

SECCIÓN AU 240

CONSIDERACIÓN DE FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	
Alcance de esta Sección	1
Características del fraude	2-3
Responsabilidad por la prevención y detección de fraude	4-8
Fecha de vigencia	9
Objetivos	10
Definiciones	11
Requerimientos	
Escepticismo profesional	12-14
Reuniones de análisis entre los miembros del equipo de trabajo	15
Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas	16-24
Identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude	25-27
Respuestas a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude	28-33
Evaluación de la evidencia de auditoría	34-37
Incapacidad del auditor para continuar el trabajo	38
Comunicaciones con la Administración y con los encargados del Gobierno Corporativo	39-41
Comunicaciones con organismos reguladores y con autoridades competentes	42
Documentación	43-46
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Características del fraude	A1-A8
Escepticismo profesional	A9-A11
Reuniones de análisis entre los miembros del equipo de trabajo	A12-A13
Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas	A14-A32
Identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude	A33-A37
Respuestas a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude	A38-A56
Evaluación de la evidencia de auditoría	A57-A63
Incapacidad del auditor para continuar el trabajo	A64-A67
Comunicaciones con la Administración y con los encargados del Gobierno Corporativo	A68-A72
Comunicaciones con organismos reguladores y con autoridades competentes	A73-A75

Apéndice A: Ejemplos de factores de riesgo de fraude	A76
Apéndice B: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude	A77
Apéndice C: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de Fraude	A78

SECCIÓN AU 240

CONSIDERACIÓN DE FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

Alcance de esta Sección

1. Esta Sección trata las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. Específicamente, explica cómo la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas* y la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*, en relación con los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude.

Características del fraude

2. Las representaciones incorrectas en los estados financieros pueden surgir ya sea por fraude o por error. El factor que distingue entre un fraude y un error es si la acción subyacente que resulta en una representación incorrecta de los estados financieros es intencional o no intencional.
3. Aunque fraude es un concepto legal amplio, para los efectos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), el auditor primordialmente está preocupado con un fraude que resulta en una representación incorrecta significativa en los estados financieros. Dos tipos de representaciones incorrectas intencionales son pertinentes para el auditor: (a) representaciones incorrectas que, del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, resultan en información financiera fraudulenta y (b) representaciones incorrectas resultantes de la apropiación indebida de activos. Aún, cuándo el auditor pueda sospechar o, en casos poco frecuentes, identificar la ocurrencia de un fraude, el auditor no efectúa determinaciones legales respecto a si un fraude ha ocurrido realmente. (Ver párrafos A1-A8)

Responsabilidad por la prevención y detección de fraude

4. La responsabilidad primaria por la prevención y detección del fraude corresponde tanto a los encargados del Gobierno Corporativo de la entidad como asimismo a la Administración. Es importante que la Administración, con la supervisión de los encargados del Gobierno Corporativo, asigne un fuerte énfasis en la prevención de fraude, que pueda reducir las oportunidades para que ocurra un fraude y en la disuasión de fraude, que pueda persuadir a las personas a no cometer fraudes debido a la probabilidad de detección y castigo. Esto involucra un compromiso de crear una cultura de honestidad y de comportamiento ético, que puede ser reforzada con la activa supervisión por los encargados del Gobierno Corporativo. La supervisión de los encargados

5. del Gobierno Corporativo incluye considerar el potencial para hacer caso omiso de los controles u otra influencia inapropiada sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera, tales como los esfuerzos de la Administración para manejar las utilidades con el objeto de influenciar las percepciones de los usuarios de los estados financieros respecto del desempeño y rentabilidad de la entidad.

Responsabilidades del auditor

6. Un auditor que efectúa una auditoría de acuerdo con NAGAs es responsable por obtener una seguridad razonable que los estados financieros como un todo están exentos de representaciones incorrectas significativas, causadas ya sea por fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, existe un riesgo inevitable que algunas representaciones incorrectas significativas de los estados financieros pueden no ser detectadas, aunque la auditoría esté apropiadamente planificada y efectuada de acuerdo con las NAGAs.⁽¹⁾
7. Como se describe en la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, los efectos potenciales de las limitaciones inherentes de una auditoría, son particularmente significativas en el caso de representaciones incorrectas resultantes de fraude⁽²⁾. El riesgo de no detectar una representación incorrecta significativa resultante de un fraude, es mayor que el riesgo de no detectar una representación incorrecta significativa resultante de un error. Esto es debido a que el fraude puede involucrar esquemas sofisticados y cuidadosamente organizados, diseñados para ocultarlo, tales como falsificación, incumplimiento deliberado al registrar las transacciones o entrega intencional de representaciones incorrectas al auditor. Tales intentos de ocultamiento pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados por una colusión. Una colusión puede causar que el auditor considere que la evidencia de auditoría es persuasiva cuando, en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la destreza del perpetrador, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión involucrado, el tamaño relativo de los montos individuales manipulados y la posición jerárquica de esos individuos involucrados. Aunque el auditor pueda identificar oportunidades potenciales para la perpetración de un fraude, es difícil para el auditor determinar si representaciones incorrectas en ciertas áreas que requieren de la aplicación de juicio, tal como en el caso de estimaciones contables, son causadas por fraude o error.

⁽¹⁾ Ver párrafos A55-A56 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

⁽²⁾ Ver párrafo A55 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

8. Además, el riesgo que el auditor no detecte una representación incorrecta significativa resultante de un fraude cometido por la Administración es mayor que la de un fraude cometido por un empleado, debido a que la Administración frecuentemente está en una situación para manipular directa o indirectamente los registros contables, presentar información financiera fraudulenta o hacer caso omiso de los controles diseñados para prevenir fraudes similares realizados por otros empleados.
9. Cuando obtiene una razonable seguridad, el auditor es responsable por mantener su escepticismo profesional durante toda la auditoría, considerando el potencial que tiene la Administración para hacer caso omiso de los controles y reconociendo el hecho que procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar un error pueden no ser efectivos para detectar un fraude. Los requerimientos en esta Sección están diseñados para ayudar al auditor en la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude y en el diseño de los procedimientos para detectar tales representaciones incorrectas.

Fecha de vigencia

10. Esta Sección tiene vigencia para auditorías de estados financieros por los períodos terminados el o con posterioridad al 31 de diciembre de 2023.

Objetivos

11. Los objetivos del auditor son:
 - a. Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros debido a fraude;
 - b. Obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, mediante el diseño e implementación de respuestas apropiadas, y;
 - c. Responder apropiadamente a fraude o sospechas de fraude identificados durante la auditoría.

Definiciones

12. Para los propósitos de las NAGAs, los siguientes términos han sido definidos como sigue:

Fraude. Un acto intencional por parte de una o más personas de la Administración, encargados del Gobierno Corporativo, empleados o terceros, involucrando la utilización del engaño lo cual resulta en una representación incorrecta en estados financieros sometidos a una auditoría.

Factores de riesgo de fraude. Hechos o circunstancias que indican un incentivo o presión para perpetrar un fraude, proporcionan una oportunidad para cometer un fraude o indican actitudes o racionalizaciones para justificar una acción fraudulenta. (Ver párrafos A11, A30 y A57)

Transacciones significativas inusuales. Transacciones significativas que están fuera del curso normal de negocios de la entidad o que, de otro modo, parecieran ser inusuales debido a su oportunidad, tamaño o naturaleza.

Requerimientos

Escepticismo profesional

13. De acuerdo con la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*,⁽³⁾ el auditor debiera mantener su escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo la posibilidad que podría existir una representación incorrecta significativa debido a fraude, pese a la experiencia anterior del auditor con respecto a la honestidad e integridad de la Administración y de los encargados del Gobierno Corporativo de la entidad. (Ver párrafos A9-A10)
14. A menos que el auditor tenga razones para considerar lo contrario, el auditor puede aceptar como genuinos a los registros y documentos. Si las condiciones identificadas durante la auditoría hacen considerar al auditor que un documento pueda no ser auténtico o que los términos en un documento han sido modificados, pero ello no ha sido revelado al auditor, éste debiera efectuar investigaciones posteriores. (Ver párrafo A11)
15. Cuando las respuestas a indagaciones a la Administración, a los encargados del Gobierno Corporativo, u otros no son consecuentes o de otro modo son insatisfactorias (por ejemplo, cuándo éstas son vagas o no plausibles), el auditor debiera realizar investigaciones posteriores de las inconsecuencias o respuestas no satisfactorias.

Reuniones de análisis entre los miembros del equipo de trabajo

16. La Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, requiere realizar una reunión de análisis entre los miembros claves del equipo de trabajo, incluyendo al socio encargado del trabajo, y una determinación por parte del socio encargado del trabajo, de cuáles asuntos serán comunicados a esos miembros del equipo de trabajo no involucrados en la reunión de análisis.⁽⁴⁾ Esta reunión de análisis debiera incluir un

⁽³⁾ Ver párrafo 17 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

⁽⁴⁾ Ver párrafo 11 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

intercambio de ideas o una sesión de intercambios intensivos “*brainstorming*” entre los miembros del equipo de trabajo: (a) acerca de cómo y dónde, los estados financieros de la entidad (incluyendo los estados financieros individuales y las revelaciones) podrían ser susceptibles a representaciones incorrectas significativas debido a fraude, (b) cómo la Administración podría perpetrar y encubrir, en el proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, información financiera fraudulenta y (c) cómo los activos de la entidad podrían ser indebidamente apropiados. El análisis debiera ser efectuado dejando de lado las percepciones que puedan tener los miembros del equipo de trabajo que la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo son honestos e íntegros y debiera, en particular, también incluir: (Ver párrafos A12-A13)

- a. Factores externos e internos conocidos que afectan a la entidad, los cuáles puedan crear un incentivo o presión para que la Administración u otros cometan fraude, proporcionar la oportunidad para que éste se perpetre e indicar una cultura o entorno que permita a la Administración o a otros a racionalizar la perpetración de un fraude;
- b. El riesgo que la Administración haga caso omiso de los controles;
- c. Consideración de las circunstancias que podrían ser indicativas de un manejo de las utilidades o de la manipulación de otras medidas financieras y las prácticas que podría seguir la Administración para manejar las utilidades u otras medidas financieras que podrían, del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, resultar en información financiera fraudulenta;
- d. La importancia de mantener un escepticismo profesional durante toda la auditoría respecto al potencial para representaciones incorrectas significativas debido a fraude, y;
- e. Cómo el auditor podría responder a la susceptibilidad que los estados financieros de la entidad tengan representaciones incorrectas significativas debido a fraude.

Las comunicaciones entre los miembros del equipo de trabajo sobre los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, debieran continuar durante toda la auditoría, sobre todo, ante el descubrimiento de nuevos hechos durante la auditoría.

Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas

17. Al efectuar procedimientos de evaluación de riesgo y actividades relacionadas para obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad, requerido por la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, el auditor debiera efectuar los procedimientos descritos en los párrafos 17-24 para

obtener información a ser utilizada para identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude.⁽⁵⁾

Análisis con la Administración y otros dentro de la entidad

- 18.** El auditor debiera indagar a la Administración respecto de:
- a. La evaluación de la Administración del riesgo que los estados financieros puedan estar representados incorrectamente en forma significativa debido a fraude, incluyendo la naturaleza, alcance y frecuencia de tales evaluaciones, (Ver párrafos A14-A15)
 - b. El proceso utilizado por la Administración para identificar, responder a y monitorear los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo cualquier riesgo específico que la Administración haya identificado o que haya sido puesto en su conocimiento, o clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones para los cuáles sea probable que exista el riesgo de fraude; (Ver párrafo A16)
 - c. Las comunicaciones de la Administración, si hubiere, con los encargados del Gobierno Corporativo respecto a sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad;
 - d. Las comunicaciones de la Administración, si hubiere, con los empleados respecto a su opinión respecto a las prácticas de negocios y de comportamiento ético, y;
 - e. Si la entidad ha realizado algunas transacciones significativas inusuales y, si fuere así, la naturaleza, términos y condiciones y el propósito del negocio (o la falta de este propósito) o de esas transacciones, y si tales transacciones involucraron partes relacionadas.
- 19.** El auditor debiera indagar a la Administración y a otros dentro de la entidad, según fuere apropiado, para determinar si tienen conocimiento de cualquier fraude real, sospechas o imputación de fraude que afectan a la entidad. (Ver párrafos A17-A20)
- 20.** Para esas entidades que tienen una función de auditoría interna,⁽⁶⁾ el auditor debiera indagar a las personas apropiadas dentro de la función de auditoría interna para obtener sus puntos de vista sobre los riesgos de fraude; determinar si ellos tienen conocimiento de cualquier fraude existente, sospechas o imputación de fraude que afecten a la entidad y si ellos han efectuado cualquier procedimiento para identificar o detectar fraudes durante el año, y si la Administración ha dado respuesta satisfactoria a cualquiera de los hallazgos resultantes de estos procedimientos, y además, si ellos tienen conocimiento acerca de que la entidad hubiere efectuado

⁽⁵⁾ Ver párrafos 5-25 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽⁶⁾ Ver Sección AU 610, *Utilizar el Trabajo de los Auditores Internos*, se proporciona guías en auditorías de aquellas entidades que tienen una función de auditoría interna.

cualquier transacción significativa inusual.

Los encargados del Gobierno Corporativo

- 21.** A menos que todos los encargados del Gobierno Corporativo estén involucrados en administrar a la entidad,⁽⁷⁾ el auditor debiera obtener un entendimiento de cómo los encargados del Gobierno Corporativo supervisan los procesos de la Administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad y los controles que la Administración ha establecido para mitigar estos riesgos. (Ver párrafos A21-A23)
- 22.** A menos que todos los encargados del Gobierno Corporativo estén involucrados en administrar la entidad, el auditor debiera indagar a los encargados del Gobierno Corporativo (o el comité de auditoría o, al menos, su presidente) para determinar sus opiniones respecto a los riesgos de fraude, si tienen conocimiento de cualquier fraude real, sospechas o imputaciones de fraude que afectan a la entidad, y si ellos tienen conocimiento acerca de que la entidad hubiere efectuado cualquier transacción significativa inusual. Estas indagaciones son efectuadas, en parte, para corroborar las respuestas recibidas de las indagaciones a la Administración.

