

3180

IDENTIFICACIÓN Y
EVALUACIÓN DEL
RIESGO DE ERROR
MATERIAL A TRAVÉS DEL
CONOCIMIENTO Y LA
COMPRENSIÓN DE LA
ENTIDAD Y DE SU ENTORNO



IMCP

CONPA

COMISIÓN DE NORMAS Y
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

México, D. F., a 11 de diciembre de 2009.

**A la membresía del
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.**

Se acompaña el Boletín 3180, *Identificación y evaluación del riesgo de error material a través del conocimiento y la comprensión de la entidad y de su entorno*, el cual fue aprobado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), el 3 de diciembre de 2009 y por el Comité Ejecutivo Nacional del IMCP, el 11 de diciembre de 2009.

La emisión de este boletín es parte del proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría, establece los pronunciamientos normativos relativos a la responsabilidad que tiene un auditor externo de identificar y evaluar los riesgos de error material en los estados financieros sujetos a examen, a través del conocimiento y comprensión de la entidad, de su entorno y de su sistema de control interno.

Este boletín incluye una sección denominada: “Aplicación y otro material explicativo”, que se identifica al final de la parte normativa en los párrafos, cuya numeración es antecedida con la letra “A”. Estos párrafos son parte integrante del boletín y amplían o ejemplifican los aspectos contenidos en los párrafos normativos. Además, incluye dos apéndices relativos a: Componentes del control interno, Apéndice 1, y a Condiciones y eventos que puedan indicar riesgos de error material, Apéndice 2.

La CONPA consideró que dados los requerimientos establecidos en este boletín, se requiere de un periodo de estudio y preparación de las metodologías por parte de los Contadores Públicos, por lo que la entrada en vigor del mismo será para las auditorías de estados financieros cuyos ejercicios inicien a partir del 1 de enero de 2011.

Atentamente,

C.P.C. Fernando J. Morales
Gutiérrez

**Vicepresidente de
Legislación**

C.P.C. Gabriel Llamas
Monjardín

**Presidente de la Comisión de
Normas y Procedimientos
de Auditoría**

Boletín 3180

Identificación y evaluación del riesgo de error material a través del conocimiento y la comprensión de la entidad y de su entorno

Contenido

	Párrafo
Introducción	
Alcance de este boletín.....	1
Fecha efectiva.....	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Procedimientos para la evaluación de riesgo y actividades relacionadas.....	5-10
El entendimiento de la entidad, de su entorno y de su estructura de control interno.....	11-24

Identificación y evaluación de los riesgos de error material	25-31
Documentación.....	32

Aplicación y otro material explicativo

Procedimientos de evaluación de riesgo y actividades relacionadas (ver párrafo 5).....	A1-A16
Comprensión y entendimiento requeridos sobre la entidad, sobre su entorno y sobre su control interno.....	A17-A104
Identificación y evaluación de los riesgos de error material.....	A105-A130
Documentación (ver párrafo 32).....	A131-A134
Apéndice 1. Componentes de control interno	
Apéndice 2. Condiciones y eventos que puedan indicar riesgos de error material	

Boletín 3180

Identificación y evaluación del riesgo de error material a través del conocimiento y la comprensión de la entidad y de su entorno

Introducción

Alcance del boletín

1. Este boletín trata sobre la responsabilidad que tiene un auditor externo de identificar y evaluar los riesgos de error material en los estados financieros sujetos a examen, a través del conocimiento y comprensión de la entidad, de su entorno y de su sistema de control interno, también denominado estructura de control interno o control interno.

Fecha efectiva

2. El contenido del boletín es efectivo para auditorías de estados financieros de periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2010.

Objetivo

3. El objetivo del auditor externo al aplicar este boletín es el de identificar y evaluar los riesgos de error material, debido a fraude o a error, que pudieran existir a nivel de los estados financieros y a nivel de las aseveraciones incluidas en ellos, mediante el conocimiento y comprensión de la entidad, del entorno en que opera y de su estructura de control interno, con el propósito de que le proporcionen bases para el diseño e implementación de las respuestas para enfrentar los riesgos identificados y evaluados.

Definiciones

4. Para efectos de este boletín, los siguientes términos tienen el significado que se indica a continuación:
 - a) Aseveración. Representación o declaración de la administración de una entidad, explícita o de otra índole, incorporada en los estados financieros, tal como la entiende o utiliza el auditor para considerar los distintos tipos de posibles errores que pudieran ocurrir.
 - b) Riesgo de negocio. Riesgo derivado de condiciones, eventos, circunstancias, acciones u omisiones importantes que puedan afectar negativamente a una entidad en su capacidad de alcanzar sus objetivos y de ejecutar sus estrategias o riesgo debido a la inadecuada determinación de objetivos y estrategias.

- c) **Control interno.** Proceso diseñado, implementado y mantenido por las personas a cargo del gobierno corporativo, de la administración y por otro personal de una entidad para proporcionarle a ésta una seguridad razonable para el logro de sus objetivos en cuanto a la confiabilidad de su información financiera, a la eficacia y eficiencia de sus operaciones y al cumplimiento con las leyes y reglamentos que le son aplicables. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto de uno o de varios de los componentes del control interno.

- d) **Procedimiento de evaluación de riesgo.** Procedimientos de auditoría aplicados por el auditor externo con el propósito de obtener un conocimiento y entendimiento de la entidad, de su entorno y de su control interno, con objeto de identificar y evaluar los riesgos de error material, debido ya sea a fraude o a error, a nivel de los estados financieros y a nivel de sus aseveraciones.

- e) **Riesgo significativo.** Un riesgo de error material identificado y evaluado que, en opinión del auditor, requiere una consideración especial de auditoría.

Requerimientos

Procedimientos para la evaluación de riesgo y actividades relacionadas

5. El auditor deberá aplicar procedimientos para evaluar los riesgos que le provean bases para la identificación y evaluación de riesgos de error material a nivel de los estados financieros y a nivel de las aseveraciones contenidas en ellos. Los procedimientos de evaluación de riesgo no proporcionan, por sí mismos, suficiente ni apropiada evidencia de auditoría sobre la que el auditor pueda basar su opinión (ver párrafos A1 a A5).
6. Los procedimientos de evaluación de riesgo deberán considerar
 - a) Cuestionamientos a la administración, así como a otro personal de la entidad que, en opinión del auditor, puedan tener información que apoye o ayude a identificar riesgos de error material, debido a fraude o a error (ver párrafo A6).
 - b) Procedimientos analíticos de revisión (ver párrafos A7 a A10).
 - c) Procedimientos de observación e inspección (ver párrafo A11).
7. El auditor deberá evaluar si en la carta de aceptación de sus servicios, o durante el proceso de continuidad de una auditoría, la información que obtiene del cliente es relevante para identificar posibles riesgos de error material.

8. Cuando el socio a cargo del trabajo (auditoría) haya realizado otros trabajos para la entidad, éste deberá considerar si la información obtenida en esos trabajos es relevante para la identificación de riesgos de error material.
9. Cuando el auditor tiene la intención de utilizar información obtenida de experiencias anteriores tenidas con la entidad sujeta a auditoría, así como de procedimientos de auditoría realizados en auditorías previas, éste deberá determinar si se han producido cambios en dicha información desde la última auditoría o experiencia que pudieran afectar su relevancia en la auditoría actual (ver párrafos A12 a A13).
10. El socio a cargo del trabajo y otros miembros clave del equipo de auditoría deberán reunirse para discutir sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incluir errores importantes y para comentar sobre la aplicación de las disposiciones del marco conceptual de las Normas de Información Financiera aplicables a los hechos y a las circunstancias de la entidad. El socio a cargo del trabajo deberá determinar qué asuntos han de ser comunicados a los miembros del equipo que no participaron en la reunión (ver párrafos A14 a A16).

El entendimiento de la entidad, de su entorno y de su estructura de control interno.

La entidad y su entorno

11. En este proceso, el auditor deberá obtener un entendimiento de:
- a) Los factores importantes de la industria, de organismos reguladores y de otros factores externos, incluyendo el marco de Normas de Información Financiera aplicable, que le afectan a la entidad (ver párrafos A17 a A22).
 - b) La naturaleza de la entidad, que incluye a:
 - Sus operaciones;
 - Su esquema accionario (accionistas) y a sus estructuras de gobierno corporativo;
 - Los tipos de inversiones que está realizando y que tiene previsto hacer, incluyendo las inversiones relacionadas con propósitos especiales, y
 - La forma en que la entidad está estructurada y cómo está financiada.

Todo lo anterior deberá permitirle al auditor entender los tipos de transacciones, las cuentas de balance y las

revelaciones que espera que contengan los estados financieros sujetos a examen (ver párrafos A23 a A27).

- c) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas, considerando, en su caso, las razones para los cambios que se consideren oportunos. El auditor deberá evaluar si las políticas contables observadas son adecuadas para el tipo de negocio al que se aplican y si son consistentes con el marco conceptual de Normas de Información Financiera aplicable y con las políticas contables relevantes que son utilizadas en la industria a la que pertenece la entidad (ver párrafo A28).
- d) Los objetivos y estrategias de la entidad y los riesgos de negocio relacionados que pueden resultar en riesgos de error material (ver párrafos A29 a A35).
- e) La evaluación (medición y revisión) del desempeño financiero de la entidad (ver párrafos A36 a A41).

Control interno

12. El auditor deberá entender los aspectos del control interno en vigor en la entidad que sean relevantes para la auditoría. Aunque la mayoría de los controles que son relevantes para una auditoría es probable que estén relacionados con la información financiera, no todos los controles que se relacionan con dicha información son relevantes para una auditoría. Es una cuestión de juicio profesional del auditor

el considerar si un control, de manera individual, o en combinación con otros, es relevante para la auditoría (ver párrafos A42 a A65).

Naturaleza y alcance del entendimiento de los controles relevantes

13. Una vez que el auditor ha comprendido los controles que son relevantes para la auditoría, éste deberá evaluar el diseño de esos controles y determinar y probar si han sido puestos en funcionamiento, para lo cual deberá aplicar los procedimientos de auditoría que considere adecuados en las circunstancias, los cuales deben complementarse con preguntas hechas al personal de la entidad (ver párrafos A66 a A68).

Componentes del control interno

Ambiente de control

14. El auditor deberá lograr una comprensión adecuada del ambiente de control en que opera la entidad, para lo cual deberá evaluar si:
 - a) La administración, bajo la vigilancia de los encargados del gobierno corporativo, ha creado, mantenido y fomentado una cultura de honestidad y comportamiento ético, y

- b) Las fortalezas de los elementos del ambiente de control, de manera conjunta, proporcionan un sustento adecuado para los otros componentes del control interno, y si estos otros componentes resultan afectados negativamente debido a las debilidades en los elementos del ambiente de control (ver párrafos A69 a A78).

Proceso de evaluación de riesgos

- 15. El auditor deberá investigar y entender si la entidad tiene establecido un proceso para:
 - a) Identificar los riesgos de negocio que son relevantes para el logro de los objetivos de la información financiera;
 - b) Estimar la importancia de los riesgos;
 - c) Evaluar la probabilidad de su ocurrencia, y
 - d) Decidir sobre las acciones a seguir para hacer frente a esos riesgos (ver párrafo A79).
- 16. Si la entidad ha establecido este proceso (denominado en lo sucesivo “la entidad y el proceso de evaluación de riesgos”), el auditor deberá obtener una comprensión de dicho proceso, así como de los resultados logrados. Cuando el auditor identifica riesgos de error material que la administración no logró identificar, éste deberá evaluar si existía un riesgo subyacente de tal naturaleza que el auditor esperaría que la administración lo hubiera detectado en el proceso de evaluación de riesgos. De ser así, el auditor deberá investigar y entender el por qué dicho proceso falló en la de-

tección del riesgo y evaluar si el proceso de evaluación de riesgos es apropiado en las circunstancias de la entidad o si hay una debilidad importante en el proceso de evaluación de riesgos.

17. Si la entidad no tiene establecido un proceso de evaluación de riesgos o si no cuenta con un proceso adecuado, el auditor deberá discutir con la administración de la entidad si los riesgos de negocio que son relevantes para los propósitos de su información financiera han sido identificados y de qué manera han sido tratados. El auditor deberá evaluar si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos documentado es el apropiado en las circunstancias o representa una debilidad importante en la estructura de control interno de la entidad (ver párrafo A80).

Sistema de información, incluidos los relacionados con los procesos de negocio que son relevantes para la información financiera y de comunicación

18. El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los sistemas relacionados con los procesos de negocio, que son relevantes para la información financiera, incluyendo:
 - a) Los diferentes tipos o clases de transacciones generadas por las operaciones de la entidad que son significativas para la información financiera;
 - b) Los procedimientos, tanto los relacionados con la tecnología de la información, como con los sistemas manuales, por medio de los cuales

las transacciones son iniciadas, registradas, procesadas, corregidas, de ser necesario, transferidas al libro mayor y reportadas en los estados financieros;

- c) Los registros contables relacionados, la información de soporte y las cuentas específicas que son utilizadas para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones, incluyendo la corrección de información incorrecta y el cómo la información es transferida al libro mayor. Los registros pueden ser manuales y/o electrónicos;
 - d) El cómo el sistema de información captura los eventos y las situaciones que son diferentes a las transacciones “normales” o “recurrentes” y que son significativos para la información financiera.
 - e) El proceso de información financiera utilizado para preparar estados financieros, incluyendo las estimaciones contables y las revelaciones, y
 - f) Los controles establecidos sobre las pólizas de diario, incluyendo las pólizas no estándar, utilizadas para registrar transacciones no recurrentes, inusuales o ajustes (ver párrafos A81 a A85).
19. El auditor deberá obtener una comprensión de cómo se comunican, dentro de la entidad, las responsabilidades en el proceso de preparación de la información financiera y de cuestiones significativas relacionadas con la información financiera, incluyendo (ver párrafos A86 a A83):

- a) La comunicación entre la dirección y los encargados del gobierno corporativo, y
- b) La comunicación hacia el exterior de la entidad, por ejemplo, con organismos reguladores.

