Partes vinculadas y transacciones con partes vinculadas.
- Análisis de sensibilidad, incluidos los efectos de los cambios en las hipótesis utilizadas en las técnicas de valoración de la entidad con el objetivo de permitir a los usuarios comprender la incertidumbre de medición subyacente de una cantidad registrada o revelada.

*Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones*

Valoración del riesgo inherente (Ref.: Apartados 31–33)

Evaluar la probabilidad y magnitud de la incorrección (Ref.: Apartado 31)

Por qué el auditor evalúa la probabilidad y magnitud de la incorrección

A205. El auditor evalúa la probabilidad y la magnitud de la incorrección para los riesgos identificados de incorrección material, porque la importancia de la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección y la magnitud potencial de la incorrección, cuando el que la incorrección ocurra determina en qué lugar del espectro de riesgo inherente se valora el riesgo valorado, lo que forma el diseño del auditor sobre los procedimientos de auditoría posteriores para abordar el riesgo.

A206. Valorar el riesgo inherente de los riesgos identificados de incorrección material, también ayuda al auditor a determinar los riesgos significativos. El auditor determina los riesgos significativos debido a que se requieren respuestas específicas a los riesgos significativos de conformidad con la NIA 330 y otras NIA.

A207. Los factores de riesgo inherentes influyen en la evaluación del auditor de la probabilidad y la magnitud de la incorrección para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones. Cuanto mayor sea el grado en que una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar sea susceptible a incorrección material, es más probable que la valoración del riesgo inherente sea más alta. Considerar el grado en que los factores de riesgo inherentes afectan la susceptibilidad de una afirmación a incorrección, ayuda al auditor a valorar adecuadamente el riesgo inherente de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y a diseñar una respuesta más precisa a dicho riesgo.

Espectro del riesgo inherente

A208. Al valorar el riesgo inherente, el auditor usa el juicio profesional al determinar la importancia de la combinación de la probabilidad y magnitud de la incorrección.

A209. La valoración del riesgo inherente relativa a un riesgo particular de incorrección material en las afirmaciones representa un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro del riesgo inherente. El juicio sobre en qué parte del rango se valora el riesgo inherente puede variar en función de la naturaleza, el tamaño y la complejidad de la entidad y toma en cuenta la probabilidad y la magnitud evaluadas de incorrección y los factores de riesgo inherentes.

- A210. Al considerar la probabilidad de una incorrección, el auditor considera la posibilidad de que puede haber una incorrección, con fundamento en la consideración de los factores de riesgo inherente.
- A211. Al considerar la magnitud de una incorrección, el auditor considera los aspectos cualitativas y cuantitativas de la posible incorrección (es decir, las incorrecciones en las afirmaciones sobre las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar pueden considerarse materiales debido al tamaño, naturaleza o circunstancias).
- A212. El auditor utiliza la importancia de la combinación de la probabilidad y la magnitud de una posible incorrección al determinar en qué parte del espectro de riesgo inherente (es decir, el rango) se valora el riesgo inherente. Cuanto mayor sea la combinación de probabilidad y magnitud, mayor será la valoración del riesgo inherente; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la valoración del riesgo inherente.
- A213. El que un riesgo se valore como más alto en el espectro de riesgo inherente, no significa que tanto la magnitud como la probabilidad deban evaluarse como altas. Más bien, es la intersección de la magnitud y la probabilidad de la incorrección material en el espectro del riesgo inherente lo que determinará si el riesgo inherente valorado es mayor o menor en el espectro del riesgo inherente. Una valoración de riesgo inherente más alta también puede surgir de diferentes combinaciones de probabilidad y magnitud, por ejemplo, una valoración de riesgo inherente más alta podría resultar de una probabilidad más baja pero de una magnitud muy alta.
- A214. Con la finalidad de desarrollar estrategias adecuadas para responder a los riesgos de incorrección material, el auditor puede designar riesgos de incorrección material dentro de categorías a lo largo del espectro de riesgo inherente, con fundamento en su valoración del riesgo inherente. Estas categorías pueden describirse de diferentes maneras. Independientemente del método de categorización utilizado, la valoración del auditor del riesgo inherente es adecuada cuando el diseño y la implementación de los procedimientos de auditoría posteriores para abordar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, responde adecuadamente a la valoración de riesgo inherente y las razones para esa valoración.

#### Riesgos generalizados de incorrección material en las afirmaciones (Ref.: Apartado 31(b))

- A215. Al valorar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, el auditor puede concluir que algunos riesgos de incorrección material se relacionan de forma más generalizada en los estados financieros en su conjunto y afectan potencialmente a muchas afirmaciones, en cuyo caso el auditor puede actualizar la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- A216. En circunstancias en las que los riesgos de incorrección material se identifican como riesgos en los estados financieros debido a su efecto generalizado en una serie de afirmaciones, y son identificables con afirmaciones específicas, se requiere que el auditor tenga en cuenta esos riesgos al valorar el riesgo inherente para los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

#### Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A217. Al ejercer su juicio profesional en cuanto a la valoración del riesgo de incorrección material, los auditores del sector público pueden considerar la complejidad de las regulaciones y directivas y los riesgos de incumplimiento de las autoridades.

## Riesgos significativos (Ref.: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor poner más atención en aquellos riesgos que se encuentran en el extremo superior del espectro del riesgo inherente, a través del resultado de ciertas respuestas requeridas, incluyendo:

- Se requiere que los controles que abordan los riesgos significativos se identifiquen de conformidad con el apartado 26(a)(i), con el requerimiento de evaluar si el control ha sido diseñado de manera eficaz e implementado de conformidad con el apartado 26(d).
- La NIA 330 requiere que los controles que abordan los riesgos significativos se prueben en el periodo actual (cuando el auditor tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de esos controles) y que se planifiquen y ejecuten procedimientos sustantivos que respondan específicamente al riesgo significativo identificado.<sup>52</sup>
- La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo.<sup>53</sup>
- La NIA 260 (Revisada) requiere comunicar a los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor.<sup>54</sup>
- La NIA 701 requiere que el auditor tome en cuenta los riesgos significativos al determinar aquellas cuestiones que requirieron una atención significativa del auditor, y que son cuestiones que pueden ser cuestiones clave de auditoría.<sup>55</sup>
- La revisión oportuna de la documentación de auditoría por el socio del encargo, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas, incluidos los riesgos significativos, se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.<sup>56</sup>
- La NIA 600 requiere una mayor participación del socio del encargo del grupo si el riesgo significativo se relaciona con un componente en una auditoría de grupo y para que el equipo del encargo del grupo dirija el trabajo requerido por el auditor en el componente.<sup>57</sup>

## Determinar riesgos significativos

A219. Al determinar los riesgos significativos, el auditor puede identificar primero aquellos riesgos valorados de incorrección material que han sido valorados más alto en el espectro de riesgo inherente para formar el fundamento para considerar qué riesgos pueden estar cerca del límite superior. Estar cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente diferirá de una entidad a otra, y no será necesariamente el mismo para una entidad de un periodo a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se valora el riesgo.

---

<sup>52</sup> NIA 330, apartados 15 y 21.

<sup>53</sup> NIA 330, apartado 7(b).

<sup>54</sup> NIA 260 (Revisada), apartado 15.

<sup>55</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente*, apartado 9.

<sup>56</sup> NIA 220, apartados 17 y A19.

<sup>57</sup> NIA 600, apartados 30 y 31.

A220. La determinación de cuáles de los riesgos valorados de incorrección material están cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente y, por lo tanto, son riesgos significativos, es una cuestión de juicio profesional, a menos que el riesgo sea de un tipo especificado como para ser tratado como un riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otra NIA. La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.<sup>58</sup>

**Ejemplo:**

- El efectivo en un **supermercado** normalmente se determinaría como con una alta probabilidad de incorrección material (debido al riesgo de apropiación indebida del efectivo), sin embargo, la magnitud generalmente será muy baja (debido a los bajos niveles de efectivo físico que se manejan en las tiendas). La combinación de estos dos factores en el espectro del riesgo inherente es poco probable que resulte en la determinación de que la existencia de efectivo es un riesgo significativo.
- Una entidad está en negociaciones para vender un segmento del negocio. El auditor considera el efecto sobre el deterioro del fondo de comercio y puede determinar que existe una mayor probabilidad de una posible incorrección y una mayor magnitud debido al impacto de los factores de riesgo inherentes de subjetividad, incertidumbre y susceptibilidad al sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude. Esto puede resultar en un deterioro del fondo de comercio que se determina como un riesgo significativo.

A221. El auditor también toma en cuenta los efectos relativos a los factores de riesgo inherentes al valorar el riesgo inherente. Cuanto menor sea el efecto de los factores de riesgo inherente, es probable que sea menor el riesgo valorado. Los riesgos de incorrección material que se valoraron como de mayor riesgo inherente y que, por lo tanto, puede determinarse como riesgo significativo, puede surgir de cuestiones tales como las siguientes:

- Transacciones para las que existen múltiples tratamientos contables aceptables, de modo que la subjetividad está involucrada.
- Estimaciones contables que tienen una alta incertidumbre de la estimación o modelos complejos.
- Complejidad en la recopilación y procesamiento de datos para respaldar los saldos contables.
- Saldo contables o información a revelar cuantitativa que involucran cálculos complejos.
- Principios contables que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- Cambios en el negocio de la entidad que involucran cambios en la contabilidad, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 33)

Por qué se requiere identificar los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A222. Debido a la naturaleza del riesgo de incorrección material y a las actividades de control que abordan ese riesgo, en algunas circunstancias la única forma de obtener evidencia de auditoría

<sup>58</sup> NIA 240, apartados 26-28.

suficiente y adecuada es probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, existe un requerimiento para que el auditor identifique dichos riesgos debido a las implicaciones para el diseño y resultado de los procedimientos de auditoría posteriores, de conformidad con la NIA 330, para abordar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

A223. El apartado 26(a)(iii) también requiere la identificación de los controles que abordan los riesgos por los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada ya que se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330,<sup>59</sup> diseñe y realice pruebas de esos controles.

Determinar los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A224. Cuando las transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de una entidad se inicia, registra, procesa o informa solo en forma electrónica, tal como en un sistema de información que implica un alto grado de integración entre sus aplicaciones de TI. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.

**Ejemplo:**

Por lo general, no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relacionada con los ingresos de una entidad de telecomunicaciones basándose únicamente en procedimientos sustantivos. Esto se debe a que la evidencia de la actividad de llamadas o de datos no existe en una forma que sea observable. En cambio, se realizan pruebas de controles sustanciales para determinar que el origen y la finalización de las llamadas y la actividad de los datos se capturan correctamente (por ejemplo, los minutos de una llamada o el volumen de una descarga) y se registran correctamente en el sistema de facturación de la entidad.

A225. La NIA 540 (Revisada) proporciona orientación adicional relacionada con las estimaciones contables sobre los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.<sup>60</sup> En relación con las estimaciones contables, esto puede no estar limitado al procesamiento automatizado, sino que también puede ser aplicable a modelos complejos.

*Valoración del riesgo inherente* (Ref.: Apartado 34)

A226. Los planes del auditor para probar la eficacia operativa de los controles se fundamentan en la expectativa de que los controles están operando de manera eficaz, y esto formará el fundamento

<sup>59</sup> NIA 330, apartado 8.

<sup>60</sup> NIA 540 (Revisada), apartados A87–A89.

de la valoración del auditor del riesgo de control. La expectativa inicial sobre la eficacia operativa de los controles se fundamenta en la evaluación del auditor del diseño, y la determinación de la implementación, de los controles identificados en el componente de actividades de control. Una vez que el auditor ha probado la eficacia operativa de los controles de conformidad con la NIA 330, el auditor podrá confirmar la expectativa inicial sobre la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están operando eficazmente como se esperaba, entonces el auditor necesitará revisar la valoración del riesgo de control de conformidad con el apartado 37.

A227. La valoración del auditor sobre el riesgo de control puede realizarse de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas, y puede expresarse de diferentes maneras.

A228. Si el auditor planea probar la eficacia operativa de los controles, puede ser necesario probar una combinación de controles para confirmar la expectativa del auditor de que los controles están operando eficazmente. El auditor puede planificar probar tanto los controles directos como los indirectos, incluidos los controles generales de TI y, de ser así, tomar en cuenta el efecto combinado esperado de los controles al valorar el riesgo de control. En la medida en que el control que se va a probar no aborde completamente el riesgo inherente valorado, el auditor determinará las implicaciones en el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

A229. Cuando el auditor planea probar la eficacia operativa de un control automatizado, el auditor también puede planear probar la eficacia operativa de los controles generales de TI relevantes, que apoyan el funcionamiento continuo de ese control automatizado para abordar los riesgos que surgen del uso de TI, y proporcionar un fundamento para la expectativa del auditor de que el control automatizado operó eficazmente durante todo el periodo. Cuando el auditor espera que los controles generales de TI sean ineficaces, esta determinación puede afectar la valoración del auditor del riesgo de control en las afirmaciones y, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor pueden necesitar incluir procedimientos sustantivos para abordar los riesgos aplicables que surgen del uso de TI. En la NIA 330 se proporciona orientación adicional sobre los procedimientos que el auditor puede realizar en estas circunstancias.<sup>61</sup>

*Evaluar la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos (Ref.: Apartado 35)*

Por qué el auditor evalúa la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos

A230. La evidencia de auditoría obtenida de la realización de procedimientos de valoración de riesgos proporciona el fundamento para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Esto proporciona el fundamento para el diseño del auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que responden a los riesgos valorados de incorrección material, en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330. En consecuencia, la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos proporciona **un** fundamento para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, en los estados financieros y en las afirmaciones.

La evaluación de la evidencia de auditoría

---

<sup>61</sup> NIA 330, apartados A29–A30.

A231. La evidencia de auditoría de los procedimientos de valoración de riesgos comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones.<sup>62</sup>

#### Escepticismo profesional

A232. Al evaluar la evidencia de auditoría de los procedimientos de valoración de riesgos, el auditor considera si se ha obtenido suficiente conocimiento sobre la entidad y su entorno, sobre el marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad para poder identificar los riesgos de incorrección material, así como si existe alguna evidencia contradictoria que pueda indicar un riesgo de incorrección material.

#### *Clases de transacciones, saldos contables e información a revelar que no es significativa pero que es material* (Ref.: Apartado 36)

A233. Como se explica en la NIA 320,<sup>63</sup> la materialidad y el riesgo de auditoría se consideran al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.<sup>64</sup> Para la finalidad de esta NIA y del apartado 18 de la NIA 330, las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar son materiales si se puede esperar razonablemente que omitir, presentar incorrectamente u ocultar información sobre ellos influye en las decisiones económicas que los usuarios toman sobre la base de los estados financieros en su conjunto.

A234. Puede haber clases de transacciones, saldos contables o información a revelar que son materiales pero que no se determinan como clases de transacciones, saldos contables o información a revelar significativas (es decir, no se han identificado afirmaciones relevantes).

#### **Ejemplo:**

La entidad puede tener información a revelar sobre la compensación de ejecutivos para la cual el auditor no ha identificado un riesgo de incorrección material. Sin embargo, el auditor puede determinar que esta información a revelar es material con fundamento en las consideraciones del apartado A233.

A235. Los procedimientos de auditoría para abordar las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar que son materiales pero que no se determinan como significativas, se abordan en la NIA 330.<sup>65</sup> Cuando se determina que las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar son significativas como lo requiere el apartado 29, las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar también son clases de transacciones, saldos contables o información a revelar materiales para los efectos del apartado 18 de la NIA 330.

---

<sup>62</sup> NIA 500, apartado A1.

<sup>63</sup> NIA 320, apartado A1.

<sup>64</sup> NIA 320, apartado 4.

<sup>65</sup> NIA 330, apartado 18.

*Revisión de la valoración del riesgo* (Ref.: Apartado 37)

A236. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor información nueva u otra información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo.

**Ejemplo:**

La valoración del riesgo de la entidad puede basarse en la expectativa de que ciertos controles están funcionando de manera eficaz. Al realizar las pruebas sobre dichos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no funcionaron de manera eficaz en momentos importantes durante la realización de la auditoría. Del mismo modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar incorrecciones por cantidades superiores o con mayor frecuencia de lo que corresponde a las valoraciones del riesgo realizadas por el auditor. En tales circunstancias, puede ocurrir que la valoración del riesgo no refleje adecuadamente las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos de auditoría posteriores planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Los apartados 16 y 17 de la NIA 330 proporcionan orientación adicional sobre la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

**Documentación** (Ref.: Apartado 38)

A237. En el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de periodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad.

A238. La NIA 230 señala que, entre otras consideraciones, aunque puede que no haya una forma única de documentar el ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de la auditoría puede proporcionar evidencia del ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor.<sup>66</sup> Por ejemplo, cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo incluye evidencia que corrobora y contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir cómo el auditor evaluó esa evidencia, incluyendo los juicios profesionales hechos al evaluar si la evidencia de auditoría proporciona una base adecuada para la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material. Los ejemplos de otros requerimientos en esta NIA para los cuales la documentación puede proporcionar evidencia del ejercicio de escepticismo profesional por parte del auditor incluyen:

- El apartado 13 requiere que el auditor diseñe y realice procedimientos de valoración de riesgos de una forma que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar la existencia de riesgos o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda contradecir la existencia de riesgos;
- El apartado 17, requiere que las discusiones entre los miembros clave del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales.
- Los apartados 19(b) y 20, requieren que el auditor obtenga un conocimiento de las razones de cualquier cambio a las políticas contables de la entidad y que evalúe si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable.

<sup>66</sup> NIA 230, apartado A7.

- Los apartados 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) y 27, requieren que el auditor evalúe, con fundamento en el conocimiento requerido obtenido, si los componentes del sistema de control interno de la entidad son adecuados a las circunstancias de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de la entidad y para determinar si se ha identificado una o más deficiencias de control;
- El apartado 35, requiere que el auditor tome en consideración toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos, ya sea corroborativa o contradictoria con las afirmaciones hechas por la dirección y para evaluar si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos proporciona el fundamento adecuado para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
- El apartado 36, requiere que el auditor evalúe, en su caso, si la determinación del auditor de que no hay riesgos de incorrección material para una clase material de transacciones, saldos contables o información a revelar sigue siendo adecuada.

#### Escalabilidad

A239. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 38 debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional.

A240. Se puede requerir documentación más detallada, que sea suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin experiencia previa con la auditoría, comprenda la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría realizados, para apoyar el razonamiento de los juicios difíciles hechos.

A241. Para las auditorías de entidades menos complejas, la forma y extensión de la documentación puede ser simple y relativamente breve. La forma y extensión de la documentación del auditor, depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su sistema de control interno, de la disponibilidad de la información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave<sup>67</sup> del conocimiento documentados por el auditor pueden incluir aquellos que sirven como fundamento al auditor para valorar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, el auditor no está obligado a documentar cada factor de riesgo inherente considerado al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

#### **Ejemplo:**

En auditorías de entidades menos complejas, la documentación de auditoría puede incorporarse en la documentación del auditor sobre la estrategia general y el plan de auditoría.<sup>68</sup> Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos de auditoría posteriores.<sup>69</sup>

<sup>67</sup> NIA 230, apartado 8.

<sup>68</sup> NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartados 7, 9 y A11.

<sup>69</sup> NIA 330, apartado 28.

**Anexo 1**

(Ref.: Apartados A61–A67)

**Consideraciones para conocer a la entidad y su modelo de negocio**

Este anexo explica los objetivos y el alcance del modelo de negocio de la entidad y proporciona ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para conocer las actividades de la entidad que pueden incluirse en el modelo de negocio. El conocimiento del auditor del modelo de negocio de la entidad, y cómo se ve afectado por su estrategia de negocio y los objetivos de negocio, puede ayudar al auditor a identificar los riesgos de negocio que pueden tener un efecto en los estados financieros. Además, esto puede ayudar al auditor a identificar riesgos de incorrección material.

**Objetivos y alcance del modelo de negocio de una entidad**

1. El modelo de negocio de una entidad describe cómo una entidad considera, por ejemplo, su estructura organizacional, las operaciones o alcance de las actividades, líneas de negocio (incluidos competidores y clientes de los mismos), procesos, oportunidades de crecimiento, globalización, requerimientos regulatorios y tecnologías. El modelo de negocio de la entidad describe cómo la entidad crea, preserva y obtiene valor financiero o más amplio para sus terceros interesados.
2. Las estrategias son enfoques mediante los cuales la dirección planea lograr los objetivos de la entidad, incluida la forma en que la entidad planea abordar los riesgos y las oportunidades que enfrenta. La dirección cambia las estrategias de una entidad con el tiempo para responder a los cambios en sus objetivos y en las circunstancias internas y externas en las que opera.
3. Una descripción de un modelo de negocio normalmente incluye:
  - El alcance de las actividades de la entidad y por qué las realiza.
  - La estructura de la entidad y la escala de sus operaciones.
  - Los mercados o esferas geográficas o demográficas y partes de la cadena de valor en las que opera, cómo se relaciona con esos mercados o esferas (principales productos, segmentos de clientes y métodos de distribución) y las bases sobre las que compete.
  - Los procesos operativos o de negocios de la entidad (por ejemplo, procesos de inversión, de financiamiento y operativos) empleados en el desarrollo de sus actividades, enfocándose en aquellas partes de los procesos de negocios que son importantes para crear, preservar u obtener valor.
  - Los recursos (por ejemplo, financieros, humanos, intelectuales, ambientales y tecnológicos) y otras aportaciones y relaciones (por ejemplo, clientes, competidores, proveedores y empleados) que son necesarios o importantes para su éxito.
  - Cómo el modelo de negocio de la entidad integra el uso de TI en sus interacciones con clientes, proveedores, prestamistas y otras partes interesadas a través de interfaces de TI y otras tecnologías.
4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio que surge de una caída significativa en los valores del mercado inmobiliario puede aumentar el riesgo de incorrección material asociado con las afirmaciones de valuación para un prestamista que otorga préstamos a mediano

plazo respaldados por bienes raíces. Sin embargo, el mismo riesgo, particularmente en combinación con una grave recesión económica que al mismo tiempo aumenta el riesgo subyacente de pérdidas crediticias de por vida en sus préstamos, también puede tener una consecuencia a más largo plazo. La exposición neta resultante de las pérdidas crediticias puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si es así, esto podría tener implicaciones para las conclusiones de la dirección y del auditor en cuanto a la idoneidad del uso por parte de la entidad de la base contable de empresa en funcionamiento, y la determinación de si existe una incertidumbre material. Si un riesgo comercial puede resultar en un riesgo de incorrección material se considera, por lo tanto, a la luz de las circunstancias de la entidad. En el **Anexo 2** se indican ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material.

### Actividades de la entidad

5. Ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar al obtener el conocimiento sobre las actividades de la entidad (incluidas en el modelo de negocio de la entidad) incluye:

(a) Actividad operativa, tales como:

- Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades comerciales.
- Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
- Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
- Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
- Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y cantidades de existencias.
- Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de convenios colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones sobre acciones y de bonos de incentivos, así como la regulación gubernamental en relación con las cuestiones laborales).
- Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
- Transacciones con partes vinculadas.

(b) Inversiones y actividades de inversión, tales como:

- Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
- Actividades de inversión en capital.
- Inversiones en entidades no consolidadas, incluidas asociaciones no controladas, negocios conjuntos y entidades con cometido especial.

(c) Financiación y actividades de financiación, tales como:

- Estructura de propiedad de las principales entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.

- Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.
- Propietarios beneficiarios (por ejemplo, nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas.
- Uso de instrumentos financieros derivados.

#### **Naturaleza de las entidades con cometido especial**

6. Una entidad con cometido especial (denominada en algunos casos vehículo con cometido especial) es una entidad generalmente constituida con un propósito limitado y bien definido, como por ejemplo llevar a cabo un arrendamiento o una titulización de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, otro tipo de asociación, un fideicomiso o una entidad no constituida con forma jurídica de sociedad. La entidad por cuenta de la que se ha constituido la entidad con cometido especial puede a menudo transferirle activos (por ejemplo, como parte de una transacción para dar de baja activos financieros), obtener el derecho a utilizar sus activos, o prestarle servicios, a la vez que la entidad con cometido especial puede obtener financiación de otras partes. La NIA 550 indica que, en algunas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada de la entidad.<sup>70</sup>
7. Los marcos de información financiera a menudo establecen condiciones detalladas para delimitar lo que se entiende por control, o circunstancias en las cuales la entidad con cometido especial debería ser tomada en cuenta para la consolidación. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes en los que participa la entidad con cometido especial.

---

<sup>70</sup> NIA 550, apartado A7.

## Anexo 2

(Ref.: Apartados 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

### Conocer los factores de riesgo inherente

Este anexo proporciona una explicación más detallada sobre los factores de riesgo inherentes, así como las cuestiones que el auditor puede considerar para conocer y aplicar los factores de riesgo inherentes al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

#### Los factores de riesgo inherente

1. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar, a errores, debido a fraude o error y antes de la consideración de los controles. Esos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos, e incluye la complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad a incorrección debido a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo<sup>71</sup> en la medida que afecten el riesgo inherente. Al obtener el conocimiento de la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable y las políticas contables de la entidad, de conformidad con los apartados 19(a)-(b), el auditor también conocerá cómo los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros.
2. Los factores de riesgo inherente relacionados con la preparación de la información requerida por el marco de información financiera aplicable (referidos en este apartado como “información requerida”) incluyen:
  - **Complejidad:** surge de la naturaleza de la información o de la forma en que se prepara la información requerida, incluido cuando esos procesos de preparación son intrínsecamente más difíciles de aplicar. Por ejemplo, la complejidad puede surgir:
    - Al calcular las provisiones de reembolsos de proveedores, porque puede ser necesario tomar en cuenta diferentes términos comerciales con muchos proveedores diferentes, o muchos términos comerciales interrelacionados que son todos relevantes para calcular los reembolsos vencidos; o
    - Cuando hay muchas fuentes potenciales de datos, con diferentes características utilizadas para hacer una estimación contable, el procesamiento de esos datos implica muchos pasos interrelacionados y, por lo tanto, los datos son inherentemente más difíciles de identificar, capturar, acceder, conocer o procesar.
  - **La subjetividad:** surge de las limitaciones inherentes a la capacidad de preparar la información requerida de manera objetiva, debido a las limitaciones en la disponibilidad del conocimiento o la información, de modo que la dirección puede necesitar hacer una elección o un juicio subjetivo sobre el enfoque adecuado a seguir y sobre la información resultante para incluir en los estados financieros. Debido a los diferentes enfoques para preparar la información requerida, podrían **surgir** diferentes resultados de la aplicación adecuada de los requerimientos del marco de

<sup>71</sup> NIA 240, apartados A24–A27.

información financiera aplicable. A medida que aumentan las limitaciones en el conocimiento o los datos, también aumentará la subjetividad en los juicios que podrían realizar **personas razonablemente informadas** e independientes y la diversidad en los posibles resultados de esos juicios.