Relaciones inusuales o inesperadas identificadas

- 23.** Basado en procedimientos analíticos efectuados como parte de los procedimientos de evaluación de riesgos,⁽⁸⁾ el auditor debiera evaluar si relaciones inusuales o inesperadas que han sido identificadas indican riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude. En la medida que no estén ya incluidos, en los procedimientos analíticos y en la evaluación de los mismos, debieran incluirse procedimientos relacionados con las cuentas de ingresos. (Ver párrafos A24-A26 y A46)

Otra información

- 24.** El auditor debiera considerar si otra información obtenida por éste indica riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude. (Ver párrafo A27)

Evaluación de los factores de riesgo de fraude

- 25.** El auditor debiera evaluar si la información obtenida de los procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas efectuados indican que existen uno o más factores de riesgo de fraude. Aunque los factores de riesgo de fraude pueden no necesariamente indicar la existencia de un fraude, estos han estado a menudo presentes en circunstancias en las cuáles han ocurrido fraudes y, por lo tanto, pueden indicar riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude. (Ver párrafos A28-A32)

⁽⁷⁾ Ver párrafo 9 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*.

⁽⁸⁾ Ver párrafos 6.b y A7-A10 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

Identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude

26. De acuerdo con la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, el auditor debiera identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude a nivel de los estados financieros y a nivel de las afirmaciones para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.⁽⁹⁾ La evaluación de los riesgos por parte del auditor debiera ser permanente durante toda la auditoría, a continuación de la evaluación inicial.
27. Al identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, el auditor debiera, basado en una presunción que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluar cuáles tipos de ingresos, transacciones de ingresos o afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El párrafo 46 especifica la documentación requerida cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del trabajo y, por lo tanto, no ha identificado al reconocimiento de ingresos como un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude. (Ver párrafos A33-A35)
28. El auditor debiera tratar esos riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida que aún no lo haya efectuado, el auditor debiera identificar el control de la entidad que trata tales riesgos y evaluar su diseño y determinar si estos han sido implementados.⁽¹⁰⁾

Respuestas a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude

Respuestas generales

29. De acuerdo con la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*, el auditor debiera determinar las respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude a nivel de los estados financieros.⁽¹¹⁾(Ver párrafo A38)
30. En la determinación de las respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude a nivel de los estados

⁽⁹⁾ Ver párrafo 26 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽¹⁰⁾ Ver párrafos 26.a.i y d de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽¹¹⁾ Ver párrafo 5 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

financieros, el auditor debiera:

- a. Asignar y supervisar al personal, tomando en cuenta el conocimiento, destrezas y capacidad de las personas a quienes se asignarán responsabilidades significativas en el trabajo y la evaluación del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude para el trabajo, (Ver párrafos A39-A40)
- b. Evaluar si la selección y la aplicación de políticas contables realizado por la entidad, particularmente aquellas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas, puedan ser indicativas que, del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, resulta información financiera fraudulenta producto del esfuerzo de la Administración por manejar los resultados, o de un sesgo que pueda originar una representación incorrecta significativa, e (Ver párrafo A41)
- c. Incorporar un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. (Ver párrafo A42)

Procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude a nivel de las afirmaciones

- 31.** De acuerdo con la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*, el auditor debiera diseñar y efectuar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, oportunidad y alcance respondan a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude a nivel de las afirmaciones.⁽¹²⁾ (Ver párrafos A43-A46)

Procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos relacionados con el caso omiso de los controles por parte de la Administración

- 32.** La Administración se encuentra en una posición única para perpetrar un fraude debido a su capacidad para manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos mediante el caso omiso que haga de los controles que de otro modo parecen estar operando con efectividad. Aunque el nivel de riesgo del caso omiso de los controles por parte de la Administración variará de entidad en entidad, de todos modos, el riesgo está presente en todas las entidades. Debido a la forma impredecible en que tal caso omiso podría ocurrir, es un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude y, por lo tanto, un riesgo significativo.
- 33.** Aunque los riesgos específicos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude no sean identificados por el auditor, una posibilidad existe que la Administración haga caso omiso de los controles, y en consecuencia, el auditor debiera tratar ese riesgo aparte de cualquier conclusión relacionada con la existencia

⁽¹²⁾ Ver párrafo 6 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

de riesgos más específicamente identificables al diseñar y efectuar procedimientos de auditoría para cumplir con lo siguiente:

- a. Efectuar pruebas de lo apropiado que son los asientos de diario registrados en el mayor general y de otros ajustes efectuados en la preparación de los estados financieros, incluyendo los ajustes incorporados directamente en los borradores de los estados financieros. Al diseñar y efectuar procedimientos de auditoría para tales pruebas el auditor debiera: (Ver párrafos A47-A50 y A56)
 - i. obtener un entendimiento del proceso de preparación y presentación de la información financiera de la entidad y de los controles sobre los asientos de diario y otros ajustes, y, de conformidad con la Sección AU 315, evaluar el diseño y determinar si los controles han sido implementados;⁽¹³⁾
 - ii. hacer indagaciones a las personas involucradas en el proceso de preparación y presentación de información financiera respecto a actividades inapropiadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de asientos de diario y de otros ajustes;
 - iii. considerar los indicadores de riesgo de fraude, la naturaleza y complejidad de las cuentas y los asientos inusuales procesados;
 - iv. seleccionar asientos de diario y otros ajustes efectuados al cierre del período sobre el cual se informa, y;
 - v. considerar la necesidad de efectuar pruebas de los asientos de diario y otros ajustes durante todo el período.
- b. Revisar estimaciones contables para detectar sesgos y evaluar si las circunstancias que originan el sesgo, si las hubiere, representan un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude. Al efectuar esta revisión, el auditor debiera:
 - i. evaluar si los juicios y decisiones de la Administración al efectuar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, aún, cuándo fueren individualmente razonables, indican un posible sesgo de parte de la Administración de la entidad que puede representar un riesgo de una representación incorrecta significativa debido a fraude. Si así fuere, el auditor debiera reevaluar las estimaciones contables tomadas como un todo, y;
 - ii. efectuar una revisión retrospectiva de los juicios y supuestos de la Administración relacionados con estimaciones contables

⁽¹³⁾ Ver párrafo 26.a y c de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

significativas reflejadas en los estados financieros del año anterior. Las estimaciones seleccionadas para revisión debieran incluir aquellas que están basadas en supuestos altamente sensibles o de lo contrario afectadas significativamente por los juicios efectuados por la Administración. (Ver párrafos A51-A53)

- c. Evaluar, dado el entendimiento del auditor de la entidad y de su entorno y otra información obtenida durante la auditoría, si, el propósito de negocio (o la ausencia de este propósito) en transacciones significativas inusuales sugiere que éstas pudieran haber sido realizadas con el objeto que, del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, se obtenga información financiera fraudulenta o para ocultar una apropiación indebida de activos. Los procedimientos debieran incluir los siguientes aspectos: (Ver párrafos A54 - A55)
 - i. lectura de la documentación subyacente y la evaluación de si los términos y la otra información sobre la transacción son consecuentes con las respuestas a las indagaciones y con otras evidencias de auditoría sobre el propósito del negocio (o la ausencia de este propósito) o de la transacción
 - ii. determinar si la transacción ha sido autorizada y aprobada de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos en la entidad
 - iii. evaluar si transacciones significativas e inusuales que fueron identificadas por el auditor han sido apropiadamente contabilizadas y reveladas en los estados financieros.

Otros procedimientos de auditoría

- 34.** El auditor debiera determinar sí, con el objeto de responder a los riesgos identificados del caso omiso que la Administración haga de los controles, el auditor necesita efectuar otros procedimientos de auditoría, además, de los específicamente mencionados anteriormente (Esto es, cuándo existen riesgos específicos adicionales del caso omiso de los controles que haga la Administración, los cuáles no están cubiertos como parte de los procedimientos efectuados para tratar los requerimientos del párrafo 32). (Ver párrafo A56)

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ver párrafo A57)

- 35.** El auditor debiera evaluar, al o cerca del final de la auditoría, si la suma de resultados de los procedimientos de auditoría (incluyendo los procedimientos analíticos que fueron efectuados como pruebas sustantivas o al momento de formarse una conclusión general), afectan las evaluaciones del riesgo de representaciones incorrectas significativas debido a fraude efectuados tempranamente en la auditoría o indican un riesgo de una representación incorrecta significativa debido a fraude que no fue reconocido anteriormente. Al formarse una conclusión general, si aún no se han efectuado, los procedimientos analíticos relacionados con ingresos, requeridos

por el párrafo 22, éstos debieran ser efectuados hasta el cierre del período sobre el cual se informa. (Ver párrafos A58- A59)

36. Si el auditor identifica una representación incorrecta, éste debiera evaluar si tal representación incorrecta es indicativa de un fraude. Sí así fuere, el auditor debiera evaluar las implicancias de la representación incorrecta en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente con la evaluación del auditor de la importancia relativa, de la integridad de la Administración y de los empleados y la fiabilidad de las representaciones de la Administración, reconociendo que es improbable que una instancia de fraude sea un hecho aislado. (Ver párrafos A60- A63)
37. Si el auditor identifica una representación incorrecta, sea ésta significativa o no, y el auditor tiene motivos para considerar que es o puede ser el resultado de un fraude y que la Administración (particularmente, la Administración Superior) está involucrada, el auditor debiera reevaluar la evaluación del riesgo de una representación incorrecta significativa debido a fraude y su efecto resultante sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados. El auditor también debiera considerar si las circunstancias o condiciones indican una posible colusión que involucre a empleados, la Administración o terceros, al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia obtenida previamente. (Ver párrafo A61)
38. Si el auditor concluye qué, o no le es posible concluir qué, los estados financieros están representados incorrectamente en forma significativa debido a fraude, el auditor debiera evaluar las implicancias para la auditoría. (Ver párrafo A62)

Incapacidad del auditor para continuar el trabajo

39. Sí, como resultado de la identificación de fraude o de una sospecha de fraude, el auditor se enfrenta con circunstancias que plantean la duda respecto a la capacidad del auditor para continuar efectuando la auditoría, éste debiera:
 - a. Determinar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si existe un requerimiento que el auditor informe a la persona o personas que lo contrataron o, en ciertos casos, a organismos reguladores;
 - b. Considerar si es apropiado retirarse del trabajo, cuándo esto sea permitido bajo la ley o regulación aplicable, y;
 - c. Si el auditor se retira:
 - i. analizar con el nivel apropiado de la Administración y de los encargados del Gobierno Corporativo, el retiro del auditor del trabajo y las razones para ello, y;
 - ii. determinar si existe un requerimiento profesional o legal de informar a la persona o personas que contrataron al auditor o, en ciertos casos,

a organismos reguladores, del retiro del auditor del trabajo y las razones para ello. (Ver párrafos A64-A67)

Comunicaciones con la Administración y con los encargados del Gobierno Corporativo

40. Si el auditor ha identificado un fraude o ha obtenido información que indica que un fraude puede existir, el auditor debiera comunicar oportunamente estos asuntos al nivel apropiado de la Administración, con el objeto de informar a aquellos con la responsabilidad primaria por la prevención y detección de fraude, de los asuntos pertinentes a sus responsabilidades. (Ver párrafo A68)
41. A menos que todos los encargados del Gobierno Corporativo estén involucrados en administrar a la entidad, si el auditor ha identificado o sospecha de un fraude, que involucre a:
- a. La Administración,
 - b. Empleados que cumplen roles significativos en el control interno, u
 - c. Otros, cuándo el fraude resulta en una representación incorrecta significativa en los estados financieros,

el auditor debiera comunicar estos asuntos oportunamente a los encargados del Gobierno Corporativo. Si el auditor sospecha de un fraude que involucra a la Administración, el auditor debiera comunicar estas sospechas a los encargados del Gobierno Corporativo y analizar con ellos la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. (Ver párrafos A69-A71)

42. El auditor debiera comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo cualesquier otros asuntos relacionados con fraude que sean, a juicio del auditor, pertinentes a sus responsabilidades. (Ver párrafo A72)

Comunicaciones con organismos reguladores y con autoridades competentes

43. Si el auditor ha identificado o sospecha de un fraude, éste debiera determinar si el auditor tiene una responsabilidad de informar el hecho o la sospecha a un tercero ajeno a la entidad. Aunque el deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente puede impedir tal acción de informar, las responsabilidades legales del auditor pueden hacer inaplicable el deber de mantener la confidencialidad en ciertas circunstancias. (Ver párrafos A73-A75)

Documentación

- 44.** El auditor debiera incluir lo siguiente en la documentación de auditoría ⁽¹⁴⁾ la identificación y la evaluación de los riesgos de una representación incorrecta significativa requeridos por la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, que incluye lo siguiente ⁽¹⁵⁾
- a. Las decisiones significativas tomadas durante la reunión de análisis entre los miembros del equipo de trabajo respecto a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a una representación incorrecta significativa debido a fraude y cómo y cuándo tuvieron lugar las reuniones de análisis y los miembros del equipo de trabajo de auditoría que participaron.
 - b. Los riesgos identificados y evaluados de una representación incorrecta significativa debido a fraude a los niveles de los estados financieros y de las afirmaciones. (Ver párrafos 16-27)
 - c. Los controles identificados en el componente de actividades de control que tratan los riesgos evaluados de una representación incorrecta significativa debido a fraude.
- 45.** El auditor debiera incluir lo siguiente en la documentación de auditoría sobre sus respuestas a los riesgos evaluados de una representación incorrecta significativa requeridas por la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*: ⁽¹⁶⁾
- a. Las respuestas generales a los riesgos evaluados de una representación incorrecta significativa debido a fraude a nivel de los estados financieros y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría y el enlace de esos procedimientos con los riesgos evaluados de una representación incorrecta significativa debido a fraude a nivel de las afirmaciones.
 - b. Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo aquellos diseñados para tratar el riesgo que la Administración haga caso omiso de los controles.
- 46.** El auditor debiera incluir en la documentación de auditoría las comunicaciones sobre fraude efectuadas a la Administración, a los encargados del Gobierno Corporativo, organismos reguladores y otros.