Actividades de control relevantes para la auditoría

- 20. El auditor deberá obtener una comprensión de las actividades de control que son relevantes para la auditoría, considerando aquéllas que el auditor juzga necesario entender, con el fin de evaluar los riesgos de error material a nivel de aseveraciones de los estados financieros, y deberá diseñar los procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Una auditoría no requiere de un entendimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo de transacciones, cuentas de balance y revelaciones importantes en los estados financieros o para cada aseveración relevante para ellos (ver párrafos A88 a A94).
- 21. Como parte del entendimiento de las actividades de control de la entidad, el auditor deberá lograr comprender cómo la entidad ha respondido a los riesgos provenientes de la Tecnología de la Información “TI” (ver párrafos A95 a A97).

Monitoreo de controles

- 22. El auditor deberá obtener un entendimiento de las principales actividades que la entidad tiene implementadas para efectos de monitorear el control interno relativo a la preparación de la información financiera, incluyendo aquéllas relativas a las actividades de control relevantes para la auditoría, y la forma en que la entidad establece y pone en mar-

cha medidas correctivas para las deficiencias determinadas en sus controles (ver párrafos A98 a A100).

23. Si la entidad tiene la función de auditoría interna, éste deberá determinar si es probable que dicha función sea relevante para la auditoría mediante la comprensión de:
 - a) La naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y como dicha función se ajusta en la estructura de la organización; y
 - b) Las actividades que realiza, o realizará, la función de auditoría interna (ver párrafos A101 a A103)
24. El auditor deberá conocer las fuentes de la información utilizadas en las actividades de monitoreo, así como las bases sobre las que la administración considera que dicha información es suficientemente confiable para sus propósitos (ver párrafo A104).

Identificación y evaluación de los riesgos de error material

25. El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de error material a nivel de:
 - a) Los estados financieros (ver párrafos A105 a A108) y
 - b) Las aseveraciones incluidas en los estados financieros para las clases de transacciones, las cuentas de balance y las revelaciones (ver

párrafos A109 a A113), que le proporcionen una base para el diseño y la aplicación de procedimientos adicionales de auditoría.

26. Para estos propósitos, el auditor deberá:

- a) Identificar, durante el proceso de entendimiento de la entidad y de su entorno, los riesgos, incluyendo los controles relevantes relacionados con los riesgos, teniendo en cuenta las clases de transacciones, las cuentas de balance y las revelaciones de los estados financieros (ver párrafos A114 a A115);
- b) Evaluar los riesgos identificados y evaluar si éstos están relacionados, de manera dominante, con los estados financieros en su conjunto y si potencialmente afectan a varias aseveraciones;
- c) Relacionar el riesgo identificado con aquello que puede estar incorrecto a nivel de aseveración y con los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar (ver párrafos A116 a A118); y
- d) Considerar la probabilidad de error, incluyendo la posibilidad de múltiples errores, y si el error potencial es de tal magnitud que podría dar lugar a errores importantes.

Riesgos que requieren especial consideración de auditoría

27. Como se describe en el párrafo 25, como parte de la evaluación del riesgo, el auditor deberá determinar si alguno o algunos de los riesgos identificados son, a su juicio, riesgos significativos. *En el ejercicio de este juicio, el auditor deberá excluir los efectos de los controles identificados y relacionados con el riesgo.*
28. En el ejercicio de su juicio profesional, en cuanto a qué riesgos son riesgos significativos, el auditor deberá considerar, al menos, lo siguiente:
 - a) Si el riesgo es de fraude;
 - b) Si el riesgo está relacionado con eventos significativos recientes, ya sean de tipo económico, contable o de otro tipo de acontecimientos, que requieren una atención especial;
 - c) La complejidad de las transacciones;
 - d) Si el riesgo implica transacciones importantes con partes (personas) relacionadas;
 - e) El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente aquellas mediciones que implican un amplio rango de incertidumbre de medición; y
 - f) Si el riesgo involucra transacciones significativas

que están fuera del curso normal de los negocios de la entidad, o que de otra manera parecen ser inusuales (ver párrafos A119 a A123).

29. Cuando el auditor ha determinado la existencia de un riesgo material, deberá obtener una comprensión de los controles establecidos por la entidad, incluyendo las actividades de control que sean relevantes para tratar este riesgo (ver párrafos A124 a A126).

Riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos, por sí solos, no proporcionan suficiente ni apropiada evidencia de auditoría

30. En relación con algunos riesgos, el auditor puede juzgar que no es posible o práctico obtener evidencia apropiada y suficiente mediante la aplicación de procedimientos sustantivos. Estos riesgos pueden estar relacionados con errores o con la falta de integridad en el proceso o rutina del registro contable de transacciones significativas o de saldos contables importantes cuyas características, a menudo, permiten sólo procesos altamente automatizados con poca o ninguna intervención manual. En estos casos, los controles de la entidad para enfrentar los riesgos son relevantes para la auditoría y el auditor deberá obtener una comprensión de ellos (ver párrafos A127 a A129).

Revisión de la evaluación del riesgo

31. La evaluación que hace el auditor del riesgo de error material a nivel de aseveración puede cambiar durante el transcurso de la auditoría conforme obtiene evidencia adicional,

u obtiene nueva información y ésta es inconsistente con la evidencia sobre la que originalmente basó su evaluación. En estas situaciones, éste deberá revisar la evaluación y modificar los procedimientos de auditoría en consecuencia (ver párrafo A130).

Documentación

32. El auditor deberá documentar:

- a) Las reuniones de trabajo tenidas con el equipo de auditoría en las que se trataron los puntos requeridos en el párrafo 10 anterior, así como las decisiones importantes tomadas;
- b) Los elementos clave de la comprensión obtenida con respecto a cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno especificados en el párrafo 11 y de cada uno de los componentes de control interno señalados en los párrafos 14 a 24; las fuentes de información de donde obtuvo su entendimiento y los procedimientos de evaluación de riesgo realizados;
- c) Los riesgos de error material a nivel de estados financieros y a nivel de aseveraciones identificados y evaluados, como es requerido en el párrafo 25; Los riesgos identificados y los controles relacionados sobre los que el auditor ha obtenido un entendimiento, como consecuencia de los requisitos de los párrafos 27 a 30 (ver párrafos A131 a A134).

Aplicación y otro material explicativo

Procedimientos de evaluación de riesgo y actividades relacionadas (ver párrafo 5).

- A1 El entendimiento de una entidad, de su entorno y de su estructura de control interno, en lo sucesivo “el conocimiento de la entidad”, deberá entenderse como un proceso continuo y dinámico de obtención, actualización y análisis de información durante el proceso de una auditoría. Este conocimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor realiza planes de auditoría y ejercita su juicio profesional, por ejemplo, cuando:
- Evalúa los riesgos de error material en la información financiera;
 - Establece y evalúa la materialidad (importancia relativa) y si ésta, a su juicio, sigue siendo adecuada mientras avanza la auditoría;
 - Considera que las políticas contables aplicadas por la entidad, así como las referentes a las revelaciones (notas) en los estados financieros, son las apropiadas o convenientes en vista de la circunstancias;
 - Identifica áreas en las que una consideración especial de auditoría puede ser necesaria. Por ejemplo, la existencia de transacciones celebradas con partes relacionadas, lo adecuado de las consideraciones ob-

servadas por la administración para la evaluación de la continuidad de la entidad como un negocio en marcha, a la luz del objetivo comercial de las operaciones que lleva al cabo, etc.;

- Desarrolla expectativas para utilizarlas al aplicar procedimientos analíticos de auditoría;
- Da respuesta a la evaluación de los riesgos de error material, incluyendo el diseño y la realización de más procedimientos de auditoría para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría; y
- Evalúa la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, si son apropiadas las asunciones y las declaraciones orales y escritas externadas por la administración.

A2 La información obtenida de la aplicación de los procedimientos para evaluar los riesgos y las actividades relacionadas con éstos puede ser utilizada por el auditor como prueba para apoyar las evaluaciones de riesgo de error material. Además, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre los tipos de transacciones, sobre las cuentas de balance o sobre las revelaciones y las aseveraciones relacionadas y sobre la efectividad del funcionamiento de los controles, aún cuando dichos procedimientos no hubieran sido específicamente planeados como procedimientos sustantivos o como procedimientos de pruebas de controles. El auditor también puede optar por aplicar procedimientos sustantivos o pruebas sobre controles, junto con la aplicación de procedimientos de evaluación de riesgos, ya que hacerlo simultáneamente permite lograr eficiencia en la auditoría.

- A3 El auditor aplica su juicio profesional para determinar el alcance necesario de entendimiento de la entidad, de su entorno y de su estructura de control interno y su principal consideración deberá ser el determinar si el entendimiento que ha obtenido es suficiente para alcanzar el objetivo establecido en este boletín de auditoría. La profundidad del entendimiento general de una entidad, de su entorno y de su estructura de control interno, que es requerida por el auditor para efectos de su trabajo, es menor a la que posee la administración de la entidad para el manejo de ésta.
- A4 Los riesgos que deben ser evaluados incluyen tanto a los que corresponden a errores cómo a los relativos a fraude y ambos están cubiertos por este Boletín. Sin embargo, la importancia de fraude es de tal magnitud que el Boletín de auditoría 3070 “Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros”, establece más requisitos y orientación en relación con los procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas para obtener información que lleva a identificar riesgos de error material debido a fraude.
- A5 A pesar de que el auditor, durante el proceso de obtención de un adecuado conocimiento de la entidad (ver párrafos 11 a 24), deberá evaluar todos los riesgos establecidos en el párrafo 6, no está obligado a evaluar todos ellos para efectos de dicho entendimiento. Pueden aplicarse otros procedimientos cuando la información que se obtiene de ellos puede ser útil en la identificación de riesgos de error material. Ejemplos de estos procedimientos incluyen:

- Pasar revista a la información obtenida de fuentes externas, por ejemplo, de publicaciones sobre comercio y sobre asuntos económicos; de informes de analistas de bancos o de agencias de calificación y de publicaciones de regulación financiera.
- Realizar indagaciones con los asesores legales externos de la entidad o con expertos valuadores que la entidad haya utilizado.

Cuestionamientos a la administración y a otro personal de la entidad [ver párrafo 6a)]

A6 Mucha de la información obtenida por el auditor se logra a través de investigaciones y de cuestionamientos que le hace a la administración y a los responsables de la información financiera. Sin embargo, el auditor también puede obtener información, o una perspectiva diferente en la identificación de los riesgos de error material, a través de cuestionamientos que hace a otro personal de la empresa y a otros empleados con diferentes niveles de autoridad, por ejemplo, preguntas:

- Hechas a los encargados del gobierno corporativo con objeto de apoyar su comprensión del medio ambiente en el que la información financiera se prepara.
- Realizadas al personal de la función de auditoría interna pueden proporcionar información sobre los procedimientos de auditoría realizados durante el año y relacionados con el diseño y la efectividad del funcionamiento del control interno y conocer la actitud y respuesta de la administración sobre

los hallazgos determinados por esta instancia, como resultado de los procedimientos de revisión aplicados y si estas han sido satisfactorias.

- A los empleados que participan en el proceso de registro de transacciones complejas o inusuales, lo cual puede permitirle al auditor evaluar lo conveniente o lo apropiado de la selección y aplicación de determinadas políticas contables.
- Dirigidas a los asesores legales internos de la empresa, con objeto de que proporcionen, entre otra información, datos sobre asuntos tales como litigios, cumplimiento con leyes y reglamentos, conocimiento de fraude o de sospecha de fraude que afectan a la entidad, garantías post-venta, obligaciones, acuerdos con socios de negocios (negocios conjuntos) y el significado de los términos de los contratos, entre otra información.
- Hechas al personal de las áreas de ventas y de mercadotecnia, quien puede aportar información sobre cambios en las estrategias de comercialización, tendencias de ventas o acuerdos contractuales con los clientes.

Procedimientos analíticos [ver párrafo 6b)]

- A7 Los procedimientos analíticos considerados para la evaluación de riesgos podrían identificar aspectos de la entidad sobre los cuales el auditor no estaba consciente y podrían ayudar en la evaluación de los riesgos de error material para proporcionar una base para diseñar e implementar las respuestas a los ries-

gos evaluados. Los procedimientos analíticos considerados para la evaluación de riesgos pueden incluir información financiera y no financiera, por ejemplo, la relación entre las ventas y la relación de metros cuadrados del área de venta o del volumen de artículos vendidos.

- A8 Los procedimientos analíticos pueden ayudar a identificar la existencia de eventos o transacciones inusuales e importes, razones y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones en la auditoría. La determinación por el auditor de relaciones inusuales o no esperadas, le pueden asistir a éste en la identificación de riesgos de error material, especialmente debido a fraude o a error.
- A9 Sin embargo, cuando en la aplicación de procedimientos analíticos se utiliza información a un alto nivel de agregación “información resumida o condensada (que puede ser el caso cuando los procedimientos analíticos se utilizan como procedimientos de evaluación de riesgo)”, los resultados obtenidos de la aplicación de este tipo de procedimientos sólo proporcionan una indicación general inicial sobre la posibilidad de existencia de error material. En tales situaciones, el examen de otro tipo de información obtenida durante la identificación de riesgos de error material, junto con los resultados de los procedimientos analíticos, puede ayudar a que el auditor comprenda y evalúe los resultados de dichos procedimientos. El Boletín de auditoría 3100 “Revisión analítica”, establece los requisitos y da orientaciones sobre el uso de los procedimientos analíticos.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

A10 Algunas entidades pequeñas no cuentan con información intermedia o mensual, que pudiera ser usada para efectos de la aplicación de procedimientos analíticos. En estos casos, a pesar de que el auditor pueda aplicar, de manera limitada, procedimientos analíticos para propósitos de la planeación de la auditoría u obtener alguna información mediante indagaciones, éste pudiera considerar necesario la aplicación de procedimientos analíticos, con objeto de identificar y evaluar los riesgos de error material con base en estados financieros preliminares emitidos por la entidad.

Observación e inspección [ver párrafo 6c)]

A11 Los procedimientos de observación e inspección pueden apoyar a constatar o comprobar los hallazgos obtenidos de las preguntas hechas a la administración y a otro personal de la entidad y también pueden proporcionar información sobre la entidad y su entorno. Ejemplos de este tipo de procedimientos de auditoría incluyen la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos, tales como planes y estrategias de negocio, registros, manuales de control interno y manuales administrativos, etcétera.
- Informes internos preparados por la administración (informes trimestrales de gestión y estados

financieros intermedios y provisionales) y de documentos relacionados con el gobierno corporativo (actas de juntas de comités directivos, del consejo de administración, etcétera).

