

SECCIÓN AU 315

ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO Y EVALUAR LOS RIESGOS DE REPRESENTACIONES INCORRECTAS SIGNIFICATIVAS

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	
Alcance de esta Sección	1
Conceptos claves de esta Sección	2-8
Escalabilidad	9
Fecha de vigencia	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas	13-18
Obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	19-31
Identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas	32-41
Documentación	42
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Definiciones	A1-A16
Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas	A17-A54
Obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	A55-A212
Identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas	A213-A266
Documentación	A267-A273
Apéndice A: Consideraciones para un Entendimiento la Entidad y su Modelo de Negocio	A274
Apéndice B: Entendimiento de los Factores de Riesgo Inherentes	A275
Apéndice C: Entendimiento del Sistema de Control Interno de la Entidad	A276
Apéndice E: Consideraciones para el Entendimiento de TI	A277
Apéndice D: Consideraciones para un Entendimiento de la Función de Auditoría Interna de una Entidad	A278
Apéndice F: Consideraciones para el Entendimiento de los Controles Generales de TI	A279

SECCIÓN AU 315

ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO Y EVALUAR LOS RIESGOS DE REPRESENTACIONES INCORRECTAS SIGNIFICATIVAS

Introducción

Alcance de esta Sección

1. Esta Sección trata la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros.

Conceptos claves de esta Sección

2. La Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, trata de los objetivos generales del auditor al efectuar una auditoría de estados financieros, incluyendo la obtención de suficiente y apropiada evidencia de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.⁽¹⁾ El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de representaciones incorrectas significativas y del riesgo de detección.⁽²⁾ La Sección AU 200 explica que los riesgos de representaciones incorrectas significativas pueden existir a dos niveles:⁽³⁾ al nivel general de los estados financieros y al nivel de afirmaciones para las clases de transacciones, los saldos de las cuentas y revelaciones.
3. La Sección AU 200 requiere que el auditor ejerza su juicio profesional al planificar y efectuar una auditoría y que planifique y efectúe una auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que resulten en que los estados financieros estén representados incorrectamente en forma significativa.⁽⁴⁾
4. Los riesgos a nivel de los estados financieros se relacionan de manera invasiva con los estados financieros como un todo y potencialmente pueden afectar a muchas afirmaciones. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones constan de dos componentes⁽⁵⁾: el riesgo inherente y el riesgo de control.

⁽¹⁾ Ver párrafo 19 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 14 de la Sección AU 200.

⁽³⁾ Ver párrafo A38 de la Sección AU 200.

⁽⁴⁾ Ver párrafos 17-18 de la Sección AU 200.

⁽⁵⁾ Ver párrafo 14 de la Sección AU 200.

- *El riesgo inherente* se describe como la susceptibilidad de una afirmación sobre una clase de transacciones, un saldo de cuenta o una revelación a una representación incorrecta que podría ser significativa, tanto, individualmente o cuando se agrega a otras representaciones incorrectas, antes de considerar cualquier control relacionado.
 - *El riesgo de control* se describe como el riesgo de que una representación incorrecta que podría ocurrir en una afirmación sobre una clase de transacciones, un saldo de cuenta o una revelación y que podría ser significativa, tanto individualmente o cuando se agrega a otras representaciones incorrectas, no será prevenida, o detectada y corregida, oportunamente por el sistema de control interno de la entidad.
5. La Sección AU 200 explica que los riesgos de representaciones incorrectas significativas se evalúan a nivel de afirmación para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Para propósito de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), existe un riesgo de representación incorrecta significativa cuando: (a) existe una posibilidad razonable de que ocurra una representación incorrecta (es decir, su probabilidad), y; (b) si ocurriera, existe una posibilidad razonable de que la representación incorrecta sea significativa (es decir, su magnitud).⁽⁶⁾ Para los riesgos de representaciones incorrectas significativas identificados a nivel de afirmación, esta Sección requiere una evaluación separada del riesgo inherente y del riesgo de control. Como se explica en la Sección AU 200, el riesgo inherente es mayor para algunas afirmaciones y sus respectivas clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que para otras. El grado en que varía el nivel de riesgo inherente se denomina en esta Sección *espectro de riesgo inherente*.
6. Los riesgos de representaciones incorrectas significativos identificados y evaluados por el auditor incluyen tanto aquellos debidos a errores como aquellos debidos a fraudes. Aunque en esta Sección se traten ambos casos, la importancia del fraude es tal que la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, incluye requerimientos y guías adicionales en relación con los procedimientos de evaluación de riesgos y las actividades relacionadas para obtener información que se utilice para identificar, evaluar y responder a los riesgos de representaciones incorrectas significativas debidas a fraude.
7. El proceso de identificación y evaluación de riesgos del auditor es iterativo y dinámico. El entendimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad son interdependientes con los conceptos incluidos en los

⁽⁶⁾ Ver párrafos A41-A43 de la Sección AU 200 y párrafo 7 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

requerimientos para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Al obtener el entendimiento requerido por esta Sección, pueden desarrollarse expectativas iniciales de riesgos, que pueden refinarse posteriormente a medida que el auditor avanza en el proceso de identificación y evaluación de riesgos. Además, el párrafo 41 de esta Sección y la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*⁽⁷⁾, requieren que el auditor revise la evaluación de riesgos y modifique sus respuestas generales y procedimientos de auditoría posteriores, basándose en la evidencia de auditoría obtenida al realizar los procedimientos de auditoría posteriores de acuerdo con la Sección AU 330, o si se obtiene nueva información.

8. La Sección AU 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros.⁽⁸⁾ La Sección AU 330 explica además ¿que la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros por parte del auditor, y las respuestas generales del auditor, se afectan por el entendimiento del auditor del ambiente de control. La Sección AU 330 también requiere que el auditor diseñe y realice procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, oportunidad y alcance se basen en y respondan a los riesgos de representaciones incorrectas significativas evaluados a nivel de la afirmación pertinente.⁽⁹⁾

Escalabilidad

9. La Sección AU 200 establece que algunas Secciones AU incluyen consideraciones de escalabilidad, que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades, independientemente de que su naturaleza y circunstancias sean menos o más complejas.⁽¹⁰⁾ Esta Sección se utiliza en las auditorías de todas las entidades, independientemente de su tamaño o complejidad. Por lo tanto, el material de aplicación incorpora consideraciones específicas tanto para las entidades menos o más complejas, según corresponda. Aunque el tamaño de una entidad puede ser un indicador de su complejidad, algunas entidades más pequeñas pueden ser complejas, y algunas entidades más grandes pueden ser menos complejas.

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.

⁽⁷⁾ Ver párrafo 27 de la Sección AU 330.

⁽⁸⁾ Ver párrafo 5 de la Sección AU 330.

⁽⁹⁾ Ver párrafo 6 de la Sección AU 330.

⁽¹⁰⁾ Ver párrafo A68 de la Sección AU 200.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o a error, a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones pertinentes y de ese modo proporcionar una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas.

Definiciones

12. Para los propósitos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), los siguientes términos tienen los significados atribuidos como sigue:

Afirmaciones. Representaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros, que son inherentes a la administración que representar que los estados financieros se preparan de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Las afirmaciones son utilizadas por el auditor para considerar los distintos tipos de representaciones incorrectas potenciales que pueden ocurrir al identificar, evaluar y responder a los riesgos de representaciones incorrectas significativas. (Ver párrafo A1).

Riesgo de negocios. Es un riesgo resultante de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones, que, siendo significativos, podrían afectar adversamente la capacidad de una entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias o por establecer objetivos y estrategias inapropiados.

Controles. Políticas o procedimientos que una entidad establece para lograr los objetivos de control de la Administración o de los encargados del Gobierno Corporativo. En este contexto: (Ver párrafos A2-A5)

- i. Las políticas son declaraciones de lo que debiera o no debiera hacerse en la entidad para efectuar el control. Dichas declaraciones pueden estar documentadas, declaradas explícitamente en comunicaciones, o implícitas a través de acciones y decisiones.
- ii. Los procedimientos son acciones para implementar las políticas.

Controles generales de tecnología de la información (TI). Controles sobre los procesos de TI de la entidad que respaldan el funcionamiento adecuado y continuo del ambiente de TI, incluyendo el funcionamiento efectivo y continuo de los controles de procesamiento de la información y la integridad de la información en el sistema de información de la entidad. Ver también **Ambiente de TI**. (Ver párrafo A6)

Controles del procesamiento de la información. Controles relativos al procesamiento de la información en las aplicaciones de TI o en los procesos manuales

de información del sistema de información de la entidad que tratan directamente con los riesgos de integridad de la información. (Ver párrafos A7-A8)

Factores de riesgos inherentes. Características de los hechos o circunstancias que afectan la susceptibilidad de que se produzcan representaciones incorrectas, ya sea, debido a fraude o error, de una afirmación sobre una clase de transacciones, un saldo de cuenta o una revelación, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen la complejidad, la subjetividad, el cambio, la incertidumbre o la susceptibilidad a representaciones incorrectas debido al sesgo de la Administración u otros factores de riesgo de fraude⁽¹¹⁾ en la medida en que afecten al riesgo inherente.

Dependiendo del grado en que los factores de riesgos inherentes afecten la susceptibilidad de una afirmación a representaciones incorrectas, el nivel de riesgo inherente varía en una escala que se denomina *el espectro del riesgo inherente*. (Ver párrafos A9-A11, A238-A244)

Ambiente de TI. Las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI de apoyo, así como los procesos de TI y el personal que participa en esos procesos, utilizados por la entidad para respaldar las operaciones de negocios y lograr las estrategias de negocios. A efectos de esta definición:

- i. Una *aplicación de TI* es un programa o un conjunto de programas que se utilizan para iniciar, procesar, registrar e informar transacciones o datos. Las aplicaciones de TI incluyen los almacenes de datos y aplicaciones que entregan informes (“*report writers*”).
- ii. La infraestructura de TI comprende la red, los sistemas operativos y las bases de datos, así como el hardware y el software correspondientes.
- iii. Los procesos de TI son los procesos de la entidad para administrar el acceso al ambiente de TI, administrar los cambios de programas o los cambios en el ambiente de TI y administrar las operaciones de TI.

Afirmación pertinente. Una afirmación sobre una clase de transacciones, un saldo de cuenta o una revelación es pertinente cuando tiene un riesgo de representación incorrecta significativa identificado. Existe un riesgo de representación incorrecta significativa cuando: (a) existe una posibilidad razonable de que ocurra una representación incorrecta (es decir, su probabilidad), y; (b) si ocurriera, existe una posibilidad razonable de que la representación incorrecta sea significativa (es decir, su magnitud).⁽¹²⁾ La determinación de si una afirmación es una afirmación pertinente

⁽¹¹⁾ Ver párrafos A28-A32 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

⁽¹²⁾ Ver párrafos A41-A43 de la Sección AU 200 y párrafo 7 de la Sección AU 330.

se realiza antes de considerar cualquier control relacionado (es decir, la determinación se basa en el riesgo inherente). (Ver párrafo A12)

Riesgos que surgen del uso de TI. Susceptibilidad de los controles del procesamiento de la información a un diseño u operación inefectivos, o riesgos para la integridad de la información en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño u operación inefectivos de los controles en los procesos de TI de la entidad. Ver **Ambiente de TI** (Ver párrafos A6 y A13)

Procedimientos de evaluación de riesgos. Los procedimientos de auditoría diseñados y realizados para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas, ya sea, debido a fraude o error, a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones.

Clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones significativos. Una clase de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones para las cuales existe una o más afirmaciones pertinentes. (Ver párrafo A14)

Riesgo significativo. Un riesgo identificado de representación incorrecta significativa: (Ver párrafo A15)

- i. Para el cual la evaluación de riesgo inherente se acerque al extremo superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en que los factores de riesgos inherentes afectan la combinación de probabilidad de que ocurra una representación incorrecta y la magnitud de la potencial representación incorrecta, en caso de que ocurra, o;
- ii. Que se trata como un riesgo significativo de acuerdo con los requerimientos de otras Secciones AU.⁽¹³⁾

Sistema de control interno. El sistema diseñado, implementado y mantenido por los encargados del Gobierno Corporativo, la Administración y otros miembros del personal, para proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad en lo que respecta a la fiabilidad del proceso de preparación y presentación de información financiera, la efectividad y la eficiencia de las operaciones, y el cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables. A efectos de las NAGAs, el sistema de control interno consta de cinco componentes interrelacionados:

- i. Ambiente de control.
- ii. El proceso de evaluación de riesgos de la entidad.
- iii. El proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno.
- iv. El sistema de información y comunicación.

⁽¹³⁾ Ver párrafo 27 de la Sección AU 240 y párrafo 20 de la Sección AU 550, *Partes Relacionadas*.

v. Las actividades de control.

(Ver párrafo A16)

Requerimientos

Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas

- 13.** El auditor debiera diseñar y efectuar procedimientos de evaluación de riesgos para obtener evidencia de auditoría que proporcionen una base apropiada para: (Ver párrafos A17-A24)
- a.* La identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error, a nivel de estados financieros y de afirmaciones, y;
 - b.* El diseño de procedimientos de auditoría posteriores de acuerdo con la Sección AU 330.

El auditor debiera diseñar y realizar procedimientos de evaluación de riesgos de tal forma que no estén sesgados hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria.

- 14.** Los procedimientos de evaluación de riesgos debieran incluir lo siguiente: (Ver párrafos A25-A27)
- a.* Indagaciones a la Administración y a otro personal apropiado dentro de la entidad, incluyendo personas de la función de auditoría interna (si dicha función existe). (Ver párrafos A28-A32)
 - b.* Procedimientos analíticos. (Ver párrafos A33-A37)
 - c.* Observación e inspección. (Ver párrafos A38-A42)

Información de otras fuentes

- 15.** Al obtener la evidencia de auditoría de acuerdo con el párrafo 13, el auditor debiera considerar la información procedente de: (Ver párrafos A43-A44)
- a.* Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuación de la relación con el cliente o del trabajo de auditoría, y;
 - b.* Cuando fuere aplicable, otros trabajos realizados por el socio a cargo del trabajo para la entidad.

16. Cuando el auditor pretenda utilizar información obtenida de su experiencia previa con la entidad y de los procedimientos de auditoría realizados en auditorías anteriores, el auditor debiera evaluar si dicha información sigue siendo pertinente y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual. (Ver párrafos A45-A47)

Reuniones de análisis con el equipo de trabajo

17. El socio a cargo del trabajo y otro personal clave del equipo de trabajo debieran analizar la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones incorrectas significativas. (Ver párrafos A48-A54)
18. Cuando existan miembros del equipo de trabajo que no participen en las reuniones de análisis del equipo de trabajo, el socio a cargo del trabajo debiera determinar qué asuntos deberán comunicarse a esos miembros.

Obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ver párrafos A55-A57)

Entendimiento de la entidad y de su entorno, y del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (Ver párrafos A58-A63)

19. El auditor debiera realizar procedimientos de evaluación de riesgos para obtener un entendimiento de:
- a. Los siguientes aspectos de la entidad y su entorno:
 - i. La estructura organizativa de la entidad, la propiedad y el Gobierno Corporativo, y su modelo de negocios, incluyendo el grado en que el modelo de negocios integra el uso de TI. (Ver párrafos A64-A77)
 - ii. La industria, la regulación y otros factores externos. (Ver párrafos A78-A82)
 - iii. Las medidas utilizadas, interna y externamente, para evaluar el desempeño financiero de la entidad. (Ver párrafos A83-A90)
 - b. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y las políticas de contabilidad de la entidad, así como las razones de cualquier cambio en los mismos. (Ver párrafos A91-A93)
 - c. Como los factores de riesgos inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a representaciones incorrectas y el grado en que lo hacen, en la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, a base del entendimiento obtenido en los subpárrafos *a-b*. (Ver párrafos A94-A99)

20. El auditor debiera evaluar si las políticas de contabilidad de la entidad son apropiadas y consistentes con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Entendimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ver párrafos A100-A111)

Ambiente de control, proceso de evaluación de riesgos de la entidad y el proceso de monitoreo del sistema de control interno de la entidad (Ver párrafos A112-A114)

Ambiente de control

21. El auditor debiera, mediante la realización de procedimientos de evaluación de riesgos, obtener un entendimiento del ambiente de control pertinente para la preparación de los estados financieros mediante: (Ver párrafos A115-A116)
- a. El entendimiento del conjunto de controles, procesos y estructuras que tratan: (Ver párrafo A117)
 - i. cómo se llevan a cabo las responsabilidades de supervisión de la Administración, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la Administración con la integridad y los valores éticos;
 - ii. cuando los encargados del Gobierno Corporativo están separados de la Administración, la independencia y la supervisión del sistema de control interno de la entidad por parte de los encargados del Gobierno Corporativo;
 - iii. la asignación de autoridad y responsabilidad por parte de la entidad;
 - iv. el modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene a personas competentes;
 - v. cómo la entidad hace que los individuos rindan cuentas de sus responsabilidades en el logro de los objetivos del sistema de control interno, y;
 - b. La evaluación, a base del entendimiento del auditor obtenido en el párrafo 21.a, respecto a si: (Ver párrafos A118-A123)
 - i. la Administración, con la supervisión de los encargados del Gobierno Corporativo, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y comportamiento ético;

- ii. el ambiente de control proporciona una base adecuada para los otros componentes del sistema de control interno de la entidad, tomando en cuenta la naturaleza y la complejidad de la entidad, y;
- iii. las deficiencias de control identificadas en el ambiente de control deterioran los otros componentes del sistema de control interno de la entidad.

El proceso de evaluación de riesgos de la entidad

- 22.** El auditor debiera, mediante la realización de procedimientos de evaluación de riesgos, obtener un entendimiento del proceso de evaluación de riesgos de la entidad que sea pertinente para la preparación de los estados financieros, por:
- a. Entender el proceso de la entidad para: (Ver párrafos A124-A126)
 - i. identificar los riesgos de negocio, incluyendo el potencial de fraude, pertinentes para los objetivos de la preparación y presentación de la información financiera; (Ver párrafo A71)
 - ii. evaluar la importancia de esos riesgos, incluyendo la probabilidad de que ocurran;
 - iii. tratar esos riesgos, y;
 - b. Evaluar, con base en el entendimiento del auditor obtenido en el párrafo 22.a, si el proceso de evaluación de riesgos de la entidad es apropiado para las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y la complejidad de la entidad. (Ver párrafos A127-A129)
- 23.** Si el auditor identifica riesgos de representaciones incorrectas significativas que la Administración no ha identificado, el auditor debiera:
- a. Determinar si dichos riesgos son del tipo que el auditor hubiere esperado que hayan sido identificados por el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y, si así fuere, obtener un entendimiento del por qué el proceso de evaluación de riesgos de la entidad no identificó dichos riesgos de representaciones incorrectas significativas, y;
 - b. Considerar las implicaciones para la evaluación del auditor en el párrafo 22.b.

El proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno

- 24.** El auditor debiera, mediante la realización de procedimientos de evaluación de riesgos, obtener un entendimiento del proceso de la entidad para monitorear el sistema

de control interno pertinente para la preparación de los estados financieros, por: (Ver párrafos A130-A131)

- a. Entender los aspectos del proceso de la entidad que tratan:
 - i. las evaluaciones continuas y separadas para monitorear la efectividad de los controles y la identificación y corrección de las deficiencias de control identificadas (Ver párrafos A132-A133), y;
 - ii. la función de auditoría interna de la entidad, si hubiere, incluyendo su naturaleza, responsabilidades y actividades. (Ver párrafos A134-A135)
- b. Entender las fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno, y la base sobre la que la Administración considera que la información es suficientemente fiable para este propósito. (Ver párrafos A136-A137)
- c. Evaluar, con base del entendimiento del auditor obtenido en el párrafo 24a-b, si el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno es apropiado para las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y la complejidad de la entidad. (Ver párrafos A138-A139)

Sistema de información y comunicación, y actividades de control (Ver párrafos A140-A147)

El sistema de información y comunicación

25. El auditor debiera, mediante la realización de procedimientos de evaluación de riesgos, obtener un entendimiento del sistema de información y comunicación de la entidad pertinente para la preparación de los estados financieros, al: (Ver párrafos A148-A149)
 - a. Entender las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluyendo sus datos e información, los recursos que se utilizan en tales actividades y las políticas que se definen, para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos: (Ver párrafos A150-A162)
 - i. cómo fluye la información a través del sistema de información de la entidad, incluyendo cómo:
 - (1) se inician las transacciones y cómo la información sobre ellas es registrada, se procesan, se corrigen si fuere necesario, se incorporan al libro mayor y se presentan en los estados financieros, y;

- (2) la información sobre hechos y circunstancias, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros.
 - ii. los registros contables, las cuentas específicas de los estados financieros y otros registros de respaldo se relacionan con los flujos de información en el sistema de información;
 - iii. el proceso de preparación y presentación de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo las revelaciones, y
 - iv. los recursos de la entidad, incluyendo el ambiente de TI, pertinentes para los incisos i) a iii) anteriores.
- b.* Entender como la entidad comunica los asuntos significativos que respaldan la preparación de los estados financieros y las responsabilidades de la preparación y presentación de información financiera relacionadas con el sistema de información y con otros componentes del sistema de control interno: (Ver párrafos A163-A164)
- i. entre las personas de la entidad, incluyendo la forma en que estas comunican las funciones y responsabilidades en materia de preparación y presentación de información financiera.
 - ii. entre la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo.
 - iii. con partes externas, como las entidades regulatorias.
- c.* Evaluar, con base del entendimiento del auditor obtenido en el párrafo 25*a-b*, si el sistema de información y comunicación de la entidad respalda apropiadamente la preparación de los estados financieros de la entidad de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, considerando la naturaleza y la complejidad de la entidad. (Ver párrafo A165).

Actividades de control

- 26.** El auditor debiera, mediante la realización de procedimientos de evaluación de riesgos, obtener un entendimiento del componente de actividades de control, aplicando los requerimientos en los párrafos 27 a 30. (Ver párrafos A167-A179)
- 27.** El auditor debiera identificar los siguientes controles que traten los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación:

- a. Controles que traten un riesgo que se ha determinado que es un riesgo significativo. (Ver párrafos A180-A181)
 - b. Controles sobre los asientos de diario y otros ajustes, tal y como requiere la Sección AU 240⁽¹⁴⁾. (Ver párrafos A182-A183)
 - c. Controles para los que el auditor planifique probar la efectividad operativa para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos, que debieran incluir controles que traten los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría. (Ver párrafos A184-A186)
 - d. Otros controles que, a base del juicio profesional del auditor, éste considere apropiados para permitirle cumplir los objetivos del párrafo 13 con respecto a los riesgos a nivel de afirmación. (Ver párrafos A187-A188)
- 28.** A base de los controles identificados en el párrafo 27, el auditor debiera identificar las aplicaciones de TI y los otros aspectos del ambiente de TI de la entidad que están sujetos a riesgos que surgen del uso de TI.
- 29.** Para las aplicaciones de TI y otros aspectos del ambiente de TI identificados en el párrafo 28, el auditor debiera identificar lo siguiente: (Ver párrafos A189-A200)
- a. Los riesgos relacionados que surgen del uso de las TI.
 - b. Los controles generales de TI de la entidad que tratan dichos riesgos.
- 30.** Para cada control identificado en el párrafo 27 o 29.b, el auditor debiera: (Ver párrafos A201-A210)
- a. evaluar si el control está diseñado efectivamente para tratar el riesgo de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación o si está diseñado efectivamente para respaldar la operación de otros controles.
 - b. determinar si el control se ha implementado mediante la realización de procedimientos adicionales a los de la indagación con el personal de la entidad.

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad

- 31.** A base del entendimiento y evaluación por parte del auditor de los componentes del sistema de control interno de la entidad, tal como se requiere en esta Sección, el auditor debiera determinar si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ver párrafos A211-A212)

⁽¹⁴⁾ Ver párrafo 32.a(i) de la Sección AU 240.

Identificación y evaluación de riesgos de representaciones incorrectas significativas (Ver párrafos A213-A214)

Identificación de riesgos de representaciones incorrectas significativas

- 32.** El auditor debiera identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas y determinar si existen: (Ver párrafos A215-A221)
- a.* A nivel de los estados financieros (Ver párrafos A222-A229). o;
 - b.* A nivel de afirmación para las clases de transacciones, los saldos de las cuentas y las revelaciones (Ver párrafos A230-A231).
- 33.** El auditor debiera determinar las afirmaciones pertinentes y las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos relacionados. (Ver párrafos A232-A234)

Evaluación de riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros

- 34.** Para los riesgos de representaciones incorrectas significativas identificados a nivel de los estados financieros, el auditor debiera evaluar los riesgos y: (Ver párrafos A222-A229)
- a.* Determinar si tales riesgos afectan a la evaluación de los riesgos a nivel de afirmación, y;
 - b.* Evaluar la naturaleza y el alcance de su efecto invasivo en los estados financieros.