⁽¹⁴⁾ Ver párrafos 8-12 y A8 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

⁽¹⁵⁾ Ver párrafo 33 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽¹⁶⁾ Ver párrafo 30 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

47. Si el auditor ha concluido que la presunción de existencia de un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos es resuelta en las circunstancias del trabajo, el auditor debiera incluir en la documentación de la auditoría las razones para esa conclusión.

Guía de aplicación y otro material explicativo

Características del fraude (Ver párrafo 3)

- A1. El fraude, ya sea que, del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, resulte información financiera fraudulenta o la apropiación indebida de activos, se caracteriza por involucra un incentivo, una presión para cometer el fraude, por una oportunidad percibida para hacerlo y cierta racionalización del acto, tal como se describe a continuación:

- Incentivo o presión para que, del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, se obtenga información financiera fraudulenta puede existir, cuándo la Administración se encuentre bajo presión, por parte de fuentes externas o internas a la entidad, para lograr una esperada (y probablemente no realista) meta de utilidad o de resultado financiero, particularmente debido a que las consecuencias para la Administración de no alcanzar las metas financieras pueden ser significativas. De igual forma, las personas pueden tener un incentivo para apropiarse indebidamente de activos (por ejemplo, debido a que están viviendo más allá de lo que permiten sus ingresos).
- Una oportunidad percibida para cometer fraude puede existir cuando una persona cree que puede hacer caso omiso del control interno (por ejemplo, debido a que una persona está en una posición de confianza o tiene conocimiento de deficiencias específicas en el control interno).
- Las personas pueden ser capaces de racionalizar el hecho de cometer un acto fraudulento. Algunas personas tienen una actitud, carácter o un conjunto de valores éticos que les permiten, a sabiendas e intencionalmente, cometer un acto deshonesto. Sin embargo, aún personas, que de otro modo son honestas pueden cometer un fraude en un entorno que imponga suficiente presión sobre ellos.

- A2. La información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, involucra representaciones incorrectas intencionales incluyendo la omisión de montos o de revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de los estados financieros. Esto puede ser causado por los esfuerzos de la Administración para manejar las utilidades y así engañar a los usuarios de los estados financieros al influir en su comprensión acerca del desempeño y la rentabilidad de la entidad. Tal manejo de las utilidades puede iniciarse con actos pequeños o mediante el ajuste inapropiado de supuestos y cambios

en los juicios utilizados por la Administración. Las presiones e incentivos pueden resultar en que estos actos aumenten, a tal grado que resulten en información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad. Tal situación podría ocurrir cuando, debido a presiones para cumplir con las expectativas o a un deseo de maximizar la compensación basada en el desempeño, la Administración intencionalmente asume actitudes que resultan en información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, mediante la representación incorrecta significativa de los estados financieros. En algunas entidades, la Administración puede verse motivada a reducir las utilidades en un monto significativo para minimizar los impuestos, o “sobrestimarlas” para asegurar financiamientos bancarios.

- A3.** Un auditor que efectúa una auditoría de acuerdo con NAGAs es responsable de obtener una razonable seguridad que los estados financieros tomados como un todo están exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea causadas por fraude o error. Por ende, el auditor está primordialmente preocupado del fraude que causa representaciones incorrectas significativas en los estados financieros. Sin embargo, al efectuar una auditoría, el auditor puede identificar representaciones incorrectas que surgen de fraudes y que son no significativas en los estados financieros. Los párrafos 35-36 y 39-42 establecen la responsabilidad del auditor en tales circunstancias al evaluar evidencia de auditoría y al comunicar los hallazgos de la auditoría, respectivamente.
- A4.** A menudo es difícil determinar la intención, especialmente en el caso de asuntos que involucran estimaciones contables y la aplicación de principios de contabilidad. Por ejemplo, estimaciones contables que no son razonables pueden ser no intencionales o pueden ser el resultado de un intento intencional de representar incorrectamente los estados financieros. Aunque una auditoría no está diseñada para determinar intenciones, el objetivo del auditor es obtener un razonable grado de seguridad que los estados financieros, tomados como un todo, están exentos de representaciones incorrectas significativas, sean éstas debido a fraude o error.⁽¹⁷⁾
- A5.** En el proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, puede originarse información financiera fraudulenta, de la siguiente manera:
- Manipulación, adulteración (incluyendo falsificación) o modificación de registros contables o de la documentación de respaldo a base de los cuáles se preparan los estados financieros.
 - Representación incorrecta u omisión intencional en los estados financieros de hechos, transacciones u otra información significativa.
 - Mala aplicación intencional de los principios de contabilidad respecto de montos, clasificación, forma de presentación o revelación.

⁽¹⁷⁾ Ver párrafo 12 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

A6. Con frecuencia, la información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, implica el caso omiso que la Administración haga de los controles que, de otro modo, pueden parecer estar funcionando con efectividad. El fraude puede ser cometido cuando la Administración hace caso omiso de los controles intencionalmente, utilizando técnicas como las siguientes:

- Registrar asientos de diario ficticios, particularmente cerca del cierre de un período contable, para manipular los resultados operacionales o lograr otros objetivos.
- Ajustar inapropiadamente los supuestos y cambiar los juicios utilizados para estimar los saldos de cuentas.
- Omitir, adelantar o postergar el reconocimiento en los estados financieros, de hechos y transacciones que han ocurrido durante el período sobre el cual se informa.
- Omitir, ocultar, o presentar incorrectamente revelaciones requeridas por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable o revelaciones que sean necesarias para lograr una presentación razonable
- Ocultar, hechos que podrían afectar los montos registrados en los estados financieros.
- Realizar transacciones complejas estructuradas para representar incorrectamente la situación financiera o el desempeño financiero de la entidad.
- Alterar los registros y términos relacionados con transacciones significativas e inusuales.

A7. La apropiación indebida de activos involucra el hurto o el robo de los activos de una entidad y que es a menudo perpetrada por empleados por montos relativamente pequeños y no significativos. Sin embargo, puede también involucrar a la Administración, quien generalmente suele poder de mejor modo disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de maneras que son difíciles de detectar. Las apropiaciones indebidas de activos pueden realizarse de diversas formas, incluyendo, por ejemplo, las siguientes:

- Desfalco de ingresos (por ejemplo, apropiándose indebidamente de la cobranza de cuentas por cobrar o desviando las cobranzas de cuentas castigadas a cuentas corrientes bancarias personales).

- Hurtar o robar activos físicos o de propiedad intelectual (por ejemplo, hurtar o robar existencias para uso personal o para su venta, hurtar o robar chatarra para reventa o coludirse con un competidor mediante la revelación de información tecnológica a cambio de un pago por ésta).
- Hacer que una entidad pague por bienes y servicios no recibidos (por ejemplo, pagos a proveedores ficticios, dineros pagadas por los proveedores a los encargados de adquisiciones de la entidad a cambio que éstos aprueben pagos a precios “sobrestimados” o pagos a empleados ficticios).
- Utilizar los activos de una entidad para uso personal (por ejemplo, utilizar los activos de la entidad en garantía por un préstamo personal o para un préstamo a una parte relacionada).

La apropiación indebida de activos a menudo está acompañada por registros o documentos falsos o engañosos para ocultar la ausencia o falta de los activos o que tales activos se han entregado en garantía sin una autorización apropiada.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales y para entidades sin fines de lucro

- A8.** El auditor de entidades gubernamentales y de entidades sin fines de lucro pueden tener responsabilidades adicionales relacionadas con fraude:
- Como resultado de estar contratado para efectuar una auditoría de acuerdo con la ley o regulación aplicables a entidades gubernamentales y a entidades sin fines de lucro;
 - Debido al mandato de la organización gubernamental de auditoría, o;
 - Debido a la necesidad de cumplir con *normas gubernamentales de auditoría*.

En consecuencia, las responsabilidades del auditor de entidades gubernamentales y de entidades sin fines de lucro pueden no estar limitadas a considerar los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros, sino que pueden también incluir una responsabilidad más amplia respecto a considerar los riesgos de fraude.

Escepticismo profesional (Ver párrafos 12-14)

- A9.** Mantener un escepticismo profesional requiere de un cuestionamiento permanente respecto a si la información y la evidencia de auditoría obtenidas sugieren que una representación incorrecta significativa debido a fraude pueda existir. Incluye considerar la fiabilidad de la información a ser utilizada como evidencia de auditoría y los controles identificados en las actividades de control, si hubiere, sobre su preparación y mantención. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es particularmente importante al considerar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude.

A10. Aunque no se puede esperar que el auditor no considere su experiencia anterior respecto a la honestidad e integridad de la Administración de la entidad y de los encargados del Gobierno Corporativo, el escepticismo profesional del auditor es particularmente importante al considerar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, debido a que pueden haber ocurrido cambios en las circunstancias.

A11. Una auditoría efectuada de acuerdo con NAGAs rara vez involucra la autenticación de documentos, ni tampoco está entrenado el auditor como un especialista y no se espera que lo sea para tal tipo de autenticación.⁽¹⁸⁾ Sin embargo, cuándo el auditor identifica condiciones que lo hagan considerar que un documento puede no ser auténtico, que los términos de un documento han sido modificados pero ello no ha sido revelado al auditor o que puedan existir acuerdos paralelos no revelados, los posibles procedimientos de investigación posteriores pueden incluir:

- Obtener confirmación directa del tercero.
- Utilizar el trabajo de un especialista para evaluar la autenticidad del documento.

El Apéndice C, *Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude*, incluye ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude.

Reuniones de análisis entre los miembros del equipo de trabajo (Ver párrafo 15)

A12. Una reunión de análisis entre los miembros del equipo de trabajo acerca de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incluir una representación incorrecta significativa debido a fraude:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo de trabajo con mayor experiencia compartan sus percepciones respecto a cómo y dónde los estados financieros puedan estar susceptibles a una representación incorrecta significativa debido a fraude.
- Permite al auditor considerar una apropiada respuesta a tal susceptibilidad y para determinar cuáles miembros del equipo de trabajo llevarán a cabo ciertos procedimientos de auditoría.
- Permite al auditor determinar cómo los resultados de los procedimientos de auditoría serán compartidos entre el equipo de trabajo y cómo tratar cualquier imputación de fraude que pueda llegar al conocimiento del auditor durante la auditoría.

A13. La reunión de análisis puede conducir a una cuidadosa investigación de los temas, adquiriendo la evidencia adicional que se considere necesaria, y consultar con otros

⁽¹⁸⁾ Ver párrafo A51 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

miembros del equipo de trabajo, y si fuere apropiado, especialistas dentro o fuera de la firma. La reunión de análisis puede tratar los siguientes asuntos:

- Una consideración del riesgo que la Administración pueda intentar presentar revelaciones de una manera que pueda ocultar un correcto entendimiento correcto de los asuntos revelados (por ejemplo, al utilizar una redacción o lenguaje poco claro o ambiguo)
- Una consideración de cómo está involucrada la Administración en la supervisión de los empleados que tienen acceso a dinero en efectivo o a otros activos susceptibles a apropiación indebida.
- Una consideración de cualesquier cambios inusuales o sin explicación en el comportamiento o estilo de vida de la Administración o empleados, que han llegado a conocimiento del equipo de trabajo.
- Una consideración de los tipos de circunstancias que, de encontrarse, podrían indicar la posibilidad de fraude.
- Una consideración de cómo un elemento de impredecibilidad será incorporado en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a efectuar.
- Una consideración de los procedimientos de auditoría que podrían ser seleccionados para responder a la susceptibilidad que los estados financieros de la entidad incluyan una representación incorrecta significativa debido a fraude y si ciertos tipos de procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.
- Una consideración de cualquier imputación de fraude que haya llegado a conocimiento del auditor.

Un número de factores pueden influir en el alcance de las reuniones de análisis y cómo éstas podrían ser efectuadas. Por ejemplo, si la auditoría involucra más de una localidad, podrían realizarse múltiples reuniones de análisis con miembros del equipo de trabajo en diferentes localidades. Otro factor en la planificación de las reuniones de análisis es si incluir en éstas a especialistas asignados al equipo de trabajo.

Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas

Indagaciones a la Administración

La evaluación de la Administración del riesgo de una representación incorrecta significativa debido a fraude (Ver párrafo 17.a)

A14. La Administración acepta la responsabilidad por el control interno de la entidad y por la preparación y presentación razonable de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, es apropiado que el auditor efectúe indagaciones a la Administración respecto a la evaluación efectuada por ésta del riesgo de fraude y de los controles implementados para prevenirlo y detectarlo. La naturaleza, alcance y frecuencia de la evaluación de tal riesgo y de los controles por parte de la Administración puede variar entre distintas entidades. En algunas entidades, la Administración puede efectuar evaluaciones detalladas anualmente o como parte de un proceso permanente de monitoreo. En otras entidades, la evaluación efectuada por la Administración puede ser menos estructurada y menos frecuente. La naturaleza, alcance y frecuencia de la evaluación efectuada por la Administración son para el entendimiento del auditor del ambiente de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho que la Administración no haya efectuado una evaluación del riesgo de fraude puede, en algunas circunstancias, ser indicativo de la falta de importancia que la Administración asigna al control interno.

Consideraciones específicas para entidades más pequeñas, menos complejas

A15. En algunas entidades, especialmente en las más pequeñas, el foco de la evaluación de riesgos de la Administración puede estar sobre los riesgos de fraude por empleados o la apropiación indebida de activos.

El proceso de la Administración para identificar y responder a los riesgos de fraude (Ver párrafo 17.b)

A16. En el caso de entidades con múltiples localidades, los procesos de la Administración pueden incluir distintos niveles de monitoreo en las localidades operativas o en los segmentos de negocios. La Administración también puede haber identificado localidades operativas o segmentos de negocios particulares en los cuáles es más probable que exista un riesgo de fraude.

Reuniones de análisis con la Administración y a otros dentro de la entidad (Ver párrafos 17-19)

A17. Las indagaciones a la Administración y otros dentro de la entidad son generalmente más efectivas mediante una reunión persona a persona. El auditor puede también determinar que es útil entregar al entrevistado preguntas específicas y obtener respuestas por escrito con anterioridad a la reunión.