- Las instalaciones, plantas, oficinas, etc., de la entidad.

Información obtenida en ejercicios anteriores (ver párrafo 9)

A12 La experiencia tenida por el auditor con la entidad en el pasado y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías previas le pueden proporcionar información sobre cuestiones tales como:

- Errores ocurridos en el pasado y si éstos se corrigieron oportunamente y cómo se corrigieron.
- Naturaleza de la entidad, de su entorno y de su control interno.
- Cambios significativos que la entidad o que sus operaciones pudieron haber sufrido desde el ejercicio financiero anterior, lo que puede ayudar al auditor a lograr suficiente conocimiento de la entidad, que le permita identificar y evaluar riesgos de error material.

A13 Si para fines de la auditoría el auditor tiene la intención de utilizar información obtenida en ejercicios anteriores, éste deberá cerciorarse de si dicha información sigue siendo relevante (útil) para la auditoría actual. Esto obedece a que cuando ha habido cambios en el ambiente de control, éstos pueden afectar la relevancia de la información obtenida en años anteriores. Para determinar si se han producido cambios que puedan afectar la utilidad de esta información, el auditor puede entrevistarse con personal de la administración, con objeto de hacer las indagaciones que, a su juicio, considere adecuadas y aplicar los procedimientos de auditoría apropiados en las circunstancias, como hacer recorridos de los sistemas y procesos importantes.

Reuniones y diálogo entre el personal del equipo de trabajo (ver párrafo 10)

A14 El tener pláticas entre los miembros del equipo de trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a errores importantes:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros más experimentados del equipo, incluido el socio a cargo del trabajo, compartan sus puntos de vista y opiniones considerando el entendimiento que tienen sobre la entidad.
- Permite a los miembros del equipo el intercambio de información sobre los riesgos de negocio a los que está sujeta la entidad y sobre qué cuentas o transacciones, que afectan a la información financiera, pueden ser susceptibles de errores impor-

tantes debido a fraude o a error y de qué forma pueden generarse éstos.

- Ayuda a los miembros del equipo a obtener una mejor comprensión de los posibles errores importantes que la información financiera pudiera contener en las áreas específicas que les son asignadas para su revisión y para comprender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que aplican pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluyendo decisiones sobre la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcances de procedimientos adicionales de auditoría.
- Proporciona una plataforma para que los miembros del equipo puedan comunicarse y compartir nueva información obtenida durante la auditoría, que pueda afectar a la evaluación de riesgo de error material o a los procedimientos de auditoría aplicados para hacer frente a estos riesgos.

(El Boletín de auditoría 3070, Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros, establece requisitos adicionales y orientación en relación con el debate entre los miembros del equipo de trabajo sobre riesgos de fraude).

A15 Para efectos de la discusión entre los miembros del equipo, no siempre es necesario ni práctico incluir, en una sola reunión, a todos los miembros del equipo (por ejemplo, cuando se trata de una auditoría de una empresa con múltiples localidades). Tampoco es necesario que se les informe a todos los miembros del equipo de todas las decisiones alcanzadas en las reuniones. A su juicio, el socio a cargo del trabajo puede examinar y comentar algunas situaciones con

los principales miembros del equipo y, si lo considera apropiado, con los especialistas y con los responsables de las auditorías de los otros componentes, sin considerar al resto del equipo, teniendo en cuenta el grado o nivel de comunicación necesario para todo el equipo. El elaborar y seguir un plan de comunicación aprobado por el socio a cargo puede ser muy útil para el desarrollo de la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

- A16 Muchas auditorías realizadas a entidades pequeñas son llevadas a cabo totalmente por el socio responsable o a cargo del trabajo (que puede ser un único profesional). En tales situaciones, es este profesional a cargo quien después de haber realizado personalmente la planeación de la auditoría, es responsable de considerar la susceptibilidad de la información financiera a errores importantes debido a fraude o a error.

Comprensión y entendimiento requeridos sobre la entidad, sobre su entorno y sobre su control interno

La entidad y su entorno

Reglamentación de la industria y de otros factores externos [ver párrafo 11a)]

Factores de la industria

A17 Los factores relevantes de la industria incluyen las condiciones de la industria, tales como el entorno competitivo, las relaciones con los proveedores y con los clientes, así como los avances tecnológicos. Ejemplos de factores que el auditor puede considerar incluyen:

- Mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia de precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Relación entre los productos de la entidad y los productos de la tecnología.
- Suministro de energía y su costo.

A18 La industria en que opera la entidad puede dar lugar a riesgos específicos de error material derivados de la naturaleza del negocio o de su grado de regulación. Por ejemplo, el manejo de contratos a largo plazo

puede implicar importantes y complejas estimaciones de ingresos y de costos y gastos que den lugar a riesgos de error material. En estos casos, es básico que el equipo de trabajo incluya miembros con suficiente conocimiento y experiencia en estos asuntos.

Factores reglamentarios

A19 Los factores regulatorios relevantes incluyen el entorno regulador que considera, entre otros asuntos, el marco conceptual de las Normas de Información Financiera aplicables, así como el marco jurídico y político. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar incluyen:

- Reglas contables y prácticas específicas para la industria a la que pertenece la entidad.
- Marco normativo para una industria regulada.
- Legislación y reglamentación que afectan significativamente a las operaciones de la entidad, incluyendo las actividades de supervisión directa.
- Obligaciones fiscales (impuestos a las utilidades y otras).
- Políticas gubernamentales vigentes que afectan la conducta o conducción empresarial de la entidad, como son: política monetaria, incluyendo el control de cambios, política fiscal, política de incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda del gobierno corporativo) y aranceles y políticas sobre restricciones comerciales.

- Requisitos ambientales que afectan a la industria y el negocio de la entidad.

A20 El Boletín 3130, *Efecto en la auditoría por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos*, incluye algunos requisitos específicos relacionados con el marco jurídico y normativo aplicables a la entidad y a la industria.

Consideraciones específicas para las entidades del sector público

A21 Para las auditorías de entidades pertenecientes al sector público, además de la legislación o de los reglamentos aplicables, puede haber directivas ministeriales o requerimientos y resoluciones de políticas gubernamentales o legislativas que afectan a las operaciones de la entidad. Es esencial considerar estos elementos para obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno.

Otros factores externos

A22 Ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar para su auditoría incluyen, entre otros, condiciones económicas generales, tasas de interés, viabilidad de financiamiento, inflación y valorización de divisas, etcétera.

Naturaleza de la entidad [ver párrafo 11b)]

A23 El entendimiento de la naturaleza de una entidad le permiten al auditor conocer cuestiones tales como:

- Si la entidad tiene una estructura compleja, por ejemplo, integrada con subsidiarias o filiales u otros componentes ubicados en varias localidades. Una estructura compleja puede dar lugar a o ser indicativa de situaciones de riesgos de error material. Estas situaciones pueden referirse al correcto reconocimiento contable de un crédito mercantil, de negocios o aventuras conjuntas, de empresas con propósitos especiales, entre otros.
- La propiedad de la entidad (accionistas) y las relaciones entre propietarios y con otras personas o entidades. Esta comprensión ayuda a determinar si las transacciones con partes vinculadas o relacionadas se han identificado y se han contabilizado adecuadamente. El Boletín de auditoría 5060, “Partes relacionadas” establece requisitos y da orientación sobre las consideraciones relevantes que el auditor deberá observar sobre partes relacionadas.

A24 Algunos ejemplos de situaciones que el auditor puede considerar para obtener una comprensión de la naturaleza de la entidad son:

- Las operaciones de negocios, por ejemplo:
 - Naturaleza de las fuentes de ingresos, de los productos o servicios y de los mercados, incluyendo la participación en el comercio

electrónico, como son las ventas por Internet y las actividades de mercadeo.

- Conducción de operaciones (por ejemplo, las etapas y los métodos de producción o las actividades expuestas a riesgos ambientales).
- Alianzas, negocios conjuntos y los servicios externos.
- Dispersión geográfica y segmentación de la industria.
- Localización de las instalaciones productivas, almacenes y oficinas y la ubicación y las cantidades físicas de inventarios.
- Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos sindicales (incluyendo la existencia de contratos sindicales; pensiones y otras prestaciones post-empleo, de opciones sobre acciones o acuerdos de bonificación-incentivo y la regulación gubernamental en relación con el empleo).
- Actividades y desembolsos relacionados con la investigación y desarrollo.
- Transacciones realizadas con partes relacionadas.

- Inversiones y actividades de inversión, por ejemplo:
 - Planes recientes de adquisiciones o desinversiones.
 - Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
 - Actividades de inversión de capital.
 - Inversiones en entidades no consolidadas, considerando asociaciones, negocios conjuntos y entidades con propósitos especiales.
- Financiamientos y actividades de financiamiento, por ejemplo:
 - Principales subsidiarias y entidades asociadas, incluyendo estructuras consolidadas y no consolidadas.
 - Estructura de deuda y otros términos relacionados, incluyendo financiamientos y arrendamientos financieros que están fuera de balance.
 - Propietarios beneficiados (locales, extranjeros, reputación del negocio y experiencia) y partes relacionadas.
 - Uso de instrumentos financieros derivados.

- Informes financieros, por ejemplo:
- Normas contables y prácticas específicas para el sector, incluyendo categorías importantes específicas de la industria (por ejemplo, préstamos e inversiones en el caso de bancos, o la investigación y el desarrollo de productos en la industria farmacéutica).
- Prácticas de reconocimiento de ingresos.
- Contabilidad de valores razonables.
- Activos, pasivos y transacciones denominados en moneda extranjera.
- Contabilidad de transacciones complejas o inusuales, incluyendo aquellas áreas que son controversiales o emergentes (por ejemplo, la contabilidad de compensaciones basadas en acciones).

A25 Cambios significativos en la entidad, con respecto a periodos anteriores, pueden dar lugar a riesgos de error material o modificar éstos.

Naturaleza de entidades con propósito especial

A26 Una entidad de propósito especial (algunas veces referida como medio para un propósito especial), es una entidad que es generalmente constituida con un propósito acotado y bien definido, como pudiera ser para efectos de arrendamientos o para la bursatilización de activos financieros o para realizar actividades de in-

investigación y desarrollo. Este tipo de entidades pueden constituirse de muy diversas formas, tales como sociedades anónimas, fideicomisos, sociedades civiles, etc. La entidad que constituye una entidad de propósito especial, a menudo le transfiere activos a ésta última (por ejemplo, como parte de una transacción de no-reconocimiento, que involucra activos financieros), obtiene el derecho de usar sus activos o realiza servicios para ésta, mientras otras partes pudieran proveerla de fondos. Como lo señala el Boletín relativo a partes relacionadas, en algunas circunstancias una entidad con propósito especial a menudo es una parte relacionada.

- A27 Los marcos de referencia de información financiera a menudo especifican condiciones detalladas que son consideradas para tener control sobre otra entidad o circunstancias en las cuales una entidad con propósito especial deberá ser consolidada. La interpretación de los requerimientos establecidos en los marcos de referencia contable a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes que involucran a una entidad con propósito especial.

Selección y aplicación de políticas contables [ver párrafo 11c)]

- A28 La comprensión de las políticas contables seleccionadas y aplicadas por la entidad puede abarcar cuestiones como las siguientes:
- Métodos utilizados para contabilizar transacciones inusuales o importantes.

- Efecto de políticas contables significativas para áreas controversiales o emergentes para las que no existe orientación autorizada o un consenso.
- Cambios en políticas contables.
- Normas de información financiera y leyes y regulaciones que son nuevas para la entidad y el cuándo y el cómo la entidad va a adoptar este tipo de requerimientos.

Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados [ver párrafo 11d)]

- A29 La entidad lleva a cabo sus operaciones en el contexto de los factores aplicables a la industria a la que pertenece, a la regulación que le es aplicable y a otros factores internos y externos. Para responder a estos factores, la administración de la entidad y los encargados de su gobierno corporativo definen objetivos que son los planes generales aplicables a la entidad. Las estrategias son los enfoques a través de los cuales la administración de la entidad planea lograr sus objetivos. Los objetivos y las estrategias de la entidad pueden cambiar con el tiempo.
- A30 Los riesgos de negocio son más amplios que los riesgos de error material en la información financiera e incluyen a éstos mismos. Los riesgos de negocio pueden surgir por cambios o complejidades del negocio. El no reconocer o el fallar en reconocer un cambio puede dar origen a un riesgo de negocio. Los riesgos de negocio pueden surgir, por ejemplo, de:

- El desarrollo de nuevos productos o de nuevos servicios que pueden fracasar;
- Un mercado que, aunque desarrollado con éxito, es inadecuado para apoyar un producto o servicio;
- Defectos en un producto o servicio que pueden dar lugar a pasivos y a riesgos de reputación.

A31 La comprensión de los riesgos comerciales que enfrenta la entidad aumenta la probabilidad de identificar riesgos de error material, ya que la mayoría de los riesgos de negocio generalmente tienen efectos financieros y, por consiguiente, un efecto sobre la información financiera. Sin embargo, el auditor no tiene la responsabilidad de determinar o evaluar todos los riesgos de negocio, ya que no todos dan lugar a riesgos de error material.

A32 Algunos ejemplos de situaciones que el auditor puede considerar para obtener una comprensión de los objetivos de la entidad, de sus estrategias y de los riesgos de negocio relacionados que pueden resultar en un riesgo de error material en la información financiera, se presentan a continuación:

- Desarrollos de la industria (un riesgo potencial de negocio puede ser que la entidad no tenga la experiencia o el personal para hacer frente a los cambios en la industria).
- Nuevos productos y servicios (un riesgo potencial de negocio puede ser que haya una mayor responsabilidad civil o penal por productos defectuosos).

- Expansión del negocio (un riesgo potencial de negocio puede ser que la demanda de los productos o servicios no haya sido estimada con precisión).
- Nuevos requerimientos contables (un riesgo potencial de negocio puede ser la incompleta o inadecuada aplicación de estos requerimientos y/o el incremento en los costos para su aplicación).
- Requisitos regulatorios (un riesgo potencial de negocio puede ser que haya una mayor exposición a aspectos legales).
- Actuales y futuras necesidades de información financiera (un riesgo potencial de negocio puede ser la pérdida de financiamiento, debido a la incapacidad de la entidad para cumplir con las obligaciones asumidas).
- Uso de tecnología de información (un riesgo potencial de negocio puede ser que los sistemas informáticos sean incompatibles, obsoletos, etcétera).
- Efectos de implementar una estrategia, particularmente cualquier efecto que dé lugar a nuevos requerimientos contables (un riesgo potencial de negocio puede ser una incompleta o inadecuada aplicación de los nuevos requerimientos).