- **Cambio:** resulta de hechos o condiciones que, con el tiempo, afectan el negocio de la entidad o los aspectos económicos, contables, regulatorios, de la industria u otros aspectos del entorno en el que opera, cuando los efectos de esos hechos o condiciones se reflejan en la información requerida. Esos hechos o condiciones pueden ocurrir durante, o entre periodos, de información financiera. Por ejemplo, el cambio puede resultar de desarrollos en los requerimientos del marco de información financiera aplicable o en la entidad y su modelo de negocio o en el entorno en el que opera la entidad. Ese cambio puede afectar las hipótesis y juicios de la dirección, incluyendo lo que se refiere a la selección de las políticas contables por parte de la dirección o cómo se realizan las estimaciones contables o se determinan la información a revelar relacionada.
  - **Incertidumbre:** surge cuando la información requerida no puede prepararse basándose únicamente en datos suficientemente precisos y completos que son verificables mediante observación directa. En estas circunstancias, puede ser necesario adoptar un enfoque que aplique el conocimiento disponible para preparar la información utilizando datos observables suficientemente precisos y completos, en la medida en que estén disponibles, e hipótesis razonables respaldados por los datos disponibles más adecuados, cuando no lo esté. Las restricciones sobre la disponibilidad de conocimientos o datos, que no están bajo el control de la dirección (sujetas a restricciones de costos, en su caso) son fuentes de incertidumbre y su efecto en la preparación de la información requerida no puede eliminarse. Por ejemplo, la incertidumbre de la estimación surge cuando el importe monetario requerido no se puede determinar con precisión y el resultado de la estimación no se conoce antes de la fecha de finalización de los estados financieros.
  - **Susceptibilidad a la incorrección debido al sesgo de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten el riesgo inherente:** la susceptibilidad al sesgo de la dirección resulta de condiciones que crean susceptibilidad a fallas intencionales o no intencionales por parte de la dirección para mantener neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la dirección a menudo se asocia con ciertas condiciones que tienen el potencial de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al ejercer el juicio (indicadores de potencial sesgo de la dirección), lo que podría conducir a una incorrección material de la información, que sería fraudulenta si fuera intencional. Esos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afecten el riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de la motivación para lograr un resultado deseado, tal como un objetivo de beneficio deseado o **una** ratio de capital) y la oportunidad, para no mantener la neutralidad. Los factores relevantes para la susceptibilidad a incorrecciones debidas a fraude, en forma de información financiera fraudulenta o apropiación indebida de activos se describen en los apartados A1 a A5 de la NIA 240.
3. Cuando la complejidad es un factor de riesgo inherente, puede haber una necesidad inherente de procesos más complejos en la preparación de la información y esos procesos pueden ser inherentemente más difíciles de aplicar. Como resultado, su aplicación puede requerir habilidades o conocimientos especializados y puede requerir el uso de un experto de la dirección.
  4. Cuando el juicio de la dirección es más subjetivo, también puede aumentar la susceptibilidad a incorrecciones debidas al sesgo de la dirección, ya sea intencional o no intencional. Por ejemplo, pueden estar involucrados juicios significativos por parte de la dirección al hacer las estimaciones contables que han sido identificadas como que tienen una alta incertidumbre en la estimación, y

las conclusiones referentes a los métodos, datos e hipótesis, puede reflejar un sesgo de la dirección intencional o no intencional.

**Ejemplos de hechos o condiciones que pueden dar origen a la existencia de riesgos de incorrección material**

5. Los siguientes son ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros o en las afirmaciones. Los ejemplos proporcionados por el factor de riesgo inherente abarcan un amplio espectro de hechos o condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva. Los hechos y condiciones han sido categorizados por el factor de riesgo inherente que puede tener el mayor efecto en las circunstancias. Es importante destacar que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, es probable que los ejemplos de hechos y condiciones también estén sujetos o se vean afectados por otros factores de riesgo inherente, en diversos grados.

Factor de riesgo inherente relevante:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones
Complejidad	<p>Regulación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.</li> </ul> <p>Modelo de negocio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos.</li> </ul> <p>Marco de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mediciones contables que conllevan procesos complejos.</li> </ul> <p>Transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.</li> </ul>
Subjetividad	<p>Marco de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Un amplio rango de posibles criterios de medición de una estimación contable. Por ejemplo, el reconocimiento de la dirección de los ingresos y gastos por depreciación o construcción.</li> <li>• Selección de la dirección de una técnica o modelo de valuación para un activo no corriente, tal como propiedades de inversión.</li> </ul>

<p>Factor de riesgo inherente relevante:</p>	<p>Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones</p>
<p>Cambios</p>	<p>Condiciones económicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.</li> </ul> <p>Mercados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros.</li> </ul> <p>Pérdida de clientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos.</li> </ul> <p>Modelos del sector:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en el sector en el que opera la entidad.</li> </ul> <p>Modelo de negocio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en la cadena de suministros.</li> <li>• Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio.</li> </ul> <p>Geografía;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Expansión a nuevas ubicaciones.</li> </ul> <p>Estructura de la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.</li> <li>• Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio.</li> </ul> <p>Competencia de los recursos humanos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave.</li> </ul> <p>TI:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en el entorno de las TI.</li> <li>• Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera.</li> </ul> <p>Marco de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.</li> </ul> <p>Capital:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nuevas restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.</li> </ul> <p>Regulación:</p>

Factor de riesgo inherente relevante:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inicio de investigaciones sobre las operaciones de la entidad o de sus resultados financieros realizadas por organismos reguladores o gubernamentales.</li> <li>• Impacto de nueva legislación relacionada con la protección del medio ambiente.</li> </ul>
Incertidumbre	<p>Información:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar relacionada.</li> <li>• Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías <b>postventa</b>, garantías financieras y reparación medioambiental.</li> </ul>
Susceptibilidad a incorrecciones debido a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo en la medida en que afectan al riesgo inherente	<p>Información:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oportunidades para que la dirección y los empleados participen en informes financieros fraudulentos, incluida la omisión u oscurecimiento de información importante en la información a revelar.</li> </ul> <p>Transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Transacciones significativas con partes vinculadas.</li> <li>• Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intergrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo.</li> <li>• Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.</li> </ul>

*Otros hechos o condiciones que pueden indicar riesgos de incorrección material en los estados financieros:*

- Falta de personal con las habilidades necesarias en el área contable y de información financiera.
- Deficiencias de control: particularmente en el entorno de control, en el proceso de valoración de riesgos y en el proceso de seguimiento, y especialmente aquellos que no son abordados por la dirección.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.

**Anexo 3**

(Ref.: Apartados 12(m), 21–26, A90–A181)

**Conocer el sistema de control interno de la entidad**

1. El sistema de control interno de la entidad puede estar reflejado en los manuales de políticas y procedimientos, en los sistemas y formularios, y la información incorporada en ellos y en las personas que lo realizan. El sistema de control interno de la entidad es implementado por la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otro personal fundamentado en la estructura de la entidad. El sistema de control interno de la entidad puede aplicarse, con fundamento en las decisiones de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad u otro personal, y en el contexto de los requerimientos legales o regulatorios, al modelo operativo de la entidad, la estructura legal de la entidad o a una combinación de estos.
2. Este anexo, explica **más** a fondo los componentes, así como las limitaciones, del sistema de control interno de la entidad como se establece en los apartados 12(m), 21–26, y A90–A181, en lo que respecta a una auditoría de estados financieros.
3. Se incluyen dentro del sistema de control interno de la entidad los aspectos que se relacionan con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero también pueden incluir aspectos que se relacionan con sus operaciones u objetivos de cumplimiento, cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera.

**Ejemplo:**

Los controles sobre el cumplimiento con las leyes y regulaciones **pueden ser relevantes** para la información financiera cuando esos controles son relevantes para la preparación de la entidad de la información a revelar sobre las contingencias en los estados financieros.

**Componentes del sistema de control interno de la entidad***Entorno de control*

4. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y acciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control establece el tono de una organización, influye en la conciencia de control de su gente y proporciona el fundamento general para el funcionamiento de los otros componentes del sistema de control interno de la entidad.
5. La conciencia de control de una entidad es influenciada por los responsables del gobierno de la entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:

- Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
- Si comprenden las transacciones comerciales de la entidad.
- La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluido si los estados financieros incluyen información a revelar adecuada.

6. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

- (a) *Cómo se llevan a cabo las responsabilidades de la dirección, tal como la creación y mantenimiento de la cultura de la entidad y demostrar el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos.* La eficacia de los controles no puede situarse por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y realizan su seguimiento. La integridad y el comportamiento ético son el producto de las normas o códigos de conducta éticos y de conducta de la entidad, de cómo se comunican (por ejemplo a través de declaración de políticas), y cómo se refuerzan en la práctica (por ejemplo, a través de acciones de la dirección para eliminar o mitigar los incentivos o tentaciones que pueden llevar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales o poco éticos). La comunicación de las políticas de la entidad relativas a la integridad y a los valores éticos puede incluir la comunicación al personal de normas de comportamiento mediante declaraciones de políticas y de códigos de conducta, así como a través del ejemplo.
- (b) *Cuando los responsables del gobierno de la entidad están separados de la dirección, cómo los responsables del gobierno de la entidad **muestran** independencia de la dirección y **ejercen** supervisión sobre el sistema de control interno de la entidad.* Los responsables del gobierno de la entidad influyen en la conciencia de control de la entidad. Las consideraciones pueden incluir si hay suficientes personas independientes de la dirección y objetivas en sus evaluaciones y en la toma de decisiones; cómo los responsables del gobierno de la entidad identifican y aceptan las responsabilidades de supervisión y si los responsables del gobierno de la entidad mantienen la responsabilidad de supervisión del diseño, la implementación y la conducta de la dirección sobre el sistema de control interno de la entidad. La importancia de las responsabilidades de los **encargados** del gobierno de la entidad se reconoce en códigos de conducta y otras disposiciones legales o reglamentarias, u orientaciones creadas en beneficio de los responsables del gobierno de la entidad. Otras responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad **incluyen** supervisar el diseño y la operación eficaz de los procedimientos de denuncia interna
- (c) *Cómo la entidad asigna autoridad y responsabilidad en la consecución de sus objetivos.* Esto puede incluir consideraciones sobre:
- Áreas clave de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas de reporte;
  - Políticas relacionadas con las prácticas de negocio adecuadas, el conocimiento y la experiencia del personal clave y los recursos proporcionados para el desempeño de sus funciones; y
  - Políticas y comunicaciones cuyo fin es asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad, sabe la forma en que sus actuaciones individuales se interrelacionan y contribuyen a esos objetivos y es consciente de cómo y por qué se le hará responsable.

- (d) *Cómo la entidad atrae, desarrolla y retiene a personas competentes alineadas con sus objetivos.* Esto incluye cómo la entidad asegura que las personas tengan el conocimiento y las habilidades necesarias para realizar las tareas que definen el trabajo de esa persona, tales como:
- Normas para reclutar a las personas más calificadas, con un énfasis en los antecedentes educativos, la experiencia laboral previa, los logros pasados y evidencia de integridad y comportamiento ético.
  - Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas, tales como escuelas y seminarios que ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento; y
  - Evaluaciones periódicas de desempeño que conducen a promociones que demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.
- (e) *Cómo la entidad responsabiliza a las personas por sus responsabilidades en la búsqueda de los objetivos del sistema de control interno de la entidad.* Esto se puede obtener, por ejemplo, a través de:
- Mecanismos para comunicar y responsabilizar a las personas por el desempeño de las responsabilidades de los controles e implementar acciones correctivas según sea necesario;
  - Establecer medidas de desempeño, incentivos y recompensas para los responsables del sistema de control interno de la entidad, incluida la forma en que las medidas se evalúan y mantienen su relevancia;
  - Cómo las presiones asociadas con el logro de los objetivos de control impactan las responsabilidades del individuo y las medidas de desempeño; y
  - Cómo se disciplina a los individuos según sea necesario.

La idoneidad de las cuestiones anteriores será diferente para cada entidad dependiendo de su tamaño, la complejidad de su estructura y la naturaleza de sus actividades.

#### *Proceso de valoración de riesgos de la entidad*

7. El proceso de valoración de riesgos de la entidad es un proceso repetitivo para la identificación y valoración de riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad, y forma las bases de cómo la dirección o los responsables del gobierno de la entidad determina el riesgo a gestionar.
8. Para los fines de la información financiera, el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su significatividad, valora su probabilidad de ocurrencia y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para gestionarlos, así como los resultados de todo ello. Por ejemplo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede tratar el modo en que la entidad considera la posibilidad de que existan transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros.
9. Los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen **sucesos** externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre información financiera coherentes con las

afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros. La dirección puede iniciar planes, programas o acciones para tratar riesgos específicos; o puede decidir asumir un riesgo debido al costo o a otros aspectos. Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes:

- *Cambios en el entorno operativo.* Los cambios en el entorno regulatorio, económico u operativo pueden tener como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos significativamente distintos.
- *Nuevo personal.* El nuevo personal puede tener una concepción o interpretación diferente del sistema de control interno de la entidad.
- *Sistema de información nuevo o actualizado.* Los cambios rápidos o significativos en el sistema de información pueden cambiar el riesgo relativo al sistema de control interno de la entidad.
- *Crecimiento rápido.* Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede poner a prueba los controles e incrementar el riesgo de que estos dejen de funcionar.
- *Nueva tecnología.* La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o al sistema de información puede cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- *Nuevos modelos de negocio, productos o actividades.* Iniciar áreas de negocio o transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al sistema de control interno de la entidad.
- *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de plantilla y de cambios en la supervisión y en la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- *Expansión de las operaciones en el extranjero.* La expansión o la realización de operaciones en el extranjero trae consigo nuevos riesgos a menudo excepcionales que pueden afectar al control interno: por ejemplo, riesgos adicionales o diferentes en relación con transacciones en moneda extranjera.
- *Nuevos pronunciamientos contables.* La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables puede tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.
- *Uso de TI.* Riesgos relacionados a:
  - Mantener la integridad de los datos y del procesamiento de información;
  - **Riesgos** para la estrategia de negocio de la entidad que surgen si la estrategia de TI de la entidad no **apoya** eficazmente la estrategia de negocio de la entidad; o
  - **Los** cambios o interrupciones en el entorno de TI de la entidad o la rotación del personal de TI o cuando la entidad no realiza las actualizaciones necesarias en el entorno de TI o dichas actualizaciones no son oportunas.

*El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno*

10. El proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno es un proceso continuo para evaluar la eficacia del control interno de la entidad, y para **tomar** las acciones de **corrección** necesarias de manera oportuna. El proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno puede consistir en actividades continuas, evaluaciones separadas (realizadas

periódicamente) o una combinación de las dos. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad y pueden incluir actividades de gestión y supervisión habituales. El proceso de la entidad probablemente variará en alcance y frecuencia dependiendo de la valoración de los riesgos de la entidad.

11. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna generalmente incluyen actividades diseñadas para evaluar o dar seguimiento a la eficacia del sistema de control interno de la entidad.<sup>72</sup> El proceso de la entidad para dar seguimiento a su sistema de control interno, puede incluir actividades como la revisión por la dirección de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por los auditores internos del cumplimiento por el personal de ventas de las políticas de la entidad sobre condiciones de los contratos de venta, y la supervisión por el departamento jurídico del cumplimiento de las políticas de la entidad en materia de ética o de práctica de negocios. El seguimiento se realiza también para asegurarse de que los controles siguen funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son objeto de seguimiento, es probable que el personal deje de prepararlas.
12. Los controles relacionados con el proceso de la entidad para dar seguimiento a su sistema de control interno, incluidos los que dan seguimiento a los controles automatizados subyacentes, pueden ser automáticos o manuales, o una combinación de ambos. Por ejemplo, una entidad puede usar controles de seguimientos automatizados sobre el acceso a cierta tecnología con informes automatizados de actividad inusual a la dirección, quien investiga manualmente las anomalías identificadas.
13. Al distinguir entre una actividad de seguimiento y un control relacionado con el sistema de información, se consideran los detalles subyacentes de la actividad, especialmente cuando la actividad implica algún nivel de revisión de supervisión. Las revisiones de supervisión no se clasifican automáticamente como actividades de seguimiento y puede ser una cuestión de juicio **si** una revisión se clasifica como un control relativo al sistema de información o una actividad de seguimiento. Por ejemplo, la intención de un control integral mensual sería detectar y corregir errores, donde una actividad de seguimiento preguntaría por qué ocurren los errores y asignaría a la dirección la responsabilidad de corregir el proceso para evitar futuros errores. En términos simples, un control relacionado con el sistema de información responde a un riesgo específico, mientras que una actividad de seguimiento evalúa si los controles dentro de cada uno de los cinco componentes del sistema de control interno de la entidad están operando según lo previsto.
14. Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros externos que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al reclamar por sus cargos. Además, las autoridades reguladoras se pueden comunicar con la entidad en relación con cuestiones que afectan al funcionamiento del sistema de control interno de la entidad; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por autoridades de supervisión bancaria. Además, la dirección puede considerar, al realizar las actividades de seguimiento, cualquier comunicación relacionada con el sistema de control interno de la entidad por parte de los auditores externos.

### *El sistema de información y comunicación*

---

<sup>72</sup> La NIA 610 (Revisada 2013) y el Anexo 4 de esta NIA proporciona una orientación adicional relativa a la auditoría interna.

15. El sistema de información relevante para la preparación de los estados financieros consiste en actividades y políticas y registros contables y de respaldo, diseñados y establecidos para:
- Iniciar, registrar y procesar transacciones de la entidad (así como capturar, procesar y revelar información sobre hechos y condiciones distintas a las transacciones) y mantener la responsabilidad por los activos, pasivos y patrimonio relacionados;
  - **Resolver** el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
  - **Procesar** y dar cuenta de elusiones del sistema o el evitar los controles;
  - **Incorporar** información del procesamiento de transacciones en el libro mayor (por ejemplo, transferencia de transacciones acumuladas desde un libro auxiliar);
  - **Capturar** y procesar información relevante para la preparación de los estados financieros sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la depreciación y la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de los activos; y
  - **Asegurar** que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele.
16. Los procesos de negocio de una entidad incluye actividades diseñadas para:
- **El** desarrollo, la adquisición, la producción, la venta y la distribución de los productos y servicios de una entidad;
  - **Asegurar** el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y
  - **Registrar** la información, incluida la información contable y financiera.
- Los procesos de negocio tienen como resultado transacciones registradas, procesadas y notificadas mediante el sistema de información.
17. La calidad de la información influye en la capacidad de la dirección de tomar las decisiones adecuadas en materia de dirección y control de las actividades de la entidad, así como de preparar informes financieros fiables.
18. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del control interno sobre el sistema de información financiera de la entidad, puede adoptar la forma de manuales de políticas, manuales contables y de información financiera y circulares. La comunicación también puede ser realizada por vía electrónica, verbal y a través de las actuaciones de la dirección.
19. La comunicación por la entidad de las funciones y responsabilidades y de las cuestiones significativas relacionadas con la información financiera implica proporcionar un conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad sobre la información financiera. Puede incluir cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información financiera, se relacionan con el trabajo de otras personas, así como los medios para informar sobre las excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad.

*Actividades de control*

20. Los controles en el componente de las actividades de control se identifican de conformidad con el apartado 26. Esos controles incluyen controles de procesamiento de información y controles generales de TI, los cuales pueden ser de naturaleza manual o automatizada. Cuanto mayor sea el alcance de los controles automatizados, o de los controles que involucran aspectos automatizados, que la dirección utiliza y en los que confía en relación con sus informes financieros, más importante puede llegar a ser para la entidad implementar controles generales de TI que aborden el funcionamiento continuo de los aspectos automatizados de los controles de procesamiento de información. Los controles en el componente de las actividades de control pueden pertenecer a lo siguiente:

- *Autorización y aprobaciones.* Una autorización afirma que una transacción es válida (es decir, representa un hecho económico real o que está dentro de la política de una entidad). Una autorización generalmente toma la forma de una aprobación por parte de un nivel superior de la dirección o de una verificación y una determinación de si la transacción es válida. Por ejemplo, un supervisor aprueba un informe de gastos después de revisar si los gastos parecen razonables y si están dentro de la política. Un ejemplo de aprobación automatizada es cuando el costo unitario de una factura se compara automáticamente con el costo unitario de la orden de compra relacionada dentro de un nivel de tolerancia preestablecido. Las facturas dentro del nivel de tolerancia se aprueban automáticamente para su pago. Las facturas fuera del nivel de tolerancia se marcan para hacer una investigación adicional.
- *Conciliaciones.* Las conciliaciones comparan dos o más elementos de datos. Si se identifican diferencias, se realizan acciones para que los datos coincidan. Las conciliaciones generalmente abordan la integridad o precisión del procesamiento de transacciones.
- *Verificaciones.* Las verificaciones comparan dos o más elementos entre sí o comparan un elemento con una política, y es probable que involucren una acción de seguimiento cuando los dos elementos no coincidan o el elemento no sea congruente con la política. Las verificaciones generalmente abordan la integridad, precisión o validez del procesamiento de transacciones.
- *Controles físicos o lógicos, incluidos los que se ocupan de la seguridad de los activos contra el acceso, la adquisición, el uso o la eliminación no autorizados.* Controles que engloban:
  - La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones con medidas de seguridad, para el acceso a los activos y a los registros.
  - La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos (por ejemplo acceso lógico).
  - El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables).

El grado en que los controles físicos cuya finalidad es prevenir el robo de los activos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros, depende de circunstancias tales como si existe una alta exposición de los activos a la apropiación indebida.

- *Segregación de funciones.* La asignación a diferentes personas de las responsabilidades relativas a la autorización de las transacciones, al registro de las transacciones y al mantenimiento de la custodia de los activos. La finalidad de la segregación de funciones es

reducir las oportunidades de que cualquier persona esté en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.

Por ejemplo, un gerente que autoriza una venta a crédito no es responsable de mantener los registros de las cuentas por cobrar o de manejar recibos de efectivo. Si una persona puede realizar todas estas actividades, la persona podría, por ejemplo, crear una venta ficticia que podría pasar desapercibida. Del mismo modo, los vendedores no deberían tener la capacidad de modificar los archivos de precios de los productos o las tarifas de comisión.

A veces, la segregación no es práctica, rentable o factible. Por ejemplo, las entidades menos complejas pueden carecer de recursos suficientes para lograr una segregación ideal y el costo de contratar personal adicional puede ser prohibitivo. En esta situación, la dirección puede establecer controles alternativos. En el ejemplo anterior, si el vendedor puede modificar los archivos de precios de los productos, se puede implementar una actividad detectiva de control para que el personal no relacionado con la función de ventas revise periódicamente si el vendedor cambió los precios y en qué circunstancias.

21. Algunos controles pueden depender de la existencia de controles de supervisión adecuados establecidos por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse de acuerdo con directrices establecidas, tales como criterios de inversión fijados por los responsables del gobierno de la entidad; por el contrario, las transacciones no rutinarias, tales como adquisiciones o desinversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica a un nivel alto, incluso en algunos casos por parte de los accionistas.

### **Limitaciones del control interno**

22. El sistema de control interno de la entidad, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de control interno de la entidad puede dejar de funcionar debido al error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño o el cambio de un control interno. Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser eficaz, como sucede en el caso de que la información producida para los fines del sistema del control interno de la entidad (por ejemplo, un informe de excepciones) no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas.
23. Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión de los controles por la dirección. Por ejemplo, la dirección puede suscribir acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la entidad, lo que puede dar lugar a un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de una aplicación de TI diseñados para identificar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.
24. Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.

**Anexo 4**

(Ref.: Apartados 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

**Consideraciones para conocer la función de auditoría interna de la entidad**

Este anexo proporciona consideraciones adicionales relativas a conocer la función de auditoría interna de la entidad, cuando existe esa función.

**Objetivos y alcance de la función de auditoría interna**

1. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, así como su autoridad y rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión, complejidad y estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que estas cuestiones estén establecidas en un reglamento de la auditoría interna o en sus términos de referencia.
2. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden incluir la aplicación de procedimientos y la valoración de sus resultados con el fin de proporcionar seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño y efectividad de los procesos de gestión del riesgo, el sistema de control interno de la entidad y del proceso de gobierno de la entidad. Si es así, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno de la entidad. Sin embargo, es posible que las responsabilidades de la función de auditoría interna se centren en la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, en cuyo caso, el trabajo de la función de auditoría interna puede no estar directamente relacionado con la información financiera de la entidad.

**Indagaciones a la función de auditoría interna**

3. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones a las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden proporcionar información útil para la obtención por el auditor de conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad y para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. En la realización de su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información acerca de las operaciones y riesgos de negocio de la entidad y que disponga de hallazgos basados en dicho trabajo, tales como deficiencias de control o riesgos identificados, que pueden proporcionar datos valiosos para el entendimiento del auditor sobre de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable, el sistema de control interno de la entidad, sus valoraciones del riesgo u otros aspectos de la auditoría. En consecuencia, las indagaciones se realizan con independencia de si el auditor tiene o no tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización, de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión.<sup>73</sup> Otras indagaciones especialmente relevantes pueden tratar de cuestiones que la función de auditoría interna haya comunicado a los

---

<sup>73</sup> Los requerimientos al efecto se encuentran en la NIA 610 (Revisada 2013).

responsables del gobierno de la entidad y de los resultados del proceso de valoración del riesgo obtenidos por la propia función.