A18. Las indagaciones del auditor a la Administración pueden proporcionar información útil respecto al riesgo de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros resultantes de fraudes por empleados. Sin embargo, es improbable que tales indagaciones proporcionen información útil respecto a los riesgos de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros resultantes de fraudes cometidos por la Administración. Efectuar indagaciones a otros dentro de la entidad, además de a la Administración, puede proporcionar a las personas la oportunidad de comunicar información al auditor, que, de otro modo, podrían no ser comunicada. Pueden ser útiles para proporcionar al auditor una perspectiva diferente de aquella de las personas involucradas en el proceso de preparación y presentación

de la información financiera. Las respuestas a éstas y otras indagaciones podrían servir para corroborar respuestas recibidas de la Administración o, alternativamente, podrían proporcionar información relativa a la posibilidad que la Administración haga caso omiso de los controles. El auditor también puede obtener información en relación a cuán efectivamente la Administración ha comunicado normas de comportamiento ético a través de toda la organización.

A19. Ejemplos de otros dentro de la entidad a quienes el auditor puede dirigir sus indagaciones respecto a la existencia o sospecha de fraude, incluyen a los siguientes:

- Personal operativo no involucrado directamente en el proceso de preparación y presentación de información financiera.
- Empleados con diferentes niveles de autoridad.
- Empleados involucrados en iniciar, procesar o registrar transacciones complejas o inusuales y quienes supervisan o monitorean a tales empleados (por ejemplo, una transacción de venta con múltiples elementos u una transacción significativa con partes relacionadas), y aquellos que supervisan o monitorean a dichos empleados.
- Consultoría legal interna.
- El ejecutivo responsable por aspectos éticos o la persona equivalente.
- La persona o personas encargadas de investigar las imputaciones de fraude.

A20. La Administración a menudo está en la mejor posición para perpetrar un fraude. En consecuencia, al evaluar las respuestas de la Administración a las indagaciones, con escepticismo profesional, el auditor puede considerar necesario corroborar con otra información las respuestas a las indagaciones.

Obtener un entendimiento de la supervisión ejercida por los encargados del Gobierno Corporativo (Ver párrafo 20)

A21. Los encargados del Gobierno Corporativo de una entidad supervisan los sistemas de la entidad para monitorear el riesgo, el control-financiero y el cumplimiento con la Ley. En algunas circunstancias, las prácticas de un Gobierno Corporativo están bien desarrolladas y los encargados del Gobierno Corporativo desempeñan un activo rol en la supervisión de la evaluación de los riesgos de fraude y los controles que tratan tales riesgos. Debido a que las responsabilidades de los encargados del Gobierno Corporativo y de la Administración pueden variar por entidad, es importante que el auditor entienda las respectivas responsabilidades de los encargados del Gobierno Corporativo y la Administración para permitirle obtener un entendimiento de la supervisión ejercida por las personas apropiadas.⁽¹⁹⁾

⁽¹⁹⁾ Ver párrafos A6-A12 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*, analizar con quién se comunica el auditor cuándo la estructura de Gobierno Corporativo de la entidad no está bien definida.

- A22.** Un entendimiento de la supervisión ejercida por los encargados del Gobierno Corporativo puede proporcionar ideas respecto a la susceptibilidad de la entidad a fraudes por parte de la Administración, lo adecuado que son los controles que tratan los riesgos de fraude y la competencia e integridad de la Administración. El auditor puede obtener este entendimiento en diferentes maneras, tales como asistir a reuniones durante las cuáles se efectúan tales análisis, leyendo las actas de tales reuniones o efectuando indagaciones a los encargados del Gobierno Corporativo.

Consideraciones específicas para entidades más pequeñas, menos complejas

- A23.** En algunos casos, todos aquellos encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en administrar la entidad. Esto puede ser el caso en entidades pequeñas en la que un sólo dueño administra la entidad, y nadie más tiene un rol del Gobierno Corporativo. En estos casos, normalmente, no existe acción de parte del auditor porque no existe la supervisión independiente de la Administración.

Relaciones inusuales o inesperadas identificadas (Ver párrafo 22)

- A24.** Los procedimientos analíticos pueden incluir técnicas de análisis de datos que van desde una revisión de alto nivel de un patrón de datos, relaciones y tendencias hasta la investigación altamente sofisticada con ayuda de computadoras, investigación de transacciones detalladas usando herramientas electrónicas, tales como extracción de datos (“*data mining*”), análisis de la industria (“*business intelligence*”) y herramientas de consultas de archivos. El grado de confiabilidad que puede ser puesto en tales técnicas es una función principalmente de la fuente (por ejemplo, financiero, no financiero), la integridad y confiabilidad de los datos, el nivel de desagregación y la naturaleza del análisis.
- A25.** Los procedimientos analíticos relacionados con ingresos que son efectuados, con el objetivo de identificar relaciones inusuales o inesperadas que puedan indicar una representación incorrecta significativa debido a información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, pueden incluir:
- a. Una comparación del volumen de ventas, determinado a base de los montos de ingresos registrados, con la capacidad productiva. Un exceso del volumen de ventas sobre la capacidad productiva puede ser indicativo de la contabilización de ventas ficticias.
 - b. Un análisis de las tendencias de ingresos por mes y devoluciones de ventas por mes, durante y justo después del período sobre el cual se informa. Esto puede indicar la existencia de acuerdos paralelos no revelados con clientes que implican la devolución de los bienes, qué, en caso, de ser conocidos, podrían impedir el reconocimiento de ingresos.
 - c. Un análisis de tendencias de ventas por mes comparado con las unidades despachadas. Esto puede identificar una representación incorrecta significativa de los ingresos registrados.

A26. Procedimientos analíticos efectuados durante la planificación pueden ser útiles en la identificación de riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude. Sin embargo, si tales procedimientos analíticos utilizan datos agregados a un alto nivel, generalmente los resultados de estos procedimientos analíticos proporcionan sólo una muy amplia indicación inicial sobre si puede existir una representación incorrecta significativa en los estados financieros. Por ende, los resultados de los procedimientos analíticos efectuados durante la planificación pueden ser considerados junto con otra información reunida por el auditor al identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude.

Consideración de otra información (Ver párrafo 23)

A27. Además de la información obtenida de la aplicación de procedimientos analíticos, otra información obtenida sobre la entidad y de su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, y el sistema de control interno de la entidad puede ser útil para la identificación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude. La reunión de análisis entre los miembros del equipo de trabajo puede proporcionar información útil para la identificación de tales riesgos. Además, la información obtenida de los procesos de aceptación y de retención de clientes y la experiencia obtenida en otros trabajos efectuados para la entidad, por ejemplo, trabajos para revisar información financiera intermedia, pueden ser pertinentes en la identificación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude.

Evaluación de los factores de riesgos de fraude (Ver párrafo 24)

A28. El hecho que un fraude generalmente se oculta, puede hacer muy difícil su detección. Sin embargo, el auditor puede identificar hechos o circunstancias que indiquen un incentivo o presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo (“factores de riesgo de fraude”), tales como los siguientes:

- La necesidad de cumplir con expectativas de terceros para obtener financiamiento de capital adicional, puede crear una presión para cometer un fraude.
- El pago de bonificaciones significativas en el caso de cumplirse metas de utilidades poco realistas, puede crear un incentivo para cometer un fraude.
- Un ambiente de control no efectivo puede crear una oportunidad para cometer un fraude.

A29. Los factores de riesgo de fraude no pueden clasificarse fácilmente en orden de importancia. Lo significativo de los factores de riesgo de fraude varía ampliamente. Algunos de estos factores estarán presentes en entidades en las cuáles las condiciones específicas no presentan riesgos de una representación incorrecta significativa. En consecuencia, la determinación de si está presente un factor de riesgo de fraude y si éste ha de ser considerado al evaluar los riesgos de una representación incorrecta

significativa de los estados financieros debido a fraude, requiere de la aplicación de juicio profesional.

A30. Ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, y con la apropiación indebida de activos se presentan en el Apéndice A, *Ejemplos de factores de riesgo de fraude*, de esta Sección. Estos factores de riesgo ilustrativos están clasificados de acuerdo con tres condiciones que generalmente están presentes cuándo existe un fraude:

- Un incentivo o presión para cometer un fraude.
- Una oportunidad percibida para cometer un fraude.
- Una capacidad para racionalizar la acción fraudulenta.

No observar una o más de estas condiciones no significa necesariamente que no exista un riesgo de representación incorrecta debido a fraude.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con los incentivos, las presiones o las oportunidades que surgen de las circunstancias que crean la susceptibilidad de cometer errores antes de considerar los controles. Los factores de riesgo de fraude, que incluyen el sesgo intencional de la Administración, son factores de riesgo inherentes en la medida en que afectan al riesgo inherente. Los factores de riesgo de fraude también pueden estar relacionados con las circunstancias del sistema de control interno de la entidad que ofrecen la oportunidad de cometer un fraude o que pueden afectar a la actitud de la Administración o a su capacidad para racionalizar las acciones fraudulentas. Los factores de riesgo de fraude que reflejan una actitud que permite la racionalización de una acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de ser observados por el auditor. Sin embargo, el auditor puede tomar conocimiento de la existencia de tal información mediante, por ejemplo, el entendimiento requerido del ambiente de control de la entidad.⁽²⁰⁾ Aún, cuándo los factores de riesgo de fraude descritos en el Apéndice A, *Ejemplos de factores de riesgo de fraude*, cubren una amplia gama de situaciones que pueden enfrentar los auditores, éstos sólo son ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo.

A31. El tamaño, complejidad y características de propiedad de la entidad, tienen una influencia significativa al considerar de los factores de riesgo de fraude pertinentes. Por ejemplo, en el caso de una gran entidad, pueden existir factores que generalmente inhiben el comportamiento inapropiado por la Administración, tales como los siguientes:

- Una efectiva supervisión por parte de los encargados del Gobierno Corporativo,

⁽²⁰⁾ Ver párrafo 21 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

- Una efectiva función de auditoría interna,
- La existencia de un código formal de conducta que se hace cumplir.

Además, factores de riesgo de fraude considerados a nivel del ámbito operativo en un segmento del negocio, pueden proporcionar diferentes percepciones al compararse con aquellas obtenidas cuando los factores de riesgo de fraude se consideran a un nivel general de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades más pequeñas, menos complejas

A32. En el caso de una entidad pequeña, algunas o todas estas consideraciones pueden ser no aplicables o ser menos pertinentes. Por ejemplo, una entidad más pequeña puede no tener un código formal de conducta y en lugar de ello, puede haber desarrollado una cultura que enfatiza la importancia de la integridad y el comportamiento ético a través de la comunicación verbal y con el ejemplo dado por la Administración. El control de la Administración por una sola persona en una entidad pequeña generalmente no indica, por sí mismo, una falla de la Administración en demostrar y en comunicar una actitud apropiada respecto del control interno y del proceso de preparación y presentación de información financiera. En algunas entidades, el requerimiento de contar con autorizaciones por parte de la Administración puede compensar controles que de otro modo serían deficientes y reduce el riesgo de fraude por parte de empleados. Sin embargo, el control de la Administración por una sola persona puede ser una deficiencia potencial en el control interno, ya que existe una oportunidad para que la Administración haga caso omiso de los controles.

Identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude

Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos (Ver párrafo 26)

A33. Una representación incorrecta significativa debido a información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, relacionada con el reconocimiento de ingresos, a menudo resulta de una “sobrestimación” de ingresos, por ejemplo, mediante el reconocimiento prematuro de ingresos o por la contabilización de ingresos ficticios. También puede resultar de una “subestimación” de los ingresos mediante, por ejemplo, la transferencia inapropiada de ingresos a un período posterior.

A34. Los riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos pueden ser mayores en algunas entidades que en otras. Por ejemplo, pueden existir presiones o incentivos sobre la Administración para que ésta obtenga información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, mediante un inapropiado reconocimiento de ingresos cuándo, por ejemplo, el desempeño es medido en términos del crecimiento de cada año de los ingresos o de las utilidades. Similarmente, por ejemplo, puede existir un mayor riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos en el caso de entidades que generan una parte importante de sus ingresos a través de ventas al contado.

A35. El supuesto que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede ser refutado. Por ejemplo, el auditor puede concluir que no existe un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude en relación con el reconocimiento de ingresos, en el caso que exista sólo un tipo sencillo de transacción de ingresos, por ejemplo, un ingreso por arrendamiento proveniente de una sola propiedad.

Identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude y entendimiento de los controles relacionados de la entidad (Ver párrafo 27)

A36. La Administración puede aplicar juicios respecto a la naturaleza y el alcance de los controles que elige implementar y la naturaleza y el alcance de los riesgos que elige asumir.⁽²¹⁾ Al determinar cuáles controles implementar para prevenir y detectar fraudes, la Administración considera los riesgos que los estados financieros puedan estar representados incorrectamente de forma significativa debido a fraude. Como parte de esta consideración, la Administración puede concluir que, desde un punto de vista costo-beneficio, no es efectivo implementar y mantener un control específico para lograr una reducción de los riesgos de una representación incorrecta significativa debido a fraude.

A37. Por lo tanto, es importante que el auditor obtenga un entendimiento de los controles que la Administración ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar fraudes. Al identificar los controles que tratan los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, el auditor puede tomar conocimiento, por ejemplo, que la Administración conscientemente ha elegido aceptar los riesgos asociados a una falta de segregación de funciones. La información de la identificación de estos controles y la evaluación de su diseño y la determinación de si estos han sido implementados puede también ser útil en la identificación de los factores de riesgo por fraude que puedan afectar la evaluación del auditor de los riesgos que los estados financieros puedan incluir una representación incorrecta significativa debido a fraude.

Respuestas a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude

Respuestas generales (Ver párrafo 28)

A38. En la determinación de las respuestas generales para tratar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, generalmente se incluye la consideración de cómo la conducción general de la auditoría puede reflejar un mayor escepticismo profesional, por ejemplo, mediante un mayor:

- Cuidado en la selección de la naturaleza y alcance de la documentación a ser examinada respaldando las transacciones significativas.

⁽²¹⁾ Ver párrafo A49 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

- Reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o representaciones de la Administración respecto a asuntos significativos.