A33 Un riesgo de negocio puede tener consecuencias inmediatas en un riesgo de error material relacionado con los tipos de transacciones, las cuentas de balance y las revelaciones a nivel de aseveraciones y a nivel de estados financieros. Por ejemplo, los riesgos de negocio de un contrato base con un cliente puede aumentar el riesgo de error relacionado con la valua-

ción de cuentas por cobrar. Sin embargo, el mismo riesgo, sobre todo en combinación con una economía en contracción, también puede tener consecuencias a largo plazo, lo que le obliga al auditor a considerar lo adecuado de las asunciones o bases para evaluar a la entidad como negocio en marcha. Cuando el riesgo de negocio puede dar lugar a un riesgo de error material, éste se evaluará a la luz de las circunstancias particulares de la entidad. Ejemplos de condiciones y eventos que pueden indicar riesgos de error material se indican en el Apéndice 2.

- A34 Por lo general, la administración de una entidad identifica riesgos de negocio y desarrolla criterios para enfrentarlos. Este proceso de evaluación de riesgos es parte del control interno y se discute en el párrafo 15 y en los párrafos A79 a A80.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A35 Para las auditorías de entidades del sector público, los objetivos de la administración se ven generalmente influidos por asuntos relacionados con la rendición de cuentas (responsabilidad pública) e incluyen objetivos establecidos en una legislación, en regulaciones, u otras autoridades.

Evaluación (medición y revisión) del desempeño financiero de la entidad [ver párrafo 11e]

- A36 La administración y otras personas evaluarán (medirán y revisarán) aquellos asuntos que consideran importantes. Las evaluaciones del desempeño financiero, ya sean externas o internas, crean presiones sobre la entidad. Estas presiones pueden motivar que la administración adopte medidas para mejorar el desempeño de la entidad o mantener información financiera errónea. Por lo tanto, la comprensión de las medidas de desempeño de la entidad ayuda al auditor a considerar si las presiones para lograr los objetivos de desempeño pueden dar lugar a acciones de la administración que aumenten los riesgos de error importante, incluyendo los relacionados con fraude, Véase el Boletín de auditoría 3070 para los requerimientos y orientaciones en relación con los riesgos de fraude.
- A37 La evaluación y revisión del desempeño financiero no es lo mismo que el monitoreo de los controles (que se examina como un componente del control interno en los párrafos A94 a A97); sin embargo, sus efectos pueden traspalarse:
- La evaluación y revisión del desempeño está dirigida a comprobar si la gestión de la entidad está logrando los objetivos establecidos por la administración o por terceros.
 - La vigilancia o monitoreo de los controles se refiere específicamente a la vigilancia del efectivo funcionamiento del control interno.

En algunos casos, los indicadores de desempeño también proporcionan información que permite a la administración identificar deficiencias en el control interno.

A38 Ejemplos de información generada internamente que es utilizada por la administración para evaluar el desempeño financiero y que el auditor puede considerar el utilizarla para efectos de su auditoría:

- Indicadores clave de desempeño (financieros y no financieros) y razones clave, tendencias y estadísticas de operación.
- Análisis del desempeño financiero entre periodos.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de variaciones, información por segmentos y por división y reportes de desempeño a nivel departamental o a otro nivel.
- Evaluación del desempeño del personal y políticas de compensación mediante incentivos.
- Comparación del desempeño de la entidad con el de sus competidores.

A39 Personas externas también pueden evaluar el desempeño de la entidad. Por ejemplo, a través de información externa como son reportes de analistas e informes de calificación crediticia emitidos por agencias especializadas, cuya información puede ser útil para el auditor. Estos informes pueden, en ocasiones, ser obtenidos directamente de la entidad auditada.

A40 Las evaluaciones internas pueden mostrar, de manera destacada, resultados o tendencias inesperados que requieren que la administración determine y analice las causas y tome las medidas correctivas necesarias incluyendo, en algunos casos, la detección y corrección de errores de manera oportuna. La evaluación del desempeño puede indicarle al auditor la posibilidad de la existencia de riesgos de error material en la información relacionada con los estados financieros. Por ejemplo, pueden indicar que la entidad ha tenido un crecimiento rápido o una rentabilidad inusual en comparación con otras entidades de la misma industria. Esta información, cuando se combina con otra información o situaciones, como puede ser una evaluación basada en bonos o en una remuneración de incentivos, pudiera ser indicativa de un riesgo potencial de que la administración manipule la información cuando prepara los estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

A41 Las entidades pequeñas a menudo no cuentan con procesos para medir y revisar su desempeño financiero. Como respuesta a las inquietudes del auditor, la administración de este tipo de empresas nos indicará normalmente que confía en algunos indicadores clave para evaluar el desempeño financiero y llevar a cabo las acciones apropiadas. Si la respuesta muestra que no se realiza una evaluación del desempeño, el riesgo de no detectar y corregir errores se incrementa.

Control interno de la entidad (ver párrafo 12)

A42 La comprensión del control interno ayuda al auditor a identificar errores potenciales y factores que afectan el riesgo de error material que le permiten el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría en lo referente a su naturaleza, extensión y alcance.

A43 El siguiente material, aplicable al Control Interno, se presenta en cuatro secciones, como sigue:

- Naturaleza general y características del Control Interno.
- Controles relevantes para la auditoría.
- Naturaleza y alcance de la comprensión de los controles relevantes.
- Componentes del Control Interno.

Naturaleza general y características del Control Interno (ver párrafo 12)

Propósito del control interno

A44 El Control Interno es diseñado, implementado y mantenido para tratar los riesgos de negocio que representan una amenaza para el logro de alguno de los siguientes objetivos de la entidad:

- Confiabilidad de su información financiera;

- Eficacia y eficiencia de sus operaciones, y
- Cumplimiento con las leyes y reglamentos que le son aplicables

La forma en que el Control Interno es diseñado, implementado y mantenido varía de acuerdo con el tamaño y complejidad de cada entidad.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

- A45 Este tipo de entidades pueden utilizar medios o sistemas menos estructurados y procesos y procedimientos más simples para lograr sus objetivos.

Limitaciones del control interno

- A46 El control interno, independientemente de que tan efectivo pueda ser, sólo le proporciona a la entidad una seguridad razonable sobre el logro de sus objetivos sobre la información financiera. La probabilidad de sus logros se ve afectada por limitaciones inherentes al control interno. Estas limitaciones incluyen el hecho real de que los juicios humanos, respecto a la toma de decisiones, pueden estar equivocados o pueden fallar y que pueden ocurrir violaciones o incumplimientos con los requerimientos de control interno, debido a errores humanos, pudiendo generar, por ejemplo, errores en el diseño de o en el cambio de un control. Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser efectivo, debido a que la información producida para

propósitos de control interno no es utilizada con efectividad, ya que la persona responsable de revisar la información no entiende su propósito o se equivoca al no adoptar las medidas apropiadas, teniendo como consecuencia el emitir, por ejemplo, un reporte con excepciones o con comentarios improcedentes.

- A47 Adicionalmente, los controles pueden ser burlados debido a la colusión de dos o más personas o por la anulación intencional por parte de la administración. Por ejemplo, la administración puede entrar en acuerdos no autorizados o no oficiales con sus clientes, que estén en contra de los términos y condiciones de los contratos estándar de la entidad, lo que puede resultar en un reconocimiento inapropiado de ingresos. También, la emisión de cheques realizada a través de un programa informático diseñado para identificar e informar sobre transacciones que excedan límites de crédito especificados puede ser invalidada o desactivada.
- A48 Además, al diseñar e implementar los controles, la administración puede hacer juicios sobre la naturaleza y el alcance de los controles que selecciona para ser implementados y sobre la naturaleza y el alcance de los riesgos que selecciona asumir.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

- A49 Las entidades pequeñas suelen tener una menor cantidad de empleados, lo que puede afectar la segregación de funciones, limitándola hasta el grado de que dicha segregación sea práctica. Sin embargo, en una entidad pequeña, en la cual el dueño es el adminis-

trador, éste puede ejercer una mayor y efectiva vigilancia de la que se puede dar en una entidad grande. Esta vigilancia puede compensar, de manera general, la escasez de oportunidades para la segregación de funciones. El propietario-administrador se refiere al propietario-administrador de una entidad que participa en el manejo de esta entidad sobre una base diaria.

A50 Por otra parte, el propietario-administrador tiene más facilidad y oportunidad de anular o ignorar los controles, ya que el sistema de Control Interno está menos estructurado jerárquicamente. Este hecho lo considera el auditor en el proceso de identificación de riesgos de error material debido a fraude.

Integración del control interno en componentes

A51 Para los efectos de las normas de auditoría, la integración del Control Interno en los siguientes cinco componentes proporciona un marco de referencia que le es útil a los auditores para tener en cuenta cómo diferentes aspectos del Control Interno pueden afectar a la auditoría:

- Ambiente de control;
- Proceso de evaluación de riesgos;
- Sistemas de información (incluidos los relacionados con los procesos de negocio que son relevantes para la información financiera) y Comunicación;
- Actividades de control; y
- Monitoreo de controles.

La integración del Control Interno en estos cinco componentes no refleja necesariamente el cómo la entidad diseña, implementa y mantiene su Control Interno o el cómo puede clasificar un determinado componente. Para efectos de describir los diferentes aspectos del Control Interno y su efecto sobre la auditoría, los auditores pueden utilizar terminología o marcos de referencia diferentes a los indicados en este Boletín, siempre y cuando todos los componentes descritos en este Boletín sean considerados.

- A52 En los párrafos A69 a A104, se presenta material aplicable relacionado con los cinco componentes de Control Interno, en lo referente a una auditoría de estados financieros. El Apéndice I proporciona una explicación más detallada de estos componentes.

Características manuales y automatizadas de los elementos de control interno relevantes en la evaluación de riesgos que realiza el auditor

- A53 El sistema de control interno de una entidad utiliza controles que pueden ser manuales y automatizados. Las características de ambos tipos de control son relevantes para la evaluación de riesgos que realiza el auditor y para los procedimientos de auditoría basados en ellos.
- A54 El uso de controles manuales o automatizados, para efectos del control interno, afecta la manera en que las transacciones se inician, se registran, se procesan y se reportan.

- Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos tales como la aprobación y revisión de transacciones y la conciliación de cifras y el seguimiento de las partidas conciliadas. De manera alterna, la entidad puede utilizar procedimientos automatizados para iniciar, registrar, procesar y reportar las operaciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico sustituyen a los documentos en papel.
- Los controles establecidos en sistemas basados en tecnología de información consisten en una combinación de controles automatizados (por ejemplo, los controles incorporados en los programas de un ordenador “computadora”) y controles manuales. Los controles manuales pueden ser independientes de los automatizados y utilizar información producida por los procesos automatizados o pueden limitarse al monitoreo del funcionamiento efectivo de los sistemas basados en tecnología de información y de los controles automatizados y sólo manejar las excepciones. Cuando se utilizan sistemas basados en tecnología de información para iniciar, registrar, procesar o reportar transacciones u otra información financiera para ser incluida en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes aseveraciones de cuentas importantes de los estados financieros o pueden resultar fundamentales para el funcionamiento efectivo de los controles manuales que dependen de los sistemas basados en tecnología de información. La mezcla de controles manuales y automatizados en el Control Interno varía de acuerdo con la naturaleza y la complejidad de la tecnología de información que usa la entidad.

A55 En general, los beneficios para la entidad, derivados del uso de la tecnología de información y de tener un sistema de Control Interno es permitirle:

- Aplicar, de manera consistente, reglas predefinidas de negocio y realizar cálculos complejos en el proceso de grandes volúmenes de transacciones o de información;
- Mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
- Facilitar el análisis adicional de información;
- Mejorar la capacidad de vigilar el desempeño de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
- Reducir el riesgo de que los controles sean burlados o vulnerados; y
- Mejorar la capacidad para conseguir una adecuada separación de funciones mediante la implementación de controles de seguridad en aplicaciones, en bases de datos y en sistemas operativos.

A56 La tecnología de información plantea también riesgos específicos para el Control Interno de la entidad, por ejemplo:

- Otorgar confianza a sistemas o programas que procesan erróneamente datos o procesan datos incorrectos, o ambas cosas.
- Acceder a los datos sin que se esté autorizado para ello, lo que puede provocar la destrucción de in-

formación o hacer movimientos en la información que no sean apropiados o no están autorizados, incluyendo la incorporación de información de transacciones no autorizadas o inexistentes. Existe un riesgo en particular, y que puede ser de trascendencia, cuando varios usuarios pueden acceder a una base de datos común.

- Contar con privilegios de acceso más allá de los necesarios para realizar las funciones que tengan asignadas el personal de tecnología de información, con el riesgo de afectar la segregación de funciones.
- Cambiar los datos almacenados en archivos maestros, sin que se cuente con la autorización correspondiente.
- Hacer cambios no autorizados a los sistemas o a los programas.
- Generar fallas por no hacer los cambios necesarios en los sistemas o programas.
- Intervenir manualmente, de manera inapropiada, los sistemas.
- Perder, potencialmente, información o no poder acceder a los datos.

A57 El utilizar procesos manuales de Control Interno puede ser más adecuado y seguro cuando el juicio y la discreción son necesarios o requeridos, por ejemplo cuando existen:

- Transacciones inusuales o no recurrentes.

- Situaciones en las que los errores potenciales son difíciles de definir, de anticipar o de predecir.
- Situaciones cambiantes en las que se requiere un control fuera del alcance de un control automatizado existente.
- Monitoreo de la eficacia de controles automatizados.

A58 Los procesos manuales pueden ser menos fiables que los automatizados, ya que pueden ser más fácilmente desviados, anulados o ignorados y son también más propensos a equivocaciones y a errores simples; por lo tanto, un proceso manual de control no debe ser utilizado. Se presentan a continuación algunos ejemplos en donde un proceso manual de control puede ser menos apto y es preferible un control automatizado y, por lo tanto, es deseable y prudente establecer un control automatizado.