Evaluación de riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación

Evaluación del riesgo inherente (Ver párrafos A235-A244)

- 35.** Para e los riesgos de representaciones incorrectas significativas identificados a nivel de la afirmación, el auditor debiera evaluar el riesgo inherente evaluando la probabilidad y la magnitud de las representaciones incorrectas. Al hacerlo, el auditor debiera considerar cómo y en qué medida:
- a.* Los factores de riesgos inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones pertinentes a representaciones incorrectas, y;
 - b.* Los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros afectan la evaluación del riesgo inherente para los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones. (Ver párrafos A245-A246)

36. El auditor debiera determinar si cualquiera de los riesgos de representaciones incorrectas significativas evaluados son, a su vez, un riesgo significativo. (Ver párrafos A247-A251)
37. El auditor debiera determinar si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría para cualquiera de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación. (Ver párrafos A252-A255)

Evaluación del riesgo de control

38. En el caso de los riesgos de representaciones incorrectas significativas identificados a nivel de la afirmación, el auditor debiera evaluar el riesgo de control a base de su entendimiento de los controles y de si planifica someter a pruebas la efectividad operativa de los controles. Si el auditor no planifica someter a pruebas la efectividad operativa de los controles, el auditor debiera evaluar el riesgo de control a su máximo nivel, de forma tal que la evaluación del riesgo de representación incorrecta significativa tenga la misma evaluación del riesgo inherente. (Ver párrafos A256-A260)

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de evaluación de riesgos

39. El auditor debiera evaluar si la evidencia de auditoría obtenida a de los procedimientos de evaluación de riesgos proporciona una base apropiada para la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Si no fuere así, el auditor debiera realizar procedimientos de evaluación de riesgos adicionales hasta que se haya obtenido evidencia de auditoría que proporcione tal base. Al identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas, el auditor debiera considerar toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de evaluación de riesgos, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones realizadas por la Administración. (Ver párrafos A261-A263)

Clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que no incluyen riesgos de representaciones incorrectas significativas, pero tienen importancia relativa

40. En el caso de clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones de importancia relativa que no se hayan determinado como clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones significativos, el auditor debiera evaluar si tal determinación del auditor continúa siendo apropiada. (Ver párrafos A264-A265)

Modificación de la evaluación de riesgos

41. Si el auditor obtiene nueva información que no es consistente con la evidencia de auditoría en la que el auditor basó originalmente la identificación o evaluación de los

riesgos de representaciones incorrectas significativas, el auditor debiera revisar la identificación o evaluación de riesgos. (Ver párrafo A266)

Documentación

- 42.** El auditor debiera incluir en la documentación de la auditoría:⁽¹⁵⁾ (Ver párrafos A267-A273)
- a.* La reunión de análisis entre el equipo de trabajo de acuerdo con los párrafos 17 y 18 y las decisiones significativas alcanzadas;
 - b.* Los elementos claves del entendimiento del auditor de acuerdo con los párrafos 19, 21, 22, 24 y 25; las fuentes de información de las que se ha obtenido el entendimiento del auditor; y los procedimientos de evaluación de riesgos realizados;
 - c.* La evaluación del diseño de los controles identificados, y la determinación de si dichos controles han sido implementados, de acuerdo con el párrafo 30. y;
 - d.* Los riesgos identificados y evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros y a nivel de las afirmaciones, incluyendo los riesgos significativos y los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría, y el raciocinio de los juicios significativos realizados.

Guía de aplicación y otro material explicativo

Definiciones (Ver párrafo 12)

Afirmaciones

- A1.** Los auditores utilizan las categorías de afirmaciones para considerar los distintos tipos de representaciones incorrectas potenciales que pueden ocurrir al identificar, evaluar y responder a los riesgos de representaciones incorrectas significativas. En el párrafo A219 se describen ejemplos de estas categorías de afirmaciones. Las afirmaciones difieren de las representaciones escritas requeridas por la Sección AU 580, *Representaciones escritas*, para confirmar ciertos asuntos o respaldar otra evidencia de auditoría.

⁽¹⁵⁾ Ver párrafos 8-12 y A8-A9 de la Sección AU 230, *Documentación de auditoría*.

Controles

- A2.** Los controles están integrados dentro de los componentes del sistema de control interno de la entidad.
- A3.** Las políticas se implementan a través de las acciones del personal de la entidad o a través de la restricción para que el personal realice acciones que entren en conflicto con dichas políticas.
- A4.** Los procedimientos pueden ser obligatorios, a través de documentación formal u otro tipo de comunicación por parte de la Administración o de los encargados del Gobierno Corporativo, o pueden ser el resultado de comportamientos que no son obligatorios, sino que están condicionados por la cultura de la entidad. Los procedimientos pueden ser impuestos a través de acciones permitidas por las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad u otros aspectos del ambiente de TI de la entidad.
- A5.** Los controles pueden ser directos o indirectos (Ver párrafos A112, A140 y A168). Los *controles directos* son controles que son lo suficientemente precisos para tratar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación. Los *controles indirectos* son controles que apoyan a los controles directos. Aunque los controles indirectos no son lo suficientemente precisos como para prevenir, o detectar y corregir, las representaciones incorrectas a nivel de la afirmación, estos son fundamentales y pueden tener un efecto indirecto en la probabilidad de que se prevenga, o detecte una representación incorrecta oportunamente.

Controles generales de TI

- A6.** La integridad de la información puede incluir integridad, exactitud y validez de las transacciones y de otra información. Aunque esta Sección no prescribe el uso de un marco de control interno concreto, el auditor puede encontrar útil la siguiente orientación sobre el concepto que comprende el término validez, extraída del Marco Integrado de Control Interno (marco COSO) de 2013: “Las transacciones registradas representan hechos económicos que realmente ocurrieron y se ejecutaron de acuerdo con los procedimientos prescritos. La validez se logra generalmente a través de actividades de control que incluyen la autorización de las transacciones de acuerdo a lo especificado por las políticas y los procedimientos establecidos por una organización (es decir, la aprobación por parte de una persona que tiene la autoridad para hacerlo)”.⁽¹⁶⁾ Las Normas de Control Interno en el Gobierno Federal (el Libro Verde) de la Oficina de Contabilidad del Gobierno de EE.UU., proporcionan una orientación similar sobre el concepto de validez.⁽¹⁷⁾

⁽¹⁶⁾ Ver Sección 7, “*Actividades de control*” del Marco Integrado de Control Interno de COSO 2013.

⁽¹⁷⁾ Ver el párrafo 11.05 de las Normas de Control Interno en el Gobierno Federal.

Controles del procesamiento de la información

- A7.** Los riesgos para la integridad de la información surgen de la susceptibilidad de una inefectiva implementación de las políticas de información de la entidad, que son políticas que definen los flujos de información, los registros y los procesos de preparación y presentación de información en el sistema de información de la entidad. Los controles del procesamiento de la información son procedimientos que respaldan la implementación efectiva de las políticas de información de la entidad. Los controles del procesamiento de la información pueden ser automatizados (es decir, integrados en las aplicaciones de TI) o manuales (por ejemplo, controles de entrada o de salida) y pueden confiar en otros controles, incluyendo otros controles del procesamiento de la información o controles generales de TI.
- A8.** Los procesos de negocios dan lugar a transacciones que son registradas, procesadas e informadas por el sistema de información. Los controles del procesamiento de la información también se conocen como *controles de las transacciones*. Estos controles respaldan directamente las acciones para mitigar los riesgos del procesamiento de la información en los procesos de negocios de una entidad.

Factores de riesgos inherentes

- A9.** En el Apéndice B, “*Entendimiento de los factores de riesgos inherentes*”, se exponen otras consideraciones pertinentes al entendimiento de los factores de riesgos inherentes.
- A10.** Los factores de riesgos inherentes pueden ser cualitativos o cuantitativos y afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a representaciones incorrectas. Los factores de riesgos inherentes cualitativos relacionados con la preparación de la información requerida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable incluyen los siguientes:
- Complejidad
 - Subjetividad
 - Cambio
 - Incertidumbre
 - Susceptibilidad a representaciones incorrectas debido al sesgo de la Administración o a otros factores de riesgo de fraude, en la medida en que afecten al riesgo inherente.
- A11.** Otros factores de riesgos inherentes que afectan la susceptibilidad de una afirmación a representaciones incorrectas sobre una clase de transacciones, un saldo de cuenta o una revelación pueden incluir uno o ambos de los siguientes:

- La importancia cuantitativa o cualitativa de la clase de transacciones, del saldo de la cuenta o de la revelación.
- El volumen o la falta de uniformidad en la composición de las partidas que se procesan a través de la clase de transacciones o el saldo de la cuenta, o que se reflejan en la revelación.

Afirmaciones pertinentes

A12. Un riesgo de representación incorrecta significativa puede estar relacionado con más de una afirmación, en cuyo caso, todas las afirmaciones con las que se relaciona dicho riesgo son afirmaciones pertinentes. A efectos de las Secciones AU, existe un riesgo de representaciones incorrectas significativas, cuando: (a) existe una posibilidad razonable de que ocurra una representación incorrecta (es decir, su probabilidad), y; (b) si ocurriera, existe una posibilidad razonable de que la representación incorrecta sea significativa (es decir, su magnitud).⁽¹⁸⁾ Existe una posibilidad razonable cuando la probabilidad de que ocurra una representación incorrecta significativa sea más que remota. Si una afirmación no tiene un riesgo identificado de representación incorrecta significativa, entonces no es una afirmación pertinente.

Riesgos que surgen del uso de TI

A13. En Apéndice E, “*Consideraciones para el Entendimiento TP*”, se exponen otras consideraciones pertinentes al entendimiento de TI.

Clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones significativos

A14. Una clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación se considera significativo cuando se ha identificado un riesgo de representación incorrecta significativa a nivel de afirmación (es decir, existe una o más afirmaciones pertinentes). La determinación de si una clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación es significativo se realiza antes de considerar cualquier control relacionado (es decir, la determinación se basa en el riesgo inherente).

Riesgo significativo

A15. Lo significativo puede describirse como la importancia relativa de un asunto y es juzgada por el auditor en el contexto en el que se está considerando el asunto. En el caso del riesgo inherente, lo significativo puede considerarse en el contexto de cómo, y el grado en que, los factores de riesgos inherentes afectan la combinación de la probabilidad de que ocurra una representación incorrecta y la magnitud de la potencial representación incorrecta en caso de que ocurra. La determinación del riesgo significativo le permite al auditor enfocar más su atención en aquellos riesgos que se

⁽¹⁸⁾ Ver párrafos A41-A43 de la Sección AU 200 y párrafo 7 de la Sección AU 330.

acercan al extremo superior del espectro del riesgo inherente mediante la realización de determinadas respuestas requeridas (Ver párrafo A247).

Sistema de control interno

A16. Los marcos de control interno pueden utilizar diferentes términos que son similares al concepto de sistema de control interno. Por ejemplo, el marco COSO de 2013 y el Libro Verde definen el control interno de forma similar al *sistema de control interno* en esta Sección.

Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas (Ver párrafos 13-18)

A17. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas a ser identificados y evaluados incluyen tanto los debidos a fraude como los debidos a error, y ambos están cubiertos por esta Sección. Sin embargo, lo significativo del fraude es tal que en la Sección AU 240 se incluyen requerimientos y guías adicionales en relación con los procedimientos de evaluación de riesgos y las actividades relacionadas para obtener la información que se utilice para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debidas a fraude.⁽¹⁹⁾ Además, las siguientes Secciones AU proporcionan requerimientos y guías adicionales sobre la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas en relación con asuntos o circunstancias específicos:

- Sección AU 540, *Auditoría de estimaciones contables y revelaciones relacionadas*, con respecto a las estimaciones contables.
- Sección AU 550, *Partes relacionadas*, con respecto a las relaciones y transacciones con partes relacionadas.
- Sección AU 570, *Consideración por parte del auditor de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha*, en relación con la empresa en marcha.
- Sección AU 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de los estados financieros del grupo* (incluyendo el trabajo de los auditores de los componentes), con respecto a los estados financieros del grupo.

A18. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida al realizar los procedimientos de evaluación de riesgos. Además, el escepticismo profesional ayuda al auditor a permanecer atento a la evidencia de auditoría que no esté sesgada para corroborar la existencia de riesgos o que pueda ser contradictoria. El escepticismo profesional es una actitud que aplica el auditor al realizar juicios profesionales que proporcionan la base de su actuación. El auditor

⁽¹⁹⁾ Ver párrafos 12-27 de la Sección AU 240.

ejerce su juicio profesional al determinar cuándo dispone de evidencia de auditoría que proporcione una base apropiada para la evaluación de los riesgos.

A19. Algunos ejemplos de mantenimiento del escepticismo profesional por parte del auditor pueden ser los siguientes

- Considerar la información que puede utilizarse como evidencia de auditoría
- Considerar la información contradictoria que llegue a conocimiento del auditor
- Considerar las respuestas a las indagaciones y otra información obtenida de parte de la Administración y de los encargados del Gobierno Corporativo
- Estar atento a las condiciones que puedan indicar posibles representaciones incorrectas debidas a fraude o error
- Considerar si la evidencia de auditoría obtenida por parte del auditor respalda la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a la luz de la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Por qué es importante obtener evidencia de auditoría no sesgada (Ver párrafo 13)

A20. Diseñar y realizar procedimientos de evaluación de riesgos para obtener evidencia de auditoría que respalde la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de forma no sesgada puede ayudar al auditor a identificar información potencialmente contradictoria. Esto también puede ayudar al auditor a mantener el escepticismo profesional al identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas.

Fuentes de evidencia de auditoría (Ver párrafo 13)

A21. El diseño y realización de los procedimientos de evaluación de riesgos para obtener evidencia de auditoría de forma no sesgada puede involucrar obtener evidencia desde múltiples fuentes tanto dentro como fuera de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor relice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría. Además de la información procedente de otras fuentes⁽²⁰⁾, las fuentes de información para los procedimientos de evaluación de riesgos pueden incluir de lo siguiente:

- Interacciones con la Administración, los encargados del Gobierno Corporativo y otro personal clave de la entidad, tal como los auditores internos.

⁽²⁰⁾ Ver párrafos A43-A44 de esta Sección.

- Ciertas partes externas, tales como los organismos reguladores, obtenidas directa o indirectamente.
- Información públicamente disponible sobre la entidad, por ejemplo, comunicados de prensa emitidos por la entidad, materiales utilizados por analistas o reuniones de grupos de inversores, informes de analistas o información sobre la actividad comercial.

Independientemente de la fuente de información, el auditor considera la pertinencia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría de acuerdo con la Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría*.⁽²¹⁾

Escalabilidad (Ver párrafo 13)

A22. La naturaleza y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos, incluyendo la obtención de un entendimiento de acuerdo a los siguientes requerimientos, variará en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad (por ejemplo, la formalidad de las políticas y procedimientos de la entidad, y los procesos y sistemas):

- a. Realización de procedimientos de evaluación de riesgos. (Ver párrafo 19)
- b. Entender los componentes del control interno:
 - i. Ambiente de control; (Ver párrafo 21)
 - ii. El proceso de evaluación de riesgos de la entidad; (Ver párrafos 22- 23)
 - iii. El proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno; (Ver párrafo 24)
 - iv. El sistema de información y comunicación. (Ver párrafo 25)
 - v. Las actividades de control (Ver párrafos 26-30)

El auditor ejerce su juicio profesional para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos que se realizarán para cumplir con los requerimientos de esta Sección.

A23. Algunas entidades, incluyendo las menos complejas y, en particular, las administradas por sus propietarios, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados (por ejemplo, un proceso de evaluación de riesgos o un proceso de monitoreo del sistema de control interno) o pueden haber establecido procesos o sistemas con documentación limitada o carecen de consistencia en la forma en la que se llevan a cabo. Cuando estos sistemas y procesos carecen de formalidad, el auditor puede seguir realizando procedimientos de evaluación de riesgos mediante la

⁽²¹⁾ Ver párrafo 7 de la Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría*.

observación y la indagación. Se espera que otras entidades, normalmente más complejas, tengan políticas y procedimientos más formalizados y documentados. El auditor puede utilizar dicha documentación al realizar los procedimientos de evaluación de riesgos.

- A24.** La naturaleza y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos que se realizarán en una auditoría inicial pueden ser más amplios que los procedimientos de un trabajo recurrente. En los períodos posteriores, el auditor puede enfocarse en los cambios ocurridos desde el período anterior.

Tipos de procedimientos de evaluación de riesgos (Ver párrafo 14)

- A25.** La Sección AU 500⁽²²⁾ explica los tipos de procedimientos de auditoría que pueden realizarse para obtener evidencia de auditoría a partir de los procedimientos de evaluación de riesgos y de los procedimientos de auditoría posteriores. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos de la contabilidad y otra evidencia pueden estar disponibles solo en formato electrónico o solo en determinados momentos de tiempo.⁽²³⁾ El auditor puede realizar procedimientos sustantivos o pruebas de controles, de acuerdo con la Sección AU 330, simultáneamente con los procedimientos de evaluación de riesgos, si fuere eficiente hacerlo de este modo. La evidencia de auditoría obtenida que respalda la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas puede también respaldar la detección de representaciones incorrectas a nivel de la afirmación o la evaluación de la efectividad operativa de los controles.

- A26.** Aunque se requiere que el auditor realice todos los procedimientos de evaluación de riesgos descritos en el párrafo 14 en el transcurso de obtener el requerido 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 (Ver párrafos 19 a 30), no se requiere que el auditor realice todos ellos para cada aspecto de ese entendimiento. Pueden realizarse otros procedimientos cuando la información que se obtenga pueda ser útil para identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Ejemplos de estos procedimientos pueden incluir realizar indagaciones a los asesores jurídicos externos de la entidad o a los especialistas en valorización que la entidad haya utilizado.

Herramientas y técnicas automatizadas (Ver párrafo 14)

- A27.** Mediante el uso de herramientas y técnicas automatizadas, el auditor puede realizar procedimientos de evaluación de riesgos sobre grandes volúmenes de datos (del libro

⁽²²⁾ Ver párrafos A14-A17 y A21-A26 de la Sección AU 500.

⁽²³⁾ Ver párrafo A12 de la Sección AU 500.

mayor, de los libros auxiliares o de otros datos operativos), incluyendo análisis, recálculo, re ejecución o conciliaciones.

Indagaciones a la Administración y a otros dentro de la entidad (Ver párrafo 14.a)

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

A28. La información obtenida por el auditor para respaldar una base apropiada para la identificación y evaluación de los riesgos, y el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores, puede obtenerse mediante indagaciones a la Administración y a los responsables del proceso de preparación y presentación de información financiera. Como se describe en la Sección AU 500, las respuestas a las indagaciones le pueden proporcionar al auditor información que no se poseía anteriormente, con evidencia de auditoría corroborativa, o con información que difiere significativamente de otra información que el auditor ha obtenido.⁽²⁴⁾

A29. Las indagaciones a la Administración y a los responsables del proceso de preparación y presentación de información financiera, así como de otro personal dentro de la entidad y de otros empleados con diferentes niveles de autoridad, pueden ofrecer al auditor diversas perspectivas al identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas. A continuación, se exponen algunos ejemplos:

- Las indagaciones dirigidas a los encargados del Gobierno Corporativo pueden ayudar al auditor a entender el grado de supervisión de los encargados del Gobierno Corporativo sobre la preparación de los estados financieros por parte de la Administración. La Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*⁽²⁵⁾, señala la importancia de una comunicación bidireccional efectiva para ayudar al auditor a obtener información de los encargados del Gobierno Corporativo a este respecto.
- Las indagaciones a los empleados responsables de iniciar, procesar, o registrar transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar lo apropiado de la selección y aplicación de determinadas políticas de contabilidad.
- Las indagaciones dirigidas a los asesores jurídicos internos⁽²⁶⁾ pueden proporcionar información sobre asuntos tales como litigios; cumplimiento de leyes y regulaciones; conocimiento de fraudes o sospechas de fraude que afecten a la entidad; garantías; obligaciones post-venta; acuerdos (tales como

⁽²⁴⁾ Ver párrafos A24-A25 de la Sección AU 500.

⁽²⁵⁾ Ver párrafo A1 de la Sección AU 260, *La comunicación del auditor con los encargados del Gobierno Corporativo*.

⁽²⁶⁾ Ver párrafo 16 de la Sección AU 501, *Evidencia de Auditoría - Consideraciones específicas para partidas seleccionadas*.

negocios conjuntos) con socios de negocio , y; el significado de términos contractuales.

- Las indagaciones dirigidas al personal de marketing o ventas pueden proporcionar información sobre los cambios en las estrategias de marketing de la entidad, las tendencias de las ventas o los acuerdos contractuales con sus clientes.
- Las indagaciones dirigidas a la función de administración de riesgos (o a aquellos que realizan tales funciones) pueden proporcionar información sobre los riesgos operativos y regulatorios que pueden afectar el proceso de preparación y presentación de información financiera.
- Las indagaciones dirigidas al personal de TI pueden proporcionar información sobre los procesos de TI, así como sobre los cambios en el sistema, las fallas del sistema o de los controles, u otros riesgos relacionados con TI.

Consideraciones específicas para las entidades gubernamentales

- A30.** Al indagar a quienes puedan tener información que probablemente ayude a identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas, los auditores de las entidades gubernamentales pueden obtener información de fuentes adicionales, tales como los auditores involucrados con el desempeño u otras auditorías relacionadas con la entidad.

Indagaciones a la función de auditoría interna (Ver párrafo 14.a)

Por qué se realizan indagaciones a la función de auditoría interna (si tal función existiera)

- A31.** Si una entidad cuenta con una función de auditoría interna, las indagaciones a las personas apropiadas dentro de tal función pueden ayudar al auditor a entender la entidad y su entorno, así como el sistema de control interno de la entidad, en la identificación y evaluación de los riesgos. El Apéndice D, “*Consideraciones para un Entendimiento de la función de auditoría interna de una entidad*”, establece consideraciones para entender la función de auditoría interna de una entidad.
- A32.** Algunas entidades, por ejemplo, las entidades gubernamentales, pueden tener responsabilidades adicionales con respecto al control interno y al cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables. Las indagaciones a las personas apropiadas en la función de auditoría interna pueden ayudar a los auditores a identificar el riesgo de incumplimiento significativo de leyes y regulaciones aplicables y el riesgo de deficiencias de control relacionadas con el proceso de preparación y presentación de información financiera.

Procedimientos analíticos (Ver párrafo 14.b)

Por qué se realizan procedimientos analíticos como procedimiento de evaluación de riesgos

- A33.** Los procedimientos analíticos ayudan a identificar inconsistencias, transacciones o hechos inusuales, y montos, ratios y tendencias que indican asuntos que pueden tener implicancias para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifican pueden ayudar al auditor a identificar riesgos de representaciones incorrectas significativas, especialmente riesgos de representaciones incorrectas significativas debidas a fraude.
- A34.** Los procedimientos analíticos realizados como procedimientos de evaluación de riesgos pueden, por tanto, ayudar a identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas al identificar aspectos de la entidad que el auditor desconocía o a entender cómo los factores de riesgos inherentes, tales como el cambio, afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a representación incorrecta.

Tipos de procedimientos analíticos

- A35.** Los procedimientos analíticos realizados como procedimientos de evaluación de riesgos pueden ser de los siguientes tipos:
- Incluir información tanto financiera como no financiera, por ejemplo, la relación entre ventas y los metros cuadrados del espacio de venta o el volumen de productos vendidos (no financiero).
 - Utilizar datos agregados a un alto nivel. En consecuencia, los resultados de estos procedimientos analíticos pueden proporcionar una indicación inicial amplia sobre la probabilidad y la magnitud potencial de una representación incorrecta significativa. Por ejemplo, en la auditoría de muchas entidades, incluyendo las que tienen modelos y procesos de negocios menos complejos y un sistema de información menos complejo, el auditor puede realizar una comparación de la información, como el cambio de los saldos de las cuentas intermedias o mensuales con respecto a los saldos de períodos anteriores, para obtener una indicación de las áreas de mayor riesgo potencial.
- A36.** Esta Sección trata el uso por parte del auditor de procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación de riesgos. La Sección AU 520, *Procedimientos Analíticos*, trata el uso por parte del auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (procedimientos analíticos sustantivos) y la responsabilidad del auditor de realizar procedimientos analíticos cerca del final de la auditoría. En consecuencia, los procedimientos analíticos realizados como procedimientos de evaluación de riesgos no son requerido a realizarse de acuerdo con los requerimientos de la Sección AU 520. Sin embargo, los requerimientos y el material de aplicación de la Sección AU 520 pueden proporcionar una guía útil al

auditor cuando realice procedimientos analíticos como parte de los procedimientos de evaluación de riesgos.

Herramientas y técnicas automatizadas

A37. Los procedimientos analíticos pueden realizarse utilizando una serie de herramientas o técnicas, que pueden ser automatizadas. La aplicación de procedimientos analíticos automatizados a los datos puede denominarse análisis de datos (“*data analytics*”). Por ejemplo, el auditor puede utilizar una hoja de cálculo para realizar una comparación de los montos reales registrados con los montos presupuestados o puede realizar un procedimiento más avanzado extrayendo datos desde el sistema de información de la entidad y analizar más a fondo estos datos utilizando técnicas de visualización para identificar clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones para las que se justifiquen otros procedimientos específicos de evaluación de riesgos posteriores.

Observación e inspección (Ver párrafo 14.c)

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

A38. La observación y la inspección pueden respaldar, corroborar o contradecir las respuestas a indagaciones realizadas a la Administración y otras personas y también pueden proporcionar información sobre la entidad y su entorno.