La determinación de respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de una representación incorrecta debido a fraude también involucra consideraciones de tipo más general, además de los procedimientos específicos que de otro modo están planificados. Estas consideraciones incluyen los asuntos indicados en el párrafo 29, los cuáles se analizan en las siguientes secciones.

Asignación y supervisión del personal (Ver párrafo 29.a)

- A39.** El auditor puede responder a los riesgos identificados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, por ejemplo, asignando personas adicionales con destrezas y conocimientos especializados, tales como especialistas forenses o de TI o asignando al trabajo personas con mayor experiencia.
- A40.** El alcance de la supervisión refleja la evaluación del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude y las competencias de los miembros del equipo efectuando el trabajo.

Principios Contables (Ver párrafo 29.b)

- A41.** El sesgo de la Administración en la selección y aplicación de los principios contables, puede individual o colectivamente, involucrar asuntos tales como contingencias, mediciones de valor justo, reconocimiento de ingresos, estimaciones contables, transacciones de partes relacionadas u otras transacciones sin una clara esencia económica.

Impredecibilidad en la selección de procedimientos de auditoría (Ver párrafo 29.c)

- A42.** Es importante la incorporación de un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser efectuados, debido a que personas dentro de la entidad familiarizadas con los procedimientos de auditoría que normalmente se aplican en los trabajos, pueden ser más capaces de ocultar información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad. Por ejemplo, esto puede ser logrado:
- Efectuando procedimientos sustantivos sobre saldos de cuentas y afirmaciones seleccionados, que de otro modo no son sometidos a pruebas debido a su importancia relativa o riesgo.
 - Cambiando la oportunidad de los procedimientos de auditoría respecto a lo que de otro modo se espera.
 - Utilizando diferentes métodos de muestreo.
 - Efectuando procedimientos de auditoría en localidades diferentes o en

localidades sin dar aviso previo.

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude a nivel de afirmaciones (Ver párrafo 30)

A43. Las respuestas del auditor para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude a nivel de afirmaciones, pueden incluir cambiar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría de las siguientes maneras:

- La naturaleza de los procedimientos de auditoría a ser efectuados puede necesitar ser cambiada para obtener evidencia de auditoría que sea más fiable y pertinente o para obtener información corroborativa adicional. Esto puede afectar tanto el tipo o la combinación de procedimientos de auditoría a ser efectuados. Por ejemplo:
 - La observación física o inspección de ciertos activos puede convertirse en más importante o el auditor puede escoger utilizar procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional, para recopilar mayor evidencia sobre datos contenidos en cuentas importantes o en archivos electrónicos de transacciones.
 - El auditor puede diseñar procedimientos para obtener información corroborativa adicional. Por ejemplo, si el auditor identifica que la Administración está bajo presión para cumplir con expectativas de utilidades, puede existir un riesgo relacionado que la Administración esté “inflando” las ventas mediante su participación en acuerdos de venta que incluyen términos que impiden el reconocimiento de ingresos o facturando ventas antes de su entrega. Por ejemplo, en estas circunstancias, el auditor puede diseñar confirmaciones a terceros, no sólo para corroborar los montos por cobrar, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de venta, incluyendo fechas, cualquier derecho a devolución y las condiciones de entrega. Además, el auditor podría considerar efectivo complementar tales confirmaciones externas con indagaciones al personal no financiero de la entidad, respecto de cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.
- La oportunidad de los procedimientos sustantivos puede necesitar ser modificada. El auditor puede concluir que efectuar pruebas sustantivas al, o cerca del cierre del período, cubre en mejor forma un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude. El auditor puede concluir que, dados los riesgos evaluados de representación incorrecta o de manipulación intencionales, los procedimientos de auditoría para ampliar las conclusiones de auditoría, desde una fecha intermedia hasta el cierre del período no serían efectivos. En contraposición, debido a que una representación incorrecta intencional –por ejemplo, una representación incorrecta involucrando el reconocimiento inapropiado de ingresos- puede haberse originado en un período intermedio, el auditor puede elegir, ya sea aplicar procedimientos

sustantivos a transacciones incurridas anteriormente dentro del período sobre el cual se informa, o durante todo éste último período.

- El alcance de los procedimientos aplicados refleja la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude. Por ejemplo, puede ser apropiado incrementar el tamaño de las muestras o efectuar procedimientos analíticos a un nivel más detallado. Además, utilizar procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional pueden permitir mayores pruebas de transacciones electrónicas y de registros de cuentas. Estas técnicas pueden ser utilizadas para seleccionar muestras de transacciones desde archivos electrónicos claves, para clasificar transacciones con características específicas o para efectuar pruebas a todo un universo en vez de sobre una muestra.

A44. Si el auditor identifica un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude que afecta a las cantidades de las existencias, examinar los registros de existencias de la entidad puede ayudar a identificar las localidades o las partidas que requieren de especial atención durante o después del inventario físico. Tal revisión, puede conducir a una decisión de observar la toma de inventarios físicos en ciertas localidades sin aviso previo o efectuar inventarios físicos en todas las localidades en una misma fecha.

A45. El auditor puede identificar un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude que afecte a varias cuentas y afirmaciones. Éstas pueden incluir la valorización de activos, estimaciones relativas a transacciones específicas (como adquisiciones, reestructuraciones o enajenaciones de segmentos del negocio) y otros pasivos significativos devengados (tales como pensiones y otras obligaciones de beneficios post-empleo u obligaciones por compensaciones medioambientales). El riesgo puede también relacionarse con cambios importantes en supuestos relacionados con estimaciones recurrentes. La información recopilada en la obtención de un entendimiento de la entidad y de su entorno puede ayudar al auditor a evaluar la razonabilidad de tales estimaciones de la Administración y de los juicios y supuestos subyacentes. Una revisión retrospectiva de los juicios y supuestos similares de la Administración aplicados en períodos anteriores, puede también dar una percepción sobre la razonabilidad de los juicios y supuestos que respaldan las estimaciones de la Administración.

A46. Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, incluyendo esos que ilustran la incorporación de un elemento de impredecibilidad, se presentan en el Apéndice B, *Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude*. El Apéndice incluye ejemplos de las respuestas a la evaluación del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas resultantes tanto de información financiera fraudulenta resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, incluyendo información financiera fraudulenta resultante del reconocimiento fraudulento de ingresos y la apropiación indebida de activos.

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos relacionados con el caso omiso de los controles por parte de la Administración

Asientos de diario y otros ajustes (Ver párrafo 32.a)

- A47.** Representaciones incorrectas significativas de estados financieros debido a fraude, a menudo, involucran la manipulación del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad al (a) registrar asientos de diario inapropiados o no autorizados a través del año o al cierre del período, o (b) haciendo ajustes a montos informados en los estados financieros que no están reflejados en asientos de diario formales, tales como, ya sea a través de ajustes de consolidación, informes de combinaciones de negocios y reclasificaciones.
- A48.** La consideración por el auditor de los riesgos de una representación incorrecta significativa asociada con el caso omiso inapropiado de los controles sobre los asientos de diario,⁽²²⁾ es importante debido a que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de un error inadvertido pero no cubrir el riesgo que personas puedan hacer caso omiso inapropiado de tales procesos computarizados, por ejemplo, cambiando los montos que están siendo automáticamente registrados en el mayor general o en el sistema de preparación y presentación de información financiera. Además, cuándo se utiliza TI para transferir información automáticamente, puede existir poca o ninguna evidencia visible de tal intervención en los sistemas de información.
- A49.** Al identificar y seleccionar asientos del diario y otros ajustes para someterlos a pruebas y determinar el método apropiado para examinar el respaldo de las partidas seleccionadas, los siguientes asuntos pueden ser pertinentes:
- *La identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa debido a fraude.* La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la identificación y evaluación del auditor de los riesgos de representación incorrecta significativa debido a fraude, pueden ayudar al auditor a identificar clases específicas de asientos de diario y otros ajustes para someter a pruebas.
 - *Controles que han sido implementados sobre los asientos de diario y otros ajustes.* Controles efectivos sobre la preparación y contabilización de los asientos de diario y otros ajustes pueden reducir el alcance de las pruebas sustantivas necesarias, siempre que el auditor haya efectuado pruebas que los controles están operando efectivamente.
 - *El proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que puede ser obtenida.* Para muchas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones implica una

⁽²²⁾ Ver párrafo 27.b de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

combinación de procedimientos y controles manuales y automatizados. De modo similar, el procesamiento de asientos de diario y otros ajustes puede involucrar procedimientos y controles tanto manuales como automatizados. Cuando se utiliza TI en el proceso de preparación y presentación de información financiera, los asientos de diario y otros ajustes sólo pudieran existir en forma electrónica.

- *Las características de asientos de diario u otros ajustes fraudulentos.* Asientos de diario u otros ajustes inapropiados, a menudo tienen características únicas que los identifican. Tales características pueden incluir contabilizaciones: (a) en cuentas no relacionadas, inusuales o que rara vez se utilizan; (b) efectuadas por personas que típicamente no preparan asientos de diario; (c) que se registran al cierre del período o como asientos posteriores al cierre, los cuales tienen poca o ninguna explicación o descripción; (d) que se efectúan ya sea antes o durante la preparación de los estados financieros y no tienen números de cuenta, o (e) que contienen números redondeados o números finales iguales.
- *La naturaleza y complejidad de las cuentas.* Los asientos de diario o ajustes inapropiados pueden aplicarse a cuentas que: (a) contienen transacciones que son complejas o inusuales por naturaleza; (b) contienen estimaciones significativas y ajustes de cierre del período; (c) han sido propensas a representaciones incorrectas en el pasado; (d) no se han conciliado de manera oportuna o contienen diferencias sin conciliar; (e) contienen transacciones intercompañías, o (f) se asocian, de otro modo, con un riesgo identificado de representación incorrecta significativa debido a fraude. En auditorías de entidades que tienen varias localidades o componentes, se debe considerar la necesidad de seleccionar asientos de diario de varias de las localidades.
- *Asientos de diario u otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios.* Los asientos de diario no estándares y otros ajustes como los ajustes de consolidación, pueden no estar sujetos a la misma naturaleza y alcance de controles como los asientos de diario que se utilizan en forma recurrente para registrar transacciones tales como las ventas, compras y desembolsos de efectivo.

A50. El auditor aplica su juicio profesional al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a los asientos de diario y otros ajustes. Debido a que los asientos de diario y otros ajustes fraudulentos son a menudo efectuados al cierre del período sobre el cual se informa, el párrafo 32.a.iv, requiere que el auditor seleccione los asientos de diario y otros ajustes efectuados en ese lapso de tiempo. Además, debido a que representaciones incorrectas significativas en los estados financieros debido a fraude pueden ocurrir durante todo el período y pueden involucrar grandes esfuerzos para ocultar cómo se efectuó el fraude, el párrafo 32.a.v requiere que el auditor también considere si existe una necesidad de efectuar pruebas de los asientos de diario y de otros ajustes durante todo el período.

Estimaciones contables (Ver párrafo 32.b)

- A51.** La preparación y presentación razonable de los estados financieros requiere que la Administración realice una serie de juicios o de supuestos que afectan a estimaciones contables significativas y monitorear en forma permanente la razonabilidad de tales estimaciones. La información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, a menudo se logra mediante la representación incorrecta intencional de estimaciones contables. Esto puede lograrse, por ejemplo “sub” o “sobrestimando” todas las provisiones o reservas en la misma forma para estar diseñadas, para nivelar las utilidades durante dos o más períodos contables o para lograr un nivel de utilidades predeterminado con el objeto de engañar a los usuarios de los estados financieros al influenciar sus percepciones sobre el desempeño y rentabilidad de la entidad.
- A52.** El propósito de efectuar una revisión retrospectiva de los juicios y supuestos de la Administración relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del año anterior, es determinar si existe un indicio de un posible sesgo de parte de la Administración. Esta revisión no tiene por objetivo cuestionar los juicios del auditor efectuados en el año anterior, los cuales estuvieron basados en la información disponible en ese momento.
- A53.** Una revisión retrospectiva también es requerida por la Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables y Revelaciones Relacionadas*.⁽²³⁾ Esa revisión es efectuada como: (a) un procedimiento de evaluación de riesgo para obtener información relacionada con la efectividad de las estimaciones contables previas de la Administración, (b) evidencia de auditoría sobre el resultado, o cuándo fuere aplicable, la reestimación subsecuente para ayudar en la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones erróneas significativas en el período actual y (c) evidencia de auditoría de asuntos, tales como, la estimación de incertidumbres, que pueden ser necesario revelar en los estados financieros. Como un asunto práctico, la revisión del auditor de los sesgos de la Administración respecto de los juicios y supuestos que podrían representar un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude de acuerdo con esta Sección, puede ser efectuada en conjunto con la revisión requerida por la Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables, Incluyendo Estimaciones de Contabilizaciones al Valor Justo y Revelaciones Relacionadas*.

El propósito del negocio para transacciones significativas inusuales (Ver párrafo 32.c)

- A54.** Los indicadores que pueden sugerir que transacciones significativas inusuales, pudieran haberse realizado para obtener información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, o para ocultar la apropiación indebida de activos, incluyen los siguientes aspectos:
- La forma de tales transacciones parece demasiado compleja (por ejemplo, la transacción involucra múltiples entidades dentro de un grupo consolidado o

⁽²³⁾ Ver párrafo 13 de la Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables y Revelaciones Relacionadas*.

múltiples terceras partes no relacionadas).

- La Administración no ha analizado la naturaleza y la contabilización de tales transacciones con los encargados del Gobierno Corporativo de la entidad y la documentación que existe es inadecuada.
- La Administración pone mayor énfasis en la necesidad de aplicar un tratamiento contable específico que en la esencia económica de la transacción.
- Transacciones que involucran a partes relacionadas no consolidadas, incluyendo entidades de cometido especial, que no han sido apropiadamente revisadas ni aprobadas por parte de los encargados del Gobierno Corporativo de la entidad.
- Transacciones que involucran a partes relacionadas o relaciones o transacciones con partes relacionadas previamente no informadas al auditor.
- Transacciones que involucran a otras partes que no tienen la calidad ni la solidez financiera para respaldar la transacción sin la ayuda que le pueda brindar la entidad que está siendo auditada o cualquier parte relacionada de la entidad.
- Transacciones que carecen de esencia comercial o económica o son parte de una serie más grande de acuerdos de mayor envergadura, conectados, relacionados o de otro modo, interdependientes que carecen de esencia comercial o económica, individualmente o en la sumatoria (por ejemplo, una transacción está celebrada poco antes del cierre del período y está anulada poco tiempo después del cierre del periodo).
- Transacciones que ocurren con una parte que excede de la definición de una parte relacionada (tal y como este término se encuentre definido por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable), o con una parte que pueda negociar términos que podrían ser no disponibles para otras partes más claramente más independientes y sobre una base de mercado.
- Existencia de transacciones que le permitieren a la entidad para alcanzar ciertas metas financieras.