- Existencia de un alto volumen de transacciones o transacciones recurrentes, en las que los errores y las equivocaciones se pueden anticipar o predecir y pueden prevenirse, detectarse y corregirse mediante el establecimiento de parámetros de control automatizados.
- Actividades de control en las que la manera concreta para ejercer el control pueden ser adecuadamente diseñadas y automatizadas.

A59 El alcance y la naturaleza de los riesgos de Control Interno varían dependiendo de la naturaleza y de las características del sistema de información de la entidad. La entidad puede responder a los riesgos derivados de la utilización de la tecnología de información o del

uso de procesos manuales de control mediante el establecimiento de controles efectivos que consideran o que se basan en las características del sistema de información de la entidad.

Controles relevantes para la auditoría

- A60 Existe una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa su administración para proporcionar una seguridad razonable para el logro de esos objetivos. Los objetivos de la entidad, y, por consiguiente, los controles a implementar, se refieren a la confiabilidad de su información financiera, a la eficacia y eficiencia de sus operaciones y al cumplimiento con las leyes y reglamentos que le son aplicables; sin embargo, no todos los objetivos y los controles son relevantes para la evaluación de los riesgos que le interesan al auditor.
- A61 Los factores relevantes que pueden influir en el juicio del auditor para decidir si un control, individualmente, o en combinación con otros, es relevante para la auditoría, pueden considerar cuestiones como:
- Materialidad (Importancia relativa).
 - Importancia del riesgo asociado.
 - Tamaño de la entidad.
 - Naturaleza del negocio de la entidad, considerando su organización y características de sus propietarios (accionistas).

- Diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
- Requerimientos legales y regulatorios a que está sujeta.
- Circunstancias y el componente de Control Interno que le es aplicable.
- Naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del Control Interno, considerando la utilización de organizaciones externas de servicios (recursos externos).
- Manera en que un control específico, individualmente o en combinación con otros, previene, o detecta o corrige errores importantes.

A62 Los controles sobre la integridad y la exactitud de la información generada por la entidad pueden ser relevantes para la auditoría si el auditor tiene intención de hacer uso de esa información para diseñar y aplicar nuevos procedimientos de auditoría. Los controles relativos a la eficacia y eficiencia de sus operaciones y al cumplimiento con las leyes y reglamentos que le son aplicables, también pueden ser relevantes para una auditoría si es que se refieren a información que el auditor evalúa o usa en la aplicación de procedimientos de auditoría.

A63 El Control Interno para proteger (salvaguardar) los activos (bienes) de adquisiciones, usos o disposiciones que no son no autorizados puede incluir controles que están relacionados, tanto con los objetivos de la información financiera como con los de las operaciones. La consideración del auditor sobre dichos contro-

les se limitará generalmente a los que se refieren a la confiabilidad de la información financiera.

A64 Una entidad generalmente tiene controles relacionados con objetivos que no son relevantes para una auditoría y, por lo tanto, no tienen por que ser considerados por el auditor. Por ejemplo, una entidad puede contar con un sofisticado sistema de controles automatizados para lograr eficacia y eficiencia en sus operaciones, controles que normalmente no serían de interés para el auditor (por ejemplo, los controles automatizados establecidos por una línea aérea para mantener y controlar horarios de vuelo). A pesar de que el Control Interno es aplicable a toda la entidad y a cualquiera de sus unidades operativas o procesos de negocio es factible para efectos de la auditoría, que no sea necesario tener un entendimiento del Control Interno relacionado con cada una de las unidades operativas y de los procesos de negocios

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A65 Los auditores que atienden entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al Control Interno, por ejemplo, reportar sobre el cumplimiento de la entidad con alguna ley, decreto, regla o código específico. Estos auditores pueden también tener responsabilidades de reportar sobre el cumplimiento con requerimientos establecidos por las autoridades legislativas. Para dar cumplimiento a los requerimientos que le son impuestos al auditor que atiende entidades gubernamentales, su

examen sobre el Control Interno puede ser más amplio y detallado.

Naturaleza y alcance de la comprensión de los controles relevantes (ver párrafo 13)

A66 La evaluación del diseño de un control considera tomar en cuenta si el control, individualmente o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir, detectar y corregir, de manera efectiva, errores importantes. La implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene sentido evaluar la aplicación de un control que no es efectivo, por lo que, en primer lugar, se deberá evaluar el diseño del control. Un control diseñado inadecuadamente puede representar una debilidad material del Control Interno de la entidad.

A67 Se presentan algunos ejemplos de procedimientos de evaluación de riesgos para obtener evidencia sobre el diseño e implementación de controles relevantes:

- Hacer preguntas al personal de la entidad.
- Observar la ejecución de controles específicos.
- Estudiar y analizar documentos e informes.
- Rastrear o recorrer transacciones a través de los sistemas de información que son relevantes para los efectos de la información financiera.

A68 El entender los controles de una entidad no es suficiente para probar la efectividad de su funcionamiento, a menos que exista alguna automatización que permita su funcionamiento consistente. Por ejemplo, obtener evidencia sobre la implementación y funcionamiento de un proceso manual de control, en un momento determinado, no proporciona evidencia de auditoría sobre la efectividad de su funcionamiento en otros momentos durante el periodo sujeto a auditoría. Sin embargo, debido a la consistencia inherente que proporciona la tecnología de información (véase el párrafo A55), la aplicación de procedimientos de auditoría para determinar si un sistema automatizado de control ha sido implementado puede servir como prueba de que el control está operando efectivamente, dependiendo de la evaluación del auditor y de las pruebas realizadas sobre los controles relativos a los cambios en los programas. Las pruebas sobre la efectividad del funcionamiento de los controles están descritas con mayor amplitud en el Boletín de auditoría 3190 “Respuesta del auditor a los riesgos determinados”.

Componentes del Control Interno – Ambiente (entorno) de control (ver párrafo 14)

A69 El ambiente de control incluye las funciones administrativas y de gobierno corporativo, así como las actitudes, la conciencia y las acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración en relación con la importancia que le otorgan al Control Interno de la entidad. El ambiente de control establece el tono (orientación ideológica o moral) de una organización e influye sobre la conciencia de su personal en relación al control.

A70 Algunos elementos del ambiente de control que pueden ser relevantes para su mejor entendimiento se presentan a continuación:

- a) Comunicación y ejecución de la integridad y de los valores éticos.- Estos son elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, la operación y el monitoreo de los controles.
- b) Compromiso con la competencia (aptitud). Cuestiones como la consideración de la administración sobre los niveles de capacidad para determinados trabajos y cómo esos niveles se traducen en habilidades y conocimientos requeridos.
- c) Participación de los encargados del gobierno corporativo. Atributos tales como: su independencia respecto de la administración; su experiencia y reputación; el alcance de su involucramiento y de la información que recibe en y el escrutinio de las actividades; adecuación de sus acciones, incluido el grado en que las cuestiones difíciles son planteadas y se les da seguimiento junto con la administración y su interacción con los auditores internos y externos.
- d) Filosofía de la administración y su estilo de funcionamiento. Características de la administración, tales como: enfoque para tomar y manejar riesgos de negocios; actitudes y acciones hacia la información financiera;

actitudes hacia el proceso de la información y hacia las funciones de contabilidad y hacia el personal.

- e) Estructura organizacional. El marco de referencia dentro del cual las actividades de la entidad son planeadas, ejecutadas, controladas y revisadas para el logro de sus objetivos.
- f) Asignación de autoridad y responsabilidad. Cuestiones de cómo la autoridad y la responsabilidad para las actividades de la operación son asignadas y cómo las relaciones y los niveles de autorización están establecidos jerárquicamente.
- g) Prácticas y políticas de recursos humanos. Las políticas y prácticas relacionadas, por ejemplo, con la contratación de personal, así como su orientación, su entrenamiento, su evaluación, su asesoramiento, su promoción, su compensación y las medidas correctivas.

Evidencia de auditoría relacionada con los elementos del ambiente de control

A71 Evidencia relevante de auditoría puede ser obtenida a través de una combinación de preguntas con otros procedimientos de evaluación de riesgos, tales como: corroboración e investigación a través del estudio y análisis de documentos. Por ejemplo, mediante preguntas hechas a la administración y a los empleados, el auditor puede obtener conocimiento de cómo la ad-

ministración comunica a los empleados sus opiniones sobre las prácticas comerciales y el comportamiento ético. De esta manera, el auditor puede estar en posibilidad de determinar si los controles relevantes han sido implementados, considerando, por ejemplo, si la administración ha promulgado un código de conducta y si actúa de una manera que apoya dicho código.

Efecto del ambiente de control en la evaluación de los riesgos de error material

A72 Algunos elementos del ambiente de control de una entidad tienen un efecto dominante sobre la evaluación de los riesgos de error material. Por ejemplo, la conciencia de control de la entidad está influenciada significativamente por los encargados del gobierno corporativo de ésta, debido a que una de sus funciones es compensar las presiones que puede tener la administración en relación con la información financiera que es requerida por el mercado o por los esquemas de retribución. La efectividad del diseño del ambiente de control en relación con la participación de los encargados del gobierno corporativo es influenciada por cuestiones como las siguientes:

- Su independencia respecto de la administración y su capacidad para evaluar las acciones de ésta.
- Su entendimiento de las transacciones comerciales que realiza la entidad.
- Su disposición en cuanto a tiempo y extensión para evaluar la información financiera con el propósito

de conocer si ésta está preparada de conformidad con marco de información financiera aplicable.

- A73 Un consejo de administración activo e independiente puede influir en la filosofía y en el estilo de operación de la alta administración. Sin embargo, existen otros elementos cuyos efectos pueden ser más limitados en sus efectos. Por ejemplo, las políticas y prácticas de recursos humanos pueden estar enfocadas a la contratación de personal competente para el área financiera-contable y, en consecuencia, el personal de tecnología de información puede reducir el riesgo de equivocaciones en el procesamiento de la información financiera. A pesar de este hecho, dicho personal no pueden mitigar la ocurrencia de un fuerte sesgo de la alta dirección para manipular los resultados.
- A74 La existencia de un buen ambiente de control puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de error material. Sin embargo, a pesar de que puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un ambiente de control satisfactorio no es un disuasivo absoluto para la comisión de fraude. Por el contrario, las deficiencias en el ambiente de control pueden poner en peligro la efectividad de los controles, en particular los relacionados con fraude. Por ejemplo, la administración puede fallar al comprometer recursos importantes para hacer frente a los riesgos de seguridad relacionados con la tecnología de información que pueden perjudicar el Control Interno, al permitir que se hagan cambios inapropiados a los programas de computadora, a los datos o que se procesen transacciones no autorizadas. Como se explica en el Boletín de auditoría 3190, el ambiente de control también

influye en la naturaleza, en la extensión y en el alcance de los procedimientos adicionales de auditoría.

- A75 El ambiente de control, por si mismo, no prevé ni detecta ni corrige errores importantes. No obstante, puede influir en la evaluación que hace el auditor sobre la efectividad de otros controles; por ejemplo, el monitoreo de controles y de las actividades específicas de control de la operación y, por lo tanto, la evaluación de los riesgos de error material que hace el auditor.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

- A76 El ambiente de control dentro de las entidades pequeñas difiere generalmente del de entidades más grandes. Por ejemplo, los encargados del gobierno corporativo en las entidades pequeñas pudieran no incorporar a un miembro independiente o a un miembro externo, y la actividad de gobierno corporativo puede ser llevada a cabo directamente por el dueño-administrador, cuando no haya otros dueños. La naturaleza del ambiente de control también puede influir en la importancia de otros controles o en la ausencia de éstos. Por ejemplo, en una entidad pequeña, la participación activa del dueño-administrador puede mitigar algunos de los riesgos derivados de la falta de separación de funciones; sin embargo, esto puede incrementar otros riesgos, por ejemplo, el riesgo de anular los controles por parte del dueño-administrador.

- A77 Adicionalmente, la evidencia de auditoría a obtener relacionada con los elementos del ambiente de control de entidades pequeñas puede no estar disponible en forma documental, en particular, cuando la comunicación entre la administración y el personal es informal, pero es efectiva. Por ejemplo, las entidades pequeñas pueden no tener un código de conducta escrito; sin embargo, pueden desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y comportamiento ético a través de una comunicación oral y del ejemplo de la administración (dueño-administrador).
- A78 Consecuentemente, las actitudes, la conciencia y las acciones de la administración o del dueño-administrador son de particular importancia para el conocimiento del auditor sobre el ambiente de control existente en las entidades pequeñas.

Componentes del Control Interno - Proceso de evaluación de riesgos de la entidad (ver párrafo 15)

- A79 El proceso de evaluación de riesgos de la entidad constituye la base de cómo la administración determina los riesgos a ser administrados. Si este proceso es adecuado en las circunstancias, incluyendo la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, le será de utilidad al auditor para identificar riesgos de error material. El considerar si el proceso de evaluación de riesgos de la entidad es adecuado en las circunstancias es una cuestión de juicio del auditor.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas (ver párrafo 17)

A80 Es poco probable que en una entidad pequeña se tenga establecido un proceso de evaluación de riesgos. En estos casos, posiblemente la administración identificará los riesgos a través del personal directo involucrado en el negocio; sin embargo, sin tomar en cuenta las circunstancias, la investigación acerca de los riesgos identificados y de cómo son tratados por la administración, sigue siendo necesaria para la auditoría.

Componentes del Control Interno. El sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados con la información financiera y comunicación.

El sistema de información, incluyendo todo lo relacionado con los procesos de negocio, relevantes para la información financiera (ver párrafo 18)

A81 El sistema de información relativo a los objetivos de la información financiera, el cual incluye el sistema de contabilidad, consiste en los procedimientos y registros diseñados y establecidos para:

- Iniciar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones que realiza la entidad (así como eventos y condiciones) para mantener contablemente la relación entre activo, pasivo y capital;

- Resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, archivos automatizados suspendidos y los procedimientos seguidos para limpiar dichos archivos en forma oportuna;
- Procesar y registrar sistemas de anulación y de desvío de controles;
- Transferir información de los sistemas de procesamiento de transacciones hacia el libro mayor;
- Capturar información relevante para la presentación de informes financieros de eventos y condiciones distintos a las transacciones, tales como el registro de la depreciación y amortización de activos y los cambios en la estimación sobre la recuperación de las cuentas por cobrar; y
- Asegurar que la información requerida para ser revelada conforme al marco contable de referencia aplicable esté acumulada, registrada, procesada, sumada y presentada en los estados financieros.