Escalabilidad

A39. Cuando las políticas o los procedimientos no están documentados, o la entidad tiene controles menos formalizados, el auditor aún puede obtener alguna evidencia de auditoría para respaldar la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas mediante la observación o inspección de la ejecución del control. Los ejemplos son los siguientes:

- El auditor puede obtener un entendimiento de los controles sobre un recuento de existencias, incluso si no han sido documentados por la entidad, mediante una combinación de indagación y observación directa.
- El auditor puede ser capaz de observar la segregación de funciones.
- El auditor puede ser capaz de observar la introducción de contraseñas.

Observación e inspección como procedimientos de evaluación de riesgos

A40. Los procedimientos de evaluación de riesgos pueden incluir la observación o inspección de lo siguiente:

- Las operaciones de la entidad.

- Documentos internos (como planes y estrategias de negocios), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la Administración (como los informes trimestrales de gestión y los estados financieros intermedios) y de los encargados del Gobierno Corporativo (como las actas de las reuniones del Directorio).
- Los locales e instalaciones de la entidad.
- La información obtenida de fuentes externas, como diarios económicos y de comercio; informes de analistas, bancos o agencias de calificación de riesgos; publicaciones financieras o de organismos reguladores; u otros documentos externos sobre los resultados financieros de la entidad. (Ver párrafo A88)
- Los comportamientos y acciones de la Administración o de los encargados de la Gobierno Corporativo (como la observación de una reunión del comité de auditoría).

Herramientas o técnicas automatizadas

A41. También pueden utilizarse herramientas o técnicas automatizadas para observar o inspeccionar determinados activos. Por ejemplo, dichas herramientas y técnicas pueden incluir el uso de herramientas de observación a distancia, como una cámara de vídeo o un dron.

Consideraciones específicas para las entidades gubernamentales

A42. Los procedimientos de evaluación de riesgos realizados por los auditores de entidades gubernamentales pueden incluir también la observación e inspección de los documentos preparados por la Administración para su órgano rector, por ejemplo, los documentos relacionados con los informes de desempeño.

Información procedente de otras fuentes (Ver párrafo 15)

Por qué el auditor considera la información procedente de otras fuentes

A43. La información obtenida de otras fuentes puede ser pertinente para la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas al proporcionar información y conocimientos sobre lo siguiente:

- La naturaleza de la entidad y sus riesgos de negocios, y lo que puede haber cambiado con respecto a períodos anteriores.

- La integridad y los valores éticos de la Administración y de los encargados del Gobierno Corporativo, que también pueden ser pertinentes para que el auditor comprenda el ambiente de control.
- El marco de preparación y presentación información financiera aplicable y su aplicación a la naturaleza y circunstancias de la entidad.

Otras fuentes pertinentes

A44. Otras fuentes de información pertinentes son las siguientes:

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuación de la relación con el cliente o del trabajo de auditoría de acuerdo con la Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, incluyendo las conclusiones alcanzadas al respecto.⁽²⁷⁾
- Otros trabajos realizados para la entidad por el socio a cargo. El socio a cargo puede haber obtenido conocimientos pertinentes para la auditoría, incluso sobre la entidad y su entorno, al realizar otros trabajos para la entidad. Dichos trabajos pueden ser trabajos de procedimientos acordados u otros trabajos de auditoría o de aseguramiento, incluyendo los trabajos para tratar requerimientos de información incrementales en la jurisdicción.

Información procedente de la experiencia previa del auditor con la entidad y de auditorías anteriores (Ver párrafo 16)

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

A45. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría realizados en auditorías anteriores pueden proporcionarle al auditor información pertinente para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos, así como para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas.

Naturaleza de la información procedente de auditorías anteriores

A46. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría realizados en auditorías anteriores pueden proporcionarle al auditor información sobre los siguientes asuntos:

- Las representaciones incorrectas anteriores y si fueron corregidas oportunamente.

⁽²⁷⁾ Ver párrafo 14 de la Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el sistema de control interno de la entidad (incluyendo las deficiencias de control).
- Los cambios significativos que la entidad o sus operaciones hayan podido sufrir desde el ejercicio anterior.
- Aquellos tipos particulares de transacciones y otros hechos o saldos de cuentas (y las correspondientes revelaciones) en los que el auditor tuvo dificultades para realizar los procedimientos de auditoría necesarios, por ejemplo, debido a su complejidad.

A47. Se requiere que el auditor determine si la información obtenida a partir de la experiencia previa del auditor con la entidad y de los procedimientos de auditoría realizados en auditorías anteriores sigue siendo pertinente y fiable, si el auditor tiene la intención de utilizar esa información para el propósito de la auditoría actual. Si la naturaleza o las circunstancias de la entidad han cambiado, o se ha obtenido nueva información, es posible que la información de períodos anteriores deje de ser pertinente o fiable para la auditoría actual. Para determinar si se han ocurrido cambios que puedan afectar a la pertinencia o fiabilidad de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y realizar otros procedimientos de auditoría apropiados, tales como recorridos de las actividades de procesamiento de la información aplicables en el sistema de información.

Reunión de análisis del equipo de trabajo (Ver párrafos 17-18)

Por qué se requiere que el equipo de trabajo analice la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones incorrectas significativas

A48. Los miembros claves del equipo de trabajo incluyen a los miembros que tienen responsabilidades significativas en el trabajo, incluyendo el socio a cargo. La forma de conducir la reunión de análisis depende de las personas involucradas y de las circunstancias del trabajo. Por ejemplo, si la auditoría involucra más de una localidad, podrían existir múltiples reuniones de análisis con los miembros del equipo de trabajo en las diferentes localidades.

A49. La reunión de análisis entre el equipo de trabajo sobre la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones incorrectas significativas logra lo siguiente:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros más experimentados del equipo de trabajo, incluyendo al socio a cargo, compartan sus puntos de vista a base de su conocimiento de la entidad. El intercambio de información contribuye a mejorar el entendimiento de todos los miembros del equipo de trabajo.

- Permite a los miembros del equipo de trabajo intercambiar información sobre los riesgos de negocios a los que está sujeta la entidad, sobre cómo los factores de riesgos inherentes pueden afectar la susceptibilidad de las clases de transacciones, los saldos de cuentas y las revelaciones a representaciones incorrectas, y sobre cómo y dónde los estados financieros pueden ser susceptibles a representaciones incorrectas significativas debido a fraude o error.
- Ayuda a los miembros del equipo de trabajo a obtener un mejor entendimiento de las potenciales representaciones incorrectas significativas en los estados financieros en aquellas áreas específicas que les han sido asignadas y a entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que realizan pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores. En particular, la reunión de análisis ayuda a los miembros del equipo de trabajo a considerar adicionalmente la información contradictoria a base del propio entendimiento de cada miembro de la naturaleza y de las circunstancias de la entidad.
- Proporciona una base sobre la que los miembros del equipo de trabajo comunican y comparten la nueva información obtenida en el transcurso de la auditoría que puede afectar la evaluación de riesgos de representaciones incorrectas significativas o a los procedimientos de auditoría realizados para tratar estos riesgos.

La Sección AU 240, requiere que la reunión de análisis del equipo de trabajo ponga un énfasis particular sobre cómo y dónde los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles a representaciones incorrectas significativas debido a fraude, incluyendo cómo el fraude puede ocurrir.⁽²⁸⁾

A50. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría, y una reunión de análisis sólida y abierta del equipo de trabajo, incluso en las auditorías recurrentes, puede conducir a una mejor identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Otro resultado de la reunión de análisis puede ser que el auditor identifique áreas específicas de la auditoría para las que el mantenimiento del escepticismo profesional puede ser particularmente importante y puede conducir al involucramiento de miembros más experimentados del equipo de trabajo que estén apropiadamente capacitados para involucrarse en la realización de procedimientos de auditoría relacionados con esas áreas.

A51. Como parte del análisis entre el equipo de trabajo, también se pueden considerar objetivos adicionales más amplios, y riesgos relacionados, que surjan de requerimientos específicos de auditoría, por ejemplo, los relacionados con entidades gubernamentales.

⁽²⁸⁾ Ver párrafo 15 de la Sección AU 240.

Escalabilidad

- A52.** Cuando el trabajo lo realiza una sola persona, como un único profesional (es decir, cuando no sería posible una reunión de análisis con el equipo de trabajo), la consideración de los asuntos mencionados en los párrafos A49 y A54 puede, no obstante, ayudar al auditor a identificar dónde pueden existir riesgos de representaciones incorrectas significativas.
- A53.** Cuando un trabajo se realiza por un gran equipo de trabajo, tal como en el caso de una auditoría de estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico para el análisis incluir a todos los miembros en un único análisis (por ejemplo, en una auditoría con múltiples localidades), no es necesario que todos los miembros del equipo de trabajo sean informados de todas las decisiones alcanzadas en el análisis. El socio a cargo puede analizar los asuntos con los miembros claves del equipo de trabajo, incluyendo, si se considera apropiado, a los que tienen pericias o conocimientos específicos y a los responsables de las auditorías de los componentes, mientras delega el análisis con otros, tomando en cuenta el alcance de la comunicación que se considera necesaria en todo el equipo de trabajo. Puede ser útil un plan de comunicación, acordado por el socio a cargo.

Análisis de las revelaciones en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable

- A54.** Como parte del análisis entre el equipo de trabajo, la consideración de los requerimientos de revelación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable ayuda a identificar, en una fase temprana de la auditoría, dónde pueden existir riesgos de representaciones incorrectas significativas en relación con las revelaciones, incluso en circunstancias en las que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable solo requiera revelaciones simplificadas. Entre los asuntos que el equipo de trabajo puede analizar se encuentran los siguientes:
- Cambios en los requerimientos de preparación y presentación de información financiera que puedan originar revelaciones significativas, nuevas o modificadas.
 - Cambios en el entorno, condiciones financieras o actividades de la entidad que puedan originar revelaciones significativas, nuevas o modificadas, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el período bajo auditoría.
 - Revelaciones para las que la obtención de suficiente y apropiada evidencia de auditoría pueda haber sido difícil en el pasado.
 - Revelaciones sobre asuntos complejos, incluyendo aquellos que involucran un juicio significativo de la Administración sobre que información revelar.

Obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ver párrafos 19-31)

A55. En Apéndices A a F se exponen otras consideraciones pertinentes a la obtención del entendimiento de la entidad y su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad.

Obtención del entendimiento requerido (Ver párrafos 19-31)

A56. La obtención del entendimiento de la entidad y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad es un proceso dinámico e iterativo de obtención, actualización y análisis de la información que se realiza durante el transcurso de la auditoría. Por lo tanto, las expectativas del auditor pueden cambiar a medida que se obtiene nueva información.

A57. El entendimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, así como del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, también puede ayudar al auditor a desarrollar expectativas iniciales sobre las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que pueden ser clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos. Estas clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos previstas constituyen la base del alcance del entendimiento por parte del auditor del sistema de información de la entidad.

Por qué se requiere un entendimiento de la entidad y de su entorno, así como del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (Ver párrafos 19-20)

A58. El entendimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, así como del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, le ayudan a:

- a. Entender los hechos y circunstancias que son pertinentes para la entidad, y;
- b. Identificar cómo los factores de riesgos inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a representaciones incorrectas en la preparación de los estados financieros, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, y el grado en que lo hacen.

Esta información establece un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y evalúa los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Este marco de referencia también ayuda al auditor a planificar la auditoría, ejercer su juicio profesional y mantener el escepticismo profesional durante el transcurso de la auditoría, por ejemplo, al:

- Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros de acuerdo con esta Sección u otras Secciones AU pertinentes (por ejemplo, en relación con los riesgos de fraude de acuerdo con la Sección AU 240 o al identificar o evaluar los

riesgos relacionados con las estimaciones contables de acuerdo con la Sección AU 540);

- Realizar procedimientos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de leyes y regulaciones que puedan tener un efecto significativo en los estados financieros, de acuerdo con la Sección AU 250, *Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros*;⁽²⁹⁾
- Evaluar si los estados financieros proporcionan revelaciones adecuadas, de acuerdo con la Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*;⁽³⁰⁾
- Determinar la importancia relativa o la importancia relativa para la ejecución del trabajo de acuerdo con la Sección AU 320, *La Importancia Relativa al Planificación y Efectuar una Auditoría*,⁽³¹⁾ o
- Considerar lo apropiado de la selección y aplicación de las políticas de contabilidad y lo adecuado de las revelaciones en los estados financieros.

A59. El entendimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, así como del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, también influye en el modo en que el auditor planifica y realiza los procedimientos de auditoría posteriores, por ejemplo, al:

- Desarrollar las expectativas que se utilizarán al realizar los procedimientos analíticos sustantivos de acuerdo con la Sección AU 520;⁽³²⁾
- Diseñar y realizar los procedimientos de auditoría posteriores para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría de acuerdo con la Sección AU 330;⁽³³⁾ y;
- Evaluar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, en relación con los supuestos o las comunicaciones verbales y escritas de la Administración).

⁽²⁹⁾ Ver párrafo 14 de la Sección AU 250, *Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros*.

⁽³⁰⁾ Ver párrafo 15.e de la Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*.

⁽³¹⁾ Ver párrafos 10-11 de la Sección AU 320, *La Importancia Relativa al Planificación y Efectuar una Auditoría*.

⁽³²⁾ Ver párrafo 5 de la Sección AU 520, *Procedimientos Analíticos*.

⁽³³⁾ Ver párrafos 6-7 de la Sección AU 330.

Escalabilidad (Ver párrafos 19-20)

A60. La naturaleza y el alcance del entendimiento requerido es un asunto de juicio profesional del auditor y varía de una entidad a otra en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad, incluyendo los siguientes aspectos:

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

A61. Los procedimientos de evaluación de riesgos del auditor para obtener el entendimiento requerido pueden ser menos extensos en auditorías de entidades menos complejas y más extensos en entidades que son más complejas. Se espera que la profundidad del entendimiento requerido al auditor sea menor que el entendimiento que posee la Administración administrando la entidad.

A62. Algunos marcos de preparación y presentación de información financiera le permiten a las entidades más pequeñas proporcionar revelaciones más sencillas y menos detalladas en los estados financieros. Sin embargo, esto no libera al auditor de la responsabilidad de obtener un entendimiento de la entidad y su entorno y del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable a la entidad.

A63. El uso de TI por parte de la entidad y la naturaleza y el alcance de los cambios en el ambiente de TI, incluyendo los riesgos que surgen del uso de TI identificados de acuerdo al párrafo 29.a, también pueden afectar a las pericias especializadas necesarias para ayudar a obtener el entendimiento requerido, incluyendo los controles generales de TI de la entidad a ser identificados de acuerdo al párrafo 29.b.

La entidad y su entorno (Ver párrafo 19)

La estructura organizacional, la propiedad y el Gobierno Corporativo de la entidad, y el modelo de negocios (Ver párrafo 19.a.i)

La estructura organizacional y la propiedad de la entidad (Ver párrafo 19.a.i)

A64. El entendimiento de la estructura organizacional y de propiedad de la entidad puede permitirle al auditor entender asuntos tales como:

- La complejidad de la estructura de la entidad. Por ejemplo, la entidad puede ser una única entidad o la estructura de la entidad puede incluir afiliadas, divisiones u otros componentes en múltiples localidades. Además, la

estructura jurídica-legal puede ser diferente de la estructura operativa. Las estructuras complejas suelen introducir factores que originan una mayor susceptibilidad a riesgos de representaciones incorrectas significativas. Tales tipos de asuntos pueden incluir si el “*goodwill*”, la participación en negocios conjuntos (“*joint-ventures*”), las inversiones o las entidades de interés variable están apropiadamente contabilizados y si adecuadas revelaciones de tales asuntos en los estados financieros han sido hechas.

- La propiedad y las relaciones entre dueños y otras personas o entidades, incluyendo las partes relacionadas. Este entendimiento ayuda a determinar si transacciones con partes relacionadas han sido apropiadamente identificadas y contabilizadas, y reveladas adecuadamente en los estados financieros.⁽³⁴⁾
- La distinción entre los dueños, los encargados del Gobierno Corporativo y la Administración. Por ejemplo, en algunas entidades menos complejas, los dueños de la entidad pueden estar involucrados en la administración de la entidad, por lo que tal distinción es escasa o nula. Por el contrario, como ocurre en algunas entidades más grandes con diversos dueños, puede existir una clara distinción entre la Administración, los dueños de la entidad y los encargados del Gobierno Corporativo. Incluso en algunas entidades de mayor tamaño, los dueños de la entidad pueden estar involucrados en la administración de la misma. La Sección AU 260, proporciona una guía sobre la identificación de los encargados del Gobierno Corporativo y explica que, en algunos casos, algunos o todos los encargados del Gobierno Corporativo pueden estar involucrados en la administración de la entidad.⁽³⁵⁾
- La estructura y complejidad del ambiente de TI de la entidad. Por ejemplo, una entidad puede:
 - Tener múltiples sistemas de TI heredados en diversos negocios que no están bien integrados, lo que origina un ambiente de TI complejo.
 - Estar utilizando proveedores de servicios externos o internos para ciertos aspectos de su ambiente de TI (por ejemplo, externalizar el “*hosting*” de su ambiente de TI a un tercero o utilizar un centro de servicios compartidos para la administración central de los procesos de TI en un grupo).

⁽³⁴⁾ La Sección AU 550, *Partes Relacionadas*, trata las consideraciones del auditor pertinentes a partes relacionadas.

⁽³⁵⁾ Ver párrafos A6-A7 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*.

Herramientas y técnicas automatizadas

A65. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para entender los flujos de transacciones y procesamiento como parte de los procedimientos del auditor para entender el sistema de información. Uno de los resultados de estos procedimientos puede ser que el auditor obtenga información sobre la estructura organizacional de la entidad o sobre aquellos con los que la entidad realiza sus negocios (por ejemplo, proveedores, clientes o partes relacionadas).

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales

A66. La propiedad de una entidad gubernamental puede no tener la misma pertinencia que en el sector privado porque muchas entidades gubernamentales no tienen propietarios o porque las decisiones relacionadas con la entidad pueden tomarse fuera de ella como resultado de procesos políticos. Por lo tanto, la Administración puede no tener control sobre ciertas decisiones que se toman. Entre los asuntos que pueden ser pertinentes se incluye el entendimiento de la capacidad de la entidad para tomar decisiones unilaterales y la capacidad de otras entidades gubernamentales para controlar o influir en el mandato y dirección estratégica de la entidad. Por ejemplo, una entidad gubernamental puede estar sujeta a leyes u otras directivas de las autoridades que la obliguen a obtener la aprobación previa de tales partes externas a la entidad para sus estrategias y objetivos antes de ponerlos en práctica. Por lo tanto, los asuntos relacionados con el entendimiento de la estructura jurídico-legal de la entidad puede incluir las leyes y regulaciones aplicables, y el tipo de entidad (es decir, si la entidad es un departamento, una agencia u otro tipo de entidad).

Gobierno Corporativo (Ver párrafo 19.a.i)

Por qué el auditor obtiene un entendimiento del Gobierno Corporativo

A67. El entendimiento del Gobierno Corporativo de la entidad puede ayudar al auditor a entender la capacidad de la entidad para monitorear apropiadamente su sistema de control interno. Este entendimiento, en relación con el entendimiento del ambiente de control por parte del auditor, también puede proporcionar evidencia de deficiencias de control, que pueden indicar un aumento de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a riesgos de representaciones incorrectas significativas.

Entendimiento del Gobierno Corporativo de la entidad

A68. Los siguientes asuntos pueden ser pertinentes para que el auditor los considere al obtener un entendimiento de el Gobierno Corporativo de la entidad:

- Si alguno o todos los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en la administración de la entidad y, si fuere aplicable, cómo demuestran los encargados del Gobierno Corporativo su independencia de la Administración.

- La existencia (y separación) de un Directorio no ejecutivo, si hubiere, de la Administración ejecutiva.
- Si los encargados del Gobierno Corporativo ocupan cargos que forman parte integral de la estructura jurídico-legal de la entidad, por ejemplo, como directores.
- La existencia de subgrupos de los encargados del Gobierno Corporativo, como un comité de auditoría, y las responsabilidades de dicho grupo.
- Las responsabilidades de los encargados del Gobierno Corporativo en la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera, incluyendo la aprobación de los estados financieros o el monitoreo del control interno de la entidad relacionado con el proceso de preparación y presentación de información financiera.

El modelo de negocios de la entidad (Ver párrafo 19a(i))

A69. Los Apéndices A-B establecen consideraciones adicionales para obtener un entendimiento de la entidad y su modelo de negocios, así como consideraciones adicionales para la auditoría de entidades de interés variable.

Por qué el auditor obtiene un entendimiento del modelo de negocios de la entidad

A70. El entendimiento de los objetivos, la estrategia y el modelo de negocios de la entidad ayuda al auditor a entender la entidad a nivel estratégico y a entender los riesgos de negocios que la entidad asume y afronta. El entendimiento de los riesgos de negocios que tienen un efecto en los estados financieros ayuda al auditor a identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas porque la mayoría de los riesgos de negocios tendrán finalmente consecuencias financieras y, por tanto, un efecto en los estados financieros. Por ejemplo, el modelo de negocios de una entidad puede confiar en el uso de TI de diferentes maneras:

- Una entidad vende zapatos en tiendas físicas y utiliza un sistema avanzado de existencias en los puntos de ventas para registrar las ventas de zapatos.
- Una entidad vende zapatos en línea, de modo que todas las transacciones de ventas se procesan en un ambiente de TI, incluyendo el inicio de las transacciones a través de un sitio web.

Los riesgos de negocios que surgen de un modelo de negocios significativamente diferente serían sustancialmente distintos, pese a que ambas entidades vendan zapatos.

Entendimiento del modelo de negocios de la entidad

- A71.** No todos los aspectos del modelo de negocios son pertinentes para el entendimiento del auditor. Los riesgos de negocios son más amplios que los riesgos de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros, aunque los riesgos de negocios incluyan a estas últimas. El auditor no tiene la responsabilidad de entender o identificar todos los riesgos de negocios porque no todos los riesgos de negocios originan riesgos de representaciones incorrectas significativas.
- A72.** Los riesgos de negocios pueden afectar a los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros o de las afirmaciones. Por ejemplo, la pérdida de financiamiento de una entidad o el deterioro de las condiciones que afectan al sector industrial de la entidad podrían afectar su capacidad de liquidar sus obligaciones a su vencimiento y, por tanto, podría afectar al riesgo de representación incorrecta significativa relacionada con la clasificación de los pasivos a largo plazo o la valorización de los activos a largo plazo. También podría originar una duda sustancial acerca de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha. Un nuevo producto o servicio sin éxito o una expansión comercial fallida podrían afectar a los riesgos de representaciones incorrectas significativas relacionados con la valorización de las existencias y otros activos relacionados.
- A73.** Los riesgos de negocios que aumentan la susceptibilidad a riesgos de representaciones incorrectas significativas pueden surgir de lo siguiente:
- Objetivos o estrategias inapropiados, ejecución de estrategias inefectivas, o cambio o complejidad relacionados con el negocio de la entidad.
 - La falta de reconocimiento de la necesidad de cambio también puede también originar riesgos de negocios, por ejemplo, por:
 - el desarrollo de nuevos productos o servicios que puedan fracasar;
 - un mercado que, aunque se desarrolle con éxito, es inadecuado para apoyar un producto o servicio, o;
 - defectos en un producto o servicio que pueden resultar en obligaciones legales y riesgo reputacional.
 - Incentivos y presiones sobre la Administración, que pueden originar un sesgo intencional o no de la Administración y, por tanto, afectar la razonabilidad de los supuestos significativos y las expectativas de la Administración o de los encargados del Gobierno Corporativo.
- A74.** Entre los ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento del modelo de negocios de la entidad, objetivos, estrategias, y los

riesgos de negocios relacionados que pueden originar un riesgo de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros, se incluyen los siguientes:

- Los desarrollos de la industria, tal como la falta de personal o de experiencia para hacer frente a los cambios en la industria.
- Nuevos productos y servicios que conducen a un aumento de las obligaciones del producto.
- Expansión del negocio de la entidad, y la demanda que no se ha estimado con precisión.
- Nuevos requerimientos contables cuya implementación ha sido incompleta o inadecuada.
- Requerimientos regulatorios que originen una mayor exposición legal.
- Requerimientos de financiamiento actuales y futuros, como la pérdida de financiamiento debido a la incapacidad de la entidad para cumplir con tales requerimientos.
- Uso de TI, tal como la implementación de un nuevo sistema de TI que afectará tanto a las operaciones como al proceso de preparación y presentación de información financiera.
- Los efectos de la implementación de una estrategia, en particular cualquier efecto que conduzca a nuevos requerimientos contables.
- Hechos o circunstancias relacionados con el cambio climático que puedan afectar a la entidad en términos de su modelo de negocios, sus operaciones y procesos, o su capacidad para obtener financiamiento o atraer inversiones y clientes.

A75. Normalmente, la Administración identifica los riesgos del negocio y desarrolla enfoques para tratarlos. Este proceso de evaluación de riesgos forma parte del sistema de control interno de la entidad y se analiza en el párrafo 22 y en los párrafos A124-A129.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales

A76. Las entidades que operan en el sector gubernamental pueden crear y entregar valor de forma diferente que las entidades que crean riqueza para los dueños, pero aún tendrán un “modelo” operativo con objetivos específicos. Entre los asuntos que los auditores del sector gubernamental pueden entender que son pertinentes para el modelo de la entidad se encuentran los siguientes:

- Conocimiento de las actividades gubernamentales pertinentes, incluyendo los programas relacionados.
- Objetivos y estrategias de los programas, incluyendo los elementos de política pública.