4. Si, sobre la base de las respuestas a las indagaciones del auditor, parece que existen hallazgos que pueden ser relevantes para la información financiera de la entidad y para la auditoría de los estados financieros, el auditor puede considerar adecuado leer los correspondientes informes de la función de auditoría interna. Como ejemplos de informes de la función de auditoría interna que pueden ser relevantes se incluyen sus documentos de estrategia y planificación, así como los informes preparados para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad en los que se describen los hallazgos de las revisiones realizadas por la función de auditoría interna.
5. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240,<sup>74</sup> si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude.
6. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna a los que se realizan las indagaciones son aquéllas que, a juicio del auditor, poseen el conocimiento, experiencia y autoridad adecuados, tales como el responsable de auditoría interna o, según las circunstancias, otras personas que pertenezcan a la función. El auditor también puede considerar adecuado mantener reuniones periódicas con estas personas.

#### **Consideración de la función de auditoría interna para conocer el entorno de control**

7. Al conocer el entorno de control, el auditor puede tener en cuenta la forma en que la dirección ha respondido a los hallazgos y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con deficiencias del control interno detectadas relevantes para la preparación de los estados financieros, incluido si dichas respuestas se han implementado y el modo en que lo han sido, así como, si con posterioridad, han sido evaluadas por la función de auditoría interna.

#### **Comprender el papel que desempeña la función de auditoría interna en el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno**

8. Si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de obtención de un grado de seguridad de la función de auditoría interna está relacionada con el proceso de información financiera de la entidad, el auditor también puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él en la obtención de evidencia de auditoría, o bien para reducir su extensión. Puede ser más probable que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad cuando se evidencie, por ejemplo, sobre la base de su experiencia de auditorías anteriores o en sus procedimientos de valoración del riesgo, que la entidad cuenta con una función de auditoría interna dotada de recursos adecuados y apropiados en relación con la complejidad de la entidad y la naturaleza de sus operaciones, y que informa directamente a los responsables del gobierno de la entidad.
9. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013).

---

<sup>74</sup> NIA 240, apartado 19.

10. Como se comenta con más detalle en la NIA 610 (Revisada 2013), las actividades de la función de auditoría interna se diferencian de otros controles de seguimiento que puedan ser relevantes para la información financiera, tales como revisiones de información contable de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.
11. El establecimiento de una comunicación con las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de la entidad al comienzo del encargo y el mantenimiento de esa comunicación durante todo el encargo puede dar lugar a que se comparta la información de manera efectiva. Crea un entorno en el que el auditor puede ser informado de cuestiones significativas detectadas por la función de auditoría interna cuando es posible que esas cuestiones afecten a su trabajo. La NIA 200 analiza la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional,<sup>75</sup> así como de que preste especial atención a información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a ser utilizados como evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades para que los auditores internos pongan en conocimiento del auditor esa información. El auditor puede entonces tener en cuenta esa información en su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

---

<sup>75</sup> NIA 200, apartado 7.

**Anexo 5**

(Ref.: Apartados 25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172)

**Consideraciones para conocer las Tecnologías de la Información (TI)**

Este anexo plantea cuestiones adicionales que el auditor puede considerar para conocer el uso de TI por parte de la entidad en su sistema de control interno.

**Conocer el uso de las tecnologías de la información por parte de la entidad en los componentes del sistema de control interno de la entidad**

1. El sistema de control interno de la entidad contiene elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados, y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad). La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de TI por la entidad. El uso de TI por parte de una entidad afecta la forma en que se procesa, almacena y comunica la información relevante para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable y, por lo tanto, afecta la forma en que se diseña e implementa el sistema de control interno de la entidad. Cada componente del sistema de control interno de la entidad puede utilizar algún grado de TI.

Por lo general, las TI benefician el sistema de control interno de la entidad, al permitirle:

- **Aplicar** de manera congruente las normas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
  - **Mejorar** la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
  - **Facilitar** un análisis adicional de la información;
  - **Mejorar** la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
  - **Reducir** el riesgo de que los controles se sorteen; y
  - **Mejorar** la capacidad de lograr una segregación de funciones eficaz mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones de las TI, bases de datos y sistemas operativos;
2. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material y de los procedimientos de auditoría posteriores basados en ellos. Los controles automatizados pueden ser más fiables que los controles manuales porque no se pueden omitir, ignorar o anular tan fácilmente y también son menos propensos a errores simples y a equivocaciones. Los controles automatizados pueden ser más eficaces que los controles manuales en las siguientes circunstancias:
    - Un alto volumen de transacciones recurrentes, o en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse o detectarse y corregirse mediante la automatización.
    - Controles en los que las formas específicas de realizar el control pueden diseñarse y automatizarse adecuadamente.

*Conocer el uso de las tecnologías de la información por parte de la entidad en el sistema de información (Ref.: Apartado 25(a))*

3. El sistema de información de la entidad puede incluir el uso de elementos manuales y automatizados, lo cual también afecta la forma en que las transacciones se inician, registran, procesan e informan. En particular, los procedimientos para iniciar, registrar, procesar e informar reportar transacciones se pueden hacer cumplir a través de las aplicaciones de las TI utilizadas por la entidad y cómo la entidad ha configurado esas aplicaciones. Además, los registros en forma de información digital pueden reemplazar o complementar los registros en forma de documentos en papel.
4. Al obtener el conocimiento del entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de información en el sistema de información, el auditor recopila información sobre la naturaleza y características de las aplicaciones de TI utilizadas, así como la infraestructura de apoyo de TI. La siguiente tabla incluye ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener el conocimiento del entorno de las TI e incluye ejemplos de características típicas de los entornos de las TI fundamentadas en la complejidad de las aplicaciones de TI utilizadas en el sistema de información de la entidad. Sin embargo, esas características son direccionales y pueden diferir dependiendo de la naturaleza de las aplicaciones de TI específicas utilizadas por una entidad.

	Ejemplos de características típicas de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño mediano y moderadamente complejo	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP)
Cuestiones relacionadas con el alcance de la automatización y el uso de datos:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• El alcance de los procedimientos automatizados para el procesamiento, y la complejidad de esos procedimientos, incluido si existe un procesamiento sin papel altamente automatizado.</li> </ul>	N/A	N/A	Procedimientos automatizados extensos y a menudo complejos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• El grado de dependencia de la entidad en los informes generados por el sistema en el procesamiento de la información.</li> </ul>	Lógica simple de informes automatizados	Lógica simple de informes automatizados relevante	Lógica compleja de informes automatizados; Software de redacción de informes
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cómo se ingresan los datos (es decir, entrada manual, entrada de cliente o proveedor o carga de archivo).</li> </ul>	Entradas de datos manuales	Número pequeño de entradas de datos o interfaces simples	Gran cantidad de entradas de datos o interfaces complejas

	Ejemplos de características típicas de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño mediano y moderadamente complejo	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Cómo facilitan TI la comunicación entre aplicaciones, bases de datos u otros aspectos del entorno de las TI, interna y externamente, en su caso, a través de interfaces del sistema.</li> </ul>	Sin interfaces automatizadas (solo entradas manuales)	Número pequeño de entradas de datos o interfaces simples	Gran cantidad de entradas de datos o interfaces complejas
<ul style="list-style-type: none"> <li>El volumen y complejidad de los datos, en forma digital, que procesa el sistema de información, incluido si los registros contables u otra información se almacenan en forma digital y la ubicación de los datos almacenados.</li> </ul>	Bajo volumen de datos o datos simples que se puedan verificar manualmente; Datos disponibles localmente	Bajo volumen de datos o datos simples	Gran volumen de datos o datos complejos; Almacenes de datos; <sup>76</sup> Uso de proveedores de servicios de TI internos o externos (por ejemplo, almacenamiento o alojamiento de datos de terceros)
Cuestiones relacionadas con las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>El tipo de aplicación (por ejemplo, una aplicación comercial con poca o ninguna personalización, o una aplicación altamente personalizada o altamente integrada que puede haber sido comprada y personalizada o desarrollada internamente).</li> </ul>	Aplicación comprada con poca o ninguna personalización	Aplicación comprada o herencia simple o aplicaciones ERP de gama baja con poca o ninguna personalización	Aplicaciones desarrolladas a medida o ERP más complejos con personalización significativa

<sup>76</sup> Un almacén de datos se describe generalmente como un repositorio central de datos integrados de una o más fuentes dispares (como múltiples bases de datos) desde el cual se pueden generar informes o que la entidad puede usar para otras actividades de análisis de datos. Un redactor de informes es una aplicación de TI que se utiliza para extraer datos de una o más fuentes (tal como un almacén de datos, una base de datos o una aplicación de TI) y presentar los datos en un formato específico.

	Ejemplos de características típicas de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño mediano y moderadamente complejo	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP)
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complejidad de la naturaleza de las aplicaciones de TI y la infraestructura subyacente de las TI.</li> </ul>	Solución pequeña, una simple laptop o una solución en el servidor del cliente	Servidor principal maduro y estable, servidor de cliente pequeño o simple, software como nube de servicios	Servidor principal complejo, servidor del cliente grande o complejo, orientado a la web, infraestructura como nube de servicios
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ya sea que haya un alojamiento con terceros o una subcontratación de TI.</li> </ul>	Si es un proveedor subcontratado, competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de nube)	Si es un proveedor subcontratado, competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de nube)	Proveedor competente, maduro y probado para ciertas aplicaciones y proveedor nuevo o de nueva creación para otras
<ul style="list-style-type: none"> <li>Si la entidad está utilizando tecnologías emergentes que afectan su información financiera.</li> </ul>	Sin uso de tecnologías emergentes	Uso limitado de tecnologías emergentes en algunas aplicaciones	Uso mixto de tecnologías emergentes entre plataformas
Cuestiones relacionadas con los procesos de TI:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>El personal involucrado en el mantenimiento del entorno de TI (el número y el nivel de habilidad de los recursos de soporte de TI que gestionan la seguridad y los cambios en el entorno de TI).</li> </ul>	Pocos empleados con conocimientos limitados de las TI para procesar actualizaciones de proveedores y gestionar el acceso	Personal limitado con habilidades de TI/dedicado a las TI	Departamentos dedicados a las TI con personal capacitado, incluidas habilidades de programación

	Ejemplos de características típicas de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño mediano y moderadamente complejo	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP)
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complejidad de los procesos para gestionar los derechos de acceso.</li> </ul>	Una sola persona con acceso administrativo gestiona los derechos de acceso	Algunas personas con acceso administrativo <b>gestionan</b> los derechos de acceso	Procesos complejos gestionados por el departamento de TI para los derechos de acceso
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complejidad de la seguridad sobre el entorno de TI, incluida la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, las bases de datos y otros aspectos del entorno de TI a los riesgos cibernéticos, particularmente cuando hay transacciones basadas en la web o transacciones que involucran interfaces externas.</li> </ul>	Acceso simple a las instalaciones, sin elementos externos orientados a la web	Algunas aplicaciones basadas en la web con seguridad basada en roles principalmente simples	Varias plataformas con acceso basado en la web y modelos de seguridad complejos
<ul style="list-style-type: none"> <li>Si se han realizado cambios en el programa en la forma en que se procesa la información y el alcance de esos cambios durante el periodo.</li> </ul>	Software comercial sin código fuente instalado	Algunas aplicaciones comerciales sin código fuente y otras aplicaciones maduras con un número pequeño o cambios simples; ciclo de vida de desarrollo de sistemas tradicionales	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año
<ul style="list-style-type: none"> <li>El alcance del cambio dentro del entorno de TI (por ejemplo, nuevos aspectos del entorno de TI o cambios significativos en las aplicaciones de las TI o la infraestructura de TI subyacente).</li> </ul>	Cambios limitados a actualizaciones de versión del software comercial	Los cambios consisten en actualizaciones del software comercial, actualizaciones de la versión ERP o mejoras heredadas	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año, intensa personalización de ERP

	Ejemplos de características típicas de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño mediano y moderadamente complejo	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Si hubo una conversión de datos importante durante el período y, de ser así, la naturaleza e importancia de los cambios realizados y cómo se llevó a cabo la conversión.</li> </ul>	Actualizaciones de software proporcionadas por el proveedor; sin funciones de conversión de datos para actualizar	Actualizaciones de versiones menores para aplicaciones de software comerciales con conversión de datos limitados	Actualización de la versión principal, nueva versión, cambio de plataforma

*Tecnologías emergentes*

- Las entidades pueden utilizar tecnologías emergentes (por ejemplo, Blockchain, robótica o inteligencia artificial) porque esas tecnologías pueden presentar oportunidades específicas para aumentar la eficiencia operativa o mejorar la información financiera. Cuando se utilizan tecnologías emergentes en el sistema de información de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros, el auditor puede incluir esas tecnologías en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a los riesgos que surgen del uso de TI. Si bien las tecnologías emergentes pueden considerarse más sofisticadas o más complejas en comparación con las tecnologías existentes, las responsabilidades del auditor en relación con las aplicaciones de TI y los controles generales de TI identificados, de conformidad con el apartado 26(b)-(c), permanecen sin cambios.

*Escalabilidad*

- Obtener un conocimiento del entorno de TI de la entidad puede lograrse más fácilmente para una entidad menos compleja que utiliza software comercial y cuando la entidad no tiene acceso al código fuente para realizar cambios en el programa. Estas entidades pueden no tener recursos dedicados a las TI, pero pueden tener una persona asignada con la función de administrador con el fin de otorgar acceso a los empleados o instalar las actualizaciones para las aplicaciones de TI proporcionadas por el proveedor. Las cuestiones específicas que el auditor puede considerar para conocer la naturaleza de un paquete comercial de software de contabilidad, que puede ser la única aplicación de TI utilizada por una entidad menos compleja en su sistema de información, pueden incluir:
  - La medida en que el software está bien establecido y tiene reputación de fiabilidad;
  - La medida en que es posible para la entidad, modificar el código fuente del software para incluir módulos adicionales (es decir, complementos) al software base, o realizar cambios directos en los datos;
  - La naturaleza y el alcance de las modificaciones que se han realizado en el software. Aunque es posible que una entidad no pueda modificar el código fuente del software, muchos paquetes de

software permiten configurarlos (por ejemplo, establecer o modificar los parámetros de informes). Por lo general, no implican modificaciones al código fuente, sin embargo, el auditor puede considerar hasta qué punto la entidad es capaz de configurar el software al considerar la integridad y precisión de la información producida por el software que se utiliza como evidencia de auditoría; y

- La extensión en que se puede acceder directamente a los datos relacionados con la preparación de los estados financieros (es decir, acceso directo a la base de datos sin utilizar la aplicación de las TI) y el volumen de datos que se procesan. Cuanto mayor sea el volumen de datos, es más probable que la entidad necesite controles que aborden el mantenimiento de la integridad de los datos, que pueden incluir controles generales de TI sobre el acceso no autorizado y cambios a los datos.
7. Los entornos complejos de TI pueden incluir aplicaciones de TI altamente personalizadas o altamente integradas y, por lo tanto, pueden requerir más esfuerzo el conocerlas. Los procesos de información financiera o las aplicaciones de TI pueden estar integradas con otras aplicaciones de TI: Esa integración puede involucrar aplicaciones de TI que se utilizan en las operaciones de negocio de la entidad y que proporcionan información a las aplicaciones de TI, relevante para el procesamiento de transacciones e información en el sistema de información de la entidad. En esas circunstancias, ciertas aplicaciones de TI utilizadas por las operaciones de negocio de la entidad también pueden ser relevantes para la preparación de los estados financieros. Los entornos complejos de TI también pueden requerir departamentos dedicados a TI que tengan procesos de TI estructurados respaldados por personal que tenga habilidades de desarrollo de software y mantenimiento de entornos de TI. En otros casos, una entidad puede utilizar proveedores de servicios internos o externos para gestionar ciertos aspectos o procesos de TI dentro de su entorno de TI (por ejemplo, alojamiento de terceros).

Identificar las aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos derivados del uso de TI

8. A través del conocimiento de la naturaleza y la complejidad del entorno de las TI de la entidad, incluyendo la naturaleza y extensión de los controles de procesamiento de información, el auditor puede determinar en qué aplicaciones de TI confía la entidad para procesar con precisión la información financiera y mantener su integridad. La identificación de las aplicaciones de TI en las que confía la entidad puede afectar la decisión del auditor de probar los controles automatizados dentro de esas aplicaciones de TI, asumiendo que esos controles automatizados abordan los riesgos identificados de incorrección material. Por el contrario, si la entidad no confía en una aplicación de las TI, es poco probable que los controles automatizados dentro de esa aplicación de TI sean adecuados o suficientemente precisos para la finalidad de las pruebas de eficacia operativa. Los controles automatizados que pueden identificarse de conformidad con el apartado 26(b) pueden incluir, por ejemplo, cálculos automatizados o controles de entrada, procesamiento y salida, tal como una combinación de tres vías de una orden de compra, documento de envío del proveedor y factura del proveedor. Cuando el auditor identifica los controles automatizados y el auditor determina a través del conocimiento del entorno de TI, que la entidad confía en la aplicación de TI que incluye esos controles automatizados, puede ser más probable que el auditor identifique la aplicación de las TI como una que está sujeta a riesgos derivados del uso de TI.
9. Al considerar si las aplicaciones de TI para las cuales el auditor ha identificado controles automatizados están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI, es probable que el auditor considere si, y en qué extensión, la entidad puede tener acceso al código fuente que permite a la dirección para realizar cambios al programa a dichos controles o a las aplicaciones de TI. La

extensión en que la entidad realiza cambios en el programa o en la configuración y la medida en que se formalizan los procesos de TI sobre esos cambios, también pueden ser consideraciones relevantes. También es probable que el auditor considere el riesgo de un acceso inadecuado o los cambios a los datos.

10. Los informes generados por el sistema, que el auditor puede tener la intención de utilizar como evidencia de auditoría pueden incluir, por ejemplo, un informe de antigüedad de cuentas por cobrar o un informe de valuación del inventario. Para esos informes, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y precisión de los informes al probar sustancialmente las entradas y salidas del informe. En otros casos, el auditor puede planear probar la eficacia operativa de los controles sobre la preparación y mantenimiento del informe, en cuyo caso la aplicación de TI a partir de la cual se produce, probablemente esté sujeta a riesgos que surjan del uso de TI. Además de probar la integridad y precisión del informe, el auditor puede planificar probar la efectividad operativa de los controles generales de TI que abordan los riesgos relacionados con cambios inadecuados o no autorizados en el programa o cambios en los datos del informe.
11. Algunas aplicaciones de TI pueden incluir la función de redacción de informes dentro de ellas, mientras que algunas entidades también pueden utilizar aplicaciones de redacción de informes independientes (es decir, redactores de informes). En esos casos, el auditor puede necesitar determinar las fuentes de los informes generados por el sistema (es decir, la aplicación que prepara el informe y las fuentes de datos utilizadas por el informe) para determinar las aplicaciones de TI sujetas a riesgos que surgen del uso de TI.
12. Las fuentes de datos utilizadas por las aplicaciones de TI pueden ser bases de datos a las que, por ejemplo, solo se puede acceder a través de la aplicación de TI o por el personal de TI con privilegios de gestión de las bases de datos. En otros casos, la fuente de datos puede ser un almacén de datos que en sí mismo puede considerarse una aplicación de TI sujeta a riesgos derivados del uso de TI.
13. El auditor puede haber identificado un riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes debido al uso por parte de la entidad de un procesamiento de transacciones altamente automatizado y sin papel, que puede involucrar múltiples aplicaciones de TI integradas. En esas circunstancias, es probable que los controles identificados por el auditor incluyan controles automatizados. Además, la entidad puede confiar en los controles generales de las TI para mantener la integridad de las transacciones procesadas y otra información utilizada en el procesamiento. En esos casos, las aplicaciones de TI involucradas en el procesamiento y almacenamiento de la información probablemente estén sujetas a riesgos derivados del uso de TI.

#### *Herramienta informática del usuario final*

14. Aunque la evidencia de auditoría también puede venir en forma de un resultado generado por el sistema que se utiliza en un cálculo realizado en una herramienta informática del usuario final (por ejemplo, un software de hoja de cálculo o bases de datos simples), esas herramientas no suelen identificarse como aplicaciones de las TI en el contexto del apartado 26(b). Diseñar e implementar controles en torno al acceso y el cambio a las herramientas informáticas del usuario final puede ser un desafío y esos controles rara vez son equivalentes o tan efectivos como los controles generales de TI. Más bien, el auditor puede considerar una combinación de controles de procesamiento de información, tomando en cuenta la finalidad y la complejidad de la herramienta informática del usuario final involucrada, tal como:

- **Los** controles de procesamiento de información sobre el inicio y procesamiento de los datos de origen, incluidos los controles automatizados o de interfaz relevantes hasta el punto desde el cual se extraen los datos (es decir, el almacén de datos);
- **Los** controles para comprobar que la lógica funciona según lo previsto, por ejemplo, controles que “prueban” la extracción de datos, tal como conciliar el informe con los datos de los que se derivó, comparar los datos individuales del informe con la fuente y viceversa, y los controles que verifican las fórmulas o macros; o
- **Uso** de herramientas de software de validación, que verifican sistemáticamente fórmulas o macros, tal como herramientas para la integridad de las hojas de cálculo.

### Escalabilidad

15. La capacidad de la entidad para mantener la integridad de la información almacenada y procesada en el sistema de información puede variar según la complejidad y el volumen de las transacciones relacionadas y de otra información. Cuanto mayor sea la complejidad y el volumen de datos que respaldan una clase significativa de transacciones, saldo contable o información a revelar, menos probable será que la entidad mantenga la integridad de esa información únicamente a través de controles de procesamiento de información (por ejemplo, controles de entrada y salida o de revisión). También es menos probable que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y precisión de esa información a través de pruebas sustantivas, únicamente cuando esa información se usa como evidencia de auditoría. En algunas circunstancias, cuando el volumen y la complejidad de las transacciones son menores, la dirección puede tener un control de procesamiento de la información que sea suficiente para verificar la precisión y la integridad de los datos (por ejemplo, las órdenes de venta individuales procesadas y facturadas pueden conciliarse con la copia impresa ingresada originalmente en la aplicación de TI). Cuando la entidad confía en los controles generales de TI para mantener la integridad de cierta información utilizada por las aplicaciones de TI, el auditor puede determinar que las aplicaciones de TI para mantener la información están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI.

Ejemplo de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de TI	Ejemplo de características de una aplicación de las TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de TI
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicaciones independientes.</li> <li>• El volumen de datos (transacciones) no es significativo.</li> <li>• La funcionalidad de la aplicación no es compleja.</li> <li>• Cada transacción está respaldada por documentación original en papel.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las aplicaciones están interconectadas.</li> <li>• El volumen de datos (transacciones) es significativo.</li> <li>• La funcionalidad de la aplicación es compleja como:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>– La aplicación inicia transacciones automáticamente; y</li> <li>– Existe una variedad de cálculos complejos subyacentes a las entradas automáticas.</li> </ul> </li> </ul>
<p>Es probable que la aplicación de TI no esté sujeta a riesgos derivados de TI porque:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El volumen de datos no es significativo y, por lo tanto, la dirección no depende de los controles generales de TI para procesar o mantener los</li> </ul>	<p>Es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos derivados de TI porque:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La dirección confía en un sistema de aplicaciones para procesar o mantener los datos, ya que el volumen de datos es</li> </ul>

<p>datos.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La dirección no confía en los controles automatizados u otras funciones automatizadas. El auditor no ha identificado controles automatizados de conformidad con el apartado 26(a).</li> <li>• Aunque la dirección utiliza informes generados por el sistema en sus controles, no confía en estos informes. En cambio, concilia los informes con la documentación impresa y verifica los cálculos en los informes.</li> <li>• El auditor probará directamente la información producida por la entidad utilizada como evidencia de auditoría.</li> </ul>	<p>significativo.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La dirección confía en el sistema de aplicación para realizar ciertos controles automatizados que el auditor también ha identificado.</li> </ul>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

*Otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados del uso de TI*

16. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI, otros aspectos del entorno de TI también suelen estar sujetos a riesgos que surgen del uso de TI. La estructura de TI incluye base de datos, sistema operativo y red. Las bases de datos almacenan los datos utilizados por las aplicaciones de TI y pueden consistir en muchas tablas de datos interrelacionadas. El personal de TI u otro personal con privilegios de gestión de bases de datos también puede acceder directamente a los datos de las bases de datos a través de los sistemas de gestión de bases de datos. El sistema operativo es responsable de gestionar las comunicaciones entre el hardware, las aplicaciones de TI y otro software utilizado en la red. Como tal, se puede acceder directamente a las aplicaciones y bases de datos de TI a través del sistema operativo. Una red se utiliza en la infraestructura de TI para transmitir datos y compartir información, recursos y servicios a través de un enlace de comunicaciones común. La red también suele establecer una capa de seguridad lógica (habilitada a través del sistema operativo) para acceder a los recursos subyacentes.
17. Cuando el auditor identifica las aplicaciones de TI como sujetas a riesgos que surgen de TI, normalmente también se identifica la base de datos que almacena los datos procesados por una aplicación de TI identificada. De manera similar, debido a que la capacidad de operación de una aplicación de TI, a menudo, depende del sistema operativo y se puede acceder directamente a las aplicaciones y bases de datos de TI desde el sistema operativo, el sistema operativo generalmente está sujeto a riesgos derivados del uso de TI. La red puede identificarse cuando es un punto central de acceso a las aplicaciones de TI identificadas y las bases de datos relacionadas o cuando una aplicación de TI interactúa con proveedores o partes externas a través de Internet, o cuando el auditor identifica las aplicaciones de TI orientadas a la web.

*Identificar los riesgos que surgen del uso de TI y de los controles generales de TI*

18. Los ejemplos de riesgos que surgen del uso de TI incluyen los riesgos relacionados con la dependencia inapropiada de aplicaciones de TI que procesan datos de manera incorrecta, procesan datos inexactos o ambos, tal como:
  - Accesos no autorizados a los datos que pueden tener como resultado la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o

un registro inexacto de las transacciones. Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.