Registros (pólizas) contables de diario

A82 Un sistema de información incluye generalmente el uso de registros (pólizas) contables de diario estandarizados, que son elaborados sobre una base constante para registrar transacciones. Algunos ejemplos pueden ser los registros diarios en el libro mayor general de ventas, de las compras y de los desembolsos de caja, o el registro de las estimaciones contables, que son hechas periódicamente por la administración.

A83 Un proceso de información financiera también incluye el uso de registros (pólizas) de diario no estandarizados, que son utilizados para registrar transacciones inusuales o ajustes no recurrentes. Ejemplos de tales registros incluyen ajustes de consolidación y registro de una fusión de negocios o una venta o una estimación no recurrente para reconocer el deterioro de un activo. Cuando se utilizan sistemas manuales para afectar el libro mayor general, los registros (pólizas) de diario no estandarizados pueden ser identificados a través de la inspección del libro mayor, del diario y de la documentación de soporte. Cuando se utilizan procedimientos automatizados para alimentar el libro mayor y para preparar los estados financieros, tales registros pueden existir sólo en forma electrónica y pueden, por lo tanto, ser más fáciles de identificar a través del uso de técnicas de auditoría asistidas por computadora.

Procesos relacionados con el negocio

A84 Los procesos de negocio de una entidad son las actividades diseñadas para:

- Desarrollar, comprar, producir, vender y distribuir los productos y servicios;
- Asegurar el cumplimiento con leyes y reglamentos aplicables; y
- Registrar información, incluyendo a la contabilidad y a la presentación de información financiera.

Los procesos de negocio dan como resultado transacciones que son registradas, procesadas y reportadas por el sistema de información. El entender los procesos de negocio de la entidad, los cuales incluyen la manera de cómo se originan las transacciones, le ayudan al auditor a obtener un entendimiento del sistema de información que es relevante para la información financiera y que es apropiada en las circunstancias de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

A85 Los sistemas de información y los procesos de negocio que son relevantes y que están relacionados con la información financiera de las entidades pequeñas, suelen ser menos sofisticados que los de las empresas grandes; sin embargo, son igualmente importantes. Las entidades pequeñas, con una participación activa por parte de la administración (dueño-administrador), pueden no necesitar una descripción extensa de los procedimientos contables ni necesitar registros contables sofisticados o políticas por escrito. El entendimiento de los sistemas y procesos de una entidad puede ser, inclusive, más fácil en una auditoría de entidades pequeñas y se puede depender más de la investigación que de la revisión documental. Sin embargo, la obtención de un adecuado entendimiento de los sistemas y procesos de la entidad sigue siendo importante.

Comunicación (ver párrafo 19)

A86 La comunicación, por parte de la administración de la entidad, de las funciones y responsabilidades y de los asuntos importantes relacionados con la información financiera considera el suministro del conocimiento de las funciones individuales y responsabilidades concernientes al Control Interno sobre la presentación de la información financiera. Esto incluye cuestiones como hasta qué punto el personal ha entendido o entiende la forma en que sus actividades, dentro del sistema de información y de presentación de información financiera, están relacionadas con el trabajo de otros y de la importancia de reportar las excepciones a un nivel alto y adecuado dentro de la entidad. La comunicación puede adoptar formas como manuales sobre políticas y manuales sobre información financiera. El abrir canales de comunicación ayuda a garantizar que las excepciones sean reportadas para actuar en consecuencia.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

A87 En una entidad pequeña, la comunicación puede estar menos estructurada y ser más fácil de lograr que en una entidad grande, debido a la existencia de menos niveles de responsabilidad.

Componentes del Control Interno - Actividades de control (ver párrafo 20)

A88 Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices establecidas por los altos funcionarios de la entidad se lleven a cabo. Las actividades de control, ya sea dentro de sistemas basados en tecnología de información o de sistemas manuales, tienen diversos objetivos y son aplicados en diversos niveles organizacionales y funcionales. Ejemplos específicos de actividades de control incluyen aquéllos relativos a:

- Autorización.
- Realización de revisiones.
- Proceso de información.
- Controles físicos.
- Segregación de funciones.

A89 Actividades de control relevantes para la auditoría son:

- Actividades que requieren ser tratadas como actividades de control y que son o están relacionadas con riesgos importantes y aquellas actividades que están relacionadas con riesgos para los cuales las pruebas sustantivas, por si solas, no proveen una apropiada y suficiente evidencia de auditoría, como se requiere en los párrafos 28 y 29, respectivamente; o

- Actividades que se consideran relevantes de acuerdo con el juicio del auditor.
- A90 El juicio del auditor acerca de si una actividad de control es relevante para la auditoría, se ve influenciado por el riesgo detectado por el auditor y la posibilidad de que éste pueda dar lugar a un error material y que, por lo tanto, el auditor considere apropiado probar la efectividad del control relacionado con ese riesgo al determinar el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas sustantivas.
- A91 El énfasis del auditor puede ser sobre la identificación y la obtención de un entendimiento de las actividades de control relacionadas con las áreas en donde considera que los riesgos de error material tienden a ser más altos. Cuando varias actividades de control están enfocadas a lograr el mismo objetivo, no es necesario obtener una comprensión de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.
- A92 El conocimiento del auditor sobre la presencia o ausencia de actividades de control, obtenido a partir de la comprensión de otros componentes del Control Interno, ayuda a éste a determinar si es necesario dedicar más atención a la obtención y entendimiento de las actividades de control.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

- A93 Los conceptos subyacentes a las actividades de control en la entidad pequeña son probablemente similares a las de entidades grandes, pero la formalidad

con que operan puede variar. Además, en las entidades pequeñas se puede encontrar que cierto tipo de actividades de control no son relevantes, debido a los controles que aplica la administración. Por ejemplo, la autoridad única de la administración para conceder crédito a los clientes y para aprobar compras importantes puede representar un sólido y efectivo control sobre los saldos de algunas cuentas y transacciones, con el efecto de reducir o eliminar la necesidad de tener actividades de control más detalladas.

- A94 Las actividades de control relevantes para la auditoría de una entidad pequeña están generalmente relacionadas con las transacciones más importantes, como son los ciclos de ingresos, de compras y de gastos relacionados con el personal (nóminas).

Riesgos derivados de la tecnología de información (ver párrafo 21)

- A95 El uso de la tecnología de información afecta la manera en que las actividades de control son implementadas. Desde la perspectiva del auditor, los controles de los sistemas basados en la tecnología de información son eficaces cuando mantienen la integridad y la seguridad de la información, incluyendo la existencia de controles generales efectivos y su aplicación.
- A96 Los controles generales relacionados con la tecnología de información son políticas y procedimientos que relacionan muchas aplicaciones y soportan la funcionalidad efectiva de la aplicación de los controles. Se aplican tanto a los servidores centrales como a las mi-

crocomputadoras y al usuario final del ambiente de trabajo.

Los controles generales relacionados con la tecnología de información que mantienen la integridad y la seguridad de la información incluyen comúnmente los siguientes puntos:

- Centro de datos y operaciones de red.
- Adquisición de programas para sistemas y los cambios y mantenimiento.
- Cambios en los programas.
- Seguridad de los accesos.
- Adquisición de aplicaciones y desarrollo y mantenimiento de sistemas.

Estos controles son implementados generalmente para hacer frente a los riesgos a que se refiere el párrafo A56.

A97 Los controles de las aplicaciones son procedimientos manuales o automatizados que operan generalmente a un nivel de proceso de negocios y se aplican a los procedimientos de aplicación individual. Los controles de las aplicaciones pueden ser preventivos o de detección en su naturaleza y son diseñados para garantizar la integridad de los registros contables; en consecuencia, los controles de las aplicaciones están relacionados con los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones u otra información financiera. Estos controles ayudan a garantizar que las transacciones ocurridas estén autorizadas y que hayan sido completas y correctamente

registradas y procesadas. Algunos ejemplos incluyen la verificación de la edición de la entrada de información y de la secuencia numérica, a través de controles manuales para el seguimiento de los informes de excepciones o de corrección en el momento en que se ingresa la información.

Componentes del control interno. Monitoreo (vigilancia) de los controles (ver párrafo 22)

- A98 El monitoreo de los controles es un proceso que se establece para evaluar la efectividad del Control Interno que es ejecutado en un momento en el tiempo. Se refiere a la evaluación de la efectividad de los controles en forma oportuna y a la toma de medidas correctivas que son necesarias. La administración de la entidad efectúa la vigilancia de los controles a través del seguimiento de las actividades durante el curso de las mismas o a través de evaluaciones separadas, o mediante una combinación de ambas. Las actividades de vigilancia sobre la marcha están a menudo establecidas dentro de actividades normales recurrentes de la entidad e incluye actividades cotidianas de administración y de supervisión.
- A99 Las actividades de vigilancia, por parte de la administración, pueden también incluir el uso de comunicaciones provenientes de partes externas, como son quejas y comentarios regulares de los clientes, que puedan indicar problemas o áreas en las que se destaque la necesidad de ser mejoradas.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

A100 La vigilancia de los controles por parte de la administración es a menudo realizada por la administración o por el dueño-administrador, quien está íntimamente involucrado o relacionado con las operaciones. Este involucramiento, a menudo, permite identificar variaciones con respecto a las expectativas, así como inexactitudes o errores en la información financiera, permitiendo tomar las acciones correctivas de los controles.

Funciones de Auditoría Interna (ver párrafo 23)

A101 Es probable que la función de auditoría interna de la entidad sea relevante para la auditoría, si es que la naturaleza de dicha función, así como sus responsabilidades y actividades están relacionadas con la información financiera de la entidad, y el auditor espera utilizar el trabajo de los auditores internos con objeto de modificar, la naturaleza u oportunidad o de reducir el alcance de los procedimientos de auditoría a ser realizados. Si el auditor determina que es probable que la función de auditoría interna sea relevante para su auditoría, deberá considerar lo establecido en el Boletín relativo a las consideraciones relativas al trabajo de auditoría interna.

A102 Los objetivos de una función de auditoría interna, así como la naturaleza de sus responsabilidades y su ubicación dentro de la entidad, varían ampliamente y dependen del tamaño y de la estructura de la enti-

dad y de los requerimientos de la administración y, en donde sea aplicable, de las necesidades de los integrantes del gobierno corporativo. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pudieran incluir, por ejemplo, la vigilancia del control interno, administración de riesgos y la revisión del cumplimiento con leyes y reglamentos. Por otro lado, las responsabilidades pudieran limitarse a la revisión de la eficiencia, economía y efectividad de las operaciones y, en consecuencia, pudieran no estar relacionadas con la información financiera.

- A103 Si la naturaleza de las responsabilidades de auditoría interna están relacionadas con la información financiera, el auditor externo deberá considerar las actividades realizadas o a ser realizadas por auditoría interna, con objeto de revisar el plan de auditoría del periodo de dicha función y, de ser viable, comentar el plan con los auditores internos.

Fuentes de información (ver párrafo 24)

- A104 Gran parte de la información utilizada en la vigilancia del funcionamiento de los controles puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la administración asume que los datos utilizados para la vigilancia son correctos, sin tener una base sólida para esa consideración, los errores que pudieran existir no serían detectados originando un alto riesgo de que la administración derive conclusiones erróneas como resultado de sus actividades de monitoreo, por lo que el auditor deberá considerar, como parte de su entendimiento de las actividades de monitoreo, la justificación de la administración de que las fuentes de la

información relacionada con las actividades de vigilancia de la entidad y de que las bases consideradas para aceptar que la información es suficientemente confiable para el propósito de monitoreo son apropiadas.

Identificación y evaluación de los riesgos de error material

Evaluación de los riesgos de error material al nivel de los estados financieros [ver párrafo 25a)]

- A105 Los riesgos de error material a nivel de estados financieros se refieren a los riesgos importantes que se relacionan con los estados financieros considerados en su conjunto, y que potencialmente afectan a varias aseveraciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos que se identifican con aseveraciones específicas a nivel de clase de transacciones, de cuentas de balance o a nivel de revelaciones. Más bien, representan circunstancias que pueden incrementar el riesgo de un error material al nivel de aseveración; por ejemplo, que la administración ignore el control interno. El riesgo a nivel de los estados financieros puede ser especialmente relevante para el auditor al considerar el riesgo de error material debido a fraude.
- A106 Los riesgos a nivel de estados financieros pueden provenir, de manera particular, de un ambiente de control débil (aunque estos riesgos pueden estar relacionados también con otros factores, como la deca-

dencia de las condiciones económicas). Por ejemplo, debilidades tales como la falta de competencia (aptitud) de la administración puede tener un efecto más dominante o importante en los estados financieros y puede requerir una respuesta más absoluta o determinante por parte del auditor.

A107 La comprensión del auditor sobre el Control Interno le puede generar dudas sobre qué tan factible es auditar los estados financieros de una entidad. Por ejemplo:

- Asuntos relacionados con la integridad de la administración de la entidad pueden ser tan serios que podrían ser causa de que el auditor concluya en que el riesgo de una tergiversación (manipulación) de la administración en los estados financieros es tal que no pueda realizar su trabajo.
- Asuntos relacionados con las condiciones y confiabilidad de los registros de una entidad pueden ser causa de que el auditor concluya que es poco probable que exista evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros.

A108 El Boletín 4010, Dictamen del auditor, establece los requisitos y da orientación al auditor para determinar si existe la necesidad de considerar una salvedad o no dar una opinión (abstenerse de opinar), debido a limitaciones tenidas en el alcance de su trabajo, o cómo puede ser requerido en algunos casos, renunciar al trabajo cuando legalmente es factible.

Evaluación de riesgos de error material a nivel de aseveración [ver párrafo 25 b)]

A109 Los riesgos de error material a nivel de aseveración para las clases de transacciones, las cuentas de balance y las revelaciones deben ser considerados, ya que le ayudan de manera directa al auditor a establecer la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos adicionales de auditoría a un nivel de aseveración que son necesarios para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Al identificar y evaluar los riesgos de error material a nivel de aseveración, el auditor puede concluir que los riesgos identificados se relacionan de una manera dominante con los estados financieros tomados en su conjunto y potencialmente afectan a muchas aseveraciones.