A55. Los procedimientos para evaluar de transacciones significativas inusuales pueden incluir evaluar de la capacidad financiera de las contrapartes con respecto a saldos significativos sin cobrar, préstamos comprometidos, acuerdos con proveedores, garantías y otras obligaciones, si hubiere. Ejemplos de información que podría ser pertinentes para efectos de evaluar la capacidad financiera de una parte relacionada, entre otros serían, los estados financieros auditados de la parte relacionada, informes emitidos por entidades u organismos reguladores, publicaciones financieras, y las declaraciones tributarias de la parte relacionada, en la medida en que estuvieren disponibles.

Otros procedimientos de auditoría (Ver párrafos 32.a y 33)

A56. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas, incluyendo representaciones incorrectas debido a fraude, no pueden ser reducidos a un nivel bajo apropiado efectuando sólo pruebas de controles.⁽²⁴⁾

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ver párrafos 34-37)

A57. La Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*, requiere que el auditor, basado en los procedimientos de auditoría efectuados y en la evidencia de auditoría obtenida, determine si las evaluaciones de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones continúan siendo apropiadas.⁽²⁵⁾ Esta evaluación es primordialmente un asunto cualitativo basado en el juicio del auditor. Tal evaluación puede proporcionar una comprensión posterior de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude y si existe la necesidad de efectuar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. El Apéndice C, *Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude*, presenta ejemplos de las circunstancias que pueden indicar la posibilidad de un fraude.

Procedimientos analíticos realizados cerca del final de la auditoría al formarse conclusiones generales (Ver párrafo 34)

A58. Determinar cuáles tendencias y relaciones particulares pueden indicar el riesgo de una representación incorrecta significativa debido a fraude requiere de juicio profesional. Relaciones inusuales que involucran ingresos y utilidades al cierre del año son particularmente pertinentes. Estos podrían incluir, por ejemplo, montos significativos no característicos de los ingresos informados durante las últimas semanas antes del cierre del período sobre el cual se informa, transacciones inusuales o utilidades que no son consecuentes con las tendencias de los flujos de efectivo de las operaciones.

A59. Algunas relaciones analíticas inusuales o inesperadas pueden haber sido identificadas y pueden indicar un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude, esto porque la Administración o el personal generalmente no pueden manipular determinada información para crear relaciones aparentemente normales o esperables. Algunos ejemplos, son los siguientes:

- La relación entre la utilidad neta con los flujos de efectivo de la operación puede parecer inusuales debido a que la Administración registró ingresos y saldos por cobrar ficticios, pero no pudo manipular el efectivo.

⁽²⁴⁾ Ver párrafo A9 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

⁽²⁵⁾ Ver párrafo 27 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

- Cambios en las existencias, cuentas por pagar, ventas o costo de ventas entre el período anterior y el período actual pueden ser inconsecuentes, indicando un posible hurto o robo de existencias por parte de un empleado debido a que éste no pudo manipular todas las cuentas involucradas.
- Una comparación de la rentabilidad de la entidad con las tendencias de la industria, las cuáles la Administración no puede manipular, puede indicar tendencias o diferencias que requieren de consideración posterior al identificar riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude.
- Una comparación de castigos de cuentas incobrables con datos comparables de la industria, las cuáles los empleados no pueden manipular, puede proporcionar relaciones sin explicación que podrían indicar un posible hurto o robo de dinero en efectivo recibido.
- Una relación inesperada o sin explicación entre el volumen de ventas según los registros contables y las estadísticas de producción mantenidas por el personal de operaciones, las que pueden ser más difíciles de manipular por la Administración, puede indicar una posible representación incorrecta de las ventas.

Consideración de representaciones incorrectas identificadas (Ver párrafos 35-37)

- A60.** Debido a que un fraude involucra un incentivo o presión para cometerlo, una oportunidad percibida para perpetrarlo o alguna racionalización del acto, es improbable que una instancia de fraude sea un hecho aislado. En consecuencia, las representaciones incorrectas, tales como numerosas representaciones incorrectas en una localidad específica, aún, cuándo su efecto acumulativo sea no significativo, puede ser indicativo de una representación incorrecta significativa debido a fraude.
- A61.** Las implicancias de un fraude identificado dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que de otro modo no es significativo, puede ser significativo si involucra a la Administración Superior. En tales circunstancias la fiabilidad de la evidencia previamente obtenida puede ser cuestionada debido a que pueden existir dudas respecto a la integridad y veracidad de las representaciones efectuadas y la autenticidad de los registros y de la documentación contable. También puede existir una posibilidad de colusión que involucre a empleados, Administración o terceros.
- A62.** La Sección AU 450, *Evaluación de Representaciones Incorrectas Identificadas Durante una Auditoría* y la Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*, tratan de la evaluación y de la manera en que son resueltas las representaciones incorrectas y el efecto sobre la opinión del auditor en el informe de auditoría.
- A63.** La Sección AU 580, *Representaciones Escritas* se refiere a la obtención de apropiadas representaciones de la Administración en la auditoría. Adicionalmente, para reconocer su responsabilidad por los estados financieros, es importante que,

independientemente del tamaño de la entidad, la Administración reconozca su responsabilidad por el control interno diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar fraudes.

Incapacidad del auditor para continuar el trabajo (Ver párrafo 38)

A64. Ejemplos de circunstancias que pueden surgir y poner en duda la capacidad del auditor para continuar efectuando la auditoría incluyen, las siguientes:

- a. La entidad no toma la acción apropiada respecto de un fraude que el auditor considera necesaria en las circunstancias, aún, cuándo el fraude no fuere significativo para los estados financieros.
- b. La consideración por parte del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude y de los resultados de las pruebas de auditoría, le indican el riesgo significativo de un fraude significativo y de efecto invasivo.
- c. El auditor tiene una preocupación importante respecto a la competencia o integridad de la Administración o de los encargados del Gobierno Corporativo.

A65. Debido a la variedad de circunstancias que pueden surgir, no es posible describir de manera concluyente cuando es apropiado retirarse de un trabajo. Los factores que afectan la decisión del auditor al respecto, incluyen las implicancias de estar involucrados algún miembro de la Administración o de los encargados del Gobierno Corporativo (lo cual puede afectar la fiabilidad de las representaciones de la Administración) y los efectos sobre el auditor de mantener una relación continua con la entidad.

A66. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en tales circunstancias y estas responsabilidades pueden variar por cada trabajo. En algunas circunstancias, por ejemplo, el auditor puede tener derecho a, o se le puede requerir efectuar, una declaración o informar a la persona o personas que contrataron sus servicios o, en algunos casos, a organismos reguladores. Dada la naturaleza de las circunstancias y la necesidad de considerar los requerimientos legales, el auditor puede considerar apropiado obtener asesoría legal al decidir si se retira de un trabajo y en determinar un curso de acción apropiado, incluyendo la posibilidad de informar a organismos reguladores u otros.⁽²⁶⁾

⁽²⁶⁾ Ver Sección AU 510, *Saldos de Apertura - En Trabajos de Auditoría Inicial, Incluyendo Trabajos de Reauditorías*, proporciona una guía sobre las comunicaciones del auditor reemplazante con el auditor existente.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales y para entidades sin fines de lucro

- A67.** Para entidades gubernamentales y entidades sin fines de lucro la opción de retirarse de un trabajo puede no ser una opción para el auditor, debido a la naturaleza del mandato, las consideraciones de interés público, requerimientos contractuales o ley o regulación.

Comunicaciones con la Administración y con los encargados del Gobierno Corporativo

Comunicaciones con la Administración (Ver párrafo 39)

- A68.** Cuando el auditor ha obtenido evidencia que existe o puede existir un fraude, es importante que el asunto se ponga en conocimiento del nivel apropiado de la Administración tan pronto como sea posible. Lo anterior se efectúa aún si el asunto se considera como sin consecuencias (por ejemplo, un desfalco menor por un empleado de bajo nivel en la organización de la entidad). La determinación de cuál nivel de la Administración es el apropiado es cuestión de juicio profesional y está afectado por factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y magnitud de la sospecha de fraude. Generalmente, el nivel apropiado de la Administración es, al menos, un nivel más arriba de aquel en que están las personas que parecen estar involucradas en la sospecha de fraude.

Comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo (Ver párrafo 40)

- A69.** La comunicación del auditor con los encargados del Gobierno Corporativo puede hacerse en forma verbal o por escrito. La Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*, identifica factores que el auditor considera al determinar si ha de comunicarse de forma verbal o por escrito.⁽²⁷⁾ Debido a la naturaleza y sensibilidad de un fraude que involucre a la Administración Superior o un fraude que resulte en una representación incorrecta significativa en los estados financieros, el auditor informa tales asuntos oportunamente y puede considerar necesario también informar tales asuntos por escrito.
- A70.** En algunos casos, el auditor puede considerar apropiado comunicarse con los encargados del Gobierno Corporativo cuando éste toma conocimiento de un fraude que involucra a empleados que no forman parte de la Administración y que no resulta en una representación incorrecta significativa. Asimismo, esos encargados del Gobierno Corporativo pueden querer ser informados de tales circunstancias. El proceso de comunicación es más efectivo si el auditor y los encargados del Gobierno Corporativo en una etapa preliminar de la auditoría acuerdan, respecto a la naturaleza y el alcance de las comunicaciones a ser realizadas por el auditor en este sentido.
- A71.** Cuando el auditor tiene dudas respecto a la integridad y honestidad de la Administración o de los encargados del Gobierno Corporativo, el auditor puede considerar apropiado obtener asesoría legal para ayudarlo a determinar el curso

⁽²⁷⁾ Ver párrafo A40 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*.

apropiado de acción.

Otros asuntos relacionados con fraude (Ver párrafo 41)

A72. Otros asuntos relacionados con fraude a ser analizados con los encargados del Gobierno Corporativo pueden incluir, por ejemplo, los siguientes:

- Preocupaciones respecto a la naturaleza, alcance y frecuencia de las evaluaciones de la Administración de los controles implementados para prevenir y detectar fraude y del riesgo que los estados financieros puedan estar representados incorrectamente.
- Incumplimiento por parte de la Administración de tratar apropiadamente las deficiencias significativas o debilidades importantes en el control interno o de responder apropiadamente a un fraude identificado.
- La evaluación del auditor del ambiente de control de la entidad, incluyendo aspectos relacionados con la competencia e integridad de la Administración.
- Acciones por la Administración que puedan ser indicativas de información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, tales como la selección y aplicación por la Administración de políticas contables que puedan ser indicativas de la intención de ésta de manejar las utilidades con el objetivo de engañar a los usuarios de los estados financieros, al influir en su percepción respecto al desempeño y rentabilidad de la entidad.
- Preocupaciones acerca de lo adecuadas y completas que son las autorizaciones de las transacciones inusuales significativas.
- La falta de programas o controles para tratar el riesgo de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, que son deficiencias significativas o debilidades importantes.⁽²⁸⁾

Comunicaciones con organismos reguladores y con autoridades competentes (Ver párrafo 42)

A73. El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente puede impedir informar de un fraude a un tercero fuera de la entidad cliente. Sin embargo, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede ser invalidado por el marco normativo legal, regulación o por tribunales de justicia, requerimientos específicos de auditorías de entidades que reciben asistencia financiera gubernamental o renunciado a base de un acuerdo. En algunas circunstancias, el auditor tiene un deber por el marco normativo legal de informar la ocurrencia de un fraude a organismos reguladores. También, en algunas circunstancias, el auditor tiene el deber de informar representaciones incorrectas a

⁽²⁸⁾ Ver Sección AU 265, *Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría*.

autoridades competentes, en esos casos, cuándo la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo no cumplen en tomar una acción correctiva.

- A74.** El auditor puede considerar apropiado obtener asesoría legal para determinar el curso de acción apropiado en las circunstancias, cuyo objetivo es asegurar dar los pasos necesarios tomando en consideración los aspectos de interés público de un fraude identificado.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales y para entidades sin fines de lucro

- A75.** Para entidades gubernamentales y entidades sin fines de lucro, los requerimientos para informar sobre fraudes que hayan sido descubiertos o no a través del proceso de auditoría, pueden estar sujetos a cláusulas específicas del mandato de auditoría o de la legislación o regulación relacionada.

A76.

Apéndice A: Ejemplos de factores de riesgo de fraude (Ver párrafos 11, 24 y A30)

Los factores de riesgo de fraude identificados en este Apéndice son ejemplos de tales factores que puedan ser enfrentados por auditores en una amplia gama de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relativos a los dos tipos de fraude pertinentes para la consideración del auditor, es decir, la información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, y la apropiación indebida de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican, a base de las tres condiciones generalmente presentes cuando ocurren representaciones incorrectas significativas debido a fraude: (a) incentivos y presiones; (b) oportunidades y (c) actitudes y racionalizaciones. Aunque los factores de riesgo cubren una amplia gama de situaciones, éstos son sólo ejemplos y, en consecuencia, el auditor puede identificar factores de riesgos adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son pertinentes en todas las circunstancias y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de diferente tamaño o con distintas características de propiedad o circunstancias. También, el orden de los ejemplos de factores de riesgo proporcionado no tiene por objetivo reflejar su importancia relativa o frecuencia de ocurrencia.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos o presiones, o con oportunidades que se originan de las circunstancias que crean la susceptibilidad de cometer errores antes de considerar los controles (es decir, la determinación se basa en el riesgo inherente). Dichos factores son factores de riesgo inherentes y pueden deberse a la susceptibilidad al sesgo de la Administración. Los factores de riesgo de fraude relacionados con las oportunidades también pueden originarse de otros factores de riesgo inherentes identificados (por ejemplo, la complejidad o la incertidumbre pueden crear oportunidades que den lugar a la susceptibilidad sobre las representaciones incorrectas debidas al fraude). Los factores de riesgo de fraude relacionados con las oportunidades también pueden estar relacionados con las condiciones del sistema de control interno de la entidad, como las limitaciones o deficiencias del control interno que crean dichas oportunidades. Los factores de riesgo de fraude relacionados con actitudes o racionalizaciones pueden surgir, en particular, de las limitaciones o deficiencias de control en el ambiente de control de la entidad.