- La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
  - Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
  - Los cambios no autorizados a las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI.
  - No realizar los cambios necesarios en las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI.
  - Intervención manual inadecuada.
  - Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.
19. La consideración del auditor del acceso no autorizado puede incluir riesgos relacionados con el acceso no autorizado por parte de terceros internos o externos (a menudo denominados riesgos de ciberseguridad). Dichos riesgos pueden no afectar necesariamente la información financiera, ya que el entorno de TI de una entidad también puede incluir aplicaciones de TI y datos relacionados que abordan las necesidades operativas o de cumplimiento. Es importante tomar en cuenta que los incidentes cibernéticos generalmente ocurren primero a través del perímetro y las capas de la red interna, que tienden a estar más alejadas de la aplicación de TI, la base de datos y los sistemas operativos que afectan la preparación de los estados financieros. Por consiguiente, si se ha identificado información sobre una violación de seguridad, el auditor normalmente considera la medida en que dicha violación tenía el potencial de afectar la información financiera. Si la información financiera puede verse afectada, el auditor puede decidir conocer y probar los controles relacionados para determinar el posible impacto o el alcance de los posibles errores en los estados financieros, o puede determinar que la entidad ha proporcionado información a revelar adecuada en relación con dicha violación de seguridad.
20. Además, las leyes y regulaciones que pueden tener un efecto directo o indirecto en los estados financieros de la entidad pueden incluir legislación de protección de datos. Considerar el cumplimiento de una entidad con dichas leyes o regulaciones, de conformidad con la NIA 250 (Revisada),<sup>77</sup> puede involucrar el conocimiento de los procesos de TI de la entidad y los controles generales de TI que la entidad ha implementado para abordar las leyes o regulaciones relevantes.
21. Los controles generales de TI se han implementado para abordar los riesgos que surgen del uso de TI. En consecuencia, el auditor utiliza el conocimiento obtenido sobre las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI y los riesgos aplicables que surgen del uso de TI para determinar los controles generales de TI a identificar. En algunos casos, una entidad puede utilizar procesos comunes de las TI en su entorno de TI o en ciertas aplicaciones de TI, en cuyo caso se pueden identificar los riesgos comunes que surgen del uso de TI y de los controles generales de TI comunes.
22. En general, es probable que se identifique un mayor número de controles generales de TI relacionados con las aplicaciones de TI y las bases de datos que con otros aspectos del entorno de TI. Esto se debe a que estos aspectos son los que más se relacionan con el procesamiento de información y el almacenamiento de información en el sistema de información de la entidad. Al identificar los controles generales de TI, el auditor puede considerar los controles sobre las

---

<sup>77</sup> NIA 250 (Revisada).

acciones de los usuarios finales y del personal de TI de la entidad o de los proveedores de servicios de TI.

23. El **Anexo 6** proporciona una explicación adicional sobre la naturaleza de los controles generales de TI que normalmente se implementan para los diferentes aspectos del entorno de TI. Además, se proporcionan ejemplos de controles generales de TI para diferentes procesos de TI.

**Anexo 6**

(Ref.: Apartados 25(c)(ii), A173–A174)

**Consideraciones para conocer los controles generales de TI**

*Este anexo proporciona cuestiones adicionales que puede considerar el auditor al conocer los controles generales de TI.*

1. La naturaleza de los controles generales de TI que generalmente se implementan para cada uno de los aspectos del entorno de TI:
  - (a) **Aplicaciones**

Los controles generales de TI en la capa de la aplicación de TI se correlacionarán con la naturaleza y el alcance de la funcionalidad de la aplicación y las rutas de acceso a la tecnología permitidas. Por ejemplo, más controles serán relevantes para las aplicaciones de TI altamente integradas con opciones de seguridad complejas, que una aplicación de TI heredada que admita una pequeña cantidad de saldos de cuentas con métodos de acceso solo a través de transacciones.
  - (b) **Base de datos**

Los controles generales de TI en la capa de la base de datos generalmente abordan los riesgos que surgen del uso de TI relacionados con actualizaciones no autorizadas de la información de los informes financieros en la base de datos a través del acceso directo a la base de datos o a la ejecución de un script o programa.
  - (c) **Sistema operativo**

Los controles generales de TI en la capa del sistema operativo, generalmente, abordan los riesgos que surgen del uso de TI relacionadas con el acceso administrativo, lo cual puede facilitar la anulación de otros controles. Esto incluye acciones como comprometer las credenciales de otros usuarios, agregar nuevos usuarios no autorizados, cargar malware o ejecutar scripts u otros programas no autorizados.
  - (d) **Red**

Los controles generales de TI en la capa de la red, generalmente, abordan los riesgos que surgen del uso de TI relacionados con la segmentación de la red, el acceso remoto y la autenticación. Los controles de la red pueden ser relevantes cuando una entidad tiene aplicaciones en la web que se utilizan en la información financiera. Los controles de la red también pueden ser relevantes cuando la entidad tiene relaciones importantes con socios comerciales o subcontratación de terceros, lo que puede aumentar las transmisiones de datos y la necesidad de acceso remoto.
2. Los ejemplos de controles generales de TI que pueden existir, organizados por procesos de TI incluyen:
  - (a) **Proceso para gestionar el acceso:**
    - *Autenticación*

Controles que garantizan que un usuario que accede a la aplicación de TI u otro aspecto del entorno de TI esté utilizando las propias credenciales de inicio de sesión del usuario (es decir, que el usuario no esté utilizando las credenciales de otro usuario).

- *Autorización*

Controles que permiten a los usuarios acceder a la información necesaria para sus responsabilidades laborales y nada más, lo que facilita la adecuada segregación de funciones.
  - *Aprovisionamiento*

Controles para autorizar nuevos usuarios y modificaciones a los privilegios de acceso de los usuarios existentes.
  - *Bajas*

Controles para eliminar el acceso de los usuarios tras la terminación o transferencia.
  - *Privilegios de acceso*

Controles sobre acceso administrativo o de usuarios poderosos.
  - *Revisiones de acceso de usuarios*

Controles para recertificar o evaluar el acceso de los usuarios para una autorización continua a lo largo del tiempo.
  - *Controles de configuración de seguridad*

Generalmente, cada tecnología tiene ajustes de la configuración clave que ayudan a restringir el acceso al entorno.
  - *Acceso físico*

Controles sobre el acceso físico al centro de datos y al hardware, ya que dicho acceso puede usarse para anular otros controles.
- (b) Proceso para gestionar el programa u otros cambios en el entorno de las TI:
- *Proceso de gestión de cambios*

Controles sobre el proceso para diseñar, programar, probar y migrar cambios a un entorno de producción (es decir, usuario final).
  - *Segregación de funciones sobre migración de cambios*

Controles que segregan el acceso para realizar y migrar cambios a un entorno de producción.
  - *Desarrollo o adquisición o implementación de sistemas*

Controles sobre el desarrollo o implementación inicial de aplicaciones de TI (o en relación con otros aspectos del entorno de TI).
  - *Conversión de datos*

Controles sobre la conversión de datos durante el desarrollo, la implementación o las actualizaciones del entorno de TI.
- (c) Proceso para gestionar las operaciones de TI
- *Programación de trabajos*

Controles sobre el acceso para programar e iniciar trabajos o programas que puedan afectar los informes financieros.

- *Seguimiento del trabajo*

Controles para dar seguimiento a los trabajos o programas de informes financieros para una ejecución exitosa.

- *Copia de seguridad y recuperación*

Los controles para garantizar que las copias de seguridad sobre los datos de los informes financieros se realicen según lo planeado y que esos datos estén disponibles y se pueda acceder a ellos para una recuperación oportuna en caso de una interrupción o un ataque.

- *Detección de intrusión*

Controles para dar seguimiento a las vulnerabilidades o intrusiones en el entorno de TI.

La siguiente tabla muestra ejemplos de controles generales de TI para abordar ejemplos de riesgos que surgen del uso de TI, incluyendo para las diferentes aplicaciones de TI, de acuerdo con su naturaleza.

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Gestión de accesos	Privilegios de acceso del usuario: Los usuarios tienen privilegios de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas asignadas, lo cual puede crear una segregación de funciones inadecuada.	La dirección aprueba la naturaleza y extensión de los privilegios de acceso del usuario para el acceso de usuarios nuevos y modificados, incluidos los perfiles/funciones estándar de la aplicación, las transacciones críticas de los informes financieros y la segregación de funciones.	Sí – en lugar de las revisiones de acceso de los usuarios que se indican a continuación	Sí	Sí
		El acceso para los usuarios cesados o transferidos se elimina o modifica de manera oportuna.	Sí – en lugar de las revisiones de acceso de los usuarios siguientes	Sí	Sí
		El acceso de los usuarios se revisa periódicamente	Sí - en lugar de aprovisionar/ Baja de los controles anteriores	Sí – para ciertas aplicaciones	Sí

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
		Se supervisa la segregación de funciones y se elimina el acceso en conflicto o se asigna a los controles de mitigación, que se documentan y prueban.	N/A – sin segregación habilitada por el sistema	Sí – para ciertas aplicaciones	Sí
		El acceso a nivel privilegiado (por ejemplo, administradores de configuración, datos y seguridad) está autorizado y restringido adecuadamente.	Sí – probablemente solo en la capa de aplicación de TI	Sí – en la aplicación de TI y en ciertas capas del entorno de las TI para la plataforma	Sí – en todas las capas del entorno de TI para la plataforma

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Gestión de accesos	Acceso directo a los datos: Se realizan cambios inadecuados directamente en los datos financieros a través de medios distintos de la aplicación de transacciones.	El acceso a los archivos de datos de la aplicación u objetos/tablas/ datos de la base de datos está limitado al personal autorizado, en función de sus responsabilidades laborales y la función asignada, y dicho acceso está aprobado por la dirección.	N/A	Sí – para ciertas aplicaciones y bases de datos	Sí

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Gestión de accesos	Configuración del sistema: Los sistemas no están configurados o actualizados de manera adecuada para restringir el acceso al sistema a los usuarios apropiados y debidamente autorizados.	El acceso se autentifica a través de identificaciones de usuario y contraseñas únicas u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados a acceder al sistema. Los parámetros de la contraseña cumplen con los estándares de la entidad o la industria (por ejemplo, longitud y complejidad mínima de la contraseña, vencimiento, bloqueo de la cuenta).	Sí – únicamente autenticación de contraseña	Sí – mezcla de contraseñas y autenticación multifactor	Sí
		Los atributos clave de la configuración del sistema se implementan adecuadamente.	N/A – no existen configuraciones técnicas de seguridad	Sí – para ciertas aplicaciones y bases de datos	Sí

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Gestión de cambios	Aplicación de cambios: Se hacen cambios inadecuados a los sistemas de aplicación o programas que contienen controles automatizados relevantes (es decir, configuraciones ajustables, algoritmos automatizados, cálculos automatizados y extracción de datos automatizada) o lógica de informes.	Los cambios a la aplicación se prueban adecuadamente antes de moverse al entorno de producción.	N/A – verificar que no hay código fuente instalado	Sí – para software no comercial	Sí
		El acceso para implementar cambios en el entorno de producción de la aplicación está adecuadamente restringido y separado del entorno de desarrollo.	N/A	Sí – para software no comercial	Sí
Gestión de cambios	Cambios a la base de datos: Se realizan cambios inadecuados a la estructura de la base de datos y a las relaciones entre los datos.	Los cambios a la base de datos se prueban adecuadamente antes de moverse al entorno de producción.	N/A – no se realizaron cambios en la base de datos en la entidad	Sí – para software no comercial	Sí

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Gestión de cambios	Cambios en el software del sistema: Se realizan cambios inadecuados en el software del sistema (por ejemplo, sistema operativo, red, software de gestión de cambios, software de control de acceso).	Los cambios de software del sistema se prueban y aprueban adecuadamente antes de pasar a producción.	N/A – no se realizan cambios en el software del sistema en la entidad	Sí	Sí

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Gestión de cambios	Conversión de datos: Los datos convertidos de sistemas heredados o versiones anteriores introducen errores de datos si la conversión transfiere datos incompletos, redundantes, obsoletos o inexactos.	La dirección aprueba los resultados de la conversión de datos (por ejemplo, actividades conciliación y saldos) del antiguo sistema de aplicación o estructura de datos al nuevo sistema de aplicación o estructura de datos y da seguimiento para que la conversión se realice de acuerdo con las políticas y procedimientos de conversión establecidos.	N/A – Se aborda a través de controles manuales	Sí	Sí

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Operaciones de las TI	Red: La red no evita de manera adecuada que los usuarios no autorizados obtengan acceso inadecuado a los sistemas de información.	El acceso se autentifica a través de identificaciones de usuario y contraseñas únicas u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados a acceder al sistema. Los parámetros de la contraseña cumplen con los estándares de la entidad o de las políticas y normas profesionales (por ejemplo, longitud y complejidad mínima de la contraseña, vencimiento, bloqueo de la cuenta).	N/A – no existe un método de autenticación de red independiente	Sí	Sí

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
		La red está diseñada para segmentar las aplicaciones de la web de la red interna, donde se accede a las aplicaciones relevantes del ICFR.	N/A – no se emplea segmentación de la red	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente, el equipo de gestión de la red realiza escaneos de vulnerabilidades del perímetro de la red, que también investiga las posibles vulnerabilidades.	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente, se generan alertas para notificar las amenazas identificadas por los sistemas de detección de intrusos. Estas amenazas son investigadas por el equipo de gestión de la red.	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
		Se implementan controles para restringir el acceso a la red privada virtual (VPN) a los usuarios autorizados y apropiados.	N/A – no VPN	Sí – con juicio	Sí – con juicio
Operaciones de las TI	Copia de seguridad de los datos y recuperación: Los datos financieros no se pueden recuperar o acceder de manera oportuna cuando hay una pérdida de datos.	Se realiza una copia de seguridad de los datos financieros de manera regular de conformidad con un programa y una frecuencia establecidos.	N/A – confían en copias de seguridad manuales del equipo de finanzas	Sí	Sí

Procesos	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Procesos de TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de TI	Ejemplo de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de las TI de tamaño mediano y moderadamente complejo – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI grandes o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Operaciones de las TI	Programación de trabajos: Los sistemas de producción, programas o trabajos dan como resultado un procesamiento de datos inexacto, incompleto o no autorizado.	Solo los usuarios autorizados tienen acceso para actualizar los trabajos por lotes (incluidos los trabajos de interfaz) en el software de programación de trabajos.	N/A – no hay trabajos por lotes	Sí – para ciertas aplicaciones	Sí
		Se da seguimiento a los sistemas, programas o trabajos críticos y se corrigen los errores de procesamiento para asegurar una finalización exitosa.	N/A – no hay trabajo de seguimiento	Sí – para ciertas aplicaciones	Sí

## MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA A OTRAS NORMAS INTERNACIONALES

**Nota:** Las siguientes son modificaciones de concordancia a otras Normas Internacionales como resultado de la aprobación de la NIA 315 (Revisada 2019). Estas modificaciones entrarán en vigor al mismo tiempo que la NIA 315 (Revisada 2019), y se muestran con los cambios marcados de las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que se modifican. Los números de las notas a pie de página dentro de estas modificaciones no se alinean con las Normas Internacionales que se modifican, y se debe hacer referencia a esas Normas Internacionales. Estas modificaciones de concordancia han recibido la aprobación del PIOB que concluyó que se siguió el debido proceso en el desarrollo de las modificaciones de concordancia y que se prestó la debida atención al interés público.

### ***NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría***

#### **Alcance de esta NIA**

...

#### **La auditoría de estados financieros**

...

7. Las NIA contienen objetivos, requerimientos y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable. Las NIA requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:

- Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, el marco de información financiera aplicable y ~~incluye~~ el sistema de control interno de la entidad.
- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
- Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

...

#### **Fecha de entrada en vigor**

...

#### **Objetivos globales del auditor**

...

#### **Definiciones**

13. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

...

- (n) Riesgo de incorrección material: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones: (Ref.: Apartado A15a)
- (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 una clase de transacciones, saldo contable u otra información a revelar, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por los ~~el sistema de controles~~ internos de la entidad.

...

### **Requerimientos**

#### **Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros**

...

#### **Escepticismo profesional**

...

#### **Juicio profesional**

...

#### **Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría**

17. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. (Ref.: Apartados A30–A54)

#### **Realización de la auditoría de conformidad con las NIA**

##### *Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría*

...

19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref.: Apartados A60–A68)

...

##### *Objetivos establecidos en cada NIA*

...

##### *Cumplimiento de los requerimientos aplicables*

...

*Objetivo no alcanzado*

...

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **La auditoría de estados financieros**

*Alcance de la auditoría* (Ref.: Apartado 3)

...

Preparación de los estados financieros (Ref.: Apartado 4)

...

Consideraciones específicas para auditorías en el sector público

...

**Forma de expresión de la opinión del auditor** (Ref.: Apartado 8)

...

### **Definiciones**

*Estados financieros* (Ref.: Apartado 13(f))

...

*Riesgo de incorrección material* (Ref.: Apartado 13(n))

A15a. Para los fines de las NIA, existe un riesgo de incorrección material existe cuando hay una posibilidad razonable de:

- (a) Que ocurra una incorrección (es decir, su probabilidad); y
- (b) Es material si llegara a ocurrir (es decir, su magnitud).

**Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros** (Ref.: Apartado 14)

...

**Escepticismo profesional** (Ref.: Apartado 15)

...

**Juicio profesional** (Ref.: Apartado 16)

...

**Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría** (Ref.: Apartados 5 y 17)

*Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría*

A30. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta para la auditoría

actual<sup>78</sup>) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría.

...

*Riesgo de auditoría*

...

riesgos de incorrección material identificados

...

A40. El riesgo inherente ~~está influenciado por los factores de riesgo inherente, es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros.~~ Dependiendo del grado en que los factores de riesgo inherentes afecten la susceptibilidad a incorrección en una afirmación, el nivel de riesgo inherente varía en una escala que se conoce como el espectro de riesgo inherente. El auditor determina las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar, y sus afirmaciones relevantes, como parte del proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, puede ser más elevado en el caso de cálculos complejos o de los saldos contables integrados por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una significativa incertidumbre en la estimación pueden identificarse como saldos contables importantes, y la valoración del auditor del riesgo inherente para los riesgos relacionados a la afirmación puede ser mayor debido a la alta incertidumbre en la estimación.

A40a. Las circunstancias externas que originan riesgos de negocio pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos pueden convertir un determinado producto en obsoleto, haciendo que las existencias sean, por lo tanto, más susceptibles de sobrevaloración. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con **todas** las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar, pueden también incidir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Dichos factores pueden incluir, por ejemplo, un fondo de maniobra insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.

A41. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento de los controles internos por parte de la dirección para responder a los riesgos identificados que amenacen la consecución de los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de sus

<sup>78</sup> NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 169.

estados financieros. Sin embargo, el control interno, por muy bien diseñado que esté y que funcione, sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes de los controles ~~internos~~. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores humanos o de sortear controles, por colusión o por su inadecuada elusión por parte de la dirección. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NIA establecen las condiciones bajo las cuales el auditor debe, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar.<sup>79</sup>

A42.<sup>80</sup> La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello. ~~Generalmente~~ ~~Por lo general~~, las NIA ~~no se refieren a por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de los “riesgos de incorrección material”– en lugar de al riesgo inherente y al riesgo de control por separado.~~ Sin embargo, la NIA 540315 (Revisada 2019)<sup>81</sup> requiere que ~~una valoración por separado del riesgo inherente se valore por separado del y riesgo de control para proporcionar el fundamento para diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material en la afirmación, incluidos los riesgos significativos, para las estimaciones contables en la afirmación de conformidad con la NIA 330.~~<sup>82</sup> ~~Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material para las clases de transacciones significativas, saldos de cuentas o información a revelar distinta a las estimaciones contables, el auditor puede realizar valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas y las consideraciones prácticas.~~

A43a. Los riesgos de incorrección material se **valoran** en las afirmaciones para poder determinar la naturaleza, momento oportuno y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.<sup>83</sup>

Riesgo de detección

...

*Limitaciones inherentes a la auditoría*

...

La naturaleza de la información financiera

...

<sup>79</sup> NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 7-17.

<sup>80</sup> Tomar en cuenta que el apartado A42 de la NIA 200 está marcado con el apartado actualizado presentado por separado como una modificación de concordancia relacionada con la NIA 540 (Revisada) y sus modificaciones de concordancia.

<sup>81</sup> NIA 540315 (Revisada 2019), *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar*, apartado 15 *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*.

<sup>82</sup> NIA 330, apartado 7(b).

<sup>83</sup> NIA 330, apartado 6.

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

...

La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el **costo** y el beneficio

...

A52. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A51, las NIA contienen requerimientos relativos a la planificación y ejecución de la auditoría y requieren que el auditor, entre otras cosas:

- **Disponga** de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas;<sup>84</sup> y
- **Realice** pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones de un modo que proporcione al auditor una base razonable para alcanzar conclusiones acerca de la población.<sup>85</sup>

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

...

## **Realización de la auditoría de conformidad con las NIA**

### ***Naturaleza de las NIA*** (Ref.: Apartado 18)

...

Consideraciones específicas para auditorías en el sector público

...

### ***Contenido de las NIA*** (Ref.: Apartado 19)

A60. Además de los objetivos y requerimientos (los requerimientos se expresan en las NIA utilizando el futuro imperfecto), una NIA contiene orientaciones relacionadas con ellos bajo la forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. También puede contener una introducción en la que se proporcione el contexto relevante para una correcta comprensión de la NIA, así como definiciones. En consecuencia, la totalidad del texto de una NIA es relevante para comprender los objetivos indicados en ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.

A61. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En especial, puede:

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación, incluso en algunas NIA como la NIA 315 (Revisada 2019), el por qué se requiere un procedimiento.
- **Incluir** ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias. En algunas NIA, tal como la NIA 315 (Revisada 2019), los ejemplos se presentan en cuadros.

---

<sup>84</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 175–22.40

<sup>85</sup> NIA 330; NIA500; NIA 520, *Procedimientos analíticos*; NIA 530, *Muestreo de auditoría*.

Aunque estas orientaciones no imponen en sí mismas un requerimiento, son relevantes para la aplicación adecuada de los requerimientos de una NIA. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas pueden también proporcionar antecedentes sobre cuestiones tratadas en una NIA.

~~Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión~~ Consideraciones de escalabilidad

A65a. Se han incluido consideraciones de escalabilidad en algunas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)), que ejemplifica la aplicación de los requerimientos a todas las entidades, independientemente de si su naturaleza y circunstancias son menos complejas o más complejas. Las entidades menos complejas son entidades para las que pueden aplicarse las características del apartado A66.

A65b. Las consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión incluidas en ~~algunas~~ las NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.

A66. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una “entidad de pequeña dimensión” se refiere a una entidad que, por lo general, posee características cualitativas tales como:

- (a) **Concentración** de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y
- (b) **Una** o más de las siguientes:
  - (i) **Transacciones** sencillas o sin complicaciones;
  - (ii) **Contabilidad** sencilla;
  - (iii) **Pocas** líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;
  - (iv) **Sistemas** más simples ~~reducido número~~ de controles internos;
  - (v) **Pocos** niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles;  
o
  - (vi) **Poco** personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

Dichas características cualitativas no son exhaustivas, ni exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, ni estas últimas presentan necesariamente todas estas características

A67 [Movido – ahora A65b]

Consideraciones específicas para herramientas y técnicas automatizadas

A67a. Las consideraciones específicas para las “herramientas y técnicas automatizadas” incluidas en algunas NIA (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada 2019)) se han desarrollado para explicar cómo el auditor puede aplicar ciertos requerimientos cuando utiliza herramientas y técnicas automatizadas al realizar procedimientos de auditoría.

**Objetivos establecidos en cada NIA** (Ref.: Apartado 21)

...

Utilización de objetivos para determinar la necesidad de procedimientos de auditoría posteriores (Ref.: Apartado 21(a))

...

Utilización de los objetivos para evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 21(b))

...

*Cumplimiento de los requerimientos aplicables*

Requerimientos aplicables (Ref.: Apartado 22)

...

Inaplicación de un requerimiento (Ref.: Apartado 23)

...

*Objetivo no alcanzado* (Ref.: Apartado 24)...

## **NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría**

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

### **Condiciones previas a la auditoría**

...

*Acuerdo sobre las responsabilidades de la dirección*

...

Control interno

...

A18. Corresponde a la dirección determinar el control interno que resulta necesario para permitir la preparación de los estados financieros. El término “control interno” abarca un amplio espectro de actividades, dentro de los componentes del sistema de control interno, que pueden describirse como el entorno de control: el proceso de valoración del riesgo por la entidad; el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno, el sistema de información, ~~incluidos los correspondientes procesos de negocio relevantes para la información financiera~~ y comunicación; y las actividades de control; y el seguimiento de los controles. Esta división, sin embargo, no refleja necesariamente el modo en que una entidad concreta diseña, implementa y mantiene su control interno, o el modo en que clasifica un determinado elemento.<sup>86</sup> El control interno de una entidad (en concreto, sus libros y registros

---

<sup>86</sup> NIA 315 (Revisada 2019),-apartado A9159 y Anexo 3.4.

contables o sus sistemas de contabilidad) refleja las necesidades de la dirección, la complejidad del negocio, la naturaleza de los riesgos a los que la entidad está sometida y las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

## **NIA 230, Documentación de auditoría**

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

#### **Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida**

...

*Identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que se han realizado pruebas, y de la persona que lo ha preparado. así como del revisor (Ref.: Apartado 9)*

...

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartado 8)

...

A17. En la preparación de la documentación de auditoría, al auditor de una entidad de pequeña dimensión le puede también resultar útil y eficiente registrar varios aspectos de la auditoría conjuntamente en un solo documento, con referencias a los papeles de trabajo que sirven de soporte, en su caso. El conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y de su sistema de control interno, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320,<sup>87</sup> los riesgos valorados, las cuestiones significativas detectadas durante la realización de la auditoría, y las conclusiones alcanzadas son ejemplos de cuestiones que pueden documentarse conjuntamente en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión.

...

## **NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros**

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

#### **Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento**

...

*Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref.: Apartado 22)*

---

<sup>87</sup> NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

A23. Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones escritas. Las implicaciones de incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con ~~actividades de controles~~ específicos, así como del nivel de la dirección o de las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.

...

## **NIA 260 (Revisada), Comunicación con los *responsables del gobierno de la entidad***

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

### **Cuestiones que deben comunicarse**

...

*Alcance y momento de realización de la auditoría planificados* (Ref.: Apartado 15)

...

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender esas cuestiones y el motivo por el que se determinó que eran riesgos significativos ~~requieren una consideración de auditoría especial~~. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera.

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir: ...

- La manera en la que el auditor planifica tratar los riesgos significativos de incorrección material debida a fraude o error.
- La manera en la que el auditor pretende tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- El enfoque del auditor en relación con el sistema del control interno de la entidad, ~~relevantes para la auditoría~~.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría.
- ...

**Anexo 2** (Ref.: Apartados 16(a), A19–A20)

### **Aspectos cualitativos de las prácticas contables**

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19–A20 puede incluir asuntos tales como:

...

#### **Estimaciones contables**

- En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540,<sup>1</sup> tales como, por ejemplo:
  - El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y o condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.

...

### ***NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad***

#### **Introducción**

##### **Alcance de esta NIA**

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330. La NIA 260 (Revisada) establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.
2. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material el auditor debe obtener conocimiento del sistema de control interno de la entidad relevante para la auditoría.<sup>4</sup> Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el sistema de control interno de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. El auditor puede identificar deficiencias de control en el control interno no sólo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría. Esta NIA especifica las deficiencias identificadas que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección.

...

#### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

##### **Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno (Ref.: Apartado 7)**

...

##### *Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión*

A3. Aunque los conceptos subyacentes al control en el componente de las actividades de control en las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, diferirán en cuanto al grado de formalización con que se aplican. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de ~~actividades de~~ controles debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad ~~de actividades de~~ controles más detalladas.

...

#### **Deficiencias significativas en el control interno (Ref.: Apartados 6(b), 8)**

A8. Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, o detectar y corregir, eficazmente las incorrecciones. Por ejemplo, los controles sobre las cuentas a cobrar pueden consistir tanto en controles automatizados como manuales, diseñados para operar conjuntamente con el fin de prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en el saldo de la cuenta. Una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia, por sí sola, para constituir una deficiencia significativa. Sin embargo, un conjunto de deficiencias que afecten al mismo saldo contable o información a revelar, afirmación relevante o componente del sistema de control interno de la entidad puede aumentar los riesgos de incorrección hasta el punto de dar lugar a una deficiencia significativa.

### ***NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude***

#### **Introducción**

#### **Alcance de esta NIA**

...

#### **Características del fraude**

...

#### **Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude**

...

#### ***Responsabilidades del auditor***

...

7. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los ~~procedimientos de~~ controles diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

...

#### **Fecha de entrada en vigor**

...

## Objetivos

...

## Definiciones

...

## Requerimientos

### Escepticismo profesional

12. De conformidad con la NIA 200,<sup>88</sup> 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)
13. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref.: Apartados A9)
14. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará dichas incongruencias.

### Discusión entre los miembros del equipo del encargo

15. La NIA 315 (Revisada 2019) 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.<sup>89</sup> 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)

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

16. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y llevar a cabo las actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, el marco de información aplicable y ~~incluye el sistema de control interno de la entidad~~, como se requiere en la NIA 315 (Revisada 2019),<sup>90</sup> el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados ~~23-4318-25~~ con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

---

<sup>88</sup> NIA 200, apartado 15.

<sup>89</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17–18.<sup>40</sup>

<sup>90</sup> NIA 315, apartados 5-24.

### ***La dirección y otras personas de la entidad***

...

### ***Responsables del gobierno de la entidad***

20. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección,<sup>91</sup> el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como de los controles internos que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref.: Apartados A19–A21)

...

### ***Identificación de relaciones inusuales o inesperadas***

...

### ***Otra información***

23. 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)

### ***Evaluación de factores de riesgo de fraude***

24. El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartados A23–A27)

### ***Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude***

25. De conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.<sup>92</sup>
26. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 47 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en 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)
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~~ identificará los controles de la entidad, incluidas las

---

<sup>91</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

<sup>92</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 28:2

~~actividades de control, que sean relevantes para que abordan dichos riesgos, y evaluar su diseño y determinar si han sido implementados.~~<sup>93</sup> (Ref.: Apartados A31–A32)

## **Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude**

### *Respuestas globales*

...

### **Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones**

...

### *Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección*

...

32. Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:

- (a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:
  - (i) **Realizará** indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;
  - (ii) **Seleccionará** asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y
  - (iii) **Considerará** la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref.: Apartados A41–A44)

...

### **Evaluación de la evidencia de auditoría** (Ref.: Apartado A49)

...

### **Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo**

...

### **Manifestaciones escritas**

...

### **Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad**

...

---

<sup>93</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 26(a)(i) y 26(d).

## Comunicación de un fraude a las autoridades adecuadas fuera de la entidad

...

### Documentación

44. ~~En relación con el conocimiento de la entidad y de su entorno, El auditor incluirá en la documentación de auditoría<sup>94</sup> sobre la identificación y así como respecto de la valoración de los riesgos de incorrección material requerida por la NIA 315 (Revisada 2019) evidencia de:~~<sup>95</sup>
- (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.
  - (c) Los controles identificados en el componente de las actividades de control que abordan los riesgos de incorrección material debido a fraude.

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Características del fraude (Ref.: Apartado 3)

...

### **Escepticismo profesional** (Ref.: Apartados 12–14)

- A7. Mantener el escepticismo profesional requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que va a utilizarse como evidencia de auditoría y los controles identificados en el componente de las actividades de control, en su caso, ejercidos sobre su preparación y mantenimiento, cuando sean relevantes. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

...

### **Discusión entre los miembros del equipo del encargo** (Ref.: Apartado 15)

...

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

#### *Indagaciones a la dirección*

Valoración por la dirección de los riesgos de incorrección material debida a fraude (Ref.: Apartado 17(a))

...

---

<sup>94</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

<sup>95</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 38.32

*Indagaciones entre los auditores internos (Ref.: Apartado 19)*

A18. La NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan orientaciones aplicables a las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna.<sup>96</sup> Para el cumplimiento de los requerimientos de estas NIA, en el contexto del fraude, el auditor puede indagar sobre actividades específicas de la función, como, por ejemplo:

- Los procedimientos que, en su caso, la función de auditoría interna haya aplicado durante el ejercicio para detectar fraudes.
- Si la dirección ha respondido satisfactoriamente ante cualquier hallazgo derivado de dichos procedimientos.

*Conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 20)*

A19. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan los sistemas de la entidad destinados al seguimiento de riesgos, el control financiero y el cumplimiento de la normativa legal. En muchos países, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la valoración por parte de la entidad del riesgo de fraude y de los controles que abordan esos riesgos. ~~del control interno relevante.~~ Teniendo en cuenta que las competencias de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección pueden variar en función de las entidades y de los países, es importante que el auditor conozca las competencias que corresponden a cada uno, a fin de poder llegar a comprender la supervisión ejercida por las personas competentes.<sup>97</sup>

A20. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de exposición de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles ~~internos~~ que abordan los riesgos de fraude y la competencia e integridad de la dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

...

*Consideración de otra información (Ref.: Apartado 23)*

A22. Además de la información obtenida mediante la aplicación de procedimientos analíticos, puede ser útil, a fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude, considerar otra información sobre la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad. La discusión entre los miembros del equipo puede proporcionar información útil para la identificación de dichos riesgos. Adicionalmente, la información obtenida en los procesos seguidos por el auditor de cara a la aceptación y continuidad de clientes, y la

<sup>96</sup> La NIA 315 (Revisada 2019), apartados 14(a) y 24(a)(ii)6 y 23, y la NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*.

<sup>97</sup> Los apartados A1-A8 de la NIA 260 (Revisada) tratan de las personas con las que el auditor se comunica cuando no está bien definida la estructura de gobierno de la entidad.

experiencia adquirida en otros encargos realizados para la entidad, como, por ejemplo, encargos de revisión de información financiera intermedia, pueden ser relevantes para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

*Evaluación de los factores de riesgo de fraude (Ref.: Apartado 24)*

...

A25. En el anexo 1, se recogen ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Dichos factores de riesgo ilustrativos se clasifican en función de tres condiciones que, generalmente, están presentes cuando existe fraude:

- La existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude;
- La percepción de una oportunidad para cometer fraude; y
- La capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de las condiciones que crean susceptibilidad a errores, antes de considerar los controles. Los factores de riesgo de fraude, que incluyen sesgos de la dirección intencionales, son, en la medida en que afecten al riesgo inherente, factores de riesgo inherente.<sup>98</sup> Los factores de riesgo de fraude también pueden relacionarse con las condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad que brindan la oportunidad de cometer fraude o que pueden afectar la actitud o la capacidad de la dirección para racionalizar acciones fraudulentas. Los factores de riesgo de fraude indicativos de una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer su existencia a través, por ejemplo, del conocimiento requerido sobre el entorno de control de la entidad.<sup>99</sup> Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el anexo 1 cubren un amplio espectro de situaciones a las que pueden enfrentarse los auditores, son sólo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo

...

**Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude**

*Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos (Ref.: Apartado 26)*

...

*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y conocimiento de los correspondientes controles de la entidad (Ref.: Apartado 27)*

A31. La dirección puede ponderar la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar, así como la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir. En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir y detectar el fraude, la dirección tiene en cuenta el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a

<sup>98</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f).

<sup>99</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21.

fraude. Al realizar dicha ponderación, es posible que la dirección llegue a la conclusión de que no es eficaz, en términos de **costo**, implementar y mantener un determinado control en relación con la reducción de los riesgos de incorrección material debida a fraude que supondrá dicho control.

- A32. Por ello es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude. ~~Al hacerlo, Al identificar los controles que abordan los riesgos de incorrección material debida a fraude,~~ el auditor puede llegar a saber, por ejemplo, que la dirección ha decidido conscientemente aceptar los riesgos asociados a una falta de segregación de funciones. La información obtenida de dicho conocimiento de la identificación de estos controles y al evaluar su diseño y determinar si han sido implementados, también puede ser útil a la hora de identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración por el auditor del riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales debidas a fraude.

### **Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude**

*Respuestas globales (Ref.: Apartado 28)*

...

*Asignación y supervisión del personal (Ref.: Apartado 29(a))*

...

*Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 29(c))*

...

*Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (Ref.: Apartado 30)*

...

Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección

*Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref.: Apartado 32(a))*

...

- A42. Asimismo, es importante que el auditor considere los riesgos de incorrección material asociados a la indebida elusión de los controles sobre los asientos en el libro diario,<sup>100</sup> ya que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no evitan el riesgo de que las personas puedan eludir, indebidamente, dichos procesos automatizados, por ejemplo cambiando los importes que se traspasan automáticamente al libro mayor o al sistema de información financiera. Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.

---

<sup>100</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(ii).

A43. Para la identificación y la selección de los asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas, así como para la determinación del método apropiado para examinar el soporte subyacente a los elementos seleccionados, son relevantes las siguientes cuestiones:

- *La identificación y valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude*. La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la identificación y valoración por el auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude pueden facilitar a éste la identificación de las clases específicas de asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas.
- Los controles que se han implementado sobre los asientos en el libro diario y otros ajustes. Controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el libro diario, así como sobre otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- *El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener*. En numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones conlleva la combinación de ~~pasos y procedimientos~~ controles manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el libro diario y otros ajustes puede conllevar ~~procedimientos y~~ controles manuales y automatizados. En el caso de que se utilicen tecnologías de la información en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes sólo existan en formato electrónico.
- *Las características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos*. Los asientos en el libro diario y otros ajustes indebidos suelen tener unas características identificativas únicas. Dichas características pueden ser, entre otras: a) asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas; b) asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario; c) asientos registrados al cierre del periodo, o con posterioridad al cierre, cuya explicación o descripción sea escasa o inexistente; d) asientos realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tengan números de cuenta, o e) asientos que contengan números redondos o con terminaciones coincidentes
- *La naturaleza y complejidad de las cuentas*. Pueden realizarse asientos en el libro diario o ajustes indebidos en cuentas: a) que contengan transacciones de naturaleza compleja o inusual; b) que contengan estimaciones significativas y ajustes al cierre del periodo significativos; c) que en el pasado hayan mostrado tendencia a contener incorrecciones; d) que no se hayan conciliado oportunamente o contengan diferencias no conciliadas; e) que contengan transacciones intragrupo, o f) que estén asociadas de algún modo a un riesgo identificado de incorrección material debida a fraude. En auditorías de entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se estudiará la necesidad de seleccionar asientos en el libro diario de varias ubicaciones.
- *Asientos en el libro diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios*. Los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos ~~al mismo grado a la~~ misma naturaleza y extensión de ~~controles interno~~ controles que los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

...

Estimaciones contables (Ref.: Apartado 32(b))

...

Fundamento empresarial de transacciones significativas (Ref.: Apartado 32(c))

...

**Evaluación de la evidencia de auditoría** (Ref.: Apartados 34-37)

...

*Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global* (Ref.: Apartado 34)

...

*Consideración de las incorrecciones identificadas* (Ref.: Apartados 35-37)

...

**Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo** (Ref.: Apartado 38)

...

**Manifestaciones escritas** (Ref.: Apartado 39)

...

**Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad**

*Comunicación a la dirección* (Ref.: Apartado 40)

...

**Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad** (Ref.: Apartado 41)

...

*Otras cuestiones relacionadas con el fraude* (Ref.: Apartado 42)

...

**Comunicaciones a autoridades reguladoras y de supervisión** (Ref.: Apartado 43)

...

## **Anexo 1**

(Ref.: Apartado A25)

### **Ejemplos de factores de riesgo de fraude**

Los factores de riesgo de fraude que se identifican en el presente anexo son ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores en un amplio espectro de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relacionados con los dos tipos de fraude relevantes para el auditor: la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las tres condiciones que suelen estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: a) incentivos y elementos de presión; b)

oportunidades; c) actitudes y racionalización. Aunque los factores de riesgo cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos o presiones u oportunidades que surgen de las condiciones que crean susceptibilidad a errores, antes de considerar los controles (es decir, el riesgo inherente). Dichos factores son factores de riesgo inherente en la medida en que afectan el riesgo inherente, y pueden deberse a sesgos de la dirección. Los factores de riesgo de fraude relacionados con las oportunidades también pueden surgir de otros factores de riesgo inherente identificados (por ejemplo, la complejidad o la incertidumbre pueden crear oportunidades que den como resultado la susceptibilidad a errores debido a fraude). Los factores de riesgo de fraude relacionados con las oportunidades también pueden relacionarse con las condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad, tales como limitaciones o deficiencias en el control interno de la entidad que crean dichas oportunidades. Los factores de riesgo de fraude relacionados con actitudes o racionalización pueden surgir, en particular, de limitaciones o deficiencias en el entorno de control de la entidad.

#### **Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta**

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

##### *Incentivos y elementos de presión*

La estabilidad o rentabilidad se ve amenazada por condiciones económicas, sectoriales u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicio):

...

La dirección está sometida a una presión excesiva para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de lo siguiente:

...

La información disponible indica que la situación financiera personal de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad se ve amenazada por la evolución financiera de la entidad debido a que:

...

##### *Oportunidades*

La naturaleza del sector o de las operaciones de la entidad proporciona oportunidades de facilitar información financiera fraudulenta que puede tener su origen en:

...

El seguimiento de la dirección no es eficaz como consecuencia de las situaciones siguientes:

...

Existe una estructura organizativa compleja o inestable que se pone de manifiesto por lo siguiente:

...

~~Los componentes del control interno son deficientes~~ Deficiencias en el control interno como consecuencia de:

- Procesos seguimiento inadecuados ~~de los controles para dar seguimiento al control interno de la entidad~~, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de tecnología de la información o de la función de auditoría interna.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

#### *Actitudes y racionalización*

...

### **Factores de riesgo relacionados con incorrecciones originadas por la apropiación indebida de activos**

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y elementos de presión; oportunidades; actitudes y racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la dirección y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

#### *Incentivos y elementos de presión*

...

#### *Oportunidades*

Determinadas características o circunstancias pueden aumentar el grado de exposición de los activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, las oportunidades para la apropiación indebida de activos aumentan cuando hay:

...

~~Un Control interno~~ inadecuado sobre los activos puede aumentar el grado de exposición de dichos activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, una apropiación indebida de activos puede producirse porque haya:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta dirección, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de **lugares remotos**.

- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos.
- La falta de conciliación completa y oportuna de los activos.
- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.

#### *Actitudes y racionalización*

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención con respecto al los controles internos de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas adecuadas correctoras de deficiencias conocidas en el control interno.
- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.
- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia de las sustracciones menores.

## **Anexo 2**

(Ref.: Apartado A40)

### **Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude**

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría que pueden aplicarse para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude originada tanto por información financiera fraudulenta como por una apropiación indebida de activos. Aunque dichos procedimientos cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, pueden no ser los más adecuados o necesarios en cada circunstancia. Del mismo modo, el orden en que se presentan los procedimientos no pretende reflejar su importancia relativa.

### **Consideración relativa a las afirmaciones**

Las respuestas específicas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude variarán en función de las clases o combinaciones de factores de riesgo de fraude o de las condiciones identificadas, así como de las clases de transacciones, saldos contables, información a revelar y afirmaciones a los que pueden afectar tales riesgos.

A continuación, se exponen ejemplos concretos de respuestas:

...

- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo valorado de incorrección material debida a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunas o todas las hipótesis, los métodos o hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.

...

### **Respuestas específicas - Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta**

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a información financiera fraudulenta:

...

## **Anexo 3**

(Ref.: Apartado A49)

### **Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude**

A continuación, se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.

...

## **NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros***

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

### **Documentación (Ref.: Apartado 12)**

...

### *Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión*

A21. Como se indica en el apartado A11, 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 (véase apartado A17) que se elaboran sobre la hipótesis de un número reducido de ~~actividades de~~ controles<sup>101</sup> ~~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.

...

## **NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios**

### **Introducción**

#### **Alcance de esta NIA**

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. En concreto, desarrolla el modo en que el auditor de la entidad usuaria aplica la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330 para la obtención de conocimiento sobre dicha entidad, incluido el sistema de control interno de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros ~~relevante para la auditoría~~, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores que respondan a dichos riesgos.

...

3. Los servicios prestados por la organización de servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria cuando dichos servicios y los controles sobre ellos son parte del sistema de información de la entidad usuaria, ~~incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la información financiera~~ preparación de los estados financieros. ~~Si bien e~~ Es probable que la mayoría de los controles de la organización de servicios sean parte del sistema de información de la entidad usuaria relevante para la preparación de los estados financieros estén relacionados con la información financiera, pueden existir otros o a los controles relacionados que también sean relevantes para la auditoría, como los controles sobre la salvaguarda de los activos. Los servicios de la organización de servicios son parte del sistema de información de la entidad usuaria, ~~incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la preparación de información financiera~~, cuando dichos servicios afectan a alguno de los siguientes aspectos:
  - (a) Cómo fluye la información relacionada con las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar a través del sistema de información de la entidad usuaria, ya sea manualmente o usando las TI, y si se obtiene dentro o fuera del libro mayor general y los libros auxiliares. las clases de transacciones dentro de las operaciones de la entidad usuaria que son significativas para los estados financieros de dicha entidad; Esto incluye cuando los servicios de la organización de servicio afectan cómo:

---

<sup>101</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a).

- (i) ~~(b) los procedimientos, tanto los relativos a los sistemas de tecnologías de la información (TI) como los sistemas manuales, mediante los que las transacciones de la entidad usuaria se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, se trasladan al libro mayor e incluyen en los estados financieros; Se inician las transacciones de la entidad usuaria y cómo la información sobre ellas se registra, procesa, corrige según sea necesario y se incorpora al libro mayor y se informa en los estados financieros; y~~
- (ii) La información sobre los hechos o condiciones, que no sean transacciones, se captura, procesa y revela en los estados financieros de la entidad usuaria;
- (b) ~~(e) Los correspondientes registros contables, ya estén en formato electrónico o manual, de soporte de la información y las cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria y otros registros soporte relativos a los flujos de información del apartado 3(a); que son utilizados para iniciar, registrar y procesar las transacciones de dicha entidad e informar sobre ellas. Esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al libro mayor;~~
- ~~(d) el modo en que el sistema de información de la entidad usuaria capta los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros.~~
- ~~(ce) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad usuaria de los registros descritos en el apartado 3(b), incluidas en lo que se refiere a la información a revelar y a las estimaciones contables relacionadas con las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar las estimaciones contables y la información a revelar significativos; y~~
- ~~(d) El entorno de TI de la entidad relevante a (a) al (c) anteriores.~~
- ~~(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.~~

...

## Objetivos

7. Los objetivos del auditor de la entidad usuaria, cuando ésta utiliza los servicios de una organización de servicios, son:
  - (a) **Obtener** conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria, relevantes para la auditoría, para proporcionar un fundamento adecuado para identificación y valoración de para identificar y valorar los riesgos de incorrección material; y
  - (b) **Diseñar** y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

...

## Requerimientos

**Obtención de conocimiento de los servicios prestados por la organización de servicios, incluido el control interno**

...

10. Para la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad relevante para la auditoría de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019),<sup>102</sup> el auditor de la entidad usuaria identificará los controles en el componente de las actividades de control<sup>103</sup> evaluará el diseño y la implementación de los controles relevantes de la entidad usuaria, de aquellos relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados.<sup>104</sup> (Ref.: Apartados A12–A14)
11. El auditor de la entidad usuaria determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria, relevante para la auditoría, con la finalidad de disponer de una base apropiada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
12. Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:
- ...
- (c) **Visitando** la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o
- (d) **Recurriendo** a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios. (Ref.: Apartados A15–A20)

*Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para ayudar al auditor de la entidad usuaria a obtener conocimiento de la organización de servicios*

...

14. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para sustentar su conocimiento sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios, dicho auditor:
- ...
- (b) evaluará si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener conocimiento de los controles interno de la entidad usuaria en la organización de servicios relevante para la auditoría; y

...

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

<sup>102</sup> NIA 315 (Revisada), apartado 12.

<sup>103</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a).

<sup>104</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d).

## **Obtención de conocimiento de los servicios prestados por la organización de servicios, incluido el control interno**

...

*Procedimientos a aplicar cuando no se puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref.: Apartado 12)*

...

A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios relativos a los servicios proporcionados por la entidad usuaria. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede encontrar orientaciones útiles en la NIA 600, ya que se refiere al conocimiento de otro auditor (incluidas su independencia y su competencia profesional) y la participación en el trabajo de otro auditor de cara a la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dicho trabajo, y a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

...

*Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para sustentar el conocimiento del auditor de la entidad usuaria sobre la organización de servicios (Ref.: Apartados 13-14)*

...

A22. Un informe tipo 1 o tipo 2, junto con información sobre la entidad usuaria, puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento de:

- (a) **Los** aspectos de los controles de la organización de servicios que pueden afectar al procesamiento de las transacciones de la entidad usuaria, incluida la utilización de organizaciones de servicios subcontratadas.
- (b) **El** flujo de transacciones significativas de la organización de servicios, para determinar los puntos de dicho flujo de transacciones en los que podrían producirse incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria.
- (c) **Los** objetivos de control de la organización de servicios que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria; y
- (d) **Si** los controles de la organización de servicios se han diseñado e implementado de forma apropiada para prevenir o detectar y corregir errores de procesamiento que podrían dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria.

Un informe tipo 1 o tipo 2 puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento suficiente con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Un informe tipo 1, sin embargo, no proporciona evidencia alguna de la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~.

## Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

...

### *Pruebas de controles*

A29. La NIA 330, en determinadas circunstancias, requiere al auditor de la entidad usuaria que diseñe y aplique pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de controles ~~relevantes~~. En el contexto de la organización de servicios, este requerimiento se aplica cuando:

...

A30. Si no dispone de un informe tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede contactar con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar que se contrate a un auditor de servicios que proporcione un informe tipo 2 en el que se incluyan pruebas de la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~, o el auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos en la organización de servicios para comprobar la eficacia operativa de dichos controles. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, visitar la organización de servicios y realizar pruebas de controles ~~relevantes~~, si la organización de servicios presta su conformidad. Las valoraciones del riesgo que efectúa el auditor de la entidad usuaria se basan en la evidencia proporcionada por el trabajo del otro auditor, combinada con la proporcionada por sus propios procedimientos.

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente.

...

A33. También puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga evidencia adicional sobre cambios significativos en los controles ~~relevantes~~ de la organización de servicios fuera del periodo cubierto por el informe tipo 2, o que decida aplicar procedimientos de auditoría adicionales. Entre los factores relevantes para determinar la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener sobre los controles de la organización de servicios aplicados fuera del periodo cubierto por el informe del auditor de la organización de servicios pueden incluirse:

...

- **La** eficacia del entorno de control y el proceso de la entidad usuaria para dar seguimiento al sistema de control interno ~~el seguimiento de los controles de la entidad usuaria~~.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo restante o realizando pruebas al proceso para dar seguimiento del sistema de control interno ~~sobre el seguimiento de los controles~~ de la entidad usuaria.

...

A39. Se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique oportunamente por escrito, a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, las deficiencias significativas identificadas durante la realización de la auditoría.<sup>11</sup> Asimismo, se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique a la dirección, oportunamente y a un nivel de responsabilidad adecuado, otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención

de la dirección.<sup>12</sup> Las cuestiones que el auditor de la entidad usuaria puede identificar durante la realización de la auditoría y comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- **Cualquier control dentro del proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno** ~~seguimiento de los controles~~ que la entidad usuaria podría implementar, incluidos los identificados como consecuencia de la obtención de un informe tipo 1 o tipo 2;

...

## **NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados**

### **Introducción**

#### **(a) Alcance de esta NIA**

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019).<sup>105</sup>

#### **Fecha de entrada en vigor**

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del martes, 15 de diciembre de 2009.