A77. En el caso de las auditorías de entidades gubernamentales, los “objetivos de la Administración” pueden estar influidos por los requerimientos para demostrar su obligación de rendir cuentas públicamente y pueden incluir objetivos que tienen su origen en la ley, las regulaciones u otra autoridad gubernamental.

Factores industriales, regulatorios y otros factores externos (Ver párrafo 19.a.ii)

Factores de la industria

A78. Los factores pertinentes de la industria incluyen las condiciones de la misma, tal como el entorno competitivo, las relaciones con los proveedores y los clientes, y los desarrollos tecnológicos. Los siguientes son asuntos que el auditor puede considerar:

- El mercado y la competencia, incluyendo la demanda, la capacidad y la competencia de precios.
- La actividad cíclica o estacional.
- La tecnología relacionada con los productos de la entidad.
- El suministro y el costo de la energía.

A79. La industria en la que opera la entidad puede originar riesgos específicos de representaciones incorrectas significativas que surgen de la naturaleza del negocio o del grado de regulación. Por ejemplo, en la industria de la construcción, los contratos a largo plazo pueden involucrar estimaciones significativas de ingresos y gastos que originan riesgos de representaciones incorrectas significativas. En estos casos, es importante que el equipo de trabajo incluya miembros con la competencia y las capacidades apropiadas.⁽³⁶⁾

Factores regulatorios (Ver párrafo 19.a.ii)

A80. Los factores regulatorios pertinentes incluyen el entorno regulatorio. El entorno regulatorio incluye, entre otros asuntos, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el entorno jurídico-legal y político, así como cualquier cambio en los mismos. Los siguientes son asuntos que el auditor puede considerar:

⁽³⁶⁾ Ver párrafo 16 de la Sección AU 220.

- El marco regulatorio de una industria regulada, incluyendo las respectivas revelaciones.
- La legislación y las regulaciones que afectan significativamente a las operaciones de la entidad, por ejemplo, las leyes y regulaciones laborales.
- Legislación tributaria y regulaciones fiscales.
- Las políticas gubernamentales que afectan actualmente al desarrollo de los negocios de la entidad, tal como las políticas monetarias, incluyendo los controles de divisas e intercambio de monedas, las políticas fiscales, los incentivos financieros (por ejemplo, los programas de ayuda gubernamentales) y los aranceles o las políticas de restricción del comercio.
- Requerimientos medioambientales que afectan a la industria y a los negocios de la entidad.

A81. La Sección AU 250 incluye algunos requerimientos específicos relacionados con el marco legal y regulatorio aplicable a la entidad y a la industria o sector en el que opera la entidad.⁽³⁷⁾

Otros factores externos (Ver párrafo 19.a.ii)

A82. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar son las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiamiento, y la inflación o la revalorización de la moneda.

Medidas utilizadas por la Administración para evaluar el desempeño financiero de la entidad (Ver párrafo 19.a.iii)

Por qué el auditor entiende las medidas utilizadas por la Administración

A83. El entendimiento de las medidas de la entidad ayuda al auditor a considerar si dichas medidas, ya sean utilizadas externa o internamente, crean presiones sobre la entidad para lograr objetivos de desempeño. Estas presiones pueden motivar a la Administración a tomar medidas que aumenten la susceptibilidad a representaciones incorrectas debidas al sesgo de la Administración o al fraude (por ejemplo, para mejorar el desempeño de la entidad o para representar incorrectamente los estados financieros de manera intencional) (Ver la Sección AU 240 para los requerimientos y guías en relación con los riesgos de fraude).

A84. Las medidas también pueden indicar al auditor la probabilidad de riesgos de representaciones incorrectas significativas en la información de los estados

⁽³⁷⁾ Ver párrafo 12 de la Sección AU 250.

financieros relacionados. Por ejemplo, las medidas de desempeño pueden indicar que la entidad tiene un crecimiento o una rentabilidad inusualmente rápidos en comparación con los de otras entidades de la misma industria.

Medidas utilizadas por la Administración

A85. La Administración y otras personas suelen medir y modificar los aspectos que consideran importantes. Las indagaciones a la Administración pueden revelar que ésta se basa en ciertos indicadores claves, independientemente de su disponibilidad pública, para evaluar el desempeño financiero y tomar acciones determinadas. En estos casos, el auditor puede identificar las medidas de desempeño pertinentes, ya sean internas o externas, considerando la información que la entidad utiliza para administrar sus negocios. Si las indagaciones indicaran una ausencia de medición o revisión del desempeño, existiría un aumento del riesgo de que las representaciones incorrectas significativas no se detecten ni corrijan.

A86. Los indicadores claves utilizados para evaluar el desempeño financiero pueden incluir lo siguiente:

- Indicadores claves de desempeño (financieros y no financieros) y ratios, tendencias y estadísticas operativas claves.
- Análisis de los resultados financieros de un período a otro.
- Presupuestos, proyecciones, análisis de desviaciones, información por segmentos e informes de desempeño de divisiones, departamentos u a otros niveles.
- Medidas de desempeño de los empleados y políticas de compensación de incentivos.
- Comparaciones del desempeño de una entidad con el de los competidores.

Escalabilidad (Ver párrafo 19.a.iii)

A87. Los procedimientos realizados para entender las medidas de la entidad pueden variar en función del tamaño o la complejidad de la entidad, así como del involucramiento de los dueños o de los encargados del Gobierno Corporativo en la Administración de la entidad.

Otras consideraciones

A88. Las partes externas también pueden revisar y analizar el desempeño financiero de la entidad, en particular, para las entidades cuya información financiera está disponible públicamente. El auditor también puede considerar la información disponible

públicamente para ayudar al auditor a entender los negocios o identificar información contradictoria, como la información procedente de las siguientes fuentes:

- Analistas o agencias de crédito
- Noticias y otros medios de comunicación, incluyendo las redes sociales
- Autoridades tributarias
- Organismos reguladores
- Sindicatos
- Proveedores de financiamiento

Esta información financiera puede obtenerse a menudo desde la entidad auditada.

A89. La medición y revisión del desempeño financiero no es lo mismo que el monitoreo del sistema de control interno (analizado como un componente del sistema de control interno en los párrafos A130-A139), aunque sus propósitos pueden coincidir:

- La medición y la revisión del desempeño se dirigen a determinar si el desempeño de negocios cumple los objetivos fijados por la Administración (o por terceros).
- En cambio, el monitoreo del sistema de control interno se ocupa de monitorear la efectividad de los controles, incluyendo aquellos relacionados con la medición y revisión del desempeño financiero por parte de la Administración.

En algunos casos, sin embargo, los indicadores de desempeño también proporcionan información que permite a la Administración identificar las deficiencias de control.

Consideraciones específicas para las entidades gubernamentales

A90. Además de considerar las medidas pertinentes utilizadas por una entidad gubernamental para evaluar el desempeño financiero de la entidad, los auditores de las entidades gubernamentales también pueden considerar información no financiera, tal como el logro de resultados de beneficio público (por ejemplo, el número de personas asistidas por un programa específico).

El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (Ver párrafo 19.b)

Entendimiento del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y de las políticas de contabilidad de la entidad

A91. Entre los asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable de la entidad y de cómo se aplica en el contexto de la naturaleza y las condiciones de la entidad y su entorno se incluyen las siguientes:

- Las prácticas de preparación y presentación de información financiera de la entidad en términos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, tales como:
 - los principios contables y las prácticas específicas de la industria, incluyendo las clases de transacciones específicas de la industria, los saldos de las cuentas y las respectivas revelaciones significativas en los estados financieros (por ejemplo, préstamos e inversiones para los bancos o investigación y desarrollo para los productos farmacéuticos).
 - el reconocimiento de ingresos.
 - la contabilización de los instrumentos financieros, incluyendo las pérdidas crediticias correspondientes.
 - activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
 - la contabilización de transacciones inusuales o complejas, incluyendo aquellas en áreas controvertidas o emergentes (por ejemplo, la contabilización de criptomonedas).
- El entendimiento de la selección y aplicación de las políticas de contabilidad por parte de la entidad, incluyendo cualquier cambio en las mismas, así como las razones para aquello, puede incluir los siguientes asuntos:
 - los métodos que la entidad utiliza para reconocer, medir, presentar y revelar transacciones significativas e inusuales.
 - el efecto de las políticas de contabilidad significativas en áreas controvertidas o emergentes para las que se carece de guías autorizadas o de consenso.
 - los cambios en el entorno, como los cambios en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable o las reformas tributarias que pueden necesitar de un cambio en las políticas de contabilidad de la entidad.

- las normas de preparación y presentación de información financiera y las leyes y regulaciones que sean nuevos para la entidad, así como cuándo y cómo adoptará o cumplirá la entidad con tales requerimientos.

A92. Obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno puede ayudar al auditor a considerar dónde pueden esperarse cambios en el proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad (por ejemplo, respecto de períodos anteriores). Por ejemplo, si la entidad ha realizado una combinación de negocios significativa durante el período, el auditor probablemente esperará cambios en las clases de transacciones, los saldos de las cuentas y las revelaciones asociados con esa combinación de negocios. Por otra parte, si no se han producido cambios significativos en el marco de preparación y presentación de información financiera durante el período, el entendimiento del auditor puede ayudar a confirmar que el entendimiento obtenido en el período anterior sigue siendo aplicable.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales

A93. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable para una entidad gubernamental pueden ser los principios de contabilidad generalmente aceptados establecidos por el Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Federal o GASB, o un marco de propósito específico.

Cómo afectan los factores de riesgos inherentes a la susceptibilidad de las afirmaciones a representaciones incorrectas (Ver párrafo 19c)

A94. El Apéndice B proporciona ejemplos de hechos y circunstancias que originan la existencia de riesgos de representaciones incorrectas significativas, clasificados por factores de riesgos inherentes.

Por qué el auditor entiende los factores de riesgos inherentes cuando entiende la entidad y su entorno, y el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable

A95. El entendimiento de la entidad y su entorno, así como del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, ayuda al auditor a identificar hechos o circunstancias cuyas características pueden afectar la susceptibilidad de las afirmaciones sobre clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones a representaciones incorrectas. Estas características son factores de riesgos inherentes. Los factores de riesgos inherentes pueden afectar la susceptibilidad de las afirmaciones a representaciones incorrectas al influir en la probabilidad de que una representación incorrecta ocurra o en la magnitud de la representación incorrecta si ocurriese. El entendimiento de cómo los factores de riesgos inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a representaciones incorrectas puede ayudar al auditor a tener un entendimiento preliminar de la probabilidad o la magnitud de las representaciones incorrectas, lo que le ayuda a identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación de acuerdo con el párrafo 32.b. El entendimiento del grado en que los factores de riesgos inherentes

afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a una representación incorrecta también ayuda al auditor a evaluar la probabilidad y la magnitud de una posible representación incorrecta al evaluar el riesgo inherente de acuerdo con el párrafo 35.a. En consecuencia, el entendimiento de los factores de riesgos inherentes puede ayudar también al auditor a diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores de acuerdo con la Sección AU 330.

- A96.** La identificación por parte del auditor de los riesgos de representación incorrecta significativa a nivel de afirmación y la evaluación del riesgo inherente también pueden verse influidas por la evidencia de auditoría obtenida por el auditor al realizar otros procedimientos de evaluación de riesgos, procedimientos de auditoría posteriores o al cumplir con otros requerimientos de las NAGAs.

El efecto de los factores de riesgos inherentes en una clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación

- A97.** El grado de susceptibilidad de una clase de transacciones, de un saldo de cuenta o de una revelación a una representación incorrecta que surge de la complejidad o subjetividad a menudo está estrechamente relacionado, con el grado en que está sujeto a cambios o incertidumbre. Por ejemplo, si la entidad tiene una estimación contable que se basa en supuestos, cuya selección está sujeta a un juicio significativo, es probable que la medición de la estimación contable se vea afectada tanto por la subjetividad como por la incertidumbre.
- A98.** Cuanto mayor sea el grado en que una clase de transacciones, un saldo de cuenta o una revelación sea susceptible a representaciones incorrectas debido a su complejidad o subjetividad, mayor será la necesidad de que el auditor mantenga escepticismo profesional. Además, cuando una clase de transacciones, un saldo de cuenta o una revelación es susceptible de a representaciones incorrectas debido a su complejidad, subjetividad, cambio o incertidumbre, estos factores de riesgos inherentes pueden crear una oportunidad para el sesgo de la Administración, ya sea involuntaria o intencionalmente, y afectar la susceptibilidad a representaciones incorrectas debido al sesgo de la Administración. La identificación por parte del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas y la evaluación del riesgo inherente a nivel de afirmación también se ven afectadas por las interrelaciones entre los factores de riesgos inherentes.
- A99.** Los hechos o circunstancias que pueden afectar la susceptibilidad a representación incorrecta debido al sesgo de la Administración pueden afectar también la susceptibilidad a una representación incorrecta debido a otros factores de riesgo de fraude. En consecuencia, esto puede ser información pertinente para utilizarla de acuerdo con la Sección AU 240,⁽³⁸⁾ que requiere que el auditor evalúe si la información obtenida de los otros procedimientos de evaluación de riesgos y de las actividades relacionadas indican que están presentes uno o más de los factores de riesgo de fraude.

⁽³⁸⁾ Ver párrafo 24 de la Sección AU 240.

Entender los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ver párrafos 21-31)

- A100.** El Apéndice C, “*Entendimiento del sistema de control interno de la entidad*”, describe con mayor detalle la naturaleza del sistema de control interno de la entidad y las limitaciones inherentes del control interno, respectivamente. En Apéndice C también se explican con más detalle los componentes de un sistema de control interno para efectos de las NAGAs.
- A101.** Los componentes del sistema de control interno de la entidad para efectos de esta Sección pueden no reflejar necesariamente como una entidad diseña, implementa y mantiene su sistema de control interno o como puede clasificar cualquier componente en particular. La Administración puede utilizar un marco de control interno especificado por COSO, el Libro Verde u otro marco de control interno con componentes que difieren de los componentes identificados en esta Sección al diseñar, implementar y mantener el sistema de control interno de la entidad. En algunos casos, la Administración puede no utilizar ningún marco. A efectos de una auditoría, el auditor puede utilizar el marco utilizado por la Administración o puede utilizar una terminología o marcos diferentes para describir los diversos aspectos de un sistema de control interno y su efecto en la auditoría, siempre que se traten todos los componentes descritos en esta Sección.
- A102.** Los auditores de algunas entidades pueden tener responsabilidades adicionales con respecto al control interno. En consecuencia, sus consideraciones sobre el sistema de control interno pueden ser más amplias y detalladas. Por ejemplo, los auditores de entidades gubernamentales pueden tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de leyes, regulaciones, u otras autoridades.

Cómo difiere el entendimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad del entendimiento de los controles específicos

- A103.** El sistema de control interno de la entidad es un proceso dinámico, iterativo e integrado. Inserto en este proceso existen controles que consisten en políticas y procedimientos. En una auditoría de estados financieros, los componentes del sistema de control interno de la entidad representan lo que se requiere para lograr los objetivos del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad. Una auditoría no requiere el entendimiento de todos los procesos o controles de cada componente.
- A104.** En el caso del ambiente de control, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y el proceso de monitoreo del sistema de control interno de la entidad, el entendimiento del auditor incluye las tareas y actividades continuas, o procesos, orientados al logro de los objetivos del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad. Para el componente de sistema de información y comunicación, el entendimiento del auditor incluye los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de procesamiento de la información de la entidad,

así como la comunicación por parte de la entidad de asuntos significativos, tal como se requiere en el párrafo 25.a-b. La evidencia de auditoría para el entendimiento y evaluación del auditor puede obtenerse mediante una combinación de indagaciones y de otros procedimientos de evaluación de riesgos (por ejemplo, corroborando las respuestas a indagaciones sobre los procesos de la entidad mediante la observación o la inspección de documentos). El auditor ejerce su juicio profesional para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos a realizar para cumplir los requerimientos (Ver párrafos A22 y A108-A109).

- A105.** Los controles dentro del componente de sistemas de información y comunicación y del componente de actividades de control del sistema de control interno de la entidad son principalmente más directos para tratar los riesgos a nivel de afirmación (Ver párrafos A5, A140 y A166). Esta Sección requiere la realización de procedimientos de evaluación de riesgos, más allá de indagaciones, para evaluar si los controles identificados de acuerdo con los párrafos 27 y 29 están efectivamente diseñados y determinar si dichos controles han sido implementados (Ver párrafo 30). Esta evaluación implica considerar si los controles identificados, individualmente o en combinación con otros controles, son capaces de prevenir, o detectar y corregir efectivamente las representaciones incorrectas significativas, así como establecer que el control existe y que la entidad lo está utilizando (Ver párrafos A201-A202). Una auditoría no requiere un entendimiento, incluida la evaluación del diseño o la determinación la implementación, de todos los controles relacionados con cada clase de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos en los estados financieros o con cada afirmación pertinente a ellos.
- A106.** El auditor puede identificar, de acuerdo con los párrafos 27 y 29, los controles dentro del ambiente de control, del proceso de evaluación de riesgos de la entidad y del proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno, para el cual el auditor también evalúa el diseño y determina la implementación, tal como se requiere en el párrafo 30 (Ver párrafos A105, A112 y A170).

Escalabilidad

- A107.** La forma en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad varía según el tamaño y la complejidad de la misma. Por ejemplo, las entidades menos complejas pueden utilizar controles menos estructurados o controles más simples (esto es, políticas y procedimientos) para lograr sus objetivos.
- A108.** El entendimiento por parte del auditor del sistema de control interno de la entidad se obtiene a través de los procedimientos de evaluación de riesgos realizados para entender y evaluar los componentes del sistema de control interno, tal como se establece en los párrafos 21 a 31. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos necesarios para entender y evaluar los componentes del sistema de control interno de la entidad dependen de lo siguiente:

- a. El tamaño y la complejidad de la entidad.

- b. El conocimiento que tenga el auditor de los controles de la entidad.
- c. La naturaleza de los controles de la entidad, incluyendo el uso de TI por parte de la entidad.
- d. La naturaleza y el alcance de los cambios en los sistemas de información y las operaciones de la entidad.
- e. La naturaleza y la forma de la documentación de los controles de la entidad.

TI en los componentes del sistema de control interno de la entidad

A109. El Apéndice E proporciona guías adicionales para entender el uso de TI por parte de la entidad en los componentes del sistema de control interno.

A110. Los objetivos generales del auditor no difieren si una entidad opera en un ambiente principalmente manual, en un ambiente completamente automatizado o en un ambiente que implica alguna combinación de elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos, incluyendo las organizaciones de servicios, utilizados en el sistema de control interno de la entidad).

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

A111. El entendimiento y evaluación por parte del auditor de los componentes del sistema de control interno de la entidad que requiere esta Sección proporciona un entendimiento preliminar de cómo la entidad identifica los riesgos de negocios pertinentes para el proceso de preparación y presentación de información financiera y cómo responde a ellos. También puede influir en la identificación y evaluación por parte del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de diferentes maneras (Ver párrafo A96). La identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas por parte del auditor le ayuda a diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores, incluyendo los planes para someter a prueba la efectividad operativa de los controles. A continuación, se exponen algunos ejemplos:

- El entendimiento por parte del auditor del ambiente de control de la entidad, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para monitorear los componentes de los controles es más probable que afecte a la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros.
- Es más probable que el entendimiento por parte del auditor del sistema de información y comunicación de la entidad, y del componente de actividades de control de la entidad, afecte a la identificación y evaluación

de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones.

Ambiente de control, proceso de evaluación de riesgos de la entidad y proceso de monitoreo del sistema de control interno de la entidad (Ver párrafos 21-24)

A112. Los controles del ambiente de control, del proceso de evaluación de riesgos de la entidad y del proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno son principalmente controles indirectos (Ver párrafo A5). Sin embargo, los controles dentro de estos componentes pueden variar en naturaleza y precisión y, por lo tanto, algunos controles dentro de estos componentes también pueden ser controles directos que traten los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación (Ver párrafo A170).

Por qué se requiere que el auditor entienda el ambiente de control, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y el proceso de monitoreo del sistema de control interno de la entidad

A113. El ambiente de control proporciona una base general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema de control interno. El ambiente de control no previene directamente, ni detecta ni corrige las representaciones incorrectas. Sin embargo, puede influir en la efectividad de los controles de los demás componentes del sistema de control interno. Del mismo modo, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y su proceso de monitoreo del sistema de control interno están diseñados para operar de forma que también apoyen a todo el sistema de control interno.

A114. Dado que estos componentes son fundamentales para el sistema de control interno de la entidad, las deficiencias en su operación podrían tener efectos invasivos en la preparación de los estados financieros. Por lo tanto, el entendimiento y las evaluaciones de estos componentes por parte del auditor, requeridas por esta Sección, afectan a la identificación y evaluación por parte del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de estados financieros y también pueden afectar a la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación (Ver párrafos A118, A127 y A138). Los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de estados financieros afectan al diseño por parte del auditor de las respuestas generales., incluyendo, como se explica en la Sección AU 330, una influencia en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos posteriores del auditor.⁽³⁹⁾

Obtención de un entendimiento del ambiente de control (Ver párrafo 21)

Escalabilidad

A115. Es probable que la naturaleza del ambiente de control en una entidad menos compleja sea diferente del ambiente de control en una entidad más compleja. Por ejemplo, los encargados del Gobierno Corporativo en las entidades menos complejas pueden no

⁽³⁹⁾ Ver párrafos A1-A3 de la Sección AU 330.

incluir un miembro independiente o externo, y la función de Gobierno Corporativo puede ser asumida directamente por el dueño-gerente cuando no existen otros dueños. En consecuencia, algunas consideraciones sobre el ambiente de control de la entidad pueden ser menos pertinentes o no ser aplicables.

A116. Además, la evidencia de auditoría sobre los elementos del ambiente de control en las entidades menos complejas puede no estar disponible en forma documental, en particular, cuando la comunicación entre la Administración y el resto del personal es informal, pero la evidencia puede seguir siendo adecuadamente pertinente y fiable en las circunstancias. Los ejemplos son los siguientes:

- La estructura organizacional de una entidad menos compleja será probablemente más sencilla y puede incluir un número reducido de empleados que desempeñen funciones relacionadas con el proceso de preparación y presentación de información financiera.
- Si la función de Gobierno Corporativo es asumida directamente por el dueño-gerente, el auditor puede determinar que la independencia de los encargados del Gobierno Corporativo no es pertinente (Ver párrafo A68).
- Las entidades menos complejas pueden no tener un código de conducta por escrito, sino que desarrollan una cultura que enfatiza la importancia de la integridad y el comportamiento ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la Administración. Por consiguiente, las actitudes, la conciencia de y las acciones de la Administración o del dueño-gerente son de especial importancia para que el auditor entienda el ambiente de control de una entidad menos compleja.

Entender el ambiente de control (Ver párrafo 21.a)

A117. Al considerar la medida en que la Administración demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos, el auditor puede obtener un entendimiento a través de indagaciones a la Administración y a los empleados y considerando la información de fuentes externas sobre:

- Cómo comunica la Administración a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y el comportamiento ético, y;
- Inspeccionar el código de conducta escrito de la Administración y observar si la Administración actúa de forma que apoye dicho código.

Evaluar el ambiente de control (Ver párrafo 21.b)

Por qué el auditor evalúa el ambiente de control

A118. La evaluación del auditor de cómo la entidad demuestra un comportamiento consecuente con el compromiso de la entidad con la integridad y los valores éticos; si el ambiente de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad, y; si las deficiencias de control identificadas deterioran los demás componentes del sistema de control interno, ayudan al auditor a identificar potenciales deficiencias de control en los demás componentes del sistema de control interno. Esto es porque el ambiente de control es fundamental para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a entender los riesgos que enfrenta la entidad y, por tanto, a identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones (Ver párrafo A111). El auditor también puede identificar deficiencias de control en el ambiente de control, cuya gravedad puede ser indicativa de un factor de riesgo de fraude. Además, el entendimiento y la evaluación del ambiente de control por parte del auditor tal como que se requiere en esta Sección puede influir en los controles que el auditor podría identificar de acuerdo con los párrafos 27 y 29.b, basándose en el conocimiento que tiene de la presencia o ausencia de dichos controles en otros componentes.

Evaluación del ambiente de control por parte del auditor

A119. La evaluación del auditor del ambiente de control se basa en el conocimiento obtenido de acuerdo con el párrafo 21a. La evaluación se centra en los asuntos incluidos en el párrafo 21.b y, por lo tanto, no requiere evaluar el diseño o determinar la implementación de controles individuales dentro del ambiente de control. Sin embargo, tal como se describe en el párrafo A106, el auditor puede identificar, de acuerdo con los párrafos 27-29, los controles dentro del componente del ambiente de control para los que el auditor también evalúa el diseño y determina su implementación, tal como se requiere en el párrafo 30. (Ver párrafos A112 y A170)

A120. Algunas entidades pueden estar dominadas por una sola persona que puede ejercer una gran discreción. Las acciones y actitudes de esa persona pueden tener un efecto invasivo en la cultura de la entidad, que, a su vez, puede tener un efecto invasivo en el ambiente de control. Este efecto puede ser positivo o negativo. Por ejemplo, la participación directa de una sola persona puede ser clave para que la entidad cumpla sus objetivos de crecimiento y de otro tipo, y también puede contribuir significativamente a un sistema efectivo de control interno. Por otro lado, esta concentración de conocimientos y autoridad también puede resultar en una mayor susceptibilidad a representaciones incorrectas originadas por el caso omiso de los controles por parte de la Administración.