Factores de riesgo relacionados con representaciones incorrectas que se originan de información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con representaciones incorrectas que se originan de información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad:

Incentivos y presiones

La estabilidad o rentabilidad financiera está amenazada por condiciones económicas de la industria u operacionales de la entidad, tales como (o indicada por) las siguientes:

- Alto grado de competencia o de saturación del mercado acompañado por márgenes decrecientes.
- Alta vulnerabilidad a cambios rápidos, como cambios en tecnología, obsolescencia del producto, o tasas de interés.
- Bajas significativas en la demanda de los clientes y un aumento en las quiebras de empresas, ya sea en la industria o en la economía en general.
- Pérdidas operacionales que hacen inminente la amenaza de quiebra, cierre o adquisición hostil de una empresa.
- Recurrentes flujos de efectivo operacionales negativos o una incapacidad de generar flujos de efectivo operacionales, siendo que se informan utilidades y un crecimiento de éstas.
- Rápido crecimiento o una rentabilidad inusual, especialmente comparada con la de otras compañías en la misma industria.
- Nuevos requerimientos contables, normativos legales o regulatorios.

Existe una presión excesiva para que la Administración cumpla con los requerimientos o expectativas de terceros debido a lo siguiente:

- Expectativas de rentabilidad o de niveles de tendencia por parte de analistas de inversiones, inversionistas institucionales, acreedores significativos u otras partes externas (particularmente expectativas que son demasiado agresivas o no realistas), incluyendo expectativas creadas por la Administración, por ejemplo, a través de comunicados de prensa o en las declaraciones efectuadas en las Memorias Anuales, que son exageradamente optimistas.
- Necesidad de obtener financiamiento adicional de deuda o de capital para permanecer competitivos, incluyendo el financiamiento de significativos gastos de investigación y desarrollo o de activos fijos.
- Capacidad marginal para cumplir con los requerimientos de cotización en Bolsa, en el pago de deudas a terceros o en el cumplimiento de cláusulas (“*covenants*”) en otros contratos de deuda.
- Efectos adversos percibidos o reales de informar malos resultados financieros en transacciones importantes esperadas tales, como combinaciones de negocios o en el otorgamiento de contratos.
- La necesidad de lograr ciertas metas financieras requeridas en contratos de

bonos (“*covenants*”).

- La presión para que la Administración cumpla con expectativas de los organismos legislativos o de control o para lograr resultados políticos, o ambos.

La información disponible indica que la situación financiera personal de la Administración o de los encargados del Gobierno Corporativo está amenazada por el desempeño financiero de la entidad, como consecuencia de lo siguiente:

- Tienen intereses financieros significativos en la entidad.
- Partes significativas de su compensación (por ejemplo, bonificaciones, opciones de acciones y otros acuerdos de pagos) son contingentes al logro de metas agresivas para el precio de sus acciones, resultados operacionales, situación financiera o flujos de efectivo.⁽¹⁾
- Garantías personales por las deudas de la entidad.

La Administración o el personal operativo están sometidos a una presión excesiva para cumplir con las metas financieras establecidas por los encargados del Gobierno Corporativo, incluyendo las metas de incentivos relacionadas con ventas o con rentabilidad.

Oportunidades

La naturaleza de la industria o de las operaciones de la entidad proporciona oportunidades para involucrarse en información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, que puede surgir de lo siguiente:

- Transacciones significativas con partes relacionadas que son transacciones significativas inusuales.
- Transacciones significativas con entidades relacionadas cuyos estados financieros no son auditados o son auditados por otra firma.
- Una fuerte presencia financiera o la capacidad para dominar un cierto sector de la industria, que permite a la entidad dictar los términos o condiciones a los proveedores o clientes, lo que puede resultar en transacciones inapropiadas, o que no han sido efectuadas con partes interesadas debidamente informadas que realizan una transacción libre e independiente bajo condiciones de mercado.

⁽¹⁾ Los planes de incentivos para la Administración pueden ser contingentes al logro de metas relacionadas sólo con ciertas cuentas o actividades seleccionadas de la entidad, aún, cuándo las respectivas cuentas o actividades puedan no ser significativas para la entidad considerada como un todo.

- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones significativas que involucran juicios subjetivos o incertidumbres que son difíciles de corroborar.
- Transacciones significativas inusuales o altamente complejas, especialmente aquellas realizadas cerca del cierre del período, que involucran dificultades respecto a lo que constituye “el fondo sobre la forma”.
- Operaciones significativas localizadas o efectuadas a través de fronteras jurisdiccionales donde existen diferentes entornos y regulaciones para los negocios.
- Uso de intermediarios de negocios, respecto a los cuáles no parece existir una clara justificación de negocios.
- Cuentas corrientes bancarias significativas u operaciones de afiliadas o sucursales en jurisdicciones reconocidas como paraísos tributarios, para las cuáles no parece existir una clara justificación de negocios.
- Acuerdos contractuales que carecen de esencia económica

El monitoreo de la Administración no es efectivo como resultado de lo siguiente:

- Control de la Administración por una sola persona o por un grupo pequeño (en un negocio que no administra el dueño), sin que existan controles compensatorios.
- Supervisión inefectiva por los encargados del Gobierno Corporativo sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera y sobre el control interno.
- El ejercicio de influencia dominante por o sobre una parte relacionada

La estructura organizacional es compleja o inestable, como lo evidencia lo siguiente:

- Dificultad para determinar la organización o personas que tienen un interés controlador en la entidad.
- Estructura organizacional exageradamente compleja, que involucra entidades legales o líneas gerenciales de autoridad inusuales.
- Alta rotación en la Administración Superior, asesoría legal o de los encargados del Gobierno Corporativo.

Las definiciones en el control interno son el resultado de lo siguiente:

- Proceso inadecuado para monitorear el sistema de control interno de la entidad, incluyendo los controles automatizados y controles sobre la información financiera intermedia (cuando se requiere un proceso de preparación y de presentación de información financiera para usuarios externos a la entidad).
- Altas tasas de rotación o de empleo de personal de contabilidad, auditoría interna o de tecnología de la información, o de la función de auditoría interna quienes son inefectivos al realizar su trabajo.
- Sistemas de contabilidad y de información inefectivos, incluyendo situaciones que involucran deficiencias significativas o debilidades importantes en el control interno.
- Débiles controles sobre la preparación y desarrollo de presupuestos, cómo, asimismo, sobre el cumplimiento de leyes o regulaciones.

Actitudes y racionalizaciones

- Comunicación, implementación, apoyo o cumplimiento de los valores o normas éticas de la entidad por la Administración, o la comunicación de valores o normas éticas inapropiados, todos los cuáles son inefectivos.
- Excesiva participación de la Administración no financiera en, o preocupación por, la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas.
- Un conocido historial de violaciones de leyes del mercado de valores u otras leyes o regulaciones o de reclamos en contra de la entidad, de su Administración Superior o de los encargados del Gobierno Corporativo, imputándoles fraudes o violaciones de leyes o regulaciones.
- Un excesivo interés de la Administración por mantener o aumentar el precio de las acciones de la entidad o la tendencia de las utilidades.
- La práctica de la Administración de comprometerse a lograr pronósticos agresivos o irreales con analistas, acreedores y otros.
- Incumplimiento por parte de la Administración, de remediar oportunamente las conocidas deficiencias significativas o debilidades importantes en el control interno.
- Un interés de la Administración por emplear medios inapropiados para minimizar las utilidades informadas para efectos tributarios.

- Una moral baja en la Administración Superior.
- El dueño-gerente no hace distinción entre las transacciones personales y las del negocio.
- Disputas entre accionistas en una entidad de control cerrado.
- Intentos recurrentes por la Administración de justificar contabilizaciones poco importantes o inapropiadas basándose en su importancia relativa.
- Una relación tensa entre la Administración y el auditor actual o predecesor como lo demuestran los siguientes ejemplos:
 - Frecuentes disputas con el auditor actual o predecesor sobre asuntos de contabilidad, de auditoría o de preparación y presentación de información financiera.
 - Demandas irracionales al auditor, tales como restricciones irreales de tiempo para el término de la auditoría o para la emisión del informe de auditoría.
 - Restricciones impuestas al auditor que inapropiadamente, limitan su acceso a personas o a información, o en su capacidad para comunicarse de manera efectiva con los encargados del Gobierno Corporativo.
 - Conducta dominante de la Administración en su relación con el auditor, involucrando especialmente intentos para influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección de o en la continuidad del personal asignado a, o consultado sobre el trabajo de auditoría.

Factores de riesgo que surgen de representaciones incorrectas originadas de la apropiación indebida de activos

Los factores de riesgo que se relacionan con representaciones incorrectas que se originan en la apropiación indebida de activos, se clasifican también de acuerdo con las tres condiciones generalmente presentes, cuándo existe un fraude: incentivos y presiones; oportunidades, y actitudes y racionalizaciones. Algunos de los factores de riesgo relacionados con representaciones incorrectas que se originan de información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, también pueden estar presentes cuando ocurren representaciones incorrectas que se originan por la apropiación indebida de activos. Por ejemplo, el inefectivo monitoreo de la Administración y otras deficiencias en el control interno, pueden estar presentes cuando existen representaciones incorrectas debido ya sea a información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, o por la

apropiación indebida de activos. Los siguientes son ejemplos de los factores de riesgo relacionados con representaciones incorrectas que se originan por la apropiación indebida de activos:

Incentivos y presiones

Las obligaciones financieras personales pueden crear presión sobre la Administración o sobre los empleados que tienen acceso a dinero en efectivo o a otros activos susceptibles de apropiación indebida, para que ellos se apropien indebidamente de éstos.

Las relaciones adversas entre la entidad y empleados con acceso a dinero en efectivo o a otros activos susceptibles de apropiación indebida, pueden motivar a esos empleados a apropiarse indebidamente de esos activos. Por ejemplo, las relaciones adversas pueden originarse por lo siguiente:

- Despidos conocidos o esperados de empleados.
- Cambios recientes o esperados en las compensaciones a o en los planes de beneficios a empleados.
- Promociones, compensaciones u otras recompensas que no son consecuentes con las expectativas.

Oportunidades

Ciertas características o circunstancias pueden aumentar la susceptibilidad de los activos a ser apropiados indebidamente. Por ejemplo, las oportunidades para la apropiación indebida de activos aumentan cuando existe lo siguiente:

- Cuando se tiene en caja, o se procesa una gran cantidad de dinero en efectivo.
- Partidas de existencias que son de tamaño pequeño, de alto valor o tienen una gran demanda.
- Activos fácilmente convertibles, tales como bonos al portador, diamantes o “chips” computacionales.
- Activos fijos que son de tamaño pequeño, comercializables o que carecen de una identificación física observable de propiedad.

Controles inadecuados sobre activos puede aumentar la susceptibilidad a una apropiación indebida de esos activos. Por ejemplo, puede ocurrir una apropiación indebida de activos debido a que existe lo siguiente:

- Segregación inadecuada de tareas o de verificaciones independientes.

- Supervisión inadecuada de los gastos de la Administración Superior, tales como gastos de viajes y otros reembolsos.
- Supervisión inadecuada por la Administración de los empleados responsables por activos, por ejemplo, una supervisión o monitoreo inadecuados de localidades lejanas.
- Selección inadecuada de empleados que postulan a cargos con acceso a activos.
- Mantenimiento inadecuado de los registros de activos.
- Sistema inadecuado de autorización y aprobación de transacciones (por ejemplo, en adquisiciones).
- Protección física inadecuada sobre el dinero en efectivo, inversiones, existencias o activos fijos.
- Falta de conciliaciones de activos, que sean completas y oportunas.
- Falta de documentación oportuna y apropiada de transacciones, por ejemplo: por créditos por las devoluciones de mercaderías.
- Falta de un sistema que impone vacaciones obligatorias para aquellos empleados que desempeñan funciones de control claves.
- La Administración tiene un entendimiento inadecuado de TI, lo cual facilita a los empleados perpetrar una apropiación indebida de activos.
- Controles de acceso inadecuados sobre registros automatizados, incluyendo a los controles sobre y de revisión del registro de accesos al sistema computacional.

Actitudes y racionalizaciones

- Indiferencia a la necesidad de monitorear o reducir los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Indiferencia respecto a controles sobre la apropiación indebida de activos, al hacer caso omiso de los controles existentes o por no remediar apropiadamente las deficiencias conocidas en el control interno.
- Comportamiento que revela descontento o insatisfacción con la entidad o con su trato hacia el empleado.
- Cambios en el comportamiento o en el estilo de vida que pueden indicar que

ha habido una apropiación indebida de activos.

- La creencia de algunos funcionarios gubernamentales u otros que su nivel de autoridad justifica un cierto nivel de compensación y privilegios personales.
- Tolerancia a hurtos o robos pequeños.

A77.

Apéndice B: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude (Ver párrafos 22 y A46)

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para tratar los riesgos evaluados de representación incorrecta significativa debido a fraude resultantes, tanto de información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, como de la apropiación indebida de activos. Aunque estos procedimientos cubren una amplia gama de situaciones, son sólo ejemplos y, en consecuencia, pueden no ser los más apropiados ni necesarios en cada circunstancia. Igualmente, el orden que se da a los procedimientos no pretende reflejar su importancia relativa.