#### **Objetivo**

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

#### **Definiciones**

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
  - (a) Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:
    - (i) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar);  
y
    - (ii) procedimientos analíticos sustantivos.
  - (b) Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

#### **Requerimientos**

---

<sup>105</sup> NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

## Respuestas globales

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)

## Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

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; A42-A52)
7. Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el auditor:
  - (a) **Considerará** los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo significativo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo:
    - (i) **La** probabilidad y magnitud de que exista una incorrección ~~material~~ debido a las características específicas del ~~correspondiente~~ tipo significativo 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 que abordan el riesgo de incorrección material (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor ~~tiene previsto confiar en~~ planea probar 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)
  - (b) Obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref.: Apartado A19)

## Pruebas de controles

8. El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ si:
  - (a) **La** valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta 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 confiar en~~ planea probar la eficacia operativa de los controles); o
  - (b) **Los** procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. (Ref.: Apartados A20–A24)
9. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref.: Apartado A25)

## Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

10. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:

- (a) **Realizará** indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:
  - (i) **La** manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;
  - (ii) **La** congruencia con la que se hayan aplicado, y
  - (iii) **Las** personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref.: Apartados A26-A29a)
- (b) En la medida que no se haya abordado ya, 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 eficacia operativa de dichos controles indirectos. (Ref.: Apartados A30–A31)

#### Momento de realización de las pruebas de controles

- 11. El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref.: Apartado A32)

#### Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

- 12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor:
  - (A) **Obtendrá** evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y
  - (b) **Determinará** la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. (Ref.: Apartados A33–A34)

#### Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

- 13. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:
  - (a) **La** eficacia de otros ~~elementos~~ componentes del sistema del control interno de la entidad, incluidos el entorno del control, el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema 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** eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);
  - (d) **La** eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;

- (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)
14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante y fiable 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:
- (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 confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref.: Apartados A37–A39)

#### Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor ~~tenga previsto~~ pretenda confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

#### Evaluación de la eficacia operativa de los controles

16. Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles ~~relevantes en los que el auditor tiene la intención de confiar~~, el auditor evaluará 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)
17. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref.: Apartado A41)
- (a) **Las** pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;
  - (b) **Son** necesarias pruebas de controles adicionales; o
  - (c) **Resulta** necesario responder a los riesgos ~~potenciales~~ de incorrección material mediante procedimientos sustantivos.

#### Procedimientos sustantivos

18. Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref.: Apartados A42–A47)
19. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref.: Apartados A48–A51)

#### Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

20. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:
  - (a) **Comprobación** de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos, y
  - (b) **Examen** de los asientos del diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref.: Apartado A52)

#### Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

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)

#### Momento de realización de los procedimientos sustantivos

22. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:
  - (a) **Procedimientos** sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o
  - (b) **Si** el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales,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)
23. Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (Ref.: Apartado A58)

#### Adecuación de la presentación de los estados financieros

24. El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor considerará si los estados financieros se presentan de un modo que refleja adecuadamente:

- **La** clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes, y
- **La** presentación, estructura y contenido de los estados financieros. (Ref.: Apartado A59)

### Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

25. Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará, antes de que termine la auditoría, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. (Ref.: Apartados A60–A61)
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)
27. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada ~~sobre una~~ relativa a una afirmación relevante sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar 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.

### Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:<sup>106</sup>
  - (a) **Las** respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores aplicados;
  - (b) **La** conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y
  - (c) **Los** resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras. (Ref.: Apartado A63)
29. Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.
30. La documentación de auditoría demostrará que la información de los estados financieros **concuerta** o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información a revelar, tanto si esa información se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos.

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

#### Respuestas globales (Ref.: Apartado 5)

---

<sup>106</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

A1. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- ~~Proporcionar más supervisión~~ Cambios en la naturaleza, el momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión del trabajo realizado.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a realizar.
- Cambios en la estrategia global de auditoría de conformidad con la NIA 300, o los procedimientos de auditoría planificados, y pueden incluir cambios en:
  - La determinación del auditor de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de conformidad con la NIA 320.
  - Los planes del auditor para probar la eficacia operativa de los controles y lo persuasivo de la evidencia de auditoría necesaria para respaldar la confianza planificada en la eficacia operativa de los controles, particularmente cuando se identifican deficiencias en el entorno de control o en las actividades de seguimiento de la entidad.
  - La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, puede ser apropiado realizar procedimientos sustantivos en o cerca de la fecha de los estados financieros cuando el riesgo de incorrección material se evalúa como mayor.
- ~~Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo, aplicando procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia o modificando la naturaleza de los procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría más convincente.~~

A2. El conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y, por lo tanto, a sus respuestas globales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto. El auditor puede responder a un entorno de control ineficaz, por ejemplo:

- Mediante la aplicación de un mayor número de procedimientos de auditoría al cierre del periodo que en una fecha intermedia.
- A través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos.
- Incrementando el número de ubicaciones que deben incluirse en el alcance de la auditoría.

A3. En consecuencia, estas consideraciones tienen una incidencia significativa en el enfoque general del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque

sustantivo) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

### **Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones**

*Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores*  
(Ref.: Apartado 6)

- A4. La valoración por el auditor de los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:
- (a) **Sólo** puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles;
  - (b) **En** el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la valoración del riesgo de incorrección material correspondiente valoración del riesgo. Esto se puede producir porque el los procedimientos de valoración del riesgo realizados por el auditor no han permitido identificar ningún control eficaz y relevante para la afirmación, o porque auditor no ha identificado un riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, por lo tanto, no se requiere que pruebe la eficacia operativa de los controles. la aplicación de pruebas de controles no resultaría eficiente y, En consecuencia, el auditor puede planear no probar no tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o
  - (c) **Resulta** eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

El auditor no necesita diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores cuando la valoración del riesgo de incorrección material esté por debajo del nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado y del riesgo valorado de incorrección material, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

- A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder a los riesgos valorados.
- A6. El momento de realización de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría.
- A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de ~~una actividad de control~~.
- A8. El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basan en los riesgos valorados de incorrección material en las

afirmaciones y responden a ellos, proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos de auditoría posteriores y la valoración del riesgo.

Respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones (Ref.: Apartado 7(a))

#### Naturaleza

- A9. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se realiza al valorar el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor valora el riesgo inherente al evaluar la probabilidad y la magnitud de una incorrección tomando en cuenta cómo y el grado en que los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad a incorrección en las afirmaciones relevantes.<sup>107</sup> Los riesgos valorados por el auditor, incluidas las razones de esos riesgos valorados, pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo valorado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de ocurrencia.
- A10. Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se valora como “más bajo” debido a las características específicas de un tipo de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se valora como “más bajo” debido a que el auditor planea probar la eficacia operativa de los controles internos, y el auditor tiene previsto basar los procedimientos sustantivos en esa valoración baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles, como requiere el apartado 8(a). Este puede ser el caso, por ejemplo, si se trata de un tipo de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

#### Momento de realización

- A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado riesgos de incorrección intencionada o de manipulación, no son eficaces los procedimientos de auditoría que hacen extensivas al cierre del periodo las conclusiones de auditoría obtenidas en una fecha intermedia.

<sup>107</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.

- A12. Por otro lado, la aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede facilitar al auditor la identificación de cuestiones significativas en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la dirección o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichas cuestiones.
- A13. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo:
- **Comprobación** de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos,
  - **El** examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros, y
  - **Los** procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.
- A14. Los factores relevantes adicionales que influyen en la consideración por el auditor del momento de realización de los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:
- El entorno de control.
  - La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos).
  - La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).
  - El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.
  - El momento de la preparación de los estados financieros, en especial de la información a revelar que proporciona explicaciones adicionales sobre cantidades registradas en el estado de situación financiera, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

#### Extensión

- A15. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Cuando es necesaria una combinación de procedimientos para alcanzar un solo objetivo, la extensión de cada procedimiento se examina por separado. En general, la extensión de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en respuesta al riesgo valorado de incorrección material debida a fraude, puede resultar adecuado incrementar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo resulta eficaz si el procedimiento en sí es relevante para ese riesgo específico.

A16. La utilización de **Técnicas de Auditoría Asistidas** por **Ordenador** (TAAO) puede permitir la realización de pruebas más extensas sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, en respuesta a los riesgos de incorrección material debida a fraude. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

#### Consideraciones específicas para entidades del sector público

A17. En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

#### Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede ocurrir que el auditor sólo identifique un número reducido de ~~actividades~~ de controles, o que el grado en que la entidad ha documentado su existencia o su funcionamiento sea limitado. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos de auditoría posteriores que sean principalmente procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos poco frecuentes la ausencia de ~~actividades de~~ controles o de ~~otros~~ componentes del sistema de control interno puede hacer imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

#### Riesgo valorado más alto (Ref.: Apartado 7(b))

A19. Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable, por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

#### *Pruebas de controles*

##### Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref.: Apartado 8)

A20. Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación relevante, y el auditor planea probar esos controles. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.

A21. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

A22. Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser

utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para impedir o detectar incorrecciones materiales en la clasificación de gastos.

- A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.
- A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones.<sup>108</sup> Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En estos casos, el apartado 8(b) requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles relevantes que aborden el riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría y confianza prevista (Ref.: Apartado 9)

- A25. Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación (Ref.: Apartado 10(a))

- A26. La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda

---

<sup>108</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 33.30

proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

- A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de ~~actividades de controles~~, tales como controles automatizados ~~las actividades de control realizadas mediante ordenador~~. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador).

#### Extensión de las pruebas de controles

- A28. Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con las afirmaciones.

La NIA 530<sup>109</sup> contiene orientaciones adicionales sobre la extensión de las pruebas.

- A29. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique ~~el programa~~ la aplicación de TI (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por ~~el programa~~ la aplicación de TI). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir probar los controles generales de TI ~~relativas a la aplicación de TI~~ relativas a la aplicación de TI ~~la determinación de que:~~

---

<sup>109</sup> NIA 530, *Muestreo de auditoría*.

- ~~no se realicen cambios en el programa que no estén sujetos a los correspondientes controles de cambios en programas;~~
- ~~se utilice la versión autorizada del programa para procesar las transacciones; y~~
- ~~otros controles generales relevantes sean eficaces.~~

~~Estas pruebas también pueden incluir la determinación de que no se han realizado cambios en los programas, como puede ser el caso si la entidad utiliza paquetes estándar de aplicaciones informáticas sin modificarlos o sin realizar su mantenimiento. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de administración de seguridad de las TI con el fin de obtener evidencia de auditoría de que no se ha producido un acceso no autorizado durante el periodo.~~

A29a. De manera similar, el auditor puede realizar pruebas de controles que aborden los riesgos de incorrección material relacionados con la integridad de los datos de la entidad, o la integridad y exactitud de los informes generados por el sistema de la entidad, o para abordar los riesgos de incorrección material para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Estas pruebas de controles pueden incluir pruebas de los controles generales de TI que abordan las cuestiones del apartado 10(a). Cuando este es el caso, es posible que el auditor no necesite realizar ninguna prueba adicional para obtener evidencia de auditoría sobre las cuestiones del apartado 10(a).

A29b. Cuando el auditor determina que un control general de TI es deficiente, el auditor puede considerar la naturaleza de los riesgos relacionados que surgen del uso de las TI, que fueron identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>110</sup> para proporcionar la base para el diseño de los procedimientos adicionales del auditor para abordar el riesgo valorado de incorrección material. Dichos procedimientos pueden abordar la determinación de si:

- Han ocurrido los riesgos relacionados que surgen de TI. Por ejemplo, si los usuarios tienen acceso no autorizado a una aplicación de TI (pero no pueden acceder o modificar los registros del sistema que rastrean el acceso), el auditor puede inspeccionar los registros del sistema para obtener evidencia de auditoría de que esos usuarios no accedieron a la aplicación de TI durante el período.
- Existen controles generales de TI alternativos o redundantes, o cualquier otro control, que aborde los riesgos relacionados que surgen del uso de TI. Si es así, el auditor puede identificar dichos controles (si aún no están identificados) y por lo tanto evaluar su diseño, determinar que han sido implementados y realizar pruebas de su eficacia operativa. Por ejemplo, si un control general de TI relacionado con el acceso de los usuarios es deficiente, la entidad puede tener un control alternativo mediante el cual la administración de TI revisa los informes de acceso de los usuarios finales de manera oportuna. Las circunstancias en las que un control de aplicación puede abordar un riesgo que surge del uso de TI pueden incluir cuando la información que puede verse afectada por la deficiencia del control general de TI puede conciliarse con fuentes externas (por ejemplo, un extracto bancario) o fuentes internas no afectadas por la deficiencia del control general de TI (por ejemplo, una aplicación de TI o fuente de datos separada).

Prueba de controles indirectos (Ref.: Apartado 10(b))

<sup>110</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(c)(i).

A30. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente (por ejemplo, controles generales de TI). Como se explica en los apartados A29 a A29b, los controles generales de TI pueden haber sido identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) debido a su apoyo a la eficacia operativa de los controles automatizados o debido a su apoyo para mantener la integridad de la información utilizada en los informes financieros, incluidos los informes generados por el sistema. El requerimiento del apartado 10(b) reconoce que el auditor puede haber probado ya, ciertos controles indirectos para abordar las cuestiones del apartado 10(a). Por ejemplo, cuando el auditor decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión, llevada a cabo por usuarios, de los informes de excepciones que detallan las ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de las TI) se consideran controles “indirectos”.

~~A31. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera conjuntamente con la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles generales de la entidad (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia de auditoría sustancial sobre su eficacia operativa.~~

Momento de realización de las pruebas de controles

Periodo previsto de confianza (Ref.: Apartado 11)

A32. La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor. Por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas de controles en el proceso para dar seguimiento al sistema de control interno sobre el seguimiento de los controles por parte de la entidad

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref.: Apartado 12(b))

A33. Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio, y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- El periodo que resta hasta el cierre.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre o probando el seguimiento de los controles por la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores (Ref.: Apartado 13)

A35. En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia y fiabilidad. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

Controles que han cambiado desde auditorías anteriores (Ref.: Apartado 14(a))

A36. Los cambios pueden afectar a la relevancia y la fiabilidad de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior. Sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores (Ref.: Apartado 14(b))

A37. La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que:

- (a) no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez; y
- (b) no sean controles que mitiguen un riesgo significativo

depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 14(b) requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

A38. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- Una deficiencia en el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de los controles interno.
- Un elemento manual significativo en los controles ~~relevantes~~.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.

- Controles generales de TI deficientes.

A39. Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles (Ref.: Apartados 16–17)

A40. Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

A41. El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el auditor.

*Procedimientos sustantivos* (Ref.: Apartados 6, 18)

A42. El apartado 18 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, ~~con independencia de los riesgos valorados de incorrección material~~. Para las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar, es posible que ya se hayan realizado procedimientos sustantivos porque el apartado 6 requiere que el auditor diseñe y realice procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados de incorrección material en la afirmación. En consecuencia, se requiere que los procedimientos sustantivos se diseñen y realicen de conformidad con el apartado 18:

- Cuando los procedimientos de auditoría posteriores para las clases significativas de transacciones, saldos contables o información a revelar, diseñados y realizados de conformidad con el apartado 6, no incluían procedimientos sustantivos; o
- Para cada tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar que no es un tipo significativo de transacciones, saldo contable o información a revelar, pero que se ha identificado como material de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019).<sup>111</sup>
- Este requerimiento refleja los siguientes hechos: (a) la valoración del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material; y (b) existen limitaciones inherentes a los controles internos, incluida su posible elusión por la dirección.

A42a. No todas las afirmaciones dentro de un tipo material de transacciones, saldo contable o información a revelar, deben ser probadas. Más bien, al diseñar los procedimientos sustantivos que se van a realizar, la consideración del auditor sobre las afirmaciones en las que, si ocurriera una incorrección, existe una

---

<sup>111</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 36.

posibilidad razonable de que la incorrección sea material, puede ayudar a identificar la apropiada naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos a realizar.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

A43. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar sólo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Sólo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados.

A44. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La NIA 520<sup>112</sup> establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

A45. La naturaleza valoración del riesgo y o la naturaleza de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente de los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

A10. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta ~~el~~ los controles interno que el auditor planea probar, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

A47. Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente la extensión de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otras cuestiones, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas. Véase la NIA 500.<sup>113</sup>

Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa (Ref.: Apartado 19)

A48. Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de

---

<sup>112</sup> NIA 520, *Procedimientos analíticos*.

<sup>113</sup> NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 10.

auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen “acuerdos paralelos” que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad. Otros casos en los que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material pueden ser los siguientes:

- Saldos bancarios y otra información relevante de las relaciones con bancos.
- Saldos y términos de las cuentas a cobrar.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para posterior transformación o en consignación.
- Escrituras de títulos de propiedad retenidas por abogados o financieros para custodia o seguridad;
- Inversiones retenidas para salvaguarda por terceros, o adquiridas de corredores pero no entregadas a la fecha del balance;
- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos y términos de las cuentas a pagar.

A49. Aunque las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante en relación con determinadas afirmaciones, existen algunas otras con respecto a las cuales las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante. Por ejemplo, las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante sobre la cobrabilidad de saldos de cuentas a cobrar que sobre su existencia.

A50. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa aplicados con una finalidad constituyen una oportunidad para obtener evidencia de auditoría sobre otras cuestiones. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de saldos bancarios a menudo incluyen la solicitud de información relevante para otras afirmaciones de los estados financieros. Estas consideraciones pueden influir en la decisión del auditor acerca de la conveniencia de aplicar o no procedimientos de confirmación externa.

A51. Entre los factores que pueden ayudar al auditor a determinar si los procedimientos de confirmación externa deben realizarse como procedimientos sustantivos de auditoría se incluyen:

- El conocimiento que tiene la parte confirmante de la materia objeto de confirmación: es probable que las respuestas sean más fiables si provienen de una persona que tiene el conocimiento necesario de la información que es objeto de confirmación.
- La capacidad o la buena voluntad de la parte confirmante para responder – por ejemplo, es posible que la parte confirmante:
  - **No** quiera asumir la responsabilidad de responder a una solicitud de confirmación;
  - **Considere** que la respuesta es demasiado costosa en tiempo o en dinero;
  - **Tenga** reservas acerca de la responsabilidad legal potencial que se origine al responder;
  - **Contabilice** las transacciones en otra moneda; u

- **Opere** en un entorno en el que responder a solicitudes de confirmación no sea un aspecto significativo de las operaciones del día a día.

En estas situaciones, las partes confirmantes pueden no responder, hacerlo de manera informal o intentar restringir la confianza que se pone en la respuesta.

- La objetividad de la parte confirmante: si la parte confirmante es una parte vinculada a la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros (Ref.: Apartado 20)

A52. La naturaleza y también la extensión de los procedimientos sustantivos aplicados por el auditor en relación con el proceso de cierre de los estados financieros dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

*Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos* (Ref.: Apartado 21)

A53. El apartado 21 de esta NIA requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede facilitar la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la dirección es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

Momento de realización de procedimientos sustantivos (Ref.: Apartados 22-23)

A54. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, existen excepciones, como por ejemplo, una opinión jurídica obtenida en una auditoría anterior y relacionada con la estructura de una titulación en la que no se han producido cambios puede ser relevante en el periodo actual. En estos casos, puede ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior siempre que dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref.: Apartado 22)

- A55. En algunas circunstancias, el auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:
- (a) **Identificar** montos que parezcan inusuales.
  - (b) **Investigar**, en su caso, dichas cantidades; y
  - (c) **Aplicar** procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.
- A56. La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:
- El entorno de control y otros controles ~~relevantes~~.
  - La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos de auditoría.
  - El propósito del procedimiento sustantivo.
  - El riesgo valorado de incorrección material.
  - La naturaleza del tipo de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas.
  - La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo.
- A57. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:
- Si los saldos al cierre del periodo de determinados tipos de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición.
  - Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.
  - Si el sistema de información ~~correspondiente a la información financiera~~ proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de:
    - (a) **Transacciones** o anotaciones significativas no habituales (incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en fecha próxima a este);
    - (b) **Otras** causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y
    - (c) **Cambios** en la composición de las clases de transacciones o saldos contables.

Incorrecciones detectadas en una fecha intermedia (Ref.: Apartado 23)

A58. Cuando el auditor concluye que resulta necesario modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de procedimientos sustantivos que cubren el periodo que resta hasta el cierre como consecuencia de incorrecciones inesperadas detectadas en una fecha intermedia, dicha modificación puede consistir en la ampliación o repetición al cierre del periodo de los procedimientos aplicados en la fecha intermedia.

#### **Adecuación de la presentación de los estados financieros** (Ref.: Apartado 24)

A59. La evaluación de la adecuada presentación, disposición y contenido de los estados financieros incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el grado de detalle, la agregación y desagregación de las cantidades y las bases de las cantidades mostradas.

#### **Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría** (Ref.: Apartados 25-27)

A60. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- La extensión de las incorrecciones que el auditor detecte en la realización de procedimientos sustantivos puede alterar su juicio de las valoraciones del riesgo y puede indicar una deficiencia significativa en el control interno.
- El auditor puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.
- Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión global de la auditoría pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados de incorrección material para todos o algunos de y el efecto sobre las clases significativas de transacciones, saldos contables o información a revelar, así como para sus las afirmaciones relevantes. relacionadas La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor.<sup>114</sup>

A61. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada. Por ello, la consideración del modo en que la detección de una incorrección afecta a los riesgos valorados de incorrección material es importante para determinar si la valoración continúa siendo adecuada.

A62. En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de la incorrección potencial en las afirmaciones y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre los estados financieros.

<sup>114</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 53.34

- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Resultados de procedimientos auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
- Conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y ~~incluido el sistema de~~ control interno de la entidad.

#### **Documentación (Ref.: Apartado 28)**

A63. La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su sistema de control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.

### **NIA 500, Evidencia de auditoría**

#### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

#### **Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 6)**

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya evaluado si dicha información sigue siendo relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual ~~determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta para la auditoría actual~~ ) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

...

*Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría*

...

Observación

A17. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de ~~actividades de los~~ controles. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias.

...

## **NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas***

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

#### **Existencias**

*Presencia en el recuento físico de existencias* (Ref.: Apartado 4(a))

...

Evaluación de las instrucciones y los procedimientos de la dirección (Ref.: Apartado 4(a)(i))

- A4. A la hora de evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección con respecto al registro y control del recuento físico de existencias se determinará, entre otras cosas, si tales instrucciones y procedimientos tratan, por ejemplo, de:
- La realización de ~~actividades de controles~~ adecuados, como, por ejemplo, recopilar las hojas de recuento físico de existencias utilizadas, dejar constancia de las hojas de recuento físico no utilizadas, y aplicar procedimientos de recuento y de repetición de éste.

...

## **NIA 530, *Documentación de auditoría***

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

#### **Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar**

*Diseño de la muestra* (Ref.: Apartado 6)

...

- A7. Al considerar las características de una población, para las pruebas de controles, el auditor realiza una valoración del porcentaje de desviación esperado sobre la base de su conocimiento de los controles ~~relevantes~~ o sobre la base del examen de un pequeño número de elementos de la población. Dicha valoración se realiza con el fin de diseñar una muestra de auditoría y de determinar su tamaño.

...

## Anexo 2 (Ref.: Apartado A11)

### Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de controles. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica la naturaleza o el momento de realización de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, el enfoque de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

Factor 1 Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta planes para probar la eficacia de los controles relevantes.

...

### NIA 550, *Partes vinculadas*

#### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

...

##### *Conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas*

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref.: Apartado 12)

A9. Las cuestiones que pueden tratarse en la discusión entre los miembros del equipo del encargo son las siguientes:

- ...
- La importancia que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad conceden a la identificación, contabilización adecuada y revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas (si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes vinculadas), así como el consiguiente riesgo de que la dirección eluda los controles ~~relevantes~~.

...

Identidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref.: Apartado 13(a))

...

A12. Sin embargo, cuando el marco no establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, la entidad puede carecer de dichos sistemas de información. En estas circunstancias, es posible que la dirección no tenga conocimiento de la existencia de todas las partes vinculadas. No obstante, sigue siendo aplicable el requerimiento de realizar las indagaciones mencionadas en el apartado 13, ya que la dirección puede tener conocimiento de aquellas partes que se ajusten a la definición

de parte vinculada según esta NIA. En este caso, sin embargo, es probable que las indagaciones por parte del auditor, sobre la identidad de las partes vinculadas, formen parte de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas que el auditor lleva a cabo de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) para obtener información acerca de la estructura organizacional, propiedad, funciones de gobierno y modelo de negocio de la entidad:-

- ~~las estructuras de propiedad y de gobierno de la entidad;~~
- ~~los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar; y~~
- ~~el modo en que la entidad se estructura y se financia.~~

En el caso particular de relaciones de control común, y puesto que es más probable que la dirección conozca esas relaciones si tienen significatividad para la entidad desde el punto de vista económico, las indagaciones del auditor probablemente serán más eficaces si se centran en averiguar si las partes con las que la entidad realiza transacciones significativas, o con las que comparte recursos de manera significativa, son partes vinculadas.

...

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A20. En las entidades de pequeña dimensión es probable que las actividades de los controles sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Un propietario-gerente puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes vinculadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la dirección con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la dirección, y la inspección de la documentación relevante disponible.

...

*Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas (Ref.: Apartado 17)*

A28. La información relevante sobre las partes vinculadas que se puede compartir con los miembros del equipo del encargo incluye, entre otra:

- La identidad de las partes vinculadas a la entidad.
- La naturaleza de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas.

Las relaciones o transacciones significativas o complejas con partes vinculadas que puedan ser determinadas como riesgos significativos ~~requerir especial consideración en la auditoría~~, en concreto, las transacciones en las que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad participen financieramente.

...

**Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas** (Ref.: Apartado 20)

...

A34. En función de los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por el auditor, éste puede considerar adecuado obtener evidencia de auditoría sin poner a prueba los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Sin embargo, en determinadas circunstancias, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Por ejemplo, cuando las transacciones intragrupo entre la entidad y sus componentes sean numerosas, y se genere, registre, procese o comunique un volumen significativo de información con respecto a dichas transacciones mediante un sistema informático integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos de auditoría sustantivos eficaces que reduzcan, por sí solos, los riesgos de incorrección material asociados a dichas transacciones hasta un nivel aceptablemente bajo. En este caso, para cumplir con el requerimiento de la NIA 330 de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes,<sup>115</sup> se requiere al auditor que ponga a prueba los controles aplicados por la entidad para cerciorarse de la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas.