El uso de aseveraciones

A110 Al declarar la administración de la entidad que los estados financieros están preparados de conformidad con un marco de información financiera aplicable, ésta, implícita o explícitamente, está haciendo aseveraciones con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los diferentes elementos de los estados financieros y de las revelaciones correspondientes.

A111 Las aseveraciones utilizadas por el auditor para considerar los diferentes tipos de errores potenciales que pueden ocurrir o caer dentro de las siguientes tres categorías, pueden adoptar las siguientes formas:

a) Aseveraciones sobre las clases de transacciones y eventos correspondientes al periodo sujeto a auditoría:

Ocurrencia	Las transacciones y eventos que han sido registrados son reales y están relacionadas con la entidad.
Integridad	Todas las transacciones y eventos que debieron haber sido registrados, han sido registradas.
Exactitud	El importe y otra información relativos a las transacciones y eventos registrados, han sido registrados adecuadamente.
Corte	Las transacciones y eventos han sido registrados en el periodo contable correspondiente.
Clasificación	Las transacciones y eventos han sido registrados en las cuentas contables apropiadas.

b) Aseveraciones relativas a las cuentas de balance al final del ejercicio:

Existencia	Los activos, los pasivos y el capital existen (son reales).
Derechos y obligaciones	La entidad mantiene o controla los derechos sobre los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.
Integridad	Todos los activos, los pasivos y el capital que deberían haber sido registrados, se han registrado.
Valuación y alojamiento	Los activos, los pasivos y el capital están incluidos en los estados financieros con los saldos apropiados y cualquier ajuste por valuación y alojamiento estén debidamente registrados.

c) Aseveraciones sobre presentación y revelación:

Ocurrencia y derechos y obligaciones	La revelación de eventos, transacciones y de otros asuntos han ocurrido y conciernen a la entidad.
Integridad	Todas las revelaciones que deben ser incluidas en los estados financieros, se han incluido.
Clasificación y comprensión	La información financiera está apropiadamente presentada y descrita, y las revelaciones están expresadas claramente.
Exactitud y valuación	La información financiera y otro tipo de información están revelados apropiadamente y por los montos correctos.

A112 El auditor puede usar las aseveraciones tal como se describen en párrafos anteriores o puede expresarlas de manera diferente, teniendo cuidado de que todos los aspectos descritos anteriormente han sido cubiertos. Por ejemplo, el auditor puede escoger el combinar aseveraciones acerca de transacciones y eventos junto con las aseveraciones sobre cuentas de balance.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A113 Cuando se hacen aseveraciones sobre los estados financieros de entidades del sector público, además de las aseveraciones establecidas en el párrafo A111; la administración puede, a menudo, aseverar que las operaciones y eventos han sido llevados a cabo de conformidad con lo establecido por la legislación

o por la autoridad competente. Tales aseveraciones pueden estar dentro del alcance de los estados financieros auditados.

Proceso de identificación de riesgos de error material [ver párrafo 26a)]

- A114 La información obtenida por la ejecución de los procedimientos de evaluación de riesgo, incluyendo la evidencia de auditoría obtenida en la evaluación del diseño de los controles y su implementación, es usada como evidencia de auditoría para soportar la evaluación de riesgos. La evaluación de riesgos determina la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales a realizar posteriormente.
- A115 El Apéndice 2 proporciona ejemplos de las condiciones y eventos que pueden indicar la existencia de riesgos de error material.

Controles relativos a aseveraciones [ver párrafo 26c)]

- A116 Al realizar la evaluación de riesgos, el auditor puede identificar los controles que son propensos a prevenir o detectar y corregir errores importantes en aseveraciones específicas. Generalmente es útil obtener un entendimiento de los controles y su relación con aseveraciones en el contexto de los procesos y sistemas en los cuales existen, debido a que las actividades de control individuales a menudo no identifican el ries-

go por sí mismas. A menudo, solo varias actividades de control en conjunto con otros componentes del Control Interno, serán suficientes para identificar el riesgo.

A117 Por el contrario, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico sobre una aseveración individual incorporada en una clase particular de transacciones o en el saldo de una cuenta de balance. Por ejemplo, las actividades de control que una entidad establece para garantizar que su personal está contando y registrando apropiadamente las existencias físicas del inventario anual se relacionan directamente con la existencia e integridad de las aseveraciones aplicables a la cuenta de inventarios del balance.

A118 Los controles pueden estar, de alguna manera, relacionados directa o indirectamente con una aseveración. Entre más indirecta es la relación, menos efectivo puede ser el control para prevenir o detectar y corregir errores en esta aseveración. Por ejemplo, la revisión que realiza un gerente de ventas del resumen de la actividad de ventas de tiendas específicas por región sólo está relacionada indirectamente con la aseveración sobre la integridad de los ingresos por ventas. En consecuencia, considerando esta revisión, el reducir el riesgo para esta aseveración puede ser menos efectivo en comparación cuando se utilizan controles que están más directamente relacionados con esta aseveración, por ejemplo, el confrontar los documentos de embarque de ventas con los documentos de facturación.

Riesgos significativos

Identificación de riesgos significativos (ver párrafo 28)

A119 Los riesgos significativos a menudo están relacionados con transacciones importantes no rutinarias o con asuntos de juicio. Las transacciones no rutinarias son transacciones que son inusuales debido, ya sea, a su tamaño o a su naturaleza y que, por lo tanto, ocurren con poca frecuencia. Los asuntos de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones contables para los que existe una incertidumbre significativa para su medición o determinación. La probabilidad de que transacciones rutinarias no complejas y que son procesadas de manera sistemática, generen riesgos significativos es menor en comparación con las que no lo son.

A120 Los riesgos de error material relacionados con transacciones no rutinarias pueden ser más significativos cuando derivan de situaciones como las siguientes:

- Una mayor intervención de la administración para establecer su tratamiento contable.
- Una mayor intervención de procesos manuales para la recopilación y procesamiento de datos.
- Cálculos o reglas contables complejos.
- Naturaleza de las transacciones no rutinarias, lo que puede hacer difícil establecer controles efectivos sobre los riesgos.

A121 Los riesgos de error material pueden ser mayores cuando se trata de asuntos importantes que implican el juicio de la administración, que requieren de la elaboración de estimaciones contables y que derivan de asuntos como los siguientes:

- Reglas contables para el reconocimiento de estimaciones contables o de ingresos que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- Juicio requerido que puede ser subjetivo o complejo, o requerir de supuestos sobre efectos de futuros eventos, por ejemplo, juicio para determinar un valor razonable.

A122 El Boletín de auditoría 3190 “Respuestas del auditor a los riesgos determinados” señala las consecuencias para otros procedimientos de auditoría, cuando se identifica un riesgo como material.

A123 El Boletín de auditoría 3070 “Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros” prevé más requisitos y orientación en relación con la identificación y evaluación de los riesgos de error material debido a fraude.

Comprensión de los controles relacionados con los riesgos significativos (ver párrafo 29)

A124 A pesar de que es menos probable que los riesgos relacionados con transacciones importantes no rutinarias o con asuntos de juicio estén sujetos a controles de rutina, la administración puede tener otras respuestas para hacer frente a este tipo de riesgos. Por

lo tanto, el auditor deberá lograr un adecuado entendimiento acerca de si la administración de la entidad ha diseñado e implementado controles para transacciones importantes no rutinarias o para asuntos que requieren de juicio, considerando el hecho de si la administración atiende estos riesgos y cómo lo hace. Algunos ejemplos de cómo se puede atender a este tipo de riesgos se presentan a continuación:

- Actividades de control de cómo la alta administración revisa los supuestos del asunto o si utiliza a expertos en la materia.
- Proceso de documentación de las estimaciones.
- Aprobación de los encargados del gobierno corporativo.

A125 Por ejemplo, en donde ocurren eventos por una sola vez, como la recepción de una notificación de demanda importante, deben tomarse en cuenta las consideraciones hechas por la entidad para efectos de la repuesta, como si se ha consultado el asunto con expertos legales, ya sean internos o externos; si se ha hecho una evaluación de los efectos potenciales para la entidad que puedan derivarse del asunto y del cómo se propone que el asunto y sus efectos van a ser revelados en los estados financieros.

A126 En algunos casos, la administración puede no haber respondido apropiadamente a los riesgos significativos de error material mediante la implementación de controles sobre estos riesgos. Esto puede indicar una debilidad importante en el sistema de Control Interno de la entidad.

Riesgos para los que procedimientos sustantivos, por sí solos, no proporcionan evidencia suficiente y apropiada de auditoría (ver párrafo 30)

A127 Los riesgos de error material pueden estar relacionados directamente con el registro de tipos de transacciones o de cuentas de balance rutinarios y con la preparación de estados financieros confiables. Estos riesgos pueden incluir riesgos de que se realicen procesos incorrectos o incompletos para cierto tipo de transacciones significativas y rutinarias, como puede ser el caso de los ingresos, las compras, la recepción de y los pagos en efectivo.

A128 En los casos en que se procesan, de manera altamente automatizada, transacciones rutinarias con nulas o pequeñas intervenciones de procesos manuales, puede que no sea posible, ni efectivo para propósitos de auditoría, el aplicar solamente procedimientos sustantivos de auditoría en relación con el riesgo. Por ejemplo, en circunstancias en donde una cantidad significativa de información es iniciada, registrada, procesada y reportada electrónicamente, como podría ser el caso cuando se utiliza un sistema integrado. De ser el caso, el auditor deberá tomar en cuenta estas circunstancias, ya que es posible que, en tales condiciones:

- La evidencia de auditoría sólo exista y sea accesible en medios electrónicos y, por lo general, sería suficiente y apropiado depender solamente de la efectividad de los controles sobre su exactitud e integridad.

- La posibilidad de una alta ocurrencia de que se inicien operaciones no autorizadas y se altere la información y de que estos hechos no sean detectados si los controles establecidos no operan con efectividad.

A129 El Boletín de auditoría 3190 “Respuestas del auditor a los riesgos determinados” establece procedimientos de auditoría adicionales para la identificación de riesgos.

Revisión de la evaluación de riesgo (ver párrafo 31)

A130 Durante el proceso de la auditoría, el auditor puede obtener información que difiera importantemente de aquella que tomó como base para efectos de la evaluación de riesgo. Por ejemplo, la evaluación de riesgo puede estar basada sobre la expectativa de que ciertos controles estén operando efectivamente; sin embargo, al momento de ejecutar las pruebas de control para obtener evidencia sobre la efectividad de operación de los controles, el auditor puede obtener evidencia de que los controles no están funcionando de manera efectiva. De igual modo, cuando el auditor ejecuta procedimientos sustantivos, es posible que detecte errores en los importes con una frecuencia mayor a los que consideró en sus evaluaciones de riesgo. En tales circunstancias, la evaluación de riesgo no puede, de manera apropiada, reflejar las circunstancias reales de la entidad y los demás procedimientos de auditoría planeados pueden no ser efectivos para detectar errores importantes (para mayor orientación véase el Boletín 3190, *Respuesta del auditor a los riesgos determinados*).

Documentación (ver párrafo 32)

- A131 La manera en cómo los requisitos del párrafo 32 son documentados, la realiza el auditor de acuerdo con su juicio profesional. Por ejemplo, en auditorías de entidades pequeñas, la estrategia y la planeación de la auditoría pueden ser integradas o combinarse en un solo documento. Del mismo modo, los resultados de la evaluación de riesgo pueden ser documentados por separado o documentarse como parte de los documentos de procedimientos de auditoría adicionales. La forma y el alcance de esta documentación están influenciados por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y de su Control Interno, por la disponibilidad de su información y por la metodología y tecnología específicas utilizadas en el proceso de la auditoría.
- A132 Para las entidades que no tienen negocios complicados, ni procesos relevantes relacionados con la información financiera, la forma en que se documenta la auditoría puede ser simple y relativamente breve. No es necesario documentar la totalidad del entendimiento del auditor sobre la entidad y los temas relacionados. Los elementos clave del entendimiento del auditor, y que documenta, considera a aquéllos sobre los que sustentó sus evaluaciones de riesgo de error material.
- A133 El alcance de la documentación también puede reflejar la experiencia y las capacidades de los miembros del equipo de auditoría, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos por el Boletín de auditoría 3010, «Documentación de la Auditoría,». Una auditoría que incluye un equipo de trabajo con personal de

poca experiencia puede requerir más detalle en cuanto a su documentación, con el propósito de ayudar a dicho personal a obtener una comprensión y entendimiento apropiados de la entidad.

- A134 En auditorías recurrentes, parte de la documentación obtenida en auditorías anteriores puede ser total o parcialmente útil para la auditoría actual, por lo que deberá actualizarse con objeto de reflejar los cambios habidos en la entidad, en sus procesos, etc.

Apéndice 1

(Ver párrafos 4 c), 14-24 y A69 a A104)

Componentes de control interno

1. En este apéndice se explican, con más detalle, los componentes del Control Interno, tal como se establece en los párrafos 4 c), 14 a 24 y A69 a A104, en lo referente a una auditoría de estados financieros.

Ambiente de control

2. Elementos que integran el ambiente de control
 - a) Comunicación y ejecución de la integridad y de los valores éticos

La efectividad de los controles no puede estar por encima de la integridad, ni de los valores éticos de las personas que crean, administran y supervisan los controles. Integridad y comportamiento ético son el producto de las normas de ética y de comportamiento establecidas en la entidad, del cómo son comunicados a su personal y a terceros y del cómo son reforzados en la práctica. La ejecución de la integridad y de los valores éticos incluyen, por ejemplo, las acciones de la administración para eliminar o mitigar los incentivos y tentaciones que podría impulsar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales, o no éticos.