A121. El auditor puede considerar cómo los diferentes elementos del ambiente de control pueden verse influidos por la filosofía y el estilo de funcionamiento de la Administración superior, tomando en cuenta la participación de los miembros independientes de los encargados del Gobierno Corporativo.

A122. Aunque el ambiente de control puede proporcionar una base apropiada para el sistema de control interno y puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un ambiente de control

apropiado no es necesariamente un elemento disuasorio efectivo de fraude. Por ejemplo, las políticas y los procedimientos de recursos humanos dirigidos a la contratación de personal competente financiero, contable y de TI pueden mitigar el riesgo de errores en el procesamiento y registro de la información financiera. Sin embargo, estas políticas y procedimientos pueden no mitigar el riesgo de que la Administración haga caso omiso de los controles (por ejemplo, la preparación y presentación de información financiera fraudulenta que involucre a la Administración superior para “sobrestimar” los ingresos).

A123. La evaluación por parte del auditor del ambiente de control en relación con el uso de TI por parte de la entidad puede incluir asuntos como los siguientes:

- Si el Gobierno Corporativo sobre TI es proporcional a la naturaleza y complejidad de la entidad y de sus operaciones de negocios permitidas posibilitadas por TI, incluyendo la complejidad o madurez de la plataforma o arquitectura tecnológica de la entidad y el grado en que la entidad confía en las aplicaciones de TI para respaldar su proceso de preparación y presentación de información financiera.
- La estructura organizacional de la Administración en materias de TI y los recursos asignados (por ejemplo, si la entidad ha invertido en un apropiado ambiente de TI y en las mejoras necesarias o si se ha contratado a un número suficiente de personas con las pericias apropiadas, incluso cuando la entidad utiliza software comercial [sin modificar o con modificaciones limitadas]).

Entendimiento del proceso de evaluación de riesgos de la entidad (Ver párrafos 22-23)

Entendimiento del proceso de evaluación de riesgos de la entidad (Ver párrafo 22.a)

A124. Como se explica en el párrafo A71, no todos los riesgos de negocios originan riesgos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a error o fraude. Al entender cómo la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo de la entidad han identificado los riesgos de negocios pertinentes para la preparación de los estados financieros, y han decidido las acciones para tratar dichos riesgos, los asuntos que el auditor puede considerar incluyen cómo la Administración o, si fuere apropiado, los encargados del Gobierno Corporativo de la entidad, han realizado lo siguiente:

- Han especificado los objetivos de la entidad con suficiente precisión y claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados con los objetivos.
- Han identificado los riesgos para el logro de los objetivos de la entidad y han analizado los riesgos como una base para determinar cómo debieran administrarse los riesgos.

- Han evaluado los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.
- Han considerado el potencial de fraude al considerar los riesgos para el logro de los objetivos de la entidad.⁽⁴⁰⁾

A125. El párrafo 22 de esta Sección requiere que el auditor obtenga un entendimiento del proceso de la entidad para identificar los riesgos de negocios. La Sección AU 240⁽⁴¹⁾ requiere que el auditor indague con la Administración, entre otras cosas, acerca del proceso de la Administración para identificar, responder y monitorear los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo cualquier riesgo específico de fraude que la Administración haya identificado o del que haya tomado conocimiento sobre los riesgos de fraude en la entidad, o sobre las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones para las que fuere probable que exista un riesgo de fraude.

A126. El auditor puede considerar las implicancias de dichos riesgos de negocios para la preparación de los estados financieros de la entidad y otros aspectos de su sistema de control interno.

Evaluación del proceso de evaluación de riesgos de la entidad (Ver párrafo 22.b)

Por qué el auditor evalúa si el proceso de evaluación de riesgos de la entidad es apropiado.

A127. La evaluación por parte del auditor del proceso de evaluación de riesgos de la entidad puede ayudar al auditor a entender dónde ha identificado la entidad los riesgos y cómo ha respondido la entidad a esos riesgos. La evaluación del auditor de cómo la entidad identifica sus riesgos de negocios y cómo evalúa y trata dichos riesgos ayuda al auditor a entender si los riesgos que enfrenta la entidad han sido identificados, evaluados y tratados, según fuere apropiado, a la naturaleza y complejidad de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de estados financieros y de las afirmaciones (Ver párrafo A111).

Evaluar lo apropiado del proceso de evaluación de riesgos de la entidad (Ver párrafo 22.b)

A128. La evaluación por parte del auditor de lo apropiado del proceso de evaluación de riesgos de la entidad se basa en el entendimiento obtenido de acuerdo con el párrafo 22.a. La evaluación se centra en los asuntos incluidos en el párrafo 22.b y, por lo tanto, no requiere evaluar el diseño o determinar la implementación de controles individuales dentro del proceso de evaluación de riesgos de la entidad. Sin embargo, como se describe en el párrafo A101, el auditor puede identificar, de acuerdo con los

⁽⁴⁰⁾ Ver párrafo 18 de la Sección AU 240.

⁽⁴¹⁾ Ver párrafo 17 de la Sección AU 240.

párrafos 27 y 29.b, controles dentro del componente del proceso de evaluación de riesgos de la entidad para los cuales el auditor también evalúa el diseño y determina la implementación, tal como se requiere en el párrafo 30 (Ver párrafos A112 y A170).

Escalabilidad

A129. Si el proceso de evaluación de riesgos de la entidad es apropiado a las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y la complejidad de la entidad, es un asunto de juicio profesional del auditor. Por ejemplo, en algunas entidades menos complejas, y en particular en las entidades administradas por sus dueños, puede realizarse una evaluación de riesgos apropiada mediante la participación directa de la Administración o del propietario-gerente (por ejemplo, el gerente o el propietario-gerente pueden dedicar habitualmente tiempo a monitorear las actividades de los competidores y otros acontecimientos en el mercado para identificar los riesgos de negocios emergentes). La evidencia de que esta evaluación de riesgos se produce en este tipo de entidades no suele estar formalmente documentada, pero puede ser evidente, por ejemplo, a partir de las conversaciones que el auditor tiene con la Administración, corroboradas por correos electrónicos u otra correspondencia entre la Administración y otro personal, que evidencie que la Administración está, de hecho, realizando procedimientos de evaluación de riesgos.

Obtener un entendimiento del proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno de la entidad (Ver párrafo 24)

Escalabilidad

A130. En las entidades menos complejas y, en particular, en las entidades con dueño-gerente, el entendimiento del auditor del proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno se centra a menudo en la forma en que la Administración o el dueño-gerente esta directamente involucrado en las operaciones, porque pueden no existir otras actividades de monitoreo. Por ejemplo, la Administración puede recibir quejas de los clientes sobre inexactitudes en su estado de cuenta mensual que alertan al dueño-gerente sobre dificultades con la oportunidad en que se reconocen los pagos de los clientes en los registros contables.

A131. En el caso de las entidades en las que no existe un proceso formal de monitoreo del sistema de control interno, el entendimiento del proceso de monitoreo del sistema de control interno puede incluir el entendimiento de las revisiones periódicas de la información contable de la Administración que están diseñadas para contribuir a la forma en que la entidad previene, o detecta y corrige, las representaciones incorrectas.

Entender el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno (Ver párrafo 24.a.i)

A132. Los asuntos que pueden ser pertinentes para que el auditor considere la forma en que la entidad monitorea su sistema de control interno incluyen los siguientes:

- El diseño de las actividades de monitoreo, por ejemplo, si se trata de un monitoreo periódico o continuo.
- El desempeño y la frecuencia de las actividades de monitoreo.
- La evaluación de los resultados de las actividades de monitoreo, en el momento oportuno, para determinar si los controles han sido efectivos.
- La forma en que se han tratado las deficiencias de control identificadas a través de medidas correctivas apropiadas, incluyendo la comunicación oportuna de dichas deficiencias a los responsables de tomar medidas correctivas.

A133. El auditor también puede considerar cómo el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno trata el monitoreo de los controles de procesamiento de información que implican el uso de TI. Esto puede incluir, por ejemplo:

- Controles para monitorear ambientes de TI complejos que
 - Evalúen la efectividad continua del diseño de los controles del procesamiento de la información y los modifiquen, como fuere apropiado, en función de los cambios en las condiciones, o;
 - Evaluar la efectividad operativa de los controles del procesamiento de la información.
- Controles que monitorean las autorizaciones aplicadas en los controles automatizados del procesamiento de la información que hacen cumplir la segregación de funciones.
- Controles que monitorean cómo se identifican y tratan los errores o deficiencias de control relacionados con la automatización del proceso de preparación y presentación de información financiera.

Entendimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ver párrafo 24.a.ii)

A134. En el Apéndice D se exponen otras consideraciones para entender la función de auditoría interna de la entidad.

A135. Las indagaciones del auditor a las personas apropiadas de la función de auditoría interna le ayudarán a entender la naturaleza de las responsabilidades de dicha función. Si el auditor determina que las responsabilidades de tal función se relacionan con el proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, el auditor puede obtener un mayor entendimiento de las actividades realizadas, o a ser realizadas, por la función de auditoría interna revisando el plan de auditoría de la función de auditoría interna para el período, sí hubiere, y analizando ese plan con las

personas apropiadas dentro de dicha función. Este entendimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor, también puede proporcionar información directamente pertinente para la identificación y evaluación por parte del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Si, basándose en el entendimiento preliminar del auditor sobre la función de auditoría interna, el auditor considera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir el alcance, de los procedimientos de auditoría a realizar, de acuerdo a la Sección AU 610, *Utilizar el trabajo de los auditores internos*.

Entendimiento de las fuentes de información (Ver párrafo 24.b)

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

A136. Las actividades de monitoreo de la Administración pueden utilizar la información contenida en las comunicaciones de partes externas, tales como las quejas de los clientes o los comentarios de los organismos reguladores, que pueden indicar dificultades o destacar áreas que necesitan ser mejoradas.

Por qué se requiere que el auditor comprenda las fuentes de información utilizadas para el monitoreo del sistema de control interno de la entidad

A137. El entendimiento por parte del auditor de las fuentes de información utilizadas por la entidad en el monitoreo del sistema de control interno de la entidad, incluyendo si la información utilizada es pertinente y fiable, ayuda al auditor a evaluar si el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno de la entidad es apropiado. Si la Administración asume que la información utilizada para el monitoreo es pertinente y fiable sin tener una base para esa suposición, los errores que puedan existir en la información podrían potencialmente llevar a la Administración a sacar conclusiones incorrectas de sus actividades de monitoreo.

Por qué el auditor evalúa si el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno es apropiado (Ver párrafo 24.c)

Evaluación del proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno

A138. La evaluación del auditor sobre la forma en que la entidad realiza evaluaciones continuas y separadas para monitorear la efectividad de los controles ayuda al auditor a entender si los demás componentes del sistema de control interno de la entidad están presentes y funcionan y, por lo tanto, ayuda a entender los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de estados financieros y de afirmaciones (Ver párrafo A111) y a diseñar las pruebas de los controles.⁽⁴²⁾

⁽⁴²⁾ Ver párrafo 8 de la Sección AU 330.

Evaluar si el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno es apropiado
(Ver párrafo 24.c)

A139. La evaluación por parte del auditor de lo apropiado del proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno se basa en el entendimiento por parte del auditor del proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno. La evaluación se centra en los asuntos incluidos en el párrafo 24.c y, por lo tanto, no requiere evaluar el diseño o determinar la implementación de controles individuales dentro del proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno. Sin embargo, como se describe en el párrafo A106, el auditor puede identificar, de acuerdo con los párrafos 27 y 29.b, controles dentro del proceso de la entidad para monitorear el componente del sistema de control interno para el que el auditor también evalúa el diseño y determina la implementación tal como se requiere en el párrafo 30. (Ver párrafos A112 y A170)

Sistema de información y comunicación, y actividades de control (Ver párrafos 25-30)

A140. Los controles de los componentes del sistema de información y comunicación, y de las actividades de control son principalmente controles directos (es decir, controles que son suficientemente precisos para prevenir, detectar, o corregir las representaciones incorrectas a nivel de afirmación).

Por qué se requiere que el auditor entienda el sistema de información y comunicación, y los controles del componente de actividades de control

A141. Se requiere que el auditor entienda el sistema de información y comunicación de la entidad porque el entendimiento de los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades del procesamiento de la información de la entidad pertinentes para la preparación de estados financieros, y la evaluación de si el componente respalda apropiadamente la preparación de los estados financieros de la entidad, soporta la identificación y evaluación por parte del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativa a nivel de afirmación. Este entendimiento y evaluación también puede originar la identificación de riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de estados financieros cuando los resultados de los procedimientos del auditor sean inconsecuentes con las expectativas sobre el sistema de control interno de la entidad que puedan haberse establecido sobre la base de la información obtenida durante el proceso de aceptación o continuación del trabajo (Ver párrafo A111).

A142. Se requiere al auditor identificar controles específicos en el componente de actividades de control, y a evaluar el diseño y determinar si los controles se han implementado, porque ayuda al entendimiento del auditor sobre el enfoque de la Administración para tratar determinados riesgos. Por lo tanto, proporciona una base para el diseño y la realización de procedimientos de auditoría posteriores que respondan a estos riesgos, tal como requiere la Sección AU 330. Cuanto más alto en el espectro del riesgo inherente se evalúe un riesgo, más persuasiva necesita ser la evidencia de auditoría. Incluso cuando el auditor no planifique someter a pruebas la efectividad operativa de

los controles identificados, su entendimiento puede aún afectar al diseño de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que responden a los riesgos de representaciones incorrectas significativas relacionados (Ver párrafo A210).

La naturaleza iterativa del entendimiento y evaluación por parte del auditor del sistema de información y comunicación, y de las actividades de control

- A143.** Como se explica en el párrafo A57, el entendimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, así como del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, puede ayudar al auditor a desarrollar expectativas iniciales sobre las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que pueden ser clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos. Al obtener un entendimiento del componente de sistema de información y comunicación de acuerdo con el párrafo 25.a, el auditor puede utilizar estas expectativas iniciales para determinar el grado de entendimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad a ser obtenida.
- A144.** El entendimiento del sistema de información por parte del auditor incluye el entendimiento de las políticas que definen los flujos de información relativos a las clases de transacciones, los saldos de las cuentas y las revelaciones significativos de la entidad, así como otros aspectos relacionados con las actividades del procesamiento de la información de la entidad. Esta información y la información obtenida de la evaluación por parte del auditor del componente sistema de información y comunicación, requerido por esta Sección pueden confirmar o influir aún más en las expectativas del auditor sobre las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos identificados inicialmente (Ver párrafo A143).
- A145.** Al obtener un entendimiento de como la información relacionada a las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos fluye hacia, a través y fuera del sistema de información de la entidad, el auditor también puede identificar controles en el componente de actividades de control que se requiere identificar de acuerdo con los párrafos 27 o 29.b. Por ejemplo, la identificación y evaluación por parte del auditor de los controles en el componente de actividades de control puede enfocarse primero en los controles sobre los asientos de diario y otros ajustes y controles que el auditor planifica someter a pruebas su efectividad operativa al diseñar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.
- A146.** La evaluación del auditor del riesgo inherente también puede influir en la identificación de los controles en el componente de actividades de control. Por ejemplo, los controles que traten riesgos significativos pueden ser identificables solo cuando el auditor ha evaluado el riesgo inherente a nivel de afirmación de acuerdo con el párrafo 35. Además, los controles que traten riesgos para los que el auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría (de acuerdo con el párrafo 37) también pueden ser identificables solo una vez que se hayan realizado las evaluaciones del riesgo inherente por parte del auditor.

A147. La identificación y evaluación por parte del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación se ve influida por lo siguiente:

- El entendimiento por parte del auditor de las políticas de la entidad para sus actividades del procesamiento de la información en el componente de sistemas de información y comunicación.
- La identificación y evaluación de los controles por parte del auditor en el componente de actividades de control.

Obtención del entendimiento del sistema de información y comunicación (Ver párrafo 25)

A148. En Apéndice C⁽⁴³⁾ se exponen otras consideraciones relacionadas con el sistema de información y comunicación.

Escalabilidad

A149. Es probable que el sistema de información, y los procesos de negocios relacionados, en las entidades menos complejas sean menos sofisticados que en las entidades más grandes, y es probable que involucre un ambiente de TI menos complejo; sin embargo, el rol del sistema de información es igual de importante. Por ejemplo, las entidades menos complejas con involucramiento directo de la Administración pueden no necesitar descripciones extensas de los procedimientos de contabilidad, registros contables sofisticados o políticas escritas. El entendimiento de los aspectos pertinentes del sistema de información de la entidad puede, por lo tanto, requerir menos esfuerzo en una auditoría de una entidad menos compleja y puede implicar una mayor cantidad de indagaciones, en vez de la observación o la inspección de la documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener un entendimiento sigue siendo importante para proporcionar una base para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores de acuerdo con la Sección AU 330 y puede ayudar al auditor además a identificar o evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas (Ver párrafo A111).

Obtener el entendimiento del sistema de información (Ver párrafo 25.a)

A150. En el sistema de control interno de la entidad se incluyen aspectos relacionados con los objetivos del proceso de preparación y presentación de información de la entidad, incluyendo sus objetivos respecto del proceso de preparación y presentación de información financiera, pero también pueden incluirse aspectos relacionados con sus operaciones o objetivos de cumplimiento objetivos, cuando dichos aspectos sean pertinentes para el proceso de preparación y presentación de información financiera. El entendimiento de como la entidad inicia las transacciones y captura la información como parte del entendimiento del sistema de información por parte del auditor puede incluir información sobre los sistemas de la entidad (sus políticas) diseñados para tratar los objetivos de cumplimiento y operaciones, ya que dicha información es

⁽⁴³⁾ Ver párrafos 15-20 del Apéndice C, “Entender el sistema de control interno de la entidad”.

pertinente para la preparación de estados financieros. Además, algunas entidades pueden tener sistemas de información altamente integrados, de manera que los controles pueden estar diseñados para lograr simultáneamente los objetivos del proceso de preparación y presentación de información financiera de cumplimiento y de operaciones, y sus combinaciones.

A151. El entendimiento por parte del auditor del sistema de información y comunicación de la entidad requerida en el párrafo 25.a origina obtener un entendimiento del proceso de conciliación de los registros detallados con el libro mayor.

A152. El entendimiento del sistema de información de la entidad incluye también el entendimiento de los recursos que se utilizarán en las actividades del procesamiento de la información de la entidad. Información sobre los recursos humanos involucrados que pueden ser pertinentes para entender los riesgos de integridad del sistema de información incluyen lo siguiente:

- La competencia de las personas que realizan el trabajo.
- Si existen recursos adecuados.
- Si existe una apropiada segregación de funciones.

A153. Los asuntos que el auditor puede considerar al entender las políticas que definen los flujos de información relativos a las clases de transacciones, los saldos de las cuentas y las revelaciones significativos de la entidad en el componente de sistema de información y comunicación incluyen la naturaleza de:

- a. Los datos o la información relativos a las transacciones, otros hechos y circunstancias a ser procesadas;
- b. El procesamiento de la información para mantener la integridad de esos datos o información, y;
- c. Los procesos de información, el personal y otros recursos utilizados en el procesamiento de la información.

A154. La obtención de un entendimiento de los procesos de negocios de la entidad, que incluye como se originan las transacciones, ayuda al auditor a obtener un entendimiento del sistema de información de la entidad de forma apropiada a las circunstancias de la misma.

A155. El entendimiento del sistema de información por parte del auditor puede obtenerse de varias maneras y puede incluir algunas o todas las siguientes:

- Indagaciones al personal pertinente sobre los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones o sobre el

proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad.

- Inspección de los manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema de información de la entidad.
- Observación del cumplimiento de las políticas o procedimientos por parte del personal de la entidad.
- Selección de transacciones y rastreo de las mismas a través del proceso aplicable en el sistema de información (es decir, realización de un recorrido, como se describe en los párrafos A204-A205).

Herramientas y técnicas automatizadas

A156. El auditor también puede utilizar técnicas automatizadas para obtener acceso directo, o una descarga digital, de las bases de datos del sistema de información de la entidad que almacenan los registros contables de las transacciones. Aplicando herramientas o técnicas automatizadas a esta información, el auditor puede confirmar el entendimiento obtenido acerca de cómo fluyen las transacciones a través del sistema de información rastreando los asientos del diario, u otros registros digitales relacionados con una transacción en particular, o con toda una población de transacciones desde su inicio en los registros contables hasta su registro en el libro mayor. El análisis de conjuntos completos o grandes de transacciones también puede originar la identificación de variaciones respecto a los procedimientos normales, o esperados, del procesamiento de estas transacciones, que pueden originar la identificación de riesgos de representaciones incorrectas significativas.

Información obtenida fuera de los libros mayores y auxiliares

A157. Los estados financieros pueden contener información obtenida fuera de los libros mayores y auxiliares. A continuación, se exponen ejemplos de dicha información que el auditor puede tener en cuenta:

- Información obtenida de los contratos de arrendamiento que sea pertinente para las revelaciones en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros producida por el sistema de administración de riesgos de la entidad.
- Información sobre el valor razonable producida por los especialistas de la Administración y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros que se haya obtenido a partir de modelos o de otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados

financieros, incluyendo la información pertinente a los datos y supuestos subyacentes utilizados en esos modelos como, por ejemplo:

- supuestos desarrollados internamente que puedan afectar a la vida útil de un activo, o;
 - datos como los tipos de interés que se ven afectados por factores ajenos al control de la entidad.
- Información revelada en los estados financieros sobre los análisis de sensibilidad derivados de los modelos financieros que demuestren que la Administración ha considerado supuestos alternativos.
 - Información reconocida o revelada en los estados financieros que se ha obtenido de las declaraciones y registros tributario-fiscales de la entidad.
 - La información revelada en los estados financieros que se ha obtenido de los análisis preparados para respaldar la evaluación de la Administración acerca de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, tal como las revelaciones, en su caso, relacionadas con hechos o circunstancias que se han identificado que pueden originar una duda sustancial acerca de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha. ⁽⁴⁴⁾

A158. Ciertos montos o revelaciones de los estados financieros de la entidad (como las revelaciones sobre el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado) pueden basarse en información obtenida del sistema de administración de riesgos de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor entienda todos los aspectos del sistema de administración de riesgos y ejerce su juicio profesional para determinar el entendimiento necesario.

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

Por qué el auditor entiende el ambiente de TI pertinente para el sistema de información

A159. El entendimiento del sistema de información por parte del auditor incluye el ambiente de TI pertinente para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad, ya que el uso de aplicaciones de TI por parte de la entidad u otros aspectos del ambiente de TI pueden originar riesgos que surgen del uso de TI.

A160. El entendimiento del modelo de negocios de la entidad y como integra el uso de TI también puede proporcionar un contexto útil de la naturaleza y el alcance de TI que se espera en el sistema de información.

⁽⁴⁴⁾ Ver párrafos 21-22 de la Sección AU 570, *Consideración del Auditor Acerca de la Capacidad de la Entidad para Continuar como una Empresa en Marcha*.

Entendimiento del uso de TI por parte de la entidad

A161. El entendimiento del auditor del ambiente de TI puede enfocarse en la identificación y entendimiento de la naturaleza y el número de las aplicaciones específicas de TI y otros aspectos del ambiente de TI que son pertinentes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información. Los cambios en el flujo de transacciones, o de información dentro del sistema de información, pueden ser el resultado de cambios en los programas de las aplicaciones de TI o de cambios directos en los datos de las bases de datos involucradas en el procesamiento o el almacenamiento de dichas transacciones o información.

A162. El auditor puede identificar las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI de apoyo al mismo tiempo que entiende cómo la información relacionada con las clases de transacciones, los saldos de las cuentas y las revelaciones significativos fluye hacia, a través y fuera del sistema de información de la entidad.

Obtener un entendimiento de la comunicación de la entidad (Ver párrafo 25.b)

Escalabilidad

A163. En las entidades más complejas, la información que el auditor puede considerar para entender la comunicación de la entidad puede proceder de los manuales de políticas y de los manuales de preparación y presentación de información financiera.

A164. En las entidades menos complejas, la comunicación puede estar menos estructurada (por ejemplo, puede que no se utilicen manuales formales) debido al menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor visibilidad y disponibilidad de la Administración. Independientemente del tamaño de la entidad, los canales de comunicación disponibles facilitan la notificación de excepciones y las acciones sobre ellas.

Evaluación de si los aspectos pertinentes del sistema de información respaldan la preparación de los estados financieros de la entidad (Ver párrafo 25.c)

A165. La evaluación por parte del auditor de si el sistema de información y comunicación de la entidad respalda apropiadamente la preparación de los estados financieros se basa en el entendimiento obtenido en el párrafo 25.a-b. La evaluación se centra en los asuntos incluidos en el párrafo 25.c y, por lo tanto, no requiere evaluar el diseño o determinar la implementación de controles individuales dentro del componente de sistemas de información y comunicación. En Apéndice C⁽⁴⁵⁾ se exponen otras consideraciones pertinentes al componente de sistemas de información y comunicación.

⁽⁴⁵⁾ Ver párrafos 15-20 del Apéndice C.