...

**NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar***

**Introducción**

**Alcance de esta NIA**

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las estimaciones contables y la información a revelar respectiva en una auditoría de estados financieros. Específicamente, incluye requerimientos y orientaciones que hacen referencia o amplían cómo se aplicarán la NIA 315 (Revisada 2019),<sup>116</sup> la NIA 330,<sup>117</sup> la NIA 450,<sup>118</sup> la NIA 500<sup>119</sup> y otras normas apropiadas en relación con las estimaciones contables y la información relacionada a revelar. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de las incorrecciones de las estimaciones contables y la información a revelar respectiva, e indicadores de posible sesgo de la dirección.

<sup>115</sup> NIA 330, apartado 8(b).

<sup>116</sup> NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

<sup>117</sup> NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

<sup>118</sup> NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

<sup>119</sup> NIA 500, *Evidencia de auditoría*.

### Naturaleza de las estimaciones contables

2. Las estimaciones contables varían ampliamente en su naturaleza y deben ser realizadas por la dirección cuando los importes monetarios no pueden observarse directamente. La medición de estos importes monetarios está sujeta a incertidumbre en la estimación, que refleja limitaciones inherentes al conocimiento o a la información. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realizar estimaciones contables implica seleccionar y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo que requiere un juicio por parte de la dirección y puede dar lugar a una complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes en la medición de estas cantidades monetarias afectan su susceptibilidad a incorrecciones. (Ref.: Apartados A1–A6, Anexo1)
3. Aunque esta NIA se aplica a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a la incertidumbre en la estimación variará sustancialmente. La naturaleza, momento de realización y extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA, variará en relación con la incertidumbre e la estimación y en la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material. Para ciertas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja, en función de su naturaleza y de que la complejidad y la subjetividad involucradas para hacerlas, también pueden ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no se espera que los procedimientos de valoración de riesgos y los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre, la complejidad o la subjetividad de la estimación son muy altas, se esperaría que dichos procedimientos sean mucho más extensos. Esta NIA contiene orientación sobre cómo se pueden adaptar sus requerimientos. (Ref.: Apartado A7)

### Conceptos clave de esta NIA

4. Esta La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración separada del riesgo inherente para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones.<sup>120</sup> con el fin de valorar los riesgos de incorrección material en la afirmación de las estimaciones contables. En el contexto de la NIA 540 (Revisada, y Ddependiendo de la naturaleza de una estimación contable en particular, la susceptibilidad de una afirmación sobre una incorrección material puede estar sujeta o afectada por la incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes y la interrelación entre ellos. Como se explica en la NIA 200,<sup>121</sup> el riesgo inherente es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en que los factores de riesgo inherentes afectan la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en una escala a la que se hace referencia en esta NIA como el espectro del riesgo inherente. (Ref.: Apartados A8–A9, A65–A66, Anexo 1)
5. Esta NIA hace referencia a los requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330, y proporciona una orientación apropiada para enfatizar la importancia de las decisiones del

<sup>120</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

<sup>121</sup> NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A40.

auditor sobre los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas las decisiones sobre si:

- Existen controles ~~relevantes para la auditoría~~ que la NIA 315 (Revisada 2019) requiere que sean identificados, para los cuales el auditor debe evaluar su diseño y determinar si se han implementado.
- Para probar la efectividad operativa de los controles ~~relevantes~~.

6. ~~Esta~~ La NIA 315 (Revisada 2019) también requiere una valoración separada del riesgo de control cuando se valoran los riesgos de incorrección material en la afirmación ~~de las estimaciones contables~~. Al valorar el riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si los procedimientos de auditoría posteriores contemplan la dependencia planificada de la eficacia operativa de los controles. Si el auditor ~~no realiza~~ planea probar la eficacia operativa de los pruebas de controles, o no tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de los controles, su valoración del riesgo de control de incorrección material en las afirmaciones, no se puede reducir a la operación efectiva de los controles con respecto a la afirmación en particular es tal que la valoración del riesgo de incorrección material es la misma que la valoración del riesgo inherente.<sup>422</sup> (Ref.: Apartado A10)

7. Esta NIA enfatiza que los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (incluyendo, cuando corresponda, las pruebas de control) deben responder a las razones de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o más factores de riesgo inherentes y la valoración del auditor del riesgo de control.

8. El ejercicio del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectado por la consideración del auditor de los factores de riesgo inherentes y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre o se ven afectadas en mayor grado por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes. De manera similar, el ejercicio del escepticismo profesional es importante cuando existe una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales debidas a sesgos de la dirección ~~o por fraude u otros factores de riesgo en la medida que afectan el riesgo inherente~~. (Ref.: Apartado A11)

...

...

## Objetivo

...

## Definiciones

...

## Requerimientos

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y ~~incluyendo~~ el sistema de control interno de la entidad, como lo requiere la NIA 315 (Revisada

---

<sup>422</sup> NIA 530, *Muestreo de auditoría*, Anexo 3.

2019),<sup>123</sup> el auditor deberá obtener un conocimiento de las siguientes cuestiones relacionadas con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener el conocimiento se realizarán en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref.: Apartados A19–A22)

Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable

- (a) Las transacciones de la entidad y otros hechos o condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones o cambios en las estimaciones contables que deben ser reconocidas o reveladas en los estados financieros. (Ref.: Apartado A23)
- (b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable, relativos a las estimaciones contables (incluido el criterio de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos de presentación y de información a revelar aplicables); y como aplican en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido como ~~las transacciones y otros eventos o condiciones son afectadas o están sujetas a~~ los factores inherentes del riesgo afectan la susceptibilidad a incorrección de las afirmaciones. (Ref.: Apartados A24–A25)
- (c) Los factores reglamentarios relevantes para las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos regulatorios aplicables a la supervisión prudencial. (Ref.: Apartado A26)
- (d) La naturaleza de las estimaciones contables y la información a revelar aplicables, que el auditor espera incluir en los estados financieros de la entidad, con base a la comprensión del auditor de las cuestiones en los apartados 13 (a) - (c) anteriores. (Ref.: Apartado A27)

Obtener el conocimiento del sistema de control interno de la entidad~~El control interno de la entidad~~

- (e) La naturaleza y el alcance de la supervisión y el gobierno que la entidad ha implementado sobre el proceso de información financiera de la dirección aplicable a las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A28–A30).
- (f) Cómo la dirección identifica la necesidad de habilidades o conocimiento especializadas y como lo aplica, en relación con las estimaciones contables, incluso con respecto al uso de un experto de la dirección. (Ref.: Apartado A31)
- (g) Cómo el proceso de valoración de riesgos de la entidad identifica y aborda los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A32–A33)
- (h) **El** sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones contables, incluido:
  - (i) Cómo la información relacionada con las estimaciones contables y la información a revelar correspondiente, por las clases significativas de transacciones, saldos contables o información a revelar fluye en el sistema de información de la entidad ~~Las clases de transacciones, eventos y condiciones que son importantes para los estados~~

<sup>123</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, y 20–21–19–27.

~~financieros y que dan lugar a la necesidad o cambios en las estimaciones contables e información a revelar aplicable; y (Ref.: Apartados A34–A35)~~

- (ii) Para esas estimaciones contables y la información a revelar aplicable, cómo la dirección:
- a. **Identifica** los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes, y la necesidad de cambios en ellos, que sean apropiados en el contexto del marco de información financiera aplicable, incluida la forma en que la dirección: (Ref.: Apartados A36–A37)
    - i. **Selecciona** o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref.: Apartados A38–A39)
    - ii. **Selecciona** las hipótesis que se utilizarán, incluida la consideración de alternativas, e identificar las hipótesis significativas; y (Ref.: Apartados A40–A43); y
    - iii. **Selecciona** los datos a utilizar; (Ref.: Apartado A44)
  - b. **Comprende** el grado de incertidumbre en la estimación, incluido el considerar rango de posibles resultados de medición; y (Ref.: Apartado A45)
  - c. **Aborda** la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y la información relacionada a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref.: Apartados A46–A49)
- (i) **Controles** identificados en el componente de las actividades de control,<sup>124</sup> ~~relevantes para la auditoría,~~ para el proceso de la dirección para realizar las estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref.: Apartados A50–A54)
- (j) Cómo revisa la dirección el desenlace o desenlaces de estimaciones contables previas y cómo responden a los resultados de esa revisión.

14. El auditor revisará el resultado de las estimaciones contables anteriores o, en su caso, su estimación posterior para ayudar a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en el período actual. El auditor deberá tener en cuenta las características de las estimaciones contables al determinar la naturaleza y el alcance de esa revisión. El objetivo de la revisión no es cuestionar los juicios sobre las estimaciones contables de períodos anteriores que fueron apropiados en función de la información disponible en el momento en que se realizaron. (Ref.: Apartados A55–A60)

...

### **Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material**

16. Al identificar y valorar el riesgo de incorrección material relativa a una estimación contable y a la información a revelar en las afirmaciones, incluida una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control en la afirmación como lo requiere la NIA 315 (Revisada 2019),<sup>125</sup> ~~el auditor debe evaluará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor debe~~ tomar en

<sup>124</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 26(a)(i)–(iv).

<sup>125</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 25 y 2631 y 34.

cuenta lo siguiente al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente: (Ref.: Apartados A64–A71)

- (a) **El** grado en que la estimación contable está sujeta a una incertidumbre en la estimación; y (Ref.: Apartados A72–A75)
- (b) **El** grado en que los siguientes factores se ven afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes: (Ref.: Apartados A76–A79)
  - (i) **La** selección y aplicación del método, las hipótesis y los datos al realizar la estimación contable; o
  - (ii) **La** selección de la estimación puntual de la dirección y la información a revelar adecuada para su inclusión en los estados financieros.

17. El auditor deberá determinar si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a juicio del auditor, un riesgo significativo.<sup>126</sup> Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, identificará los controles que obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a **abordan** dicho riesgo,<sup>127</sup> y evaluará si esos controles han sido diseñados eficazmente y determinará si han sido implementados.<sup>128</sup> (Ref.: Apartado A80)

...

19. Como lo requiere la NIA 330,<sup>129</sup> el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles **relevantes** si:
- (b) **La** valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una previsión de que los controles sobre el proceso operan eficazmente; o
  - (c) **Los** procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.

En relación con las estimaciones contables, las pruebas del auditor sobre esos controles deberán responder a las razones de la valoración dada a los riesgos de incorrección material. 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.<sup>130</sup> (Ref.: Apartados A85–A89)

...

#### *Otras consideraciones relativas a la evidencia de auditoría*

30. Al obtener evidencia de auditoría sobre los riesgos de incorrecciones materiales relacionada con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que se utilicen como evidencia de auditoría, el auditor deberá cumplir con los requerimientos aplicables de la NIA 500.

<sup>126</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 32.27

<sup>127</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i).29

<sup>128</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a).

<sup>129</sup> NIA 330, apartado 8.

<sup>130</sup> NIA 330, apartado 9.

Cuando se utiliza el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21-29 de esta NIA pueden ayudar al auditor a evaluar la idoneidad del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. Al evaluar el trabajo del experto de la dirección la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores se ven afectados por la evaluación del auditor de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto, la comprensión del auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto, y la familiaridad del auditor con el campo de especialización del experto. (Ref.: Apartados A126–A132)

...

## Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:<sup>131</sup> (Ref.: Apartados A149–A152)
- (a) Elementos clave de la comprensión del auditor de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;
  - (b) La vinculación de los procedimientos posteriores de auditoría del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones,<sup>132</sup> teniendo en cuenta las razones (si se relacionan con el riesgo inherente o el riesgo de control) dadas a la valoración de esos riesgos;
  - (c) La respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado los pasos adecuados para comprender y abordar la incertidumbre en la estimación;
  - (d) Indicadores del posible sesgo de la dirección relacionado con las estimaciones contables, si las hubiera, y la evaluación del auditor de las implicaciones para la auditoría, conforme lo requiere el apartado 32; y
  - (e) Los juicios significativos relativos a la determinación del auditor sobre si las estimaciones contables y la información relacionada a revelar es razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable o si contienen incorrecciones.

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Naturaleza de las estimaciones contables (Ref.: Apartado 2)

#### *Ejemplos de estimaciones contables*

...

#### *Métodos*

- A2. Un método es una técnica de medición utilizada por la dirección para realizar una estimación contable de acuerdo con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido utilizado para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones de pagos basados en acciones es determinar el precio teórico de la opción de compra utilizando la fórmula Black-Scholes para la fijación de precios de la opción. Un método se aplica mediante una herramienta o

<sup>131</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11, A6, A7 y A10.

<sup>132</sup> NIA 330, apartado 28(b).

proceso computacional, a veces denominado modelo, e implica aplicar hipótesis y datos y tener en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

#### *Hipótesis y datos*

- A3. Las hipótesis involucran juicios basados en la información disponible sobre asuntos tales como la elección de una tasa de interés, una tasa de descuento o juicios sobre condiciones o eventos futuros. La dirección puede seleccionar una hipótesis de una variedad de alternativas apropiadas. Las hipótesis que pueden ser realizadas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando son utilizadas por la dirección para hacer una estimación contable.
- A4. Para los propósitos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener a través de la observación directa o de una parte externa a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o interpretativas a los datos se conoce como datos derivados cuando dichas técnicas tienen una base teórica bien establecida y, por lo tanto, hay menos necesidad de un juicio de la dirección. De lo contrario, esa información es una hipótesis.
- A5. Ejemplos de datos incluyen:
- Precios acordados en transacciones de mercado;
  - **Tiempos** de operación o cantidades de salida de una máquina de producción;
  - **Los** precios históricos u otros términos incluidos en los contratos, como una tasa de interés contratada, un cronograma de pagos y un término incluidos en un contrato de préstamo;
  - **Información** prospectiva, tal como previsiones económicas o pronósticos de ganancias obtenidas de una fuente de información externa, o
  - **Una** tasa de interés futura determinada utilizando técnicas de interpolación de tasas de interés a plazo (datos derivados).
- A6. Los datos pueden provenir de una amplia gama de fuentes. Por ejemplo, los datos pueden ser:
- Generados dentro de la organización o externamente;
  - obtenidos de un sistema que está dentro o fuera de los libros de contabilidad generales o auxiliares;
  - observables en los contratos; o
  - observables en los pronunciamientos legislativos o reglamentarios.

#### *Escalabilidad (Ref.: Apartado 3)*

- A7. Los ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre cómo se pueden escalar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20-A22, A63, A67 y A84.

#### **Conceptos clave de esta NIA**

##### *Factores de riesgo inherente (Ref.: Apartado 4)*

- A8. Los factores de riesgo inherente son características de condiciones y eventos que pueden afectar la susceptibilidad de una afirmación a incorrección, antes de la consideración de los controles. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad

a incorrección, ya sea debido a fraude o errores, en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revela, antes de la consideración de los controles.<sup>133</sup> El Anexo 1 explica con más detalle la naturaleza de estos factores de riesgo inherentes, y sus interrelaciones, en el contexto de hacer estimaciones contables y su presentación en los estados financieros.

A9. ~~Además de los factores de riesgo inherentes de la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad, distintas a otros factores de riesgo inherentes que el auditor puede considerar al identificar y valorar los riesgos incorrección material, pueden incluir la medida en que la estimación contable.~~ Al valorar los riesgos de incorrección material en la afirmación,<sup>134</sup> además de la incertidumbre en la estimación, la complejidad y subjetividad, el auditor también tomará en consideración el grado en el que los factores de riesgo incluidos en la NIA 315 (Revisada 2019), (distintos de la incertidumbre en la estimación, la complejidad y subjetividad), afectan la susceptibilidad de la afirmación a incorrección en la estimación contable. Esos factores de riesgo inherente adicionales incluyen—está sujeta o afectada por:

- El cambio en la naturaleza o las circunstancias de las partidas de los estados financieros relevantes, o los requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden dar lugar a la necesidad de cambios en el método, hipótesis o datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de incorrección debido a sesgos de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten al riesgo inherente, al hacer la estimación contable.
- Incertidumbre, distinta a la incertidumbre en la estimación.

*Riesgo de control* (Ref.: Apartado 6)

A10. ~~Una consideración importante para el auditor a~~ Al valorar el riesgo de control en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor toma en consideración ~~es la efectividad del diseño de los controles en los que sí el auditor pretende~~ planea confiar probar la eficacia operativa de los controles, y la medida en que los controles abordan los riesgos inherentes valorados en las afirmaciones. **Cuando** el auditor está considerando si probar la eficacia operativa de los controles, la evaluación del auditor de que los controles están diseñados de manera efectiva y se han implementado, respalda la expectativa del auditor, sobre la eficacia operativa de los controles para determinar si se deben al establecer el plan para probarlos.

*Escepticismo profesional* (Ref.: Apartado 8)

....

*Concepto de "Razonable"* (Ref.: Apartados 9, 35)

...

<sup>133</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f).

<sup>134</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

## Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad (Ref.: Apartado 13)

A19. Los apartados ~~1944–2724~~ de la NIA 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor obtenga un conocimiento de ciertas cuestiones sobre la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y ~~incluye~~ el sistema de control interno de la entidad. Los requerimientos en el apartado 13 de esta NIA se relacionan más específicamente con las estimaciones contables y se basan en los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada 2019).

### Escalabilidad

A20. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del auditor para obtener el conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y ~~incluye~~ el sistema de control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la entidad, puede depender, en mayor o menor grado, de la medida en que la cuestión o cuestiones individuales aplican en las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros eventos y condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, los requerimientos de información financiera aplicables pueden ser fáciles de aplicar y puede que no haya factores reguladores relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos, y el proceso para realizar las estimaciones contables puede ser menos complejo. En estas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o afectadas por la incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes en menor grado y puede haber menos controles identificados en el componente de las actividades de control relevantes para la auditoría. Si es así, es probable que los procedimientos de identificación y valoración de riesgos del auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de consultas de la dirección con responsabilidades apropiadas sobre los estados financieros, como y simples recorridos del proceso de la dirección para realizar el cálculo contable (incluyendo al evaluar si los controles identificados en ese proceso están diseñados de manera eficaz y determinar si el control se ha implementado).

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos por parte de la dirección, y el proceso para realizar las estimaciones contables puede ser complejo e involucrar el uso de modelos complejos. Adicionalmente, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más amplios sobre las estimaciones contables. En estas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o afectadas en mayor medida por la incertidumbre en la estimación, la subjetividad, la complejidad u otros factores de riesgo inherentes. De ser así, es probable que la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de valoración de riesgos del auditor sean diferentes o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con negocios simples, las cuales pueden incluir muchas entidades de pequeña dimensión:

- Los procesos relevantes para las estimaciones contables pueden no ser complicados porque las actividades comerciales son simples o las estimaciones requeridas pueden tener un menor grado de incertidumbre en la estimación.
- Las estimaciones contables pueden generarse fuera de los libros de contabilidad generales y auxiliares, los controles sobre su desarrollo pueden ser limitados y el propietario-gerente puede

tener una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tomar en cuenta la función del propietario-administrador al realizar las estimaciones contables tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

#### La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros eventos y/o condiciones (Ref.: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden originar la necesidad de estimaciones contables o cambios en las estimaciones contables pueden incluir, por ejemplo, si:

- La entidad ha participado en nuevos tipos de transacciones;
- **Los** términos de las transacciones han cambiado; o
- **Han** ocurrido nuevos eventos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartado 13(b))

A24. Obtener un conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor un fundamento para la discusión con la dirección y, en su caso, con los encargados del gobierno de la entidad sobre cómo la dirección ha aplicado los requerimientos del marco de información financiera aplicable, relevantes a las estimaciones contables y sobre la determinación del auditor acerca de si se han aplicado adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los encargados del gobierno de la entidad cuando considere que una práctica contable significativa, que es aceptable de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada en las circunstancias de la entidad.<sup>135</sup>

A25. Al obtener este conocimiento, el auditor puede tratar de entender si:

- El marco de información financiera aplicable:
  - Establece ciertos criterios para el reconocimiento, o los métodos para la medición de las estimaciones contables;
  - **Especifica** ciertos criterios que permiten o requieren mediciones a un valor razonable, por ejemplo, al referirse a las intenciones de la dirección de llevar a cabo ciertos cursos de acción con respecto a un activo o pasivo; o
  - **Especifica** la información a revelar requerida o sugerida, incluida la información a revelar de los juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relacionadas con las estimaciones contables; y
- **Los** cambios en el marco de información financiera aplicable requieren cambios en las políticas contables de la entidad relacionadas con las estimaciones contables.

Factores reglamentarios (Ref.: Apartado 13(c))

...

---

<sup>135</sup> NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

Naturaleza de las estimaciones contables y la información relacionada a revelar que el auditor espera incluir en los estados financieros (Ref.: Apartado 13(d))

...

*El sistema de control interno de la entidad relevante para la auditoría*

La naturaleza y el alcance de la supervisión y el gobierno corporativo (Ref.: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),<sup>136</sup> el conocimiento del auditor sobre la naturaleza y el alcance de la supervisión y el gobierno corporativo que la entidad tiene sobre el proceso para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación de sí requerida del auditor en relación con:

- La dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; ~~y si~~
- ~~los~~ puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan ~~colectivamente~~ una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno considerando la naturaleza y el tamaño de la entidad; y
- ~~si estos otros componentes están menoscabados~~ deficiencias de control identificadas como consecuencia de deficiencias en el entorno de control menoscaban los otros componentes del sistema de control interno.

...

A30. Obtener una comprensión de la supervisión por parte de los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando existen estimaciones contables que:

- Requieren un juicio significativo por parte de la dirección para abordar la subjetividad;
- **Tienen** una alta incertidumbre en la estimación;
- **Son** complejas de realizar, por ejemplo, debido al uso extensivo de la tecnología de la información, a grandes volúmenes de datos o el uso de múltiples fuentes de datos o hipótesis con interrelaciones complejas;
- **Tuvieron**, o debieron haber tenido, un cambio en el método, en las hipótesis o en los datos en comparación con períodos anteriores; o
- **Involucran** hipótesis significativas.

Aplicación por parte de la dirección de habilidades o conocimientos especializados, incluido el uso de expertos de la dirección (Ref.: Apartado 13(f))

...

El proceso de valoración del riesgo de la entidad (Ref.: Apartado 13(g))

A32. Comprender cómo el proceso de valoración de riesgos de la entidad identifica y aborda los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar cambios en:

---

<sup>136</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21(a).44

- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- **La** disponibilidad o naturaleza de la fuente de datos que es importante para realizar las estimaciones contables o que puede afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- **El** sistema de información financiera de la entidad o el entorno de TI y;
- **El** personal clave.

A33. Las cuestiones que el auditor puede considerar para obtener un conocimiento de cómo la dirección identifica y aborda la susceptibilidad a las incorrecciones debidas a un sesgo o fraude por parte de la dirección al hacer estimaciones contables, incluyen si, y en su caso, cómo la dirección:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, las hipótesis y los datos utilizados para hacer las estimaciones contables.
- Da seguimiento a los indicadores clave de rendimiento que pueden indicar un rendimiento inesperado o inconsistente en comparación con el rendimiento histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos financieros o de otro tipo que pueden ser una motivación para el sesgo.
- Da seguimiento a la necesidad de cambios en los métodos, hipótesis importantes o los datos utilizados para realizar las estimaciones contables.
- Establece la supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados para realizar estimaciones contables.
- Requiere documentación de la justificación, o una revisión independiente, de juicios significativos hechos al hacer estimaciones contables.

El sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones contables (Ref.: Apartado 13(h)(i))

A34. Las clases significativas de transacciones, eventos y condiciones dentro del alcance del apartado 13(h) son las mismas que las clases significativas de transacciones, hechos y condiciones relacionadas con las estimaciones contables y la información relacionada a revelar que están sujetas a los apartados 25(a)18(a) ~~y (d)~~ de la NIA 315 (Revisada 2019). Al obtener un conocimiento del sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones contables, el auditor considerará:

- Si las estimaciones contables surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes o de transacciones no recurrentes o inusuales.
- Cómo el sistema de información aborda la integridad de las estimaciones contables y la información relacionada a revelar, en particular para las estimaciones contables relacionadas con los pasivos.

A35. Durante la auditoría, el auditor puede identificar clases de transacciones, eventos ~~y o~~ condiciones que dan origen a la necesidad de estimaciones contables y la información relacionada a revelar que no ha identificado la dirección. La NIA 315 (Revisada 2019) trata las circunstancias en las que el auditor identifica los riesgos de incorrecciones materiales que la dirección no identificó, incluida ~~la determinación de si existe una deficiencia significativa en el control interno con respecto a~~

consideración de las implicaciones para la evaluación del auditor del proceso de valoración de riesgos de la entidad.<sup>137</sup>

Identificación de la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos importantes (Ref.: Apartado 13(h)(ii)(a))

...

Métodos (Ref.: Apartado 13(h)(ii)(a)(i))

...

Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a los modelos utilizados para realizar estimaciones contables, ya sea un modelo propio de la dirección o un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un mayor nivel de complejidad o subjetividad, como un modelo de pérdidas crediticias esperadas o un modelo de valor razonable que utiliza entradas de nivel 3, es más probable que los controles que abordan dicha complejidad o subjetividad sean identificados como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean identificados como controles de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) relevantes para la auditoría. Los factores que pueden ser adecuados para que sean considerados por el auditor al obtener un conocimiento sobre el modelo y los controles identificados relacionados ~~sobre las actividades de control importantes para la auditoría~~ incluyen los siguientes:

- Cómo determina la dirección la importancia y exactitud del modelo;
- **La** validación o prueba posterior del modelo, incluido si el modelo se valida antes de su uso y se revalida a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación de la entidad del modelo puede incluir la evaluación de:
  - La solidez teórica del modelo;
  - **La** integridad matemática del modelo; y
  - **La** exactitud e integridad y lo adecuado de los datos y las hipótesis utilizados en el modelo;
- Cómo se cambia o ajusta adecuadamente el modelo de manera oportuna para los cambios en el mercado u otras condiciones y si existen políticas de control de cambio adecuadas sobre el modelo;
- **Si** los ajustes, también conocidos como superposiciones en ciertas industrias, se hacen a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en las circunstancias de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable; cuando los ajustes no son apropiados, dichos ajustes pueden ser indicadores de un posible sesgo de dirección; y

<sup>129</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 22(b).43

- **Si** el modelo está adecuadamente documentado, incluidas las aplicaciones previstas, las limitaciones, los parámetros clave, los datos requeridos y las hipótesis, los resultados de cualquier validación realizada en él y la naturaleza y base de los ajustes realizados en su resultado.