La comunicación de la integridad y de los valores éticos puede considerar la comunicación de las normas de conducta de la entidad a su personal, mediante la emisión de políticas y códigos de conducta y a través del ejemplo.

b) Compromiso con la competencia (aptitud)

La competencia es el conocimiento y las habilidades necesarias para cumplir con las tareas que definen el puesto del individuo.

c) La participación de los encargados del gobierno corporativo

La conciencia sobre el control de una entidad está influenciada significativamente por los encargados del gobierno. La importancia de las responsabilidades que tienen los encargados del gobierno es reconocida en códigos de práctica y en otras leyes y regulaciones o guías producidas para el beneficio de los encargados del gobierno. Otras responsabilidades de los encargados de dicho gobierno incluyen la vigilancia del diseño y de la operación efectiva de los procedimientos para informadores y el proceso para revisar la efectividad de la operación del Control Interno de la entidad.

d) Filosofía y estilo operativo de la administración

La filosofía y el estilo operativo de la administración de una entidad abarcan una amplia gama de características. Por ejemplo, las actitudes y acciones de la administración hacia la información financiera pueden manifestarse, por sí mismas, a través de una selección conservadora o agresiva de las reglas contables alter-

nativas disponibles o de lo escrupuloso y conservador con que se desarrollan las estimaciones contables.

e) Estructura organizacional

El establecimiento de una estructura organizacional relevante incluye la consideración de áreas clave de autoridad y de responsabilidad y de canales apropiados para reportar información. Lo apropiado de la estructura organizacional de una entidad depende, en parte, de su tamaño y de la naturaleza de sus actividades.

f) Asignación de autoridad y de responsabilidad

La asignación de autoridad y de responsabilidad puede incluir políticas relativas a las prácticas apropiadas del negocio, al conocimiento y experiencia del personal clave y a los recursos proporcionados para llevar a cabo el desempeño de funciones. Además, puede incluir políticas y comunicaciones dirigidas a asegurar que todo el personal entienda los objetivos de la entidad, a como sus acciones individuales se interrelacionan y contribuyen a dichos objetivos y el reconocimiento de cómo y para qué deben, en todo tiempo, ser personas confiables.

g) Políticas y prácticas de recursos humanos

Las políticas y prácticas de recursos humanos a menudo demuestran asuntos importantes en relación con la conciencia de control de una entidad. Por ejemplo, las reglas para reclutar al personal más calificado – con énfasis en antecedentes educacionales (experiencia de trabajos previos, logros pasados y evidencia de

su integridad y conducta ética), demuestran el compromiso de la entidad sobre personas competentes y dignas de confianza. Las políticas de entrenamiento que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas y que incluyen prácticas tales como entrenamientos de escuela y seminarios, son ilustrativas de los niveles esperados de desempeño y conducta. Las promociones manejadas por medio de evaluaciones periódicas de desempeño, demuestran el compromiso de la entidad hacia el progreso del personal calificado a los más altos niveles de responsabilidad.

Proceso de evaluación de riesgos de la entidad

3. Para los propósitos de la información financiera, el proceso de evaluación de riesgos incluye el cómo la administración identifica los riesgos de negocios relevantes para la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, estima su importancia, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide sobre las acciones a implementar para enfrentarlos y manejarlos y los resultados de los mismos. Por ejemplo, el proceso de evaluación de riesgos puede considerar el cómo la entidad considera la posibilidad de transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones importantes registradas en los estados financieros.
4. Los riesgos relevantes relacionados con (o para generar) información financiera confiable, incluyen a eventos externos e internos y a transacciones o circunstancias que pueden ocurrir y afectar negativamente la capacidad de la entidad para iniciar, registrar, procesar y reportar información financiera, que sea consistente con las aseveraciones que hace la administración en los estados financieros. La admi-

nistración puede iniciar planes, programas o acciones para tratar riesgos específicos o puede decidir el aceptar un riesgo, debido a que el costo de controlarlo es mayor que los beneficios a obtener u otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:

- Cambios en el entorno de las operaciones. Los cambios en el entorno de la regulación a que está sujeta la entidad o de sus operaciones, pueden resultar en cambios en presiones competitivas y en riesgos significativamente diferentes.
- Personal de nuevo ingreso. El personal de nuevo ingreso puede tener un diferente enfoque o entendimiento del Control Interno.
- Sistemas de información nuevos o renovados. Los constantes e importantes cambios en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al Control Interno.
- Crecimiento rápido. Una importante y rápida expansión de las operaciones puede presionar (debilitar) a los controles y aumentar el riesgo de una falla en ellos.
- Nueva tecnología. El incorporar nuevas tecnologías a los procesos de producción o a los sistemas de información, puede cambiar el riesgo asociado con el Control Interno.
- Nuevos modelos, productos o actividades de negocio. El incursionar en áreas o transacciones en las que la entidad tiene poca o nula experiencia,

puede traer nuevos riesgos asociados con el Control Interno.

- Reestructuraciones corporativas. Las reestructuraciones pueden ir acompañadas por reducciones de personal y por cambios en la supervisión y en la segregación de responsabilidades, que pueden cambiar el riesgo asociado con el Control Interno.
- Expansión de operaciones extranjeras. La expansión y la adquisición de operaciones extranjeras acarrear nuevos riesgos y, a menudo, riesgos únicos que pueden afectar al Control Interno, por ejemplo, riesgos adicionales o cambiarios generados por transacciones en moneda extranjera.
- Nuevos pronunciamientos contables. La adopción de nuevas reglas de contabilidad o de reglas de contabilidad cambiantes, puede afectar a los riesgos relacionados con la preparación de los estados financieros.

Sistemas de información, que incluye los procesos relativos al negocio y que son relevantes para la información financiera y Comunicación

5. Un sistema de información tiene una infraestructura (componentes físicos y equipos informáticos), programas informáticos, personal, procedimientos y datos. Muchos sistemas de información hacen uso extenso de la tecnología de información.

6. El sistema de información relevante para los objetivos de información financiera, que incluye al mismo sistema de información financiera, comprende métodos y registros que:
 - Identifican y registran todas las transacciones válidas.
 - Describen oportunamente las transacciones con el suficiente detalle para permitir la clasificación apropiada de las transacciones para efectos de la información financiera.
 - Miden el valor de las transacciones de una manera que permite registrar su apropiado (correcto) valor monetario en los estados financieros
 - Determinan el periodo de tiempo en que las transacciones ocurrieron para permitir su registro en el periodo contable apropiado.
 - Presentan apropiadamente las transacciones y las revelaciones relacionadas con los estados financieros.
7. La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración para tomar decisiones apropiadas para administrar y controlar las actividades de la entidad y para preparar informes financieros confiables.
8. La comunicación, la cual implica proporcionar al personal un entendimiento de sus distintas funciones y responsabilidades individuales relacionadas con el Control Interno sobre la información financiera, puede adoptar formas como manuales de políticas y manuales de contabilidad e información financiera. La comunicación puede hacerse también de manera electrónica, oral y a través de las acciones de la administración.

Actividades de control

9. Las actividades de control que puedan ser relevantes para una auditoría se pueden categorizar como políticas y procedimientos que se refieren generalmente a:
 - Evaluaciones del desempeño. Estas actividades de control incluyen revisiones y análisis del desempeño real contra presupuestos, pronósticos y desempeño del periodo anterior; relaciones de diferentes conjuntos de datos –operativos y financieros– junto con el análisis de las relaciones y acciones de investigación y correctivas; comparación de datos internos con fuentes externas de información y revisión del desempeño funcional o de actividad.
 - Procesamiento de información. Los dos grandes grupos de actividades de control de los sistemas de información son los controles de las aplicaciones, los cuales se aplican a las aplicaciones individuales de los procesos y a los controles generales de la tecnología de información, que son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de las aplicaciones al ayudar a asegurar la operación continua y apropiada de los sistemas de información. Los ejemplos de controles de las aplicaciones consideran: a) la verificación de la exactitud aritmética de los registros; b) el mantenimiento y la revisión de los saldos de las cuentas y de las balanzas de comprobación; c) los controles automatizados, como son la edición de la verificación de los datos de entrada y de la secuencia numérica; y d) el seguimiento manual de informes

de excepción. Los ejemplos de controles generales relacionados con la tecnología de la información son: a) controles de cambios en los programas; b) controles que registren el acceso a programas o datos; c) controles sobre la implementación de nuevas emisiones de paquetes de aplicaciones de programas (software); y d) controles sobre programas (software) del sistema que restringen el acceso a, o monitorean el uso de las utilidades del sistema que puedan cambiar datos o registros financieros, sin dejar un rastro de auditoría.

- Controles físicos. Controles que abarcan:
 - La seguridad física de los activos, incluyendo salvaguardas adecuadas como instalaciones seguras sobre el acceso a activos y registros.
 - La autorización para el acceso a programas de computadora y a archivos de datos.
 - El conteo periódico y la comparación de los resultados con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, comparar los resultados de conteo de efectivo, de valores y de inventarios con los saldos o cantidades mostradas por los registros contables).
- El grado en que los controles físicos intentan prevenir el robo de activos es relevante para la confiabilidad de la preparación de los estados financieros y, por lo tanto, para la auditoría. Depende de circunstancias tales como qué tan susceptibles de malversación son los activos.

- Separación de funciones. Asignar a diferentes personas la responsabilidad de autorizar y de registrar transacciones y de mantener la custodia de los activos. La segregación de funciones tiene la intención de reducir las oportunidades de permitir el que alguna persona esté en posición, ya sea de perpetrar o de encubrir errores o fraudes en el curso normal de sus funciones.
10. Algunas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas apropiadas de alto nivel establecidas por la administración o los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse bajo lineamientos establecidos, como son los criterios de inversión establecidos por los encargados del gobierno corporativo; alternativamente, las transacciones no rutinarias como las adquisiciones o disposiciones importantes pueden requerir aprobación específica de alto nivel, incluyendo en algunos casos la de los accionistas.

Monitoreo de controles

11. Una importante responsabilidad de la administración es establecer y mantener, sobre una base continua, un Control Interno efectivo dentro de la entidad. El monitoreo de la administración de los controles incluye considerar si éstos están funcionando como fueron planeados y si son modificados adecuadamente cuando se dan cambios en las condiciones de la entidad. El monitoreo de los controles pueden incluir actividades tales como la revisión que hace la administración acerca de si las conciliaciones bancarias se están preparando en forma oportuna; la evaluación de los auditores internos sobre el cumplimiento del personal de ventas con las políticas de la entidad, en cuanto a términos establecidos en los contratos de venta y la vigilancia del área legal sobre el cumplimiento con las políticas de ética y de prácticas de negocios de la entidad. El monitoreo se realiza también para asegurar que los controles están operando de manera efectiva a través del tiempo. Por ejemplo, si la oportunidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son monitoreadas, es probable que el personal deje de prepararlas.
12. Los auditores internos, o el personal que desempeña funciones similares, pueden contribuir al monitoreo de los controles de la entidad mediante evaluaciones independientes y proporcionan regularmente información sobre el funcionamiento del Control Interno, centrando su atención, de manera importante, en la evaluación de la efectividad con la que el control interno está operando, comunicando, a los niveles adecuados, los hallazgos obtenidos sobre las fortalezas y debilidades del Control Interno, haciendo sus sugerencias para lograr mejoras en dicho control.

13. Las actividades de monitoreo pueden incluir el uso de información obtenida de fuera de la entidad (partes externas), información que puede indicar la existencia de problemas o de áreas que necesitan mejoras. Los clientes, de manera implícita, corroboran los datos sobre la facturación al pagar sus facturas o al quejarse sobre los cargos que les son hechos. Los organismos reguladores pueden comunicarle a la entidad asuntos que afecten el funcionamiento del Control Interno; por ejemplo, comunicaciones derivadas de revisiones hechas por el organismo gubernamental que regula a las instituciones financieras, el que regula a las instituciones de seguros y fianzas y el que regula a entidades gubernamentales. También, la administración puede considerar los informes que sobre el Control Interno emiten sus auditores externos.

Apéndice 2

(Ver párrafos A33 y A115)

Condiciones y eventos que puedan indicar riesgos de error material

Los siguientes son ejemplos de condiciones y eventos que pueden indicar la existencia de riesgos de error material. Estos ejemplos cubren una amplia gama de condiciones y eventos; sin embargo, no todas las condiciones y eventos que se indican son relevantes para todos los trabajos de auditoría. La lista que se presenta a continuación es enunciativa y no limitativa, por lo que pueden existir condiciones y eventos que no están incluidos en ella:

- Operaciones que se realizan en regiones que son económicamente inestables. Por ejemplo, países con devaluación importante de su moneda o con economías altamente inflacionarias.
- Operaciones que se realizan y que están expuestas a mercados volátiles. Por ejemplo, el comercio de futuros.
- Operaciones que se realizan y que están sujetas a un alto grado de regulaciones complejas.
- Situaciones que dan lugar a dudas sobre la continuidad de la entidad como negocio en marcha por falta de liquidez, pérdida de clientes importantes, etc.

- Disponibilidad restringida de capital y de crédito.
- Cambios en la industria en que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Desarrollo y oferta de nuevos productos y/o servicios, o cambiar a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas localidades.
- Cambios en la entidad, como grandes adquisiciones o reorganizaciones u otros eventos inusuales.
- Entidades o segmentos de negocio con probabilidad de ser vendidos.
- La existencia de alianzas y asociaciones complejas
- Uso de financiamiento fuera del balance general, de entidades con propósito especial y otros arreglos financieros complejos.
- Transacciones importantes con partes (personas) relacionadas.
- Falta de personal con habilidades apropiadas de contabilidad e información financiera.
- Cambios en el personal clave, incluyendo salida de ejecutivos clave.
- Debilidades en el control interno, especialmente las que no son atendidas por la administración.

- Inconsistencias entre la estrategia de la entidad respecto de la tecnología de información y las estrategias de negocio.
- Cambios en el ambiente de tecnología de información.
- Instalación de nuevos e sistemas de tecnología de información relacionados con la información financiera.
- Investigación de las operaciones y/o de los resultados financieros de la entidad realizados por organismos reguladores o gubernamentales.
- Historial de declaraciones falsas y de errores o cantidad importante de ajustes al final del ejercicio.
- Cantidades importantes de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluyendo transacciones inter-compañías y transacciones importantes de ingresos al final del ejercicio.
- Transacciones que se registran con base en las intenciones de la administración, por ejemplo, refinanciamiento de deuda, activos por vender y clasificación de valores comerciales
- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.
- Mediciones contables que involucran procesos complejos.

- Eventos o transacciones que involucran una importante incertidumbre en su medición, incluyendo estimaciones contables.
- Litigios pendientes y obligaciones contingentes, por ejemplo, garantías sobre ventas, garantías financieras y saneamiento ambiental.