A166. Los controles dentro del componente de sistema de información y comunicación son principalmente más directos al tratar los riesgos a nivel de afirmación, pero también pueden ser controles indirectos (Ver párrafos A5, A105 y A140). En particular, los controles del procesamiento de la información, también conocidos como *controles de las transacciones*, respaldan directamente las acciones para mitigar los riesgos del procesamiento de la información en los procesos de negocios de una entidad (Ver párrafos A7-A8). Como se describe en el párrafo A169, aunque la identificación y evaluación de los controles por parte del auditor en el componente de actividades de control, tal como se requiere en el párrafo 30, se centra en los controles del procesamiento de la información, no se requiere que el auditor identifique y evalúe todos los controles del procesamiento de la información relacionados con las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades del procesamiento de la información de la entidad para las clases de transacciones, los saldos de cuentas y las revelaciones significativos.

Actividades de control (Ver párrafos 26-31)

Controles en el componente de actividades de control (Ver párrafo 26)

A167. En Apéndice C⁽⁴⁶⁾ se exponen otras consideraciones pertinentes a los controles en el componente de actividades de control.

A168. Al obtener un entendimiento de los otros componentes del control interno, el auditor puede haber identificado algunos controles descritos en los párrafos 27 y 29.b. El componente de actividades de control incluye los controles diseñados para asegurar la apropiada aplicación de las políticas (que también son controles) en todos los otros componentes del sistema de control interno de la entidad e incluye tanto los controles directos como los indirectos. Por ejemplo, los controles que una entidad ha establecido para asegurar que su personal está contando y registrando adecuadamente la toma de inventario físico anual se relacionan directamente con los riesgos de representaciones incorrectas significativas pertinentes para las afirmaciones de existencia e integridad del saldo de la cuenta de inventario.

A169. La identificación y evaluación de los controles por parte del auditor en el componente de actividades de control se centra en los controles del procesamiento de la información, que son controles relacionados con el procesamiento de la información en las aplicaciones de TI o en los procesos manuales de procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad que traten directamente los riesgos de la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y de otra información). Sin embargo, no se requiere que el auditor identifique y evalúe todos los controles del procesamiento de la información relacionados con las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades del procesamiento de la información de la entidad para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos.

⁽⁴⁶⁾ Ver párrafos 21-22 del Apéndice C.

- A170.** Pueden existir controles directos en el ambiente de control, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad o el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno, que pueden identificarse de acuerdo con los párrafos 27 y 29.b. Un ejemplo es un control de revisión de la Administración diseñado para detectar representaciones incorrectas mediante el uso de indicadores claves de desempeño u otros tipos de información para desarrollar expectativas suficientemente precisas de los montos informados. Cuanto más indirecta sea la relación entre los controles que respaldan a otros controles y el control que se está considerando, menos efectivo puede ser ese control para prevenir, o detectar y corregir, las representaciones incorrectas relacionadas. Por ejemplo, la revisión por parte de un gerente de ventas de un resumen de la actividad de ventas de tiendas específicas por región, normalmente, solo está relacionada de forma indirecta con los riesgos de representaciones incorrectas significativas pertinentes para la afirmación de integridad de los ingresos por ventas. Por lo tanto, puede ser menos efectivo tratar esos riesgos que los controles más directamente relacionados con ellos, como el cotejo de los documentos de envío con los de facturación.
- A171.** Los párrafos 29.b y 30 requieren que el auditor identifique y evalúe los controles generales de TI para las aplicaciones de TI y otros aspectos del ambiente de TI que el auditor haya determinado que están sujetos a riesgos que surgen del uso de TI, porque los controles generales de TI respaldan el funcionamiento efectivo y continuo de los controles del procesamiento de la información. Un control general de TI por sí solo no suele ser suficiente para tratar un riesgo de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación.
- A172.** Los siguientes son controles que se requiere el auditor identifique y evalúe su diseño, y determine su implementación, de acuerdo con el párrafo 30:
- Controles cuya efectividad operativa se planifica someter a pruebas por parte del auditor al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos. La evaluación de tales controles le proporciona al auditor la base para el diseño de las pruebas de controles de acuerdo con la Sección AU 330. Estos controles también incluyen los controles que tratan los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría.
 - Los controles que traten los riesgos significativos, así como los controles sobre los asientos de diario y otros ajustes, tal y como requiere la Sección AU 240. La identificación y evaluación de tales controles por parte del auditor también puede influir en la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas por parte del auditor, incluyendo la identificación de riesgos adicionales de representaciones incorrectas significativas (Ver párrafo A111). Este entendimiento, también, proporciona la base por parte del auditor para el diseño de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que

responden a los riesgos de representaciones incorrectas significativas evaluados.

- Otros controles que el auditor considere apropiados para permitirle cumplir los objetivos del párrafo 13 con respecto a los riesgos a nivel de afirmación, basándose en el juicio profesional del auditor.

A173. Se requiere la identificación de los controles en el componente de actividades de control cuando tales controles cumplen uno o más de los criterios incluidos en los párrafos 27 o 29.b. Los auditores se refieren a veces a estos controles identificados como *controles pertinentes* o *controles claves*. Una auditoría no requiere un entendimiento, que incluya evaluar el diseño o determinar la implementación, de todos los controles relacionados con cada clase de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos en los estados financieros o con cada afirmación pertinente a ellos (Ver párrafos A103-A106).

A174. Puede existir más de un control que trate el riesgo evaluado de representaciones incorrectas significativas en una determinada afirmación pertinente; al contrario, un control puede tratar el riesgo evaluado de representaciones incorrectas significativas en más de una afirmación pertinente. Puede que no sea necesario identificar todos los controles, incluyendo los redundantes, relacionados con una afirmación pertinente, a menos que la redundancia sea, en sí misma, un objetivo de control relacionado con el tratamiento del riesgo de representación incorrecta significativa.

Tipos de controles en el componente de actividades de control (Ver párrafo 26)

A175. Algunos ejemplos de controles en el componente de actividades de control incluyen las autorizaciones y aprobaciones, las conciliaciones, las verificaciones (como las comprobaciones de edición y validación o los cálculos automatizados), la segregación de funciones y los controles físicos o lógicos, incluyendo los relativos a la protección de los activos.

A176. El componente de actividades de control también puede incluir controles establecidos por la Administración que traten los riesgos de representaciones incorrectas significativas relacionados con revelaciones que no se preparan de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Tales controles pueden referirse a la información incluida en los estados financieros que se obtiene por fuera de los libros mayores y auxiliares.

A177. Independientemente, de si los controles se encuentran en el ambiente de TI o en los sistemas manuales, los controles pueden tener diversos objetivos y pueden aplicarse a varios niveles organizacionales y funcionales.

Escalabilidad (Ver párrafo 26)

A178. Es probable que los controles del componente de actividades de control de las entidades menos complejas sean similares a los de las entidades más grandes, pero la

formalidad con la que operan puede variar. Además, en las entidades menos complejas, la Administración puede implementar directamente más controles. Por ejemplo, la autoridad exclusiva de la Administración para otorgar créditos a los clientes y aprobar compras significativas puede proporcionar un fuerte control sobre saldos de cuentas y transacciones importantes.

A179. Puede ser menos factible establecer la segregación de funciones en entidades menos complejas que tienen menos empleados. Sin embargo, en una entidad administrada por el propietario, éste puede ejercer una supervisión más efectiva a través de su involucramiento directo a diferencia de una entidad más grande, lo que puede compensar aquellas oportunidades generalmente más limitadas de segregación de funciones. Aunque, como también se explica en la Sección AU 240, el dominio de la Administración por parte de una sola persona puede ser una potencial deficiencia de control porque existe una posibilidad de que la Administración haga caso omiso de los controles.⁽⁴⁷⁾

Controles que tratan los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación (Ver párrafo 27.a)

Controles que tratan los riesgos que se determinan como riesgos significativos (Ver párrafo 27.a)

A180. Independientemente, de si el auditor planifica someter a pruebas la efectividad operativa de los controles que traten riesgos significativos, el entendimiento obtenido sobre el enfoque de la Administración para tratar dichos riesgos puede servir de base para el diseño y la realización de procedimientos sustantivos que respondan a los riesgos significativos, tal como requiere la Sección AU 330⁽⁴⁸⁾. Aunque los riesgos relativos a asuntos significativos no rutinarios o de juicio suelen ser menos propensos a ser objeto de controles rutinarios, la Administración puede tener otras respuestas para tratar con tales riesgos. Por ejemplo, cuando existen hechos no rutinarios, como una adquisición de negocios significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir asuntos tales como si se ha consultado a los especialistas apropiados (como especialistas en valorización, tanto internos o externos), si se ha realizado una evaluación del efecto potencial y cómo se van a revelar las circunstancias en los estados financieros. El entendimiento por parte del auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos que surgen de asuntos no rutinarios o de juicio puede incluir si la Administración responde a los riesgos y cómo lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

- Controles, como la revisión de los supuestos realizados por parte de la Administración superior o de especialistas.

⁽⁴⁷⁾ Ver párrafo A32 de la Sección AU 240.

⁽⁴⁸⁾ Ver párrafo 22 de la Sección AU 330.

- Procesos documentados para las estimaciones contables.
- Aprobación por parte de los responsables del Gobierno Corporativo.

A181. La Sección AU 240⁽⁴⁹⁾ requiere que el auditor entienda los controles relacionados con los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas debido a fraude (que se tratan como riesgos significativos) y explica además que es importante que el auditor obtenga un entendimiento de los controles que la Administración ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar fraude.

Controles sobre los asientos de diario y otros ajustes (Ver párrafo 27.b)

A182. La forma en que una entidad incorpora la información procedente del procesamiento de transacciones en el libro mayor involucra normalmente el uso de asientos de diario, ya sean del tipo estándar o no estándar, o automatizados o manuales. La Sección AU 240 requiere que el auditor obtenga un entendimiento del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad y de los controles sobre los asientos de diario registrados en el libro mayor y otros ajustes realizados en la preparación de los estados financieros.⁽⁵⁰⁾

Herramientas y técnicas automatizadas

A183. En los sistemas manuales del libro mayor, los asientos de diario del tipo no estándar pueden identificarse mediante la inspección de los libros mayores, de los libros diarios y de la documentación de respaldo. Cuando se utilizan procedimientos automatizados para mantener el libro mayor y preparar los estados financieros, dichos asientos de diario pueden existir sólo en forma electrónica y, por lo tanto, pueden identificarse más fácilmente mediante el uso de técnicas automatizadas. Por ejemplo, en la auditoría de una entidad menos compleja, el auditor puede ser capaz de extraer un listado total de todos los asientos de diario en una simple hoja de cálculo. A continuación, el auditor puede clasificar los asientos de diario aplicando una serie de filtros, como el monto en moneda, el nombre del preparador o revisor, asientos de diario que afectan sólo al balance general y los estados de resultados, o ver el listado por la fecha en que se contabilizó el asiento de diario en el libro mayor, para ayudar al auditor a diseñar respuestas para los riesgos identificados en relación con los asientos de diario.

Controles cuya efectividad operativa se planifica someter a pruebas por parte del auditor (Ver párrafo 27.c)

A184. El auditor determina si existe algún riesgo de representación incorrecta significativa a nivel de afirmación para el que no es posible obtener suficiente y apropiada

⁽⁴⁹⁾ Ver párrafos 27 y A37 de la Sección AU 240.

⁽⁵⁰⁾ Ver párrafo 32 de la Sección AU 240.

evidencia de auditoría mediante procedimientos sustantivos por sí solos. Se requiere al auditor, de acuerdo con la Sección AU 330,⁽⁵¹⁾ diseñar y realizar pruebas de controles que traten dichos riesgos de representaciones incorrectas significativas cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionen suficiente y apropiada evidencia de auditoría a nivel de afirmación. En consecuencia, cuando existan dichos controles que traten estos riesgos, es necesario identificarlos y evaluarlos.

A185. En otros casos, cuando el auditor planifica considerar la efectividad operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos de acuerdo con la Sección AU 330, también se requiere la identificación de dichos controles porque la Sección AU 330⁽⁵²⁾ requiere que el auditor diseñe y realice pruebas de dichos controles. Por ejemplo, el auditor puede planificar someter a pruebas la efectividad operativa de los controles:

- Sobre clases de transacciones rutinarias porque dichas pruebas pueden ser más efectivas o eficientes para grandes volúmenes de transacciones homogéneas.
- Sobre la exactitud e integridad de la información producida por la entidad (por ejemplo, los controles sobre la preparación y el mantenimiento de los informes generados por el sistema) para determinar la fiabilidad de dicha información, cuando el auditor planifique considerar la efectividad operativa de dichos controles al diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores.
- Relacionados con los objetivos de operaciones y de cumplimiento cuando se refieren a los datos que el auditor evalúa o utiliza al realizar los procedimientos de auditoría.

A186. La decisión del auditor de si someter a pruebas la efectividad operativa de los controles también puede verse influida por los riesgos identificados de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros. Por ejemplo, si se identifican deficiencias de control relacionadas con el ambiente de control, esto puede afectar las expectativas generales del auditor sobre la efectividad operativa de los controles directos.

Otros controles que el auditor considera apropiados (Ver párrafo 27.d)

A187. Además de los controles expuestos en el párrafo 27.a-c, el auditor puede considerar apropiado identificar y evaluar el diseño y determinar la implementación de otros controles que tengan una base apropiada para la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación, de

⁽⁵¹⁾ Ver párrafo 8.b de la Sección AU 330.

⁽⁵²⁾ Ver párrafo 8.a de la Sección AU 330.

acuerdo con el párrafo 13. Dichos controles pueden incluir algunos o todos de los siguientes:

- Controles que traten los riesgos evaluados como más altos en el espectro del riesgo inherente, pero que no se han determinado como un riesgo significativo.
- Controles relacionados con la conciliación de los registros detallados con el libro mayor.
- Controles relacionados con las estimaciones contables.
- Controles complementarios de la entidad usuaria, si se utiliza una organización de servicios.⁽⁵³⁾

A188. El conocimiento del auditor sobre la presencia o ausencia de controles obtenido del entendimiento de los otros componentes puede informar el juicio profesional del auditor para determinar hasta qué punto es necesario dedicar atención adicional a otros controles.

Identificación de las aplicaciones de TI y de otros aspectos del ambiente de TI, de los riesgos que surgen del uso de TI y de los controles generales de TI (Ver párrafo 29)

A189. El Apéndice E incluye ejemplos de consideraciones que pueden ayudar al auditor a determinar si las aplicaciones de TI están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI.

Identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del ambiente de TI (Ver párrafo 29)

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

A190. En el caso de los controles enumerados en el párrafo 27, el párrafo 29 requiere que el auditor identifique las aplicaciones de TI relacionadas y otros aspectos del ambiente de TI que están sujetos a los riesgos descritos en el párrafo 29.a. El párrafo 29.b requiere entonces que el auditor identifique los controles generales de TI que traten dichos riesgos. Esta identificación es necesaria para que el auditor pueda realizar efectivamente la evaluación del diseño y la determinación de la implementación de los controles identificados de acuerdo con el párrafo 30, ya que los controles generales de TI que traten estos riesgos pueden afectar al diseño y la implementación de los controles identificados en el párrafo 27.

⁽⁵³⁾ Sección AU 402, *Consideraciones de Auditoría Relacionadas con una Entidad que Utiliza una Organización de Servicios.*

A191. Al entender los riesgos que surgen del uso de TI y los controles generales de TI implementados por la entidad para tratar esos riesgos, pueden verse afectados algunos o todos los siguientes aspectos:

- *La decisión del auditor sobre si someter a pruebas la efectividad operativa de los controles que tratan los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación.* Por ejemplo, cuando los controles generales de TI no están diseñados efectivamente o no se han implementado apropiadamente para tratar los riesgos que surgen del uso de TI (por ejemplo, los controles no previenen ni detectan apropiadamente los cambios de programa no autorizados o el acceso no autorizado a las aplicaciones de TI), esto puede afectar a la decisión del auditor de confiar en los controles automatizados dentro de las aplicaciones de TI afectadas.
- *La evaluación del auditor del riesgo de control a nivel de afirmación.* Por ejemplo, la efectividad operativa continua de un control del procesamiento de la información puede depender de ciertos controles generales de TI que previenen o detectan cambios de programa no autorizados en el control del procesamiento de la información de TI (es decir, controles de cambios de programas sobre la aplicación de TI relacionada). En tales circunstancias, la efectividad operativa prevista (o la falta de ella) del control general de TI puede afectar la evaluación del riesgo de control por parte del auditor (por ejemplo, el riesgo de control puede ser mayor cuando se espera que dichos controles generales de TI sean inefectivos o si el auditor no planifica someter a pruebas los controles generales de TI).
- *La estrategia del auditor para someter a pruebas la información producida por la entidad que se produce o involucra información de las aplicaciones de TI de la entidad.* Por ejemplo, cuando la información producida por la entidad que se utilizará como evidencia de auditoría es producida por aplicaciones de TI, el auditor puede determinar someter a pruebas los controles sobre los informes generados por el sistema, incluyendo la identificación y someter a pruebas los controles generales de TI que traten los riesgos de cambios inapropiados o no autorizados en el programa o los cambios directos en los datos de dichos informes.
- *La evaluación del auditor del riesgo inherente a nivel de afirmación.* Por ejemplo, cuando se producen cambios de programación significativos o extensos en una aplicación de TI para tratar los requerimientos de preparación y presentación de información nuevos o modificados del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, esto puede ser indicativo de la complejidad de los nuevos requerimientos y su efecto en los estados financieros de la entidad. Cuando se producen estos extensos cambios de programación o de datos, es probable que la aplicación de TI también esté sujeta a los riesgos que surgen del uso de TI.

- *El diseño de procedimientos de auditoría posteriores.* Por ejemplo, si los controles del procesamiento de la información dependen de los controles generales de TI, el auditor puede decidir someter a pruebas la efectividad operativa de los controles generales de TI, lo que requerirá el diseño de pruebas de controles para dichos controles generales de TI. Si, en las mismas circunstancias, el auditor determina no someter a pruebas la efectividad operativa de los controles generales de TI, o si se espera que los controles generales de TI sean inefectivos, puede ser necesario tratar los riesgos relacionados que surgen del uso de TI mediante el diseño de procedimientos sustantivos. Sin embargo, en tales circunstancias, los riesgos que surgen del uso de la TI pueden no poder tratarse cuando dichos riesgos están relacionados con riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Además, el auditor puede tener que considerar las implicancias para la opinión de auditoría.

Identificación de las aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI

- A192.** En el caso de las aplicaciones de TI pertinentes para el sistema de información, el entendimiento de la naturaleza y la complejidad de los procesos de TI específicos y de los controles generales de TI que la entidad tiene establecidos puede ayudar al auditor a determinar en qué aplicaciones de TI confía la entidad para procesar con precisión y mantener la integridad de la información en el sistema de información de la entidad. Dichas aplicaciones de TI pueden estar sujetas a los riesgos que surgen del uso de TI.
- A193.** La identificación de las aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI involucra considerar los controles identificados por el auditor porque dichos controles pueden involucran el uso de TI o confiar en TI. El auditor puede enfocarse en si una aplicación de TI incluye controles automatizados en los que confía la Administración y que el auditor ha identificado, incluyendo los controles que traten los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría. El auditor también puede considerar cómo se almacena y procesa la información en el sistema de información en relación con clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos, y si la Administración confía en los controles generales de TI para mantener la integridad de esa información.
- A194.** Los controles identificados por el auditor de acuerdo con el párrafo 27 pueden depender de informes generados por el sistema que contienen información que se utiliza en la operación de los controles. En tales circunstancias, el propietario del control podría confiar en los controles sobre la preparación y el mantenimiento de dichos informes o realizar otros procedimientos para verificar que la información es exacta e íntegra. Asimismo, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información sometiendo a pruebas directamente las entradas y salidas de los informes generados por el sistema, en lugar de confiar en los

controles sobre la preparación y el mantenimiento de dichos informes. En tales circunstancias, el auditor puede no identificar las aplicaciones de TI relacionadas como sujetas a riesgos que surgen del uso de TI y, por tanto, dichos controles pueden no estar sujetos al requerimiento del párrafo 29.b.

Escalabilidad

A195. El grado de entendimiento de los procesos de TI por parte del auditor, incluyendo el grado en que la entidad dispone de controles generales de TI, variará en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de su ambiente de TI y también se basará en la naturaleza y el alcance de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI también variará en función de estos factores. Los ejemplos son los siguientes:

- Una entidad que utiliza software comercial y no tiene acceso al código fuente para realizar cualquier cambio en el programa es poco probable que tenga un proceso para los cambios del programa, pero puede tener un proceso o procedimientos para configurar el software (por ejemplo, el plan de cuentas, los parámetros de información o los umbrales). Además, la entidad puede tener un proceso o procedimientos para administrar el acceso a la aplicación (por ejemplo, una persona designada con acceso administrativo al software comercial). En tales circunstancias, es poco probable que la entidad tenga controles generales de TI formalizados.
- Por el contrario, una entidad puede utilizar múltiples aplicaciones de TI, y los procesos de TI para administrar el ambiente de TI pueden ser complejos (por ejemplo, existe un departamento de TI dedicado que desarrolla e implementa los cambios del programa y administra los derechos de acceso). En tales circunstancias, es probable que la entidad haya implementado controles generales de TI formalizados sobre sus procesos de TI.
- Cuando la Administración no confía en controles automatizados o controles generales de TI para respaldar la integridad y exactitud del procesamiento de las transacciones o para mantener los datos, y el auditor no ha identificado ningún control automatizado u otros controles del procesamiento de la información (o cualquiera que dependa de los controles generales de TI), el auditor puede planificar someter a pruebas directamente cualquier información producida por la entidad que implique TI y puede no identificar ninguna aplicación de TI que esté sujeta a los riesgos que surgen del uso de TI.
- Cuando la Administración confía en una aplicación de TI para procesar o mantener datos y el volumen de datos es significativo, y la Administración confía en la aplicación de TI para realizar controles automatizados que el

auditor también ha identificado, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos que surgen del uso de TI.

Ver párrafo 15 del Apéndice E para ejemplos de consideraciones que pueden ayudar al auditor a determinar si las aplicaciones de TI están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI.

A196. Cuando una entidad tiene una mayor complejidad en su ambiente de TI, es probable que la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del ambiente de TI, la determinación de los riesgos relacionados que surgen del uso de TI y la identificación de los controles generales de TI requieran la participación de miembros del equipo con pericias o conocimientos especializados en TI. Es probable que esta participación sea esencial y que requiera ser amplia en el caso de ambientes de TI complejos.

Identificar otros aspectos del ambiente de TI que están sujetos a que surjan riesgos del uso de TI

A197. Los otros aspectos del ambiente de TI que pueden estar sujetos a riesgos que surgen del uso de TI incluyen la red, el sistema operativo y las bases de datos y, en determinadas circunstancias, las interfaces entre las aplicaciones de TI. Por lo general, no se identifican otros aspectos del ambiente de TI cuando el auditor no identifica aplicaciones de TI que están sujetas a que surjan riesgos del uso de TI. Cuando el auditor ha identificado las aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI, es probable que se identifiquen otros aspectos del ambiente de TI (por ejemplo, la base de datos, el sistema operativo, la red) porque dichos aspectos respaldan las aplicaciones de TI identificadas e interactúan con ellas.

Identificar los riesgos que surgen del uso de TI y de los controles generales de TI (Ver párrafo 29)

A198. El Apéndice F, “*Consideraciones para el entendimiento de los controles generales de TI*”, establece consideraciones para entender los controles generales de TI.

A199. Al identificar los riesgos que surgen del uso de TI, el auditor puede considerar la naturaleza de la aplicación de TI identificada u otro aspecto del ambiente de TI y las razones por las que está sujeta a riesgos que surgen del uso de TI. En el caso de algunas aplicaciones de TI identificadas u otros aspectos del ambiente de TI, el auditor puede identificar los riesgos aplicables que surgen del uso de TI que se relacionan principalmente con el acceso no autorizado o los cambios no autorizados en los programas, así como los riesgos relacionados con los cambios inapropiados en los datos (por ejemplo, el riesgo de cambios inapropiados en los datos a través del acceso directo a la base de datos o la capacidad de manipular directamente la información).

A200. El alcance y la naturaleza de los riesgos aplicables que surgen del uso de TI varían en función de la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI identificadas y de otros aspectos del ambiente de TI. Los riesgos de TI aplicables pueden resultar

cuando la entidad utiliza proveedores de servicios externos o internos para los aspectos identificados de su ambiente de TI (por ejemplo, externalizando el alojamiento “hosting” de su ambiente de TI a un tercero o utilizando un centro de servicios compartidos para la administración central de los procesos de TI en un grupo). Es más probable que existan más riesgos que surgen del uso de TI cuando el volumen o la complejidad de los controles de las aplicaciones automatizadas es mayor y la Administración confía más en esos controles para el procesamiento efectivo de las transacciones o el mantenimiento efectivo de la integridad de la información subyacente. También pueden identificarse riesgos aplicables que surgen del uso de TI relacionados con la ciberseguridad.

Evaluar el diseño y determinación de la implementación de los controles identificados en el componente de actividades de control (Ver párrafo 30)

- A201.** La evaluación del diseño de un control identificado involucra considerar por parte del auditor de si el control, individualmente o en combinación con otros controles, puede prevenir, o detectar y corregir, efectivamente las representaciones incorrectas significativas.
- A202.** El auditor determina la implementación de un control identificado al establecer que el control existe y que la entidad lo utiliza. No tiene mucho sentido que el auditor evalúe la implementación de un control que no está diseñado efectivamente. Por lo tanto, el auditor suele evaluar primero el diseño de un control. Un control inapropiadamente diseñado puede representar una deficiencia de control.
- A203.** Los procedimientos de evaluación de riesgos para obtener evidencia de auditoría sobre el diseño y la implementación de los controles identificados en el componente de actividades de control pueden incluir:
- Indagar al personal de la entidad.
 - Observar la realización de controles específicos.
 - Inspeccionar documentos e informes.
 - La re-ejecución de los controles específicos.