Hipótesis (Ref.: Apartado 13(h)(ii)(a)(ii))

...

Datos (Ref.: Apartado 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Las cuestiones que el auditor considerará al obtener un conocimiento sobre cómo selecciona la dirección los datos sobre los cuales se fundamentan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y la fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- Cómo evalúa la dirección si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos utilizados con los datos utilizados en períodos anteriores.
- La complejidad de las aplicación de las TI y otros aspectos del entorno de las TI de la entidad los sistemas de tecnología de la información utilizados para obtener y procesar los datos, incluso cuando esto implica el manejo de grandes volúmenes de datos.
- Cómo se obtienen, transmiten y procesan los datos y cómo se mantiene su integridad.

Cómo la dirección entiende y aborda la incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartados 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

...

~~Actividades de e~~Controles identificados relevantes para el auditor sobre los procesos de la dirección para realizar las estimaciones contables (Ref.: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor al identificar los controles ~~relevantes para la auditoría~~ en el componente de las actividades de control y, por lo tanto, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y determinar si se han implementado, se relaciona con el proceso de la dirección descrito en el apartado 13(h)(ii). El auditor puede no identificar ~~actividades de controles relevantes~~ en relación con todos los ~~elementos~~ aspectos del apartado 13(h)(ii), ~~dependiendo de la complejidad asociada con la estimación contable.~~

A51. Como parte de ~~identificar los controles y del conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, y de evaluar su diseño y determinar si han sido implementados,~~ el auditor puede considerar:

- La forma en que la dirección determina la idoneidad de los datos utilizados para desarrollar las estimaciones contables, incluso cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos externos a los libros de contabilidad generales y subsidiarios.

- La revisión y aprobación de estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos utilizados en su desarrollo, por los niveles adecuados de la dirección y, cuando corresponda, los responsables del gobierno de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y los que, comprometidos con las transacciones relacionadas de la entidad, incluso si la asignación de responsabilidades toma en cuenta de manera apropiada la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una institución financiera grande, la segregación de funciones importante puede consistir en una función independiente responsable de la estimación y validación de la fijación de precios del valor razonable de los productos financieros de la entidad que cuentan con personas cuya remuneración no está vinculada a dichos productos.

La eficacia del diseño de los controles. ~~actividades~~ En general, puede ser más difícil para diseñar controles que aborden la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de una manera que eficazmente prevenga, o detecte y corrija, incorrección material, que diseñar controles que aborden la complejidad. Es posible que los controles que abordan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación deban incluir más elementos manuales, que pueden ser menos confiables que los controles automatizados, ya que pueden ser omitidos, ignorados o anulados más fácilmente por la dirección. La efectividad del diseño de los controles que abordan la complejidad puede variar según la razón y la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más efectivos relacionados con un método que se usa habitualmente o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de la tecnología de información para hacer una estimación contable, es probable que los controles ~~relevantes para la auditoría~~ identificados en el componente de las actividades de control, incluyan controles generales de las TI y controles de procesamiento de información ~~aplicación~~. Dichos controles pueden abordar los riesgos relacionados con:

- Si las aplicaciones de las TI u otros aspectos del entorno de las TI ~~el sistema de tecnología de la información~~ tiene la capacidad y está configurado adecuadamente para procesar grandes volúmenes de datos;
- **Cálculos** complejos en la aplicación de un método; cuando se requieren diversas aplicaciones de TI ~~sistemas~~ para procesar transacciones complejas, se realizan conciliaciones regulares entre las aplicaciones de TI ~~los sistemas~~, en particular cuando las aplicaciones de TI ~~los sistemas~~ no tienen interfaces automatizadas o pueden estar sujetas a intervención manual;
- **Si** el diseño y la calibración de los modelos se evalúa periódicamente;
- **La** extracción completa y precisa de datos con respecto a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- **Los** datos, incluido el flujo completo y preciso de datos a través del sistema de información de la entidad, la conveniencia de cualquier modificación a los datos utilizados para realizar estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y la seguridad de los datos; al utilizar fuentes de información externas, riesgos relacionados con el procesamiento o registro de los datos;

- **Si** la dirección tiene controles sobre el acceso, el cambio y el mantenimiento de modelos individuales para mantener un rastro de auditoría sólido de las versiones acreditadas de los modelos y para evitar el acceso no autorizado o las modificaciones a esos modelos; y
- **Si** existen controles apropiados sobre la transferencia de información relacionada con las estimaciones contables al libro mayor, incluidos los controles apropiados sobre los asientos de diario.

A53. En algunas industrias, como la bancaria o de seguros, el término gobernanza se puede usar para describir las actividades dentro del entorno de control, el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno de la ~~el seguimiento de los controles~~ y otros componentes del sistema de control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada 2019).<sup>138</sup>

A54. Para entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser particularmente útil para el auditor para obtener un entendimiento de:

- La naturaleza y el alcance del uso de las estimaciones contables por parte de la dirección;
- **EI** diseño e implementación de ~~actividades de~~ controles que abordan los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para realizar las estimaciones contables;
- **Los** aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se basan las estimaciones contables; y
- **Cómo** se identifican, evalúan y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

*Revisión del desenlace o recálculo de las estimaciones contables anteriores (Ref.: Apartado 14)*

...

A58. Con fundamento en la valoración previa del auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como mayor para uno o más riesgos de incorrección material, el auditor puede juzgar que se requiere una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos e hipótesis significativas que se utilizan al realizar las estimaciones contables anteriores. Por otro lado, por ejemplo, para estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración de riesgos es suficiente para los fines de la revisión.

A59. El objetivo de medición para las estimaciones contables del valor razonable y otras estimaciones contables, basadas en las condiciones actuales en la fecha de medición, se ocupa de las percepciones sobre el valor en un punto en el tiempo, que pueden cambiar de manera significativa y rápida a medida que cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede enfocar la revisión en la obtención de información que pueda ser relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de un conocimiento de los cambios en las hipótesis de los participantes en el mercado

<sup>138</sup> NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3, apartado A77

que afectaron el desenlace de las estimaciones contables del valor razonable de un período anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En este caso, la evidencia de auditoría se puede obtener al conocer los resultados de las hipótesis (como las proyecciones de flujo de efectivo) y al entender la efectividad del proceso de estimación previa de la dirección que soporta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el período actual.

- A60. Una diferencia entre el resultado de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del período anterior no necesariamente representa una incorrección de los estados financieros del período anterior. Sin embargo, esa diferencia puede representar una incorrección si, por ejemplo, la diferencia surge de la información que estaba disponible para la dirección cuando se finalizaron los estados financieros del período anterior, o que podría esperarse razonablemente que se obtuviera y se tomara en cuenta en el contexto del marco de información financiera aplicable.<sup>139</sup> Esa diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta la información al realizar el cálculo contable. Como resultado, el auditor puede reevaluar cualquier plan para probar los controles relacionados y las valoraciones relacionadas con el riesgo de control y puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más generalizada sobre la cuestión. Muchos marcos de información financiera contienen una orientación para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los cambios que no lo hacen, y el tratamiento contable que se debe seguir en cada caso.

*Habilidades o conocimientos especializados* (Ref.: Apartado 15)

...

**Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material** (Ref.: Apartados 4, 16)

- A64. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relacionadas con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, incluidas no solo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.
- A65. El apartado A42 de la NIA 200 establece que las NIA ~~generalmente no se refieren al riesgo inherente y al riesgo de control por separado.~~ normalmente se refieren a los “riesgos de incorrección material” en lugar de al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. Sin embargo, esta ~~La NIA 315 (Revisada 2019)~~ requiere una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la realización de procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos de incorrección material en la afirmación,<sup>140</sup> incluidos los riesgos significativos, ~~en las revelaciones sobre las estimaciones contables~~ de conformidad con la NIA 330.<sup>144</sup>
- A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019),<sup>142</sup> el auditor debe tener en cuenta ~~el grado en que la estimación contable está sujeta o afectada por la~~ los factores de

<sup>139</sup> NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.

<sup>140</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.

<sup>144</sup> NIA 330, apartado 7(b).

<sup>142</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31(a).

~~riesgo inherente que afectan la susceptibilidad a incorrección de las afirmaciones y como lo hacen incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes.~~ La consideración del auditor sobre los factores de riesgo inherentes también puede proporcionar información que se utilizará ~~en para determinar:~~

- Evaluar la probabilidad y magnitud de la incorrección (es decir, ~~C~~ cuando el riesgo inherente se valora en el espectro de riesgo inherente); y
- Determinar ~~Las~~ razones para la valoración dada a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, y que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor de conformidad con el apartado 18, responden a esas razones.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherentes se explican con más detalle en el Anexo 1.

A67. Las razones para la valoración del auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden resultar de uno o más de los factores de riesgo inherentes de la incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes. Por ejemplo:

- (a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas crediticias esperadas sean complejas porque las pérdidas crediticias esperadas no pueden observarse directamente y pueden requerir el uso de un modelo complejo. El modelo puede usar un conjunto complejo de datos históricos e hipótesis sobre desarrollos futuros en una variedad de escenarios específicos de entidades que pueden ser difíciles de predecir. Es probable que las estimaciones contables para las pérdidas crediticias esperadas también estén sujetas a una alta incertidumbre en la estimación y a una subjetividad significativa para emitir juicios sobre futuros eventos o condiciones. Consideraciones similares se aplican a los pasivos del contrato de seguro.
- (b) Una estimación contable para una provisión de obsolescencia para una entidad con una amplia gama de tipos de inventario puede requerir sistemas y procesos complejos, pero puede involucrar poca subjetividad y el grado de incertidumbre en la estimación puede ser bajo dependiendo de la naturaleza del inventario.
- (c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de hacer, pero pueden tener una alta incertidumbre en la estimación y requerir un juicio significativo, por ejemplo, una estimación contable que requiera un juicio crítico único sobre un pasivo, cuyo monto depende del resultado del litigio.

A68. La relevancia e importancia de los factores de riesgo inherentes pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherentes pueden, individualmente o en combinación, afectar las estimaciones contables simples en menor grado y el auditor puede identificar menos riesgos o valorar el riesgo inherente ~~en el~~ cerca del extremo inferior del espectro de riesgo inherente.

A69. Contrariamente, los factores de riesgo inherentes pueden, individualmente o en combinación, afectar las estimaciones contables complejas en mayor grado y puede llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo superior del espectro de riesgo inherente. Para estas estimaciones contables, es probable que la consideración del auditor de los efectos de los factores de riesgo inherentes afecte directamente el número y la naturaleza de los riesgos identificados de incorrección material, a la valoración de dichos riesgos y, en última instancia, a lo convincente de la

evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Además, para estas estimaciones contables, la aplicación del escepticismo profesional por parte del auditor puede ser particularmente importante.

- A70. Los eventos que ocurren después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional relevante para la valoración del auditor de los riesgos de incorrección en las afirmaciones. Por ejemplo, el resultado de una estimación contable puede darse a conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede evaluar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en la afirmación,<sup>143</sup> independientemente de cómo los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrecciones relativas a ~~grado en que la estimación contable estuvo sujeta o afectada por la incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes.~~ Los eventos que ocurren después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección del auditor del enfoque para probar la estimación contable de acuerdo con el apartado 18. Por ejemplo, para una simple provisión de bonos que se basa en un porcentaje directo de compensación para los empleados seleccionados, el auditor puede concluir que hay relativamente poca complejidad o subjetividad al realizar la estimación contable, y por lo tanto puede valorar el riesgo inherente en la afirmación ~~en el~~ cerca del extremo inferior del espectro de riesgo inherente. El pago de las bonificaciones posteriores al final del período puede proporcionar suficiente evidencia de auditoría adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- A71. La valoración del auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas. La valoración del riesgo de control puede expresarse utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, el riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de la expectativa del auditor de cuán efectivo es el control o controles para abordar el riesgo identificado, es decir, la dependencia planificada de la operación efectiva de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no contempla tener confianza en la operación efectiva de los controles. Si el riesgo de control se evalúa a menos del máximo, el auditor contempla tener confianza en la operación efectiva de los controles.

*Incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 16(a))*

- A72. Al tomar en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a la incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:
- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
    - El uso de un método para realizar la estimación contable que inherentemente tiene un alto nivel de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir el uso de datos no observables.
    - El uso de hipótesis que inherentemente tienen un alto nivel de incertidumbre en la estimación, como las hipótesis con un período de pronóstico largo, las hipótesis que se basan en datos que no son observables y, por lo tanto, son difíciles de desarrollar para la dirección, o el uso de varias hipótesis que son interrelacionados.

<sup>143</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.34

- La información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
- El entorno de negocios. Una entidad puede estar activa en un mercado que experimenta turbulencias o posibles interrupciones (por ejemplo, debido a movimientos importantes de divisas o mercados inactivos) y, por lo tanto, la estimación contable puede depender de datos que no sean fácilmente observables.
- Si es posible (o factible, en la medida en que lo permita el marco de información financiera aplicable) para la administración:
  - Para hacer una predicción precisa y confiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el monto que se pagará bajo un término contractual contingente), o sobre la incidencia e impacto de eventos o condiciones futuras (por ejemplo, el monto de una pérdida crediticia futura o la cantidad a la que se resolverá una reclamación de seguro y el momento de su liquidación); o
  - para obtener información precisa y completa sobre una condición presente (por ejemplo, información sobre los atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes del mercado en la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. El tamaño del monto reconocido o revelado en los estados financieros para una estimación contable no es, en sí mismo, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede ser subestimada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan alta que no se puede hacer una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede impedir el reconocimiento de una partida en los estados financieros, o su medición a valor razonable. En esos casos, puede haber riesgos de incorrección material que se relacionen no solo con el reconocimiento de una estimación contable o con el valor razonable, sino también con la razonabilidad de la información a revelar. Con respecto a esas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede requerir información a revelar sobre las estimaciones contables y la incertidumbre en la estimación asociada con ellas (véase los apartados A112 a A113, A143 a A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación relacionada con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. La NIA 570 (Revisada)<sup>144</sup> establece requerimientos y proporciona orientación en esos casos.

#### *Complejidad o subjetividad (Ref.: Apartado 16(b))*

El grado en que la complejidad afecta la selección y aplicación del método

A76. Al tomar en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado para hacer la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de habilidades o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo que puede indicar que el método utilizado para realizar una estimación contable es

---

<sup>144</sup> NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

intrínsecamente complejo y, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad a incorrecciones materiales. Puede haber una mayor susceptibilidad a incorrecciones materiales, cuando la dirección ha desarrollado un modelo internamente y tiene relativamente poca experiencia en hacerlo, o utiliza un modelo que aplica un método que no está establecido o no se utiliza comúnmente en una industria o entorno en particular.

- La naturaleza de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable, que puede resultar en la necesidad de un método complejo que requiera múltiples fuentes de datos o hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para pérdidas crediticias esperadas puede requerir juicios sobre futuros reembolsos de crédito y otros flujos de efectivo, con base en la consideración de los datos de experiencia histórica y la aplicación de hipótesis a futuro. De manera similar, la evaluación de un pasivo por un contrato de seguros puede requerir que los juicios sobre futuros pagos de contratos de seguros se proyecten en función de la experiencia histórica y las tendencias actuales y futuras asumidas.

El grado en que la complejidad afecta la selección y aplicación de los datos

A77. Al tomar en cuenta el grado en que la selección y la aplicación de los datos utilizados para hacer la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para derivar los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de la fuente de los datos. Los datos de ciertas fuentes pueden ser más confiables que de otras. Además, por razones de confidencialidad o propiedad, algunas fuentes de información externas no revelarán (o no completamente) información que pueda ser relevante al considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, tal como las fuentes de datos subyacentes que se utilizaron o cómo se acumularon y procesaron.
- La complejidad inherente en mantener la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes de datos, puede haber una complejidad inherente en mantener la integridad de los datos que se utilizan para hacer una estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de las entradas o salidas de efectivo que surgen de las rebajas de un proveedor comercial o de un cliente, puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren experiencia o competencia específica para comprender o interpretar.

El grado en que la subjetividad afecta la selección y aplicación del método, las hipótesis o los datos

A78. Al tomar en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques de valuación, los conceptos, las técnicas y los factores a utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto a la cantidad o el tiempo, incluida la duración del período de pronóstico. La cantidad y el tiempo son una fuente de incertidumbre inherente de la estimación, y dan lugar a la necesidad de juicio por parte de la dirección al seleccionar una estimación puntual, que a su vez crea una oportunidad para un sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que incorpora hipótesis progresistas puede tener un alto grado de subjetividad que puede ser susceptible a un sesgo de la dirección.

*Otros factores de riesgo inherente* (Ref.: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado con una estimación contable influye en la susceptibilidad de la estimación contable a incorrección material debida a un sesgo de la dirección o fraude a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten al riesgo inherente. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que la estimación contable sea más susceptible a una incorrección material debida a un sesgo de la dirección o a un fraude y esto puede dar lugar a una amplia gama de posibles resultados de medición. La dirección puede seleccionar una estimación puntual de ese rango, que no sea apropiada en las circunstancias, o que está influenciada inadecuadamente por un sesgo de la dirección intencional o no intencional y por consiguiente es incorrecta. Para auditorías continuas, los indicadores de un posible sesgo de la dirección identificados durante la auditoría de los periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos en el periodo actual.

*Riesgos significativos* Ref.: Apartado 17)

A80. La valoración del riesgo inherente por parte del auditor, la cual toma en cuenta el grado en el que una estimación está sujeta o afectada por la incertidumbre en la estimación, la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, ayuda al auditor a determinar si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados son un riesgo significativo.

...

*Cuando el auditor pretende confiar en la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~* (Ref.: Apartado 19)

A85. La prueba de la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ puede ser apropiada cuando el riesgo inherente se evalúa como más alto en el espectro de riesgo inherente, incluso para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de cuando la estimación contable está sujeta o se ve afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable se ve afectada por un alto grado de subjetividad y, por lo tanto, requiere un juicio significativo por parte de la dirección, las limitaciones inherentes en la efectividad del diseño de los controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la efectividad operativa de los controles.

...

**Evaluación general con fundamento en los procedimientos de auditoría realizados** (Ref.: Apartado 33)

...

*Determinar si las estimaciones contables son razonables o contienen incorrecciones* (Ref.: Apartados 9, 35)

...

**NIA 600, Consideraciones *especiales—auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)***

## Requerimientos

### Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

17. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema del control interno. El equipo del encargo del grupo:

(a) ...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

### Definiciones

...

*Componentes significativos* (Ref.: Apartado 9(m))

...

A6. El equipo del encargo del grupo puede considerar también que un componente es fuente probable de riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debido a la naturaleza o a las circunstancias específicas de dicho componente, ~~(es decir, riesgos que requieren una consideración de auditoría especial<sup>146</sup>)~~. Por ejemplo, un componente puede realizar operaciones en moneda extranjera y, por ello, exponer al grupo a un riesgo significativo de incorrección material, aun cuando el componente individualmente considerado no tenga significatividad para el grupo desde el punto de vista financiero.

...

### Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

*Cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento* (Ref.: Apartado 17)

A23. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones sobre las cuestiones que el auditor puede considerar para la obtención de conocimiento del sector, de la regulación y de otros factores externos que afecten a la entidad, incluidos el marco de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; sus objetivos y estrategias y los correspondientes riesgos de negocio; y la medición y revisión de la evolución financiera de la entidad.<sup>146</sup> El anexo 2 de esta NIA contiene orientaciones sobre cuestiones que afectan específicamente a los grupos, incluido el proceso de consolidación.

---

<sup>146</sup> NIA 315 (Revisada), apartados 27-29.

<sup>146</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados A6225–A6449 y Anexo 1.

## Anexo 2

### Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento

...

#### Controles del grupo

1. Los controles del grupo pueden incluir una combinación de lo siguiente:
  - Reuniones periódicas de la dirección del grupo con la del componente para discutir la evolución del negocio y revisar los resultados.
  - ...
  - Los ~~Actividades de~~ controles dentro del sistema de tecnología de la información común a todos o algunos componentes.
  - Controles dentro del proceso del grupo para dar seguimiento al sistema de control interno los controles, incluidas las actividades de la función de auditoría interna y los programas de autoevaluación
  - ...

## Anexo 5

### Cuestiones requeridas y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo

Las cuestiones que son relevantes para planificar el trabajo del auditor del componente:

- ...

...

Cuestiones que son relevantes para la ejecución del trabajo por el auditor del componente:

- Los hallazgos del equipo del encargo del grupo como resultado de las pruebas realizadas sobre ~~las actividades de los controles~~ de un sistema de tratamiento de la información que sea común para todos o algunos de los componentes, y las pruebas de controles a realizar por el auditor del componente.
- ...

### **NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos***

#### Introducción

...

#### Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013)

...

7. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de la forma en que el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna pueden contribuir al conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad, por parte del auditor externo, así como a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del mismo. La NIA 315 (Revisada 2019)<sup>3</sup> explica, asimismo, el modo en el que una comunicación eficaz entre los auditores internos y externos también crea un entorno en que el auditor externo puede ser informado de cuestiones significativas que pueden afectar a su trabajo.

...

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

#### **Definición de la función de auditoría interna** (Ref.: Apartados 2, 14(a))

...

- A3. Adicionalmente, las personas dentro de la entidad con obligaciones y responsabilidades operativas y de gestión, que no pertenezcan a la función de auditoría interna, habitualmente estarían sometidas a amenazas a su objetividad que impedirían que puedan ser consideradas como parte de una función de auditoría interna para los fines de esta NIA, aunque realicen ~~actividades de~~ controles que puedan ser probadas de conformidad con la NIA 330.<sup>12</sup> Por este motivo, los controles de seguimiento realizados por un propietario-gerente no se considerarían equivalentes a una función de auditoría interna.

...

#### *Evaluación de la función de auditoría interna*

...

#### Aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado (Ref.: Apartado 15(c))

- A10. La aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado en la planificación, realización, supervisión, revisión y documentación de sus actividades diferencia las actividades de la función de auditoría interna de ~~otras actividades de~~ controles de seguimiento que se puedan realizar en la entidad.

...

- A21. Como se expone en la NIA 315 (Revisada 2019),<sup>147</sup> ~~los riesgos significativos requieren una consideración especial en la auditoría~~ son riesgos valorados cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente y, en consecuencia, la capacidad de utilización del trabajo de la función de auditoría interna en relación con riesgos significativos se limitará a procedimientos que requieren poco juicio. Adicionalmente, cuando el riesgo de incorrección material no sea bajo, no es probable que la utilización únicamente del trabajo de la función de auditoría interna reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y elimine la necesidad de que el auditor externo realice directamente algunas pruebas.

...

---

<sup>147</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 124(l),(e)

## **NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor**

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

#### **Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref.: Apartado 7)**

A4. Puede resultar necesario un experto del auditor para facilitar al auditor una o más de las siguientes actuaciones:

- La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y ~~incluido su~~ el sistema de control interno de la entidad.
- ...

## **NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente**

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

#### **Determinar cuestiones clave de auditoría (Ref.: Apartados 9-10)**

...

*Consideraciones al determinar aquellas cuestiones que requieren atención significativa del auditor (Ref.: Apartado 9)*

...

Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o de riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) (Ref.: Apartado 9(a))

...

A20. La NIA 315 (Revisada 2019) define el riesgo significativo como un riesgo identificado ~~y valorado~~ de incorrección material para el cual la valoración del riesgo inherente está cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en que los factores de riesgo inherentes afectan la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección y la magnitud de la posible incorrección, en caso de que ocurra esa incorrección. ~~que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.~~<sup>148</sup> Las áreas de juicio significativo de la dirección y las transacciones inusuales significativas generalmente se pueden identificar como riesgos significativos. Los riesgos significativos son por consiguiente, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.

...

---

<sup>148</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l).

## **NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información***

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

### **Lectura y consideración de la otra información (Ref.: Apartados 14-15)**

...

*Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref.: Apartado 14(b))*

...

A31. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019).<sup>149</sup> La NIA 315 (Revisada 2019) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:

- (a) La estructura organizacional, la propiedad y el gobierno de la entidad y su modelo de negocio, incluida la medida en que el modelo de negocio integra el uso de TI;
- (b) factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos;
- (c) las mediciones relevantes utilizadas interna y externamente para evaluar la medición y ~~revisión~~ del resultado financiero de la entidad; y
- ~~(b) la naturaleza de la entidad;~~
- ~~(c) la selección y aplicación de políticas contables;~~
- ~~(d) los objetivos y estrategias de la entidad;~~

...

### **Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref.: Apartado 20)**

A51. Al leer y considerar la otra información, puede llegar al conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en:

- Su conocimiento de la entidad y de su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor.

---

<sup>149</sup> NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartados 1941–2742.

Las estructuras y procesos que dan soporte a las operaciones del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® o IFAC®.

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales sobre encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión, Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en fase de consulta , Documentos de Consulta, y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC y sujetas a derechos de autor.

Copyright © Diciembre 2019 por IFAC. Todos los derechos reservados. Esta publicación puede descargarse para uso personal y no comercial (por ejemplo, referencia profesional o investigación) o se puede comprar en [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Se requiere permiso por escrito para traducir, reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otro uso similar de este documento.

El 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', y el logo del IAASB son marcas de IFAC o marcas comerciales y marcas de servicio de la IFAC en los E.E. U.U. y en otros países.

Para derechos de autor, marcas e información sobre permisos **ver** [permissions](#) o contacte [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)