Consideración a nivel de la afirmación:

Las respuestas específicas a la evaluación del auditor de los riesgos de representación incorrecta significativa debido a fraude, variarán dependiendo de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o de condiciones identificadas, las clases de transacciones, saldos de cuentas, revelaciones y afirmaciones que pueden afectar. Los siguientes son ejemplos específicos de cómo tratar estas situaciones:

- Visitar localidades o efectuar ciertas pruebas de manera sorpresiva o sin aviso previo (por ejemplo, observar la toma de inventarios en localidades donde la visita del auditor no se ha anunciado previamente, o efectuar un arqueo sorpresivo del dinero en efectivo en una fecha dada).
- Solicitar que se tome el inventario de las existencias al cierre del período sobre el cual se informa o en una fecha más cercana al cierre del período, para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el período entre la fecha de término de la toma de inventarios y el cierre del período sobre el cual se informa.
- Alterar el enfoque de auditoría en el año actual (por ejemplo, contactarse verbalmente con los principales clientes y proveedores además de enviar confirmaciones por escrito, enviando solicitudes de confirmación a una persona específica dentro de una organización, o buscando información adicional o distinta).
- Efectuar una revisión detallada de los asientos de ajuste de fin de trimestre o al cierre de año e investigando cualquiera que parezca tener una naturaleza o monto inusual.
- Para transacciones significativas e inusuales, particularmente las que ocurren

en o cerca del cierre del año, investigar la posibilidad que existan partes relacionadas y las fuentes de los recursos financieros que respaldan las transacciones.

- Efectuar procedimientos analíticos sustantivos utilizando información detallada (por ejemplo, comparando ventas y costo de ventas por localidad, por línea de negocio o por mes, con las expectativas desarrolladas por el auditor).
- Efectuar entrevistas al personal involucrado en áreas en las cuáles se ha identificado un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude, para obtener sus opiniones respecto al riesgo y sí o cómo los controles tratan el riesgo.
- Cuando otros auditores independientes están auditando los estados financieros de una o más afiliadas, divisiones o sucursales, analizar con ellos el alcance del trabajo necesario a efectuar para tratar el riesgo de una representación incorrecta significativa debido a fraude que resulte de transacciones y actividades entre estos componentes.
- Si el trabajo de un especialista se torna particularmente significativo respecto a una partida de los estados financieros para la cual el riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude es alto, efectuar procedimientos adicionales respecto a algunos o todos los supuestos, métodos o conclusiones del especialista, para determinar que las conclusiones no son irracionales, o contratar a otro especialista para ese objetivo.
- Efectuar procedimientos de auditoría para analizar cuentas seleccionadas del estado de situación financiera de apertura de estados financieros previamente auditados, para evaluar con el resultado de hoy, como fueron resueltos ciertos asuntos que involucraban estimaciones contables y juicios, como sería, por ejemplo, una estimación de las devoluciones de ventas.
- Efectuar procedimientos en conciliaciones de cuentas o de otro tipo preparadas por la entidad, incluyendo considerar conciliaciones efectuadas en períodos intermedios.
- Efectuar procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional, tales como la extracción de datos para efectuar pruebas de detección de anomalías en un universo.
- Efectuar pruebas de la integridad de los registros y transacciones generados en forma computacional.
- Buscar evidencia adicional de auditoría desde fuentes externas a la entidad que se está auditando.

Respuestas específicas Representación incorrecta resultante de información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representaciones incorrectas significativas debido a información financiera fraudulenta, resultado del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad:

Reconocimiento de ingresos

- Efectuar procedimientos analíticos sustantivos relacionados con ingresos utilizando información detallada, por ejemplo, comparando el ingreso informado por mes y por línea de producto o por segmento de negocio durante el período actual sobre el cual se informa con períodos anteriores comparables, o con ingresos relacionados a los cobros en efectivo (Efectuar procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional puede ser útil para identificar relaciones inusuales o inesperadas de ingresos o de transacciones).
- Confirmar con clientes ciertos términos pertinentes del contrato y la ausencia de acuerdos paralelos, porque la contabilización apropiada a menudo está influenciada por tales términos o acuerdos y la base para descuentos, o el período al que se relacionan a menudo están mal documentados, (por ejemplo, criterios de aceptación, términos de entrega y de pago, ausencia de obligaciones futuras o continuas con los proveedores, el derecho a devolución del producto, montos garantizados de reventa y las cláusulas de anulación de reembolsos, a menudo son pertinentes en tales circunstancias).
- Indagar al personal de ventas y de marketing o a la asesoría legal interna, respecto a ventas o despachos cercanos al cierre del período y respecto a su conocimiento de cualesquier términos o condiciones inusuales asociados con estas transacciones.
- Estar físicamente presente en una o más localidades al cierre del período para observar los despachos de mercaderías o de las que están siendo preparadas para despacho (o de las devoluciones por procesar) y efectuar otros procedimientos de corte de ventas y de existencias que fueren apropiados.
- Para esas situaciones en que las transacciones de ingresos se inician, procesan y registran de forma electrónica, efectuar pruebas de los controles con el propósito de determinar si proporcionan seguridad que las transacciones de ingresos registradas ocurrieron y están apropiadamente contabilizadas.

Cantidades de existencias

- Examinar los registros de existencias de la entidad para identificar localidades o partidas que requieren de atención específica durante o después del inventario físico.
- Observar la toma de inventarios en ciertas localidades sin previo aviso o efectuar recuentos de existencias en todas las localidades en la misma fecha.
- Efectuar recuentos de existencias en o cerca del cierre del período sobre el cual se informa, para minimizar el riesgo de manipulación inapropiada durante el período entre el recuento y el cierre del período sobre el cual se informa.
- Efectuar procedimientos adicionales durante la observación del recuento, por ejemplo, examinando de manera más acuciosa los contenidos de las partidas embaladas, la manera en que son apiladas (por ejemplo, espacios o huecos cuadrados) o como se etiquetan y la calidad (es decir pureza, grado o concentración) de sustancias líquidas, tales como perfumes o productos químicos especiales, (al respecto, puede ser útil el trabajo de un especialista).
- Comparar las cantidades del período actual con las de períodos anteriores por clase o categoría de existencias, localidad u otros criterios, o comparando las cantidades contadas con los registros permanentes.
- Efectuar procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional para efectuar pruebas adicionales de la compilación de los recuentos de existencias, (por ejemplo, seleccionándolos por el número de etiqueta para probar los controles sobre las etiquetas, o por el número de serie de las partidas para probar la posibilidad de una omisión o duplicación de partidas).

Estimaciones de la Administración

- Utilizar un especialista con el fin de desarrollar una estimación independiente para su comparación con la estimación de la Administración.
- Hacer extensivas las indagaciones a personas fuera de la Administración y del Departamento de Contabilidad, para corroborar la capacidad e intención de la Administración de llevar a cabo los planes que son adicionales para desarrollar la estimación.

Respuestas específicas - Representaciones incorrectas debido a una apropiación indebida de activos

Circunstancias que difieren, necesariamente requerirían de respuestas distintas. Normalmente, la respuesta de auditoría a un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude relacionado con una apropiación indebida de activos, se enfocará a ciertos saldos de cuentas y clases de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría indicadas en las dos categorías anteriores pueden ser aplicables en tales circunstancias, el alcance del trabajo debe vincularse con la información específica sobre el riesgo de apropiación indebida que se ha identificado.

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representaciones incorrectas significativas debido a una apropiación indebida de activos:

- Efectuar arqueos del dinero en efectivo o de valores al o cerca del cierre del año.
- Confirmar directamente con clientes la actividad en las cuentas (incluyendo notas de crédito y actividad de devoluciones de ventas, así como las fechas en las que se efectuaron los pagos) por el período que está siendo auditado.
- Analizar la recuperación de cuentas incobrables castigadas.
- Analizar las existencias faltantes por localidad o por tipo de producto.
- Comparar los índices claves para existencias con las normas de la industria.
- Revisar la documentación de respaldo para las disminuciones anotadas en los registros de inventario permanente.
- Efectuar un cotejo computarizado entre la lista de proveedores con la lista de empleados para identificar direcciones o números telefónicos coincidentes.
- Efectuar una búsqueda computarizada de los registros de remuneraciones para identificar una duplicación de direcciones, en la identificación de empleados, en el rol único tributario o en las cuentas corrientes bancarias.
- Revisar archivos del personal para detectar los que indican poca o ninguna evidencia de actividad, por ejemplo, la falta de evaluaciones de desempeño.
- Analizar descuentos y devoluciones de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.
- Confirmar con terceros los términos específicos de contratos.
- Obtener evidencia que los contratos se están cumpliendo de acuerdo con sus términos.

- Revisar la validez de gastos significativos e inusuales.
- Revisar la autorización de y el valor de libros de préstamos a la Administración Superior y a partes relacionadas.
- Revisar el nivel y validez de los informes de gastos presentados por la Administración Superior.

A78.

Apéndice C: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude (Ver párrafos 11, A11 y A57)

Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad que los estados financieros puedan contener una representación incorrecta significativa debido a fraude:

Discrepancias en los registros contables, incluyendo las siguientes:

- Transacciones que no se registran de manera completa y oportuna o que se registran inapropiadamente en cuanto a monto, período contable clasificación o según una política de la entidad.
- Saldos o transacciones no sustentadas o sin autorizar.
- Ajustes de última hora que afectan los resultados financieros de manera significativa.
- Evidencia del acceso de empleados a sistemas y registros que es inconsecuente con lo necesario para el desempeño de sus funciones autorizadas.
- “Datos” o quejas al auditor respecto a imputaciones de fraudes.

Evidencia conflictiva o faltante, incluyendo lo siguiente:

- Documentos faltantes.
- Documentos que parecen haber sido adulterados.
- Falta de disponibilidad de los documentos que no sean fotocopias o transmitidos de manera electrónica, cuándo se espera que existan documentos originales.
- Partidas significativas sin explicación en las conciliaciones.
- Cambios inusuales en el estado de situación financiera o cambios en tendencias o en índices o relaciones importantes en los estados financieros, por ejemplo, cuentas por cobrar que aumentan con mayor rapidez que los ingresos.
- Respuestas inconsecuentes, vagas o no plausibles de la Administración o empleados, que se originan de indagaciones o de procedimientos analíticos.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas a las solicitudes de confirmación.

- Numerosos abonos y otros ajustes efectuados en los registros de cuentas por cobrar.
- Diferencias sin explicación o mal explicadas entre el auxiliar de cuentas por cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de clientes y el auxiliar de cuentas por cobrar.
- Cheques pagados faltantes o inexistentes, en circunstancias que normalmente los cheques pagados son devueltos a la entidad junto con las cartolas bancarias.
- Faltantes significativos de existencias o de activos físicos.
- Evidencia electrónica no disponible o faltante, lo cual es inconsecuente con las prácticas o políticas de retención de registros de la entidad.
- Menor número de respuestas a las confirmaciones de saldos que las previstas, o un mayor número de respuestas que las previstas.
- Falta de capacidad para producir evidencia del desarrollo de sistemas claves y de pruebas de los cambios de programas y de las actividades de implementación para cambios y usos de sistemas en el año actual.

Condiciones relacionadas a entidades gubernamentales o para organizaciones sin fines de lucro:

- Transferencias o transacciones significativas entre fondos o programas, o ambos, que se encuentren con falta de documentación de respaldo.
- Condiciones presupuestarias anormales, tales como:
 - Ajustes presupuestarios significativos.
 - Requerimientos de fondos adicionales.
 - Ajustes presupuestarios efectuados sin aprobación.
 - Grandes montos de gastos superiores o inferiores a lo presupuestado.
 - Programas con un énfasis de gastar rápidamente el dinero.
- Condiciones de la adjudicación de contratos, tales como:
 - Falta de legislación sobre la adjudicación de contratos.
 - Cambios recientes en la legislación sobre la adquisición de contratos.
 - Legislación compleja o no clara.

- Involucramiento de significativos montos de dinero (tales como en las áreas de defensa).
 - Investigación por parte de organismos reguladores.
 - Reclamos recibidos por parte de potenciales proveedores sobre prácticas cuestionables relacionadas con la adjudicación de contratos.
 - Ex ejecutivos de gobierno que tienen funciones ejecutivas en compañías que se han adjudicado contratos.
- Condiciones de programas, tales como:
 - Implementación de nuevos programas sin que exista una estructura administrativa ni de rendición de cuentas.
 - Programas establecidos para propósitos políticos.
 - Programas establecidos para enfrentar una emergencia inmediata o crisis.
 - Programas que experimentan un crecimiento inusual debido a las condiciones fuera del control de la Administración.
 - Condiciones de subvenciones y de financiamiento de donantes, tales como:
 - Incumplimiento de los requerimientos de la subvención.
 - Subvención con requerimientos no claros.
 - Subvenciones que no llegan a los que serían sus pretendidos receptores.
 - Reclamos de los pretendidos receptores o de los grupos de interés y la falta de monitoreo del cumplimiento del ejecutor de la subvención con la ley o regulación aplicable.

Relaciones problemáticas o inusuales entre el auditor y la Administración, incluyendo las siguientes:

- Negativa al auditor para acceder a los registros, instalaciones, ciertos empleados, clientes, proveedores u otros de los cuáles podría obtener evidencia de auditoría.
- Presiones de tiempo indebidas impuestas por la Administración para resolver asuntos complejos o polémicos.
- Quejas de la Administración sobre la conducción de la auditoría o intimidación por parte de la Administración a los miembros del equipo del

trabajo, particularmente en relación con la evaluación crítica del auditor respecto a la evidencia de auditoría o en la resolución de potenciales desacuerdos con la Administración.

- Demoras inusuales por parte de la entidad para proporcionar la información solicitada.
- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a archivos electrónicos claves para efectuar pruebas utilizando procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional.
- Denegar el acceso a operaciones claves, personal e instalaciones de TI, incluyendo al personal de seguridad, operativo y de desarrollo de sistemas.
- Falta de disposición para agregar o modificar las revelaciones en los estados financieros para hacerlos más completos y entendibles.
- Falta de disposición para tratar oportunamente las deficiencias identificadas en el control interno.

Otras circunstancias, incluyendo las siguientes:

- Falta de disposición de la Administración para permitir que el auditor se reúna separadamente con los encargados del Gobierno Corporativo.
- Políticas contables que parecen ser distintas a las normas de la industria.
- Cambios frecuentes en estimaciones contables que parecen no ser el resultado de cambios en las circunstancias.
- Tolerancia frente a violaciones al código de ética o de conducta de la entidad