Sin embargo, la indagación por sí sola no es suficiente para estos fines.

- A204.** Un recorrido involucra el seguimiento de una transacción desde su origen a través de los procesos de la entidad, incluyendo los sistemas de información, hasta que se refleja en los registros financieros de la entidad, utilizando los mismos documentos y TI que utiliza el personal de la entidad. Los recorridos pueden ayudar al auditor a entender el sistema de información, tal como se requiere en el párrafo 25, y a evaluar el diseño de los controles que traten los riesgos de representación incorrecta significativa y a determinar si dichos controles se han implementado, tal como se requiere en el párrafo 30. Los procedimientos de recorrido suelen incluir una

combinación de indagación, observación, inspección de la documentación pertinente y la reejecución una transacción de los controles. Dichos recorridos, como se describe en el párrafo A205, suelen ser suficientes para evaluar el diseño y determinar la implementación cuando se realizan procedimientos de evaluación de riesgos que van más allá de las indagaciones realizadas.

- A205.** Al realizar un recorrido, en los puntos en los que ocurren procedimientos importantes del procesamiento, el auditor indaga con el personal de la entidad sobre su entendimiento de lo que requieren los procedimientos y controles prescritos por la entidad, en particular para la aplicación de los controles manuales. Estas indagaciones, combinadas con los demás procedimientos del recorrido, permiten al auditor obtener un entendimiento suficiente del proceso y poder identificar los puntos importantes en los que falta un control necesario o no está diseñado efectivamente. Además, las indagaciones que van más allá de solo limitarse a la única transacción utilizada como base para el recorrido, le permiten al auditor obtener un entendimiento de los diferentes tipos de transacciones significativas manejadas por el proceso.
- A206.** El auditor puede esperar, basándose en la experiencia de la auditoría anterior o en los procedimientos de evaluación de riesgos del período actual, que la Administración no haya diseñado o implementado efectivamente controles para tratar un riesgo significativo. En tales casos, los procedimientos realizados para abordar el requerimiento del párrafo 30 pueden consistir en determinar si tales controles no se han diseñado o implementado efectivamente. Si los resultados de los procedimientos indican que se han diseñado o implementado nuevos controles, se requiere que el auditor realice los procedimientos del párrafo 30 sobre los nuevos controles diseñados o implementados.
- A207.** El auditor puede concluir que un control, diseñado e implementado efectivamente, puede ser apropiado para someterlo a pruebas a objeto de considerar su efectividad operativa al diseñar los procedimientos sustantivos. Sin embargo, cuando un control no está diseñado o implementado efectivamente, no es conveniente probarlo. Cuando el auditor planifica someter a pruebas la efectividad operativa de un control, la información obtenida acerca del grado en que el control trata el riesgo o los riesgos de representación incorrecta significativa es un antecedente del auditor para evaluar el riesgo de control a nivel de afirmación. (Ver párrafo A256)
- A208.** La evaluación del diseño y la determinación de la implementación de los controles identificados en el componente de actividades de control no es suficiente para probar su efectividad operativa. Sin embargo, en el caso de los controles automatizados, si los procedimientos realizados para evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado cumplen con los requerimientos de una prueba de la efectividad operativa de la Sección AU 330⁽⁵⁴⁾, el auditor puede utilizar los resultados de estos procedimientos como prueba de la efectividad operativa de los controles automatizados para el período de auditoría si los controles generales de TI

⁽⁵⁴⁾ Ver párrafo A34 de la Sección AU 330.

proporcionan una operación consistente de los controles automatizados. Obtener evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un momento dado de tiempo no proporciona evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa del control en otros momentos de tiempo del período auditado. Someter a pruebas la efectividad operativa de los controles, incluyendo someter a pruebas los controles indirectos, se describen con mayor detalle en la Sección AU 330.⁽⁵⁵⁾

A209. Cuando el auditor no planifica someter a pruebas la efectividad operativa de los controles identificados, la evaluación del diseño y la determinación de la implementación de ciertos controles por parte del auditor puede ayudar en el diseño de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que responden a los riesgos relacionados de representación incorrecta significativa. Los ejemplos son los siguientes:

- Estos procedimientos de evaluación de riesgos pueden servir de base para que el auditor considere las posibles representaciones incorrectas o las fuentes probables de representaciones incorrectas en una población al diseñar los procedimientos sustantivos.
- Estos procedimientos de evaluación de riesgos pueden llevar al auditor a identificar una inadecuada segregación de funciones que puede afectar al diseño de los procedimientos sustantivos del auditor (por ejemplo, una inadecuada segregación de funciones en la función de nómina puede indicar un riesgo de fraude derivado de la posibilidad de crear empleados ficticios para los que los procedimientos sustantivos del auditor respondan a ese riesgo).
- Estos procedimientos de evaluación de riesgos pueden llevar al auditor a identificar controles ausentes que pueden afectar al diseño de los procedimientos sustantivos del auditor (por ejemplo, el auditor puede tomar conocimiento que los controles identificados relacionados con las ventas no tratan transacciones de facturación sin entrega de la entidad con los clientes, lo que da lugar a procedimientos sustantivos diferentes para dichas transacciones).

A210. Además, cuando los controles identificados se diseñan e implementan de forma efectiva, los procedimientos de evaluación de riesgos pueden influir en la determinación por parte del auditor de la naturaleza y la oportunidad de los procedimientos sustantivos a ser realizados (por ejemplo, el auditor puede determinar la realización de una inspección, en lugar de una confirmación externa, o la realización de procedimientos en una fecha intermedia, en lugar de al final del período).

⁽⁵⁵⁾ Ver párrafos 8-10 de la Sección AU 330.

Deficiencias de control dentro del sistema de control interno de la entidad (Ver párrafo 31)

A211. Al realizar las evaluaciones requeridas en los párrafos 21.b, 22.b, 24.c, 25.c y 30, el auditor puede determinar que ciertas políticas de la entidad en un componente no son apropiadas a la naturaleza y circunstancias de la entidad. Dicha determinación puede ser un indicador de que existe una deficiencia de control.

A212. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control, la Sección AU 265, *Comunicar Asuntos Relacionadas con el Control Interno Identificados en una Auditoría*,⁽⁵⁶⁾ requiere que el auditor determine si, individualmente o en combinación, las deficiencias constituyen una debilidad importante o una deficiencia significativa. El auditor ejerce su juicio profesional para determinar si una deficiencia de control representa una debilidad importante o una deficiencia significativa. La Sección AU 265 establece los indicadores de debilidades importantes y los asuntos a ser considerados para determinar si una deficiencia, o una combinación de deficiencias, en el control interno constituye una debilidad importante o una deficiencia significativa.⁽⁵⁷⁾

Identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas
(Ver párrafos 32-41)

Por qué el auditor identifica y evalúa los riesgos de representaciones incorrectas significativas

A213. El auditor identifica y evalúa los riesgos de representación incorrecta significativa con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Esta evidencia le permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

A214. La información obtenida al realizar los procedimientos de evaluación de riesgos, se utiliza como evidencia de auditoría que proporciona una base para la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles identificados y determinar si dichos controles se han implementado en el componente de actividades de control se utiliza como evidencia de auditoría para respaldar la evaluación del riesgo. Dicha evidencia también proporciona una base para que el auditor diseñe respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representación incorrecta significativa a nivel de los estados financieros, así como para diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, oportunidad y alcance respondan a los riesgos evaluados de representación incorrecta significativa a nivel de afirmación correspondiente, de acuerdo con la Sección AU 330.

⁽⁵⁶⁾ Ver párrafo 8 de la Sección AU 265, *Comunicar Asuntos Relacionadas con el Control Interno Identificados en una Auditoría*.

⁽⁵⁷⁾ Ver párrafos A6-A7 de la Sección AU 265.

Identificación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas (Ver párrafo 32)

A215. La identificación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas se realiza antes de considerar cualquier control relacionado (es decir, la determinación se basa en el riesgo inherente) y se basa en la consideración preliminar por parte del auditor de las representaciones incorrectas que tienen una posibilidad razonable de ocurrir y de ser significativas en caso de que ocurran.

A216. La identificación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas también proporciona la base para la determinación por parte del auditor de las afirmaciones pertinentes, lo que le ayuda al auditor a determinar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos.

Afirmaciones

Por qué el auditor utiliza las afirmaciones

A217. Al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta significativa, el auditor utiliza las afirmaciones para considerar los diferentes tipos de representaciones incorrectas potenciales que pueden ocurrir. Las afirmaciones para las que el auditor ha identificado riesgos de representaciones incorrectas significativas relacionados son afirmaciones pertinentes.

El uso de afirmaciones

A218. Al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta significativa, el auditor puede utilizar las categorías de afirmaciones descritas a continuación en el párrafo A219.a-b o puede expresarlas de forma diferente, siempre que se hayan cubierto todos los aspectos descritos en los párrafos A219.a-b. El auditor puede optar por combinar las afirmaciones sobre clases de transacciones y hechos, y las revelaciones correspondientes, con las afirmaciones sobre saldos de cuentas y las revelaciones correspondientes.

A219. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar los distintos tipos de potenciales representaciones incorrectas que pueden ocurrir, podrían estar dentro de las siguientes categorías:

- a. Afirmaciones respecto a clases de transacciones y hechos, y revelaciones correspondientes, para el período sujeto a auditoría, tales como las siguientes:
 - i. *Ocurrencia.* Transacciones y hechos que han sido registrados o revelados han ocurrido, y si tales transacciones y hechos corresponden a la entidad.

- ii. *Integridad.* Todas las transacciones y hechos que debieron haber sido registrados, han sido registrados, y todas las revelaciones correspondientes que debieron haber sido incluidas en los estados financieros han sido incluidas.
 - iii. *Exactitud.* Los montos y otros datos relacionados con transacciones y hechos han sido apropiadamente registrados, y las revelaciones correspondientes han sido medidas y descritas apropiadamente.
 - iv. *Corte documentario.* Las transacciones y hechos han sido registrados en el período contable correcto.
 - v. *Clasificación.* Las transacciones y hechos han sido registradas en las cuentas correctas.
 - vi. *Presentación.* Las transacciones y hechos están agregados o desagregados apropiadamente y claramente descritos, y las revelaciones correspondientes son pertinentes y comprensibles en el contexto de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- b. Afirmaciones respecto a saldos de cuentas, y revelaciones relacionadas, al cierre del período, tales como las siguientes:
- i. *Existencia.* Los activos, pasivos y participaciones patrimoniales existen.
 - ii. *Derechos y obligaciones.* La entidad mantiene o controla los derechos a activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.
 - iii. *Integridad.* Todos los activos, pasivos y participaciones patrimoniales que debieran haber sido registrados, han sido registrados, y todas las revelaciones correspondientes que debieran haber sido incluidas en los estados financieros, han sido incluidas.
 - iv. *Exactitud, valorización y asignación.* Los activos, pasivos y participaciones patrimoniales se han incluido en los estados financieros por montos apropiados y cualquier ajuste de valorización o asignación resultantes ha sido registrado apropiadamente, y las revelaciones correspondientes han sido medidas y descritas apropiadamente
 - v. *Clasificación.* Activos, pasivos y participaciones patrimoniales han sido registradas en las cuentas correctas.

- vi. *Presentación.* Activos, pasivos y participaciones patrimoniales están agregados o desagregados apropiadamente y claramente descritos, y las revelaciones correspondientes son pertinentes y comprensibles en el contexto de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

A220. Las afirmaciones descritas en el párrafo anterior A219.a-b, adaptadas como fuere apropiado, puede ser utilizado por el auditor también al considerar los diferentes tipos de representaciones incorrectas que pueden ocurrir en las revelaciones no relacionadas directamente con clases de transacciones, hechos, o saldos de cuentas. Un ejemplo de tal tipo de revelación, existe cuando el marco de preparación y presentación de información financiera requiere que la entidad describa la exposición de la entidad a los riesgos que surgen de los instrumentos financieros, incluyendo como es que tales riesgos surgen; los objetivos, las políticas y los procesos para administrar tales riesgos, y; los métodos utilizados para medir dichos riesgos.

Consideraciones específicas para las entidades gubernamentales

A221. Al efectuar afirmaciones respecto a los estados financieros de entidades gubernamentales, además de las afirmaciones presentadas en el párrafo A219.a-b, la Administración puede frecuentemente afirmar que las transacciones y hechos han sido realizados de acuerdo con la ley, regulación o requerimientos de otra autoridad. Tales afirmaciones pueden quedar dentro del alcance de la auditoría de estados financieros.

Riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros (Ver párrafos 32.a y 34)

Por qué el auditor identifica y evalúa los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros

A222. El auditor identifica los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros para determinar si los riesgos tienen un efecto invasivo sobre los estados financieros y, por lo tanto, requerirían una respuesta general de acuerdo con la Sección AU 330.⁽⁵⁸⁾

A223. Además, los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de estados financieros también pueden afectar a las afirmaciones individuales, y la identificación de estos riesgos puede ayudar al auditor a evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones y al diseñar los procedimientos de auditoría posteriores para tratar tales riesgos identificados.

⁽⁵⁸⁾ Ver párrafo 5 de la Sección AU 330.

Identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros

A224. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros se refieren a los riesgos que tienen un efecto invasivo sobre los estados financieros tomados como un todo y afectan potencialmente a muchas afirmaciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos identificables con afirmaciones específicas a nivel de clases de transacciones, saldos de cuentas o de revelaciones (por ejemplo, el riesgo de caso omiso de los controles por parte de la Administración). Más bien, este tipo de riesgos representan circunstancias que pueden aumentar invasivamente los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones. La evaluación por parte del auditor de si los riesgos identificados se relacionan de forma invasiva con los estados financieros, respalda la evaluación del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros. En otros casos, también puede identificarse una serie de afirmaciones como susceptibles de riesgo y, por lo tanto, puede afectar la identificación de riesgos del auditor y a la evaluación de riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones. (Ver párrafo A246)

A225. Dependiendo de la naturaleza de la entidad y de su entorno, por ejemplo, las entidades gubernamentales, la identificación de los riesgos a nivel de los estados financieros puede incluir la consideración de asuntos relacionados con el clima político, el interés público y la sensibilidad de los programas o actividades.

A226. La identificación y evaluación por parte del auditor de los riesgos de representación incorrecta significativa a nivel de los estados financieros se ve influida por el entendimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad, en particular, el entendimiento del auditor del ambiente de control, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno, además de lo siguiente:

- El resultado de las evaluaciones relacionadas requeridas por los párrafos 21.b, 22.b, 24.c y 25.c.
- Cualquier deficiencia de control identificada de acuerdo con el párrafo 31.

En particular, los riesgos a nivel de los estados financieros pueden surgir de deficiencias de control en el ambiente de control o de hechos o circunstancias externas, como el deterioro de las condiciones económicas. Por ejemplo, las deficiencias de control, como la falta de competencia de la Administración o la falta de monitoreo sobre la preparación y razonable presentación de los estados financieros, pueden tener un efecto más invasivo en los estados financieros y pueden requerir una respuesta general de acuerdo con la Sección AU 330.⁽⁵⁹⁾

A227. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude pueden ser especialmente pertinentes para la consideración por parte del auditor de los riesgos

⁽⁵⁹⁾ Ver párrafo 5 de la Sección AU 330.

de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros. Por ejemplo, el auditor entiende, a partir de las indagaciones realizadas a la Administración, que los estados financieros de la entidad se utilizarán en las conversaciones con los prestamistas con el fin de obtener mayor financiamiento para mantener el capital de trabajo. El auditor también entiende, a partir de dichas indagaciones y otros procedimientos, que los acuerdos de préstamos vigentes con estos prestamistas contienen cláusulas financieras (“*covenants*”) que la entidad arriesga no cumplir e identifica esta condición como un factor de riesgo de fraude. Por lo tanto, el auditor puede determinar que existe una mayor susceptibilidad a representaciones incorrectas debido a este factor de riesgo de fraude identificado, que afecta al riesgo inherente (es decir, la susceptibilidad de los estados financieros a representaciones incorrectas significativas debido al riesgo de preparación y presentación de información financiera fraudulenta, tal como la “sobreestimación” de los activos y de los ingresos y la “subestimación” de los pasivos y de los gastos para permitir el cumplimiento de los “*covenants*”). A continuación, el auditor puede identificar los riesgos a nivel de afirmación con respecto a la existencia, exactitud o valorización de determinados activos y la integridad de determinados pasivos que son susceptibles a representaciones incorrectas significativa como resultado de este riesgo a nivel de los estados financieros.

A228. El entendimiento por parte del auditor, incluyendo las evaluaciones correspondientes, del ambiente de control y de los otros componentes del sistema de control interno puede originar dudas sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría en las que basar la opinión de auditoría u originar el retiro del trabajo cuando esto fuere posible de acuerdo a las leyes o regulaciones aplicables. Los ejemplos son los siguientes:

- Como resultado de la evaluación del ambiente de control de la entidad, el auditor tiene dudas sobre la integridad de la Administración de la entidad, que pueden ser tan graves que podrían hacer que el auditor concluyera que el riesgo de representación incorrecta intencional por parte de la Administración en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría.
- Como resultado de la evaluación del sistema de información y comunicación de la entidad, el auditor determina que los cambios significativos en el ambiente de TI se han administrado de forma deficiente, con escasa supervisión por parte de la Administración y de los encargados del Gobierno Corporativo. El auditor concluye que existen dudas significativas sobre la condición y la fiabilidad de los registros contables de la entidad. En tales circunstancias, el auditor puede determinar que es poco probable que se obtenga suficiente y apropiada evidencia de auditoría para respaldar una opinión sin modificaciones sobre los estados financieros.

A229. La Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, establece los requerimientos y proporciona una guía para determinar si es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o se abstenga de opinar o, como puede ser requerido en algunos casos, retirarse del trabajo cuando ello fuere posible bajo la ley o regulación aplicable.

Riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación (Ver párrafo 32.b)

A230. En Apéndice B se ilustran ejemplos, en el contexto de los factores de riesgos inherentes, de hechos o circunstancias que pueden indicar la susceptibilidad a representaciones incorrectas que puedan ser significativas.

A231. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas que no están relacionados de forma invasiva con los estados financieros son riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación. Los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas para las afirmaciones pertinentes y las correspondientes clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas también se denominan *riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación pertinente*.

Afirmaciones pertinentes y clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas (Ver párrafo 33)

Por qué se determinan las afirmaciones pertinentes y las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas

A232. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas se evalúan a nivel de afirmación para las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones significativas con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Un enfoque para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas puede comenzar al nivel de los estados financieros y, con el entendimiento general del auditor a través de los procedimientos de evaluación de riesgos, llegando hasta las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas y sus afirmaciones pertinentes. Además, la determinación de las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas proporciona la base para el alcance del entendimiento del auditor del sistema de información de la entidad requerido de acuerdo con el párrafo 25.a. Como se describe en el párrafo A144, la información obtenida del entendimiento y evaluación por parte del auditor del componente de sistema de información y comunicación, requerido por esta Sección, puede confirmar o influir en las expectativas del auditor sobre las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas identificados inicialmente. Este entendimiento puede ayudar al auditor a identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas. (Ver párrafo A96).

Herramientas y técnicas automatizadas

A233. El auditor puede utilizar técnicas automatizadas para ayudar a identificar clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativos. Los ejemplos son los siguientes:

- Toda una población de transacciones puede ser analizada utilizando herramientas y técnicas automatizadas para entender su naturaleza, fuente tamaño y volumen. Mediante la aplicación de técnicas automatizadas, el auditor puede, por ejemplo, identificar que una cuenta con un saldo cero al final del período comprendía numerosas transacciones de compensación y asientos de diario que ocurrieron durante el período, lo que indica que el saldo de la cuenta o la clase de transacciones puede ser significativa (por ejemplo, una cuenta de compensación de nóminas). Esta misma cuenta de compensación de nóminas puede identificar también reembolsos de gastos a la Administración (y a otros empleados), lo que podría considerarse una revelación significativa debido a que tales pagos se realizan a partes relacionadas.
- Al analizar los flujos de toda una población de transacciones de ingresos, el auditor puede identificar más fácilmente una clase de transacciones significativa que no había sido identificada previamente.

Revelaciones que pueden ser significativas

A234. Las revelaciones significativas incluyen tanto revelaciones cuantitativas como cualitativas para las que existe una o más afirmaciones pertinentes. Ejemplos de revelaciones que tienen aspectos cualitativos y que pueden tener afirmaciones pertinentes y, por lo tanto, pueden ser consideradas significativas por el auditor incluyen revelaciones sobre los siguientes aspectos:

- Complejidades contables y de preparación y presentación de información asociadas a una cuenta.
- Exposición a pérdidas en una cuenta.
- Pasivos contingentes significativos que surgen de las actividades reflejadas en una cuenta.
- *Covenants* de liquidez y deuda de una entidad con dificultades financieras.
- Hechos o circunstancias que han llevado al reconocimiento de una pérdida por deterioro valor.
- Fuentes claves de incertidumbre de estimación, incluyendo supuestos sobre el futuro.

- La naturaleza del cambio en una política de contabilidad, y otras revelaciones pertinentes requeridas por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, cuándo, por ejemplo, se esperan nuevos requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable que tendrán un impacto significativo sobre la situación financiera y el resultado financiero de la entidad.
- Planes de pagos basados en acciones, incluyendo información sobre cómo se han determinado los montos reconocidos, y otras revelaciones pertinentes.
- Partes relacionadas y transacciones con partes relacionadas.
- Análisis de sensibilidad, incluyendo los efectos de cambios en los supuestos utilizados en las técnicas de valorización de la entidad destinadas a permitir a los usuarios comprender mejor la incertidumbre de medición de un monto registrado o revelado.

Evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación

Evaluación del riesgo inherente (Ver párrafos 35-37)

Evaluación de la probabilidad y la magnitud de las representaciones incorrectas (Ver párrafo 35)

Por qué el auditor evalúa la probabilidad y la magnitud de las representaciones incorrectas

A235. El auditor evalúa la probabilidad y la magnitud de las representaciones incorrectas para identificar riesgos de representación incorrecta significativa porque la importancia de la combinación de la probabilidad de que ocurra una representación incorrecta y la magnitud de la posible representación incorrecta en caso de que ocurra determina en qué lugar del espectro del riesgo inherente se evalúa el riesgo identificado, lo que informa al auditor acerca del diseño de los procedimientos de auditoría posteriores para tratar el riesgo.

A236. La evaluación del riesgo inherente de los riesgos identificados de representaciones incorrectas significativas también ayuda al auditor a determinar los riesgos significativos. El auditor determina los riesgos significativos porque se requieren respuestas específicas a los riesgos significativos de acuerdo con la Sección AU 330 y otras Secciones AU.

A237. Los factores de riesgos inherentes influyen en la evaluación del auditor de la probabilidad y magnitud de las representaciones incorrectas para los riesgos identificados de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación.

Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de una clase de transacciones, un saldo de cuenta o una revelación a representación incorrecta significativa, mayor será probablemente la evaluación del riesgo inherente. La consideración del grado en que los factores de riesgos inherentes afectan la susceptibilidad de una afirmación a representación incorrecta ayuda al auditor a evaluar apropiadamente el riesgo inherente para los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación y a diseñar una respuesta más precisa para tal riesgo.

Espectro del riesgo inherente

- A238.** Al evaluar el riesgo inherente, el auditor ejerce su juicio profesional para determinar la importancia de la combinación de la probabilidad y la magnitud de una representación incorrecta.
- A239.** El riesgo inherente evaluado en relación con un determinado riesgo de representación incorrecta significativa a nivel de afirmación representa un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro del riesgo inherente. El juicio sobre el lugar en el que se evalúa el riesgo inherente puede variar en función de la naturaleza, el tamaño y la complejidad de la entidad y considera la probabilidad y la magnitud evaluadas de la representación incorrecta y los factores de riesgos inherentes.
- A240.** Al considerar la probabilidad de una representación incorrecta, el auditor considera la posibilidad de que ocurra una representación incorrecta basándose en la consideración de los factores de riesgos inherentes.
- A241.** Al considerar la magnitud de una representación incorrecta, el auditor considera los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible representación incorrecta (es decir, las representaciones incorrectas en las afirmaciones sobre clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones pueden juzgarse como significativas debido a su tamaño, naturaleza o circunstancias).
- A242.** El auditor utiliza la importancia de la combinación de la probabilidad y la magnitud de una posible representación incorrecta para determinar en qué lugar del espectro del riesgo inherente (es decir, el rango) se evalúa el riesgo inherente. Cuanto mayor sea la combinación de probabilidad y magnitud, mayor será la evaluación del riesgo inherente; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la evaluación del riesgo inherente.
- A243.** Para que un riesgo sea evaluado como más alto en el espectro del riesgo inherente, no significa que tanto la magnitud como la probabilidad tengan que ser evaluadas como altas. Más bien, es la intersección de la magnitud y la probabilidad de la representación incorrecta significativa en el espectro del riesgo inherente lo que determinará si el riesgo inherente evaluado es mayor o menor en el espectro del riesgo inherente. Una evaluación del riesgo inherente más alta también puede surgir de diferentes combinaciones de probabilidad y magnitud, por ejemplo, una evaluación del riesgo inherente más alta podría resultar de una probabilidad más baja pero de una magnitud muy alta.

A244. Con el fin de desarrollar estrategias apropiadas para responder a los riesgos de representación incorrecta significativa, el auditor puede clasificar los riesgos de representación incorrecta significativa dentro de categorías a lo largo del espectro de riesgo inherente, basándose en la evaluación del riesgo inherente por parte del auditor. Estas categorías pueden describirse de diferentes maneras, como en términos cuantitativos o en términos no cuantitativos. Por ejemplo, el auditor puede utilizar porcentajes o clasificaciones (por ejemplo, bajo, medio o alto; menor o mayor; normal o elevado; u otro tipo de escala nominal o aritmética) para describir el nivel de riesgo inherente. Independientemente del método utilizado, la evaluación del riesgo inherente por parte del auditor es apropiado cuando el diseño y la implementación de procedimientos de auditoría posteriores para tratar los riesgos identificados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación responden apropiadamente a la evaluación del riesgo inherente y a las razones de dicha evaluación.

Riesgos invasivos de representaciones incorrectas significativas al nivel de la afirmación
(Ver párrafo 35.b)

A245. Al evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas identificados a nivel de afirmación, el auditor puede concluir que algunos riesgos de representaciones incorrectas significativas se refieren de forma más invasiva a los estados financieros como un todo y afectan potencialmente a muchas afirmaciones, en cuyo caso, el auditor puede actualizar la identificación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros.

A246. En circunstancias en las que los riesgos de representaciones incorrectas significativas se identifican como riesgos a nivel de los estados financieros debido a su efecto invasivo en una serie de afirmaciones y son identificables con afirmaciones específicas, se requiere al auditor considerar dichos riesgos al evaluar el riesgo inherente de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación. Además, los riesgos identificados de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros pueden afectar a la evaluación por parte del auditor de los riesgos significativos a nivel de la afirmación.⁽⁶⁰⁾ Por ejemplo, una entidad puede enfrentarse a pérdidas de la operación y dificultades de liquidez y depender de un financiamiento que aún no está asegurado. En tal circunstancia, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede requerir a la Administración que evalúe si existe una duda sustancial acerca de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, y el auditor puede determinar que existe un riesgo significativo asociado a las revelaciones correspondientes en los estados financieros de la entidad.

Riesgos significativos (Ver párrafo 36)

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

⁽⁶⁰⁾ Ver párrafo A214 de esta Sección.

A247. La determinación de los riesgos significativos le permite al auditor enfocar más su atención en aquellos riesgos que se acercan al extremo superior del espectro de riesgo inherente, mediante la realización de ciertas respuestas requeridas, entre las que se incluyen las siguientes:

- Los controles que traten los riesgos significativos requieren ser identificados de acuerdo con el párrafo 27.a de esta Sección, con el requerimiento de evaluar si el control ha sido diseñado e implementado efectivamente de acuerdo con el párrafo 30 de esta Sección.
- Además de los requerimientos y guías de esta Sección, la Sección AU 330 incluye consideraciones especiales de auditoría en forma de requerimientos específicos relacionados con los riesgos significativos debido a la naturaleza del riesgo y a la probabilidad y magnitud potencial de las representaciones incorrectas relacionadas con el riesgo. A este respecto, la Sección AU 330 requiere que los controles que traten los riesgos significativos se sometan a pruebas en el período actual (cuando el auditor planifica confiar en la efectividad operativa de tales controles) y que los procedimientos sustantivos sean planificados y realizados para responder específicamente al riesgo significativo identificado.⁽⁶¹⁾
- La Sección AU 330 requiere que el auditor obtenga pruebas de auditoría más persuasivas cuanto mayor sea la evaluación del riesgo por parte del auditor.⁽⁶²⁾
- La Sección AU 260 requiere que se comunique a los encargados del Gobierno Corporativo los riesgos significativos identificados por el auditor.⁽⁶³⁾
- La Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Clave de la Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*, si fuere aplicable, requiere que el auditor considere los riesgos significativos al determinar aquellos asuntos que requirieron una atención importante por parte del auditor, los cuales pueden ser asuntos claves de auditoría.⁽⁶⁴⁾
- La Sección AU 600 requiere una mayor participación del socio a cargo del grupo si el riesgo significativo se refiere a un componente de una auditoría

⁽⁶¹⁾ Ver párrafos 15 y 22 de la Sección AU 330.

⁽⁶²⁾ Ver párrafo 7b de la Sección AU 330.

⁽⁶³⁾ Ver párrafo 11 de la Sección AU 260.

⁽⁶⁴⁾ Ver párrafo 8 de la Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Clave de la Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*.

del grupo y que el equipo de trabajo del grupo dirija el trabajo requerido en el componente por el auditor del componente.⁽⁶⁵⁾

A248. La revisión oportuna de la documentación de auditoría por parte del socio a cargo en las fases apropiadas durante la auditoría permite que los asuntos significativos, incluyendo los riesgos significativos, se resuelvan oportunamente a satisfacción del socio a cargo en o antes de la fecha del informe del auditor ⁽⁶⁶⁾

Determinación de los riesgos significativos

A249. Al determinar los riesgos significativos, el auditor puede identificar en primer lugar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas que han sido evaluados cómo más altos en el espectro del riesgo inherente para formar la base para considerar qué riesgos pueden estar cerca del extremo superior. La proximidad al extremo superior del espectro de riesgo inherente variará de una entidad a otra y no será necesariamente la misma para una entidad período tras período. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se evalúa el riesgo.

A250. La determinación de cuáles de los riesgos de representaciones incorrectas significativas evaluados se acercan al extremo superior del espectro de riesgo inherente y, por lo tanto, son riesgos significativos, es un asunto de juicio profesional, a menos que el riesgo sea del tipo especificado para ser tratado como riesgo significativo de acuerdo con los requerimientos de otra Sección AU. La Sección AU 240 y la Sección AU 550 proporcionan requerimientos y guías adicionales en relación con la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude y a las transacciones con partes relacionadas que son también transacciones inusuales significativas.⁽⁶⁷⁾⁽⁶⁸⁾ Los ejemplos son los siguientes:

- El dinero en efectivo en un supermercado minorista se determinaría normalmente como con una alta probabilidad de posibles representaciones incorrectas (debido al riesgo de una apropiación indebida del efectivo); sin embargo, la magnitud sería normalmente muy baja (debido a los bajos niveles de dinero en efectivo físico que se manejan en las tiendas). Es poco probable que la combinación de estos dos factores en el espectro del riesgo inherente resulte en que se determine que la existencia de dinero en efectivo sea un riesgo significativo.
- Una entidad está en negociaciones para vender un segmento de negocio. El auditor considera el efecto sobre el deterioro del *goodwill* y puede

⁽⁶⁵⁾ Ver párrafos 57-58 de la Sección AU 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de los Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*.

⁽⁶⁶⁾ Ver párrafos 19 y A17 de la Sección AU 220.

⁽⁶⁷⁾ Ver párrafos 25-27 de la Sección AU 240.

⁽⁶⁸⁾ Ver párrafo 18 de la Sección AU 550.

determinar que existe una mayor probabilidad de posibles representaciones incorrectas y una mayor magnitud debido al impacto de los factores de riesgos inherentes de subjetividad, incertidumbre y susceptibilidad al sesgo de la Administración u otros factores de riesgo de fraude. Esto puede resultar en que se determine que el deterioro del *goodwill* es un riesgo significativo.

A251. El auditor también considera los efectos relacionados con los factores de riesgos inherentes al evaluar el riesgo inherente. Cuanto menor sea el efecto de los factores de riesgos inherentes, menor será probablemente el riesgo evaluado. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas que pueden evaluarse como de mayor riesgo inherente y, por lo tanto, pueden determinarse como un riesgo significativo, pueden surgir de asuntos tales como los siguientes:

- Transacciones para las que existen múltiples tratamientos contables aceptables, de modo que exista subjetividad.
- Estimaciones contables con gran incertidumbre de estimación o modelos complejos.⁽⁶⁹⁾
- Contabilización de transacciones inusuales o complejas (por ejemplo, la contabilización de ingresos con múltiples obligaciones de desempeño que son difíciles de medir).
- Áreas emergentes (por ejemplo, la contabilidad de los activos digitales).
- Complejidad en la recopilación y el procesamiento de datos para respaldar los saldos de las cuentas.
- Saldos de cuentas o revelaciones cuantitativas que involucran cálculos complejos.
- Principios de contabilidad que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- Cambios en los negocios de la entidad que involucren cambios en la contabilidad, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría (Ver párrafo 37)

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

⁽⁶⁹⁾ Ver párrafos 10-11 de la Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables y Revelaciones Relacionadas*.

A252. Debido a la naturaleza del riesgo de representaciones incorrectas significativas y de los controles que tratan dicho riesgo, en algunas circunstancias, la única forma de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría es someter a pruebas la efectividad operativa de los controles. En consecuencia, se requiere al auditor identificar tales riesgos debido a las implicancias para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores de acuerdo con la Sección AU 330 para tratar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación.

A253. El párrafo 27c también requiere la identificación de los controles que traten los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría porque se requiere al auditor, de acuerdo con la Sección AU 330,⁽⁷⁰⁾ diseñar y realizar pruebas sobre tales controles.

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

A254. Cuando las transacciones de negocios rutinarias están sujetas a un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual, puede no ser posible realizar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de una entidad se inicia, se registra, se procesa o se informa en los estados financieros solo en forma electrónica. Por ejemplo, normalmente, no es posible obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría en relación con los ingresos de una entidad de telecomunicaciones basándose únicamente en procedimientos sustantivos. Esto se debe a que la evidencia de la actividad de llamadas o datos no existe en una forma que sea observable. En su lugar, las pruebas de control suelen realizarse para determinar que el origen y la finalización de las llamadas y la actividad de datos se capturan correctamente (por ejemplo, los minutos de una llamada o el volumen de una descarga) y se registran correctamente en el sistema de facturación de la entidad. En estos casos:

- La evidencia de auditoría puede estar disponible solo en formato electrónico, y su suficiencia y lo apropiado suelen depender de la efectividad de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que se produzca una iniciación o alteración indebida de la información y no se detecte puede ser mayor si los controles apropiados no operan efectivamente.

A255. La Sección AU 540 proporciona guías adicionales en relación con las estimaciones contables sobre los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría.⁽⁷¹⁾ En relación con las

⁽⁷⁰⁾ Ver párrafo 8 de la Sección AU 330.

⁽⁷¹⁾ Ver párrafos A87-A89 de la Sección AU 540.

estimaciones contables, esto puede no limitarse al procesamiento automatizado, sino que también puede ser aplicable a los modelos complejos.

Evaluación del riesgo de control (Ver párrafo 38)

- A256.** La planificación del auditor para someter a pruebas la efectividad operativa de los controles se basa en la expectativa de que los controles operan efectivamente, y esto formara la base de la evaluación del riesgo de control por parte del auditor. La expectativa inicial de la efectividad operativa de los controles se basa en la evaluación del auditor del diseño y la determinación de la implementación de los controles identificados en el componente de actividades de control. Los resultados de las pruebas de la efectividad operativa de los controles de acuerdo con la Sección AU 330 proporcionan la base para que el auditor determine si la expectativa inicial sobre la efectividad operativa de los controles permanece siendo apropiada. Si los controles no operan con la efectividad esperada, el auditor necesitará modificar la evaluación del riesgo de control de acuerdo con el párrafo 41.
- A257.** La evaluación del riesgo de control por parte del auditor puede realizarse de diferentes maneras, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas, y puede expresarse de diferentes maneras. Por ejemplo, la evaluación del riesgo de control puede expresarse utilizando términos cualitativos (como riesgo de control evaluado como un máximo, moderado o mínimo) o en términos de la expectativa del auditor sobre como la efectividad de los controles tratan el riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en la operación efectiva de de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se evalúa como máximo, el auditor no planifica confiar en la efectiva operación de los controles. Si el riesgo de control se evalúa como inferior al máximo, el auditor planifica confiar en la efectiva operación de los controles. De acuerdo con el párrafo 38, se requiere someter a pruebas la efectividad operativa de los controles para respaldar una evaluación del riesgo de control por debajo del nivel máximo.
- A258.** Si el auditor planifica someter a pruebas la efectividad operativa de los controles, puede ser necesario someter a pruebas una combinación de controles para confirmar la expectativa del auditor de que los controles están operando efectivamente. El auditor puede planificar someter a pruebas tanto los controles directos como los indirectos, incluyendo los controles generales de TI y, si así fuere, considerar el efecto combinado esperado de los controles al evaluar el riesgo de control. En la medida en que el control que se someterá a pruebas no trate completamente el riesgo inherente evaluado, el auditor determina las implicancias en el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.
- A259.** Cuando el auditor planifique someter a pruebas la efectividad operativa de un control automatizado, también puede planificar someter a pruebas la efectividad operativa de los controles generales de TI pertinentes que respaldan el funcionamiento continuo de ese control automatizado que trata los riesgos que surgen del uso de TI, y para proporcionar una base para la expectativa del auditor de que el control automatizado

operó efectivamente durante el período. Cuando el auditor espera que los controles generales de TI relacionados sean inefectivos, esta determinación puede afectar la evaluación del auditor del riesgo de control a nivel de afirmación, y los procedimientos de auditoría posteriores del auditor pueden necesitar incluir procedimientos sustantivos para tratar los riesgos aplicables que surgen del uso de TI. En la Sección AU 330 ⁽⁷²⁾ se proporcionan guías adicionales sobre los procedimientos que el auditor puede realizar en estas circunstancias.

A260. Independientemente de si el auditor planifica someter a pruebas la efectividad operativa de los controles con el fin de evaluar el riesgo de control, el entendimiento del auditor de la entidad y su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera y el sistema de control interno de la entidad, le informa al auditor el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores. Los ejemplos son los siguientes:

- El entendimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad puede indicar que los controles no están diseñados o implementados apropiadamente, o que el ambiente de control de la entidad no respalda la operación efectiva del control. En este caso, no tiene sentido someter a pruebas la efectividad operativa de los controles; los procedimientos de auditoría posteriores consistirán únicamente en procedimientos sustantivos. Si el auditor determina, de acuerdo con el párrafo 37, que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría, el auditor puede necesitar considerar el efecto sobre el informe del auditor, como se describe en la Sección AU 330. ⁽⁷³⁾
- El entendimiento del auditor del sistema de información y comunicación de la entidad le informará sobre la naturaleza de la documentación disponible para ser sometida a pruebas. Por ejemplo, si los registros de la entidad son todos electrónicos, el auditor puede diseñar los procedimientos de auditoría de forma diferente a que si los registros de la entidad se encontraran en formato de papel.

Evaluación de las pruebas de auditoría obtenidas a partir de los procedimientos de evaluación de riesgos (Ver párrafo 39)

Por qué el auditor evalúa la evidencia de auditoría obtenida a partir de los procedimientos de evaluación de riesgos

A261. La evidencia de auditoría obtenida al realizar los procedimientos de evaluación de riesgos proporciona la base para la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Esto proporciona la base para el diseño

⁽⁷²⁾ Ver párrafos A32-A33 de la Sección AU 330.

⁽⁷³⁾ Ver párrafo 29 de la Sección AU 330.

por parte del auditor de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores que responden a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación pertinente, de acuerdo con la Sección AU 330. Por lo tanto, la evidencia de auditoría obtenida a partir de los procedimientos de evaluación de riesgos proporciona la base para la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error, a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones.

Evaluar la evidencia de auditoría

A262. La evidencia de auditoría de los procedimientos de evaluación de riesgos comprende tanto la información que respalda y corrobora las afirmaciones de la Administración, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones.⁽⁷⁴⁾

Escepticismo profesional

A263. Al evaluar la evidencia de auditoría de los procedimientos de evaluación de riesgos, el auditor considera si se ha obtenido un entendimiento suficiente de la entidad y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad para poder identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas, así como si existe alguna evidencia contradictoria que pueda indicar un riesgo de representaciones incorrectas significativas.

Clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que no incluyen riesgos de representaciones incorrectas significativas, pero tienen importancia relativa (Ver párrafo 40)

A264. Como se explica en la Sección AU 320,⁽⁷⁵⁾ la importancia relativa y el riesgo de auditoría se consideran al identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas en las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. La determinación de la importancia relativa por parte del auditor es una cuestión de juicio profesional y se ve afectada por la percepción del auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.⁽⁷⁶⁾ A efectos de esta Sección, las clases de transacciones, los saldos de cuentas y las revelaciones tienen importancia relativa si existe una probabilidad sustancial de que la omisión, la presentación incorrecta o el ocultamiento de información sobre ellos influya en el juicio realizado por un usuario razonable basado en los estados financieros.

⁽⁷⁴⁾ Ver párrafo A1 de la Sección AU 500.

⁽⁷⁵⁾ Ver párrafo A2 de la Sección AU 320.

⁽⁷⁶⁾ Ver párrafo 4 de la Sección AU 320.

A265. Pueden existir clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones que tengan importancia relativa pero que no se les haya determinado ser clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones significativos (es decir, no existen afirmaciones pertinentes identificadas). Por ejemplo, la entidad puede haber realizado una revelación sobre la remuneración de los directivos para la que el auditor no ha identificado un riesgo de representación incorrecta significativa. Sin embargo, el auditor puede determinar que esta revelación tiene importancia relativa basándose en las consideraciones del párrafo A264.

Modificación de la evaluación de riesgos (Ver párrafo 41)

A266. Durante la auditoría, el auditor puede tomar conocimiento de información nueva o de otro tipo que difiera significativamente de la información en la que se basó la evaluación de riesgos. Por ejemplo, la evaluación de riesgos de la entidad puede basarse en la expectativa de que determinados controles operan efectivamente. Al realizar pruebas sobre estos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no operaban efectivamente en los momentos pertinentes de la auditoría. Del mismo modo, al realizar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar representaciones incorrectas por montos o con una frecuencia superior de lo que era consecuente con la evaluación de riesgos realizada por el auditor. En tales circunstancias, la evaluación de riesgos puede no reflejar apropiadamente las verdaderas circunstancias de la entidad, y los procedimientos de auditoría posteriores planificados pueden no ser efectivos para detectar representaciones incorrectas significativas. La Sección AU 330⁽⁷⁷⁾ proporciona guías adicionales sobre la evaluación de la efectividad operativa de los controles.

Documentación (Ver párrafo 42)

A267. En el caso de las auditorías recurrentes, cierta documentación puede ser traspasada a archivos más recientes y actualizada según fuere necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad.

A268. La Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*, señala que, entre otras consideraciones, aunque no exista una única forma de documentar el escepticismo profesional del auditor, la documentación de auditoría puede, no obstante, proporcionar evidencia de dicho escepticismo profesional.⁽⁷⁸⁾ Por ejemplo, cuando la evidencia de auditoría obtenida a partir de los procedimientos de evaluación de riesgos incluye evidencia que corrobora y contradice las afirmaciones de la Administración, la documentación puede incluir la forma en que el auditor ha evaluado dicha evidencia, incluyendo los juicios profesionales realizados al evaluar si la evidencia de auditoría proporciona una base apropiada para la identificación y evaluación por parte del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta Sección para las que

⁽⁷⁷⁾ Ver párrafos 16-17 de la Sección AU 330.

⁽⁷⁸⁾ Ver párrafo A9 de la Sección AU 230.

la documentación puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional del auditor se encuentran las siguientes:

- El párrafo 13, que requiere que el auditor diseñe y realice los procedimientos de evaluación de riesgos de forma que no estén sesgados hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar la existencia de riesgos o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda contradecir la existencia de riesgos.
- El párrafo 17, que requiere una reunión de análisis entre los miembros claves del equipo de trabajo sobre la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones incorrectas significativas.
- Los párrafos 19.*b* y 20, que requieren que el auditor entienda las razones de cualquier cambio en las políticas de contabilidad de la entidad y a evaluar si las políticas de contabilidad de la entidad son apropiadas y consistentes con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Los párrafos 21.*b*, 22.*b*, 23.*b*, 24.*c*, 25.*c* y 31, que requieren que el auditor evalúe, a base del entendimiento requerido obtenido, si los componentes del sistema de control interno de la entidad son apropiados a las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y la complejidad de la entidad, y que determine si se han identificado una o más deficiencias de control.
- El párrafo 39, que requiere que el auditor considere toda la evidencia de auditoría obtenida a partir de los procedimientos de evaluación de riesgos, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la Administración, y que evalúe si la evidencia de auditoría obtenida a partir de los procedimientos de evaluación de riesgos, proporcionan una base apropiada para la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas.
- El párrafo 40, que requiere que el auditor evalúe, cuando fuere aplicable, si sigue siendo apropiada la determinación del auditor de que no existen riesgos de representaciones incorrectas significativas para una clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación significativos.

Escalabilidad (Ver párrafo 42)

A269. La forma y el alcance de la documentación del auditor dependen de la naturaleza, el tamaño y la complejidad de la entidad y de su sistema de control interno, de la disponibilidad de información de la entidad y de la metodología y la tecnología

utilizadas en el transcurso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad del entendimiento del auditor sobre la entidad y los asuntos relacionados con ella. Los elementos claves del entendimiento documentados por el auditor pueden incluir aquellos en los que el auditor ha basado la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente todos los factores de riesgos inherentes que fueron considerados al identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación.

A270. La forma de documentar los requerimientos del párrafo 42 la determina el auditor ejerciendo su juicio profesional.

A271. La forma, el contenido y el alcance de la documentación de auditoría que sea suficiente para permitirle a un auditor experimentado sin experiencia previa en la auditoría entender la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos realizados y los resultados de dichos procedimientos, incluyendo las conclusiones alcanzadas y la justificación de los juicios profesionales significativos realizados, dependen de diversos factores. Estos factores incluyen la necesidad de documentar una conclusión o la base de una conclusión que no puede determinarse fácilmente a partir de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia de auditoría obtenida.⁽⁷⁹⁾ Un ejemplo de esta circunstancia puede ser la justificación de los juicios significativos relacionados con el riesgo inherente de representaciones incorrectas significativas identificadas, cuando dicha justificación no es evidente de otro modo en la documentación de auditoría.

A272. En las auditorías de entidades menos complejas, la forma y el alcance de la documentación pueden ser simples y relativamente breves. Dicha documentación de auditoría puede incorporarse a la documentación del auditor sobre la estrategia general y la planificación de auditoría.⁽⁸⁰⁾ Asimismo, por ejemplo, los resultados de la evaluación de riesgos pueden documentarse por separado o como parte de la documentación del auditor sobre los procedimientos de auditoría posteriores.⁽⁸¹⁾

A273. La Sección AU 200 establece que las NAGAs suelen referirse a los riesgos de representaciones incorrectas significativas, en lugar de al riesgo inherente y al riesgo de control por separado.⁽⁸²⁾ Sin embargo, esta Sección requiere que el riesgo inherente se evalúe por separado del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación pertinente, de acuerdo con la Sección AU 330. En consecuencia, el auditor puede,

⁽⁷⁹⁾ Ver párrafo A4 de la Sección AU 230.

⁽⁸⁰⁾ Ver párrafos 7, 9 y A12 de la Sección AU 300, *Planificar una Auditoría*.

⁽⁸¹⁾ Ver párrafo 30 de la Sección AU 330.

⁽⁸²⁾ Ver párrafo A44 de la Sección AU 200.

pero no se le requiere, documentar una evaluación combinada del riesgo inherente y del riesgo de control. (Ver párrafos A244 y A257)

A274.

Apéndice A - Consideraciones para un Entendimiento la Entidad y su Modelo de Negocio (Ver párrafos A69-A77)

En este apéndice se explican los objetivos y el alcance del modelo de negocio de la entidad y se ofrecen ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar para entender las actividades de la entidad que pueden incluirse en el modelo de negocio. El entendimiento por parte del auditor del modelo de negocio de la entidad, y cómo se ve afectado por su estrategia y objetivos comerciales, puede ayudar al auditor a identificar los riesgos de negocios que pueden tener un efecto en los estados financieros. Además, esto puede ayudar al auditor a identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas.

Objetivos y Alcance del Modelo de Negocio de una Entidad

1. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad considera, por ejemplo, su estructura organizacional, sus transacciones o el alcance de sus actividades, sus líneas de negocio (incluidos los competidores y los clientes de los mismos), sus procesos, sus oportunidades de crecimiento, su globalización, sus requerimientos regulatorios y sus tecnologías. El modelo de negocio de la entidad describe cómo la entidad crea, preserva y capta un valor financiero o más extenso para sus partes interesadas.
2. Las *estrategias* son los enfoques con los que la Administración planifica lograr los objetivos de la entidad, incluyendo la forma en que la entidad planifica tratar los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta. Las estrategias de una entidad son modificadas a lo largo del tiempo por la Administración para responder a los cambios en sus objetivos y en las circunstancias internas y externas en las que opera.
3. La descripción de un modelo de negocio, generalmente, incluye lo siguiente:
 - El alcance de las actividades de la entidad y por qué las realiza.
 - La estructura de la entidad y la escala de sus operaciones.
 - Los mercados o ámbitos geográficos o demográficos, y las partes de la cadena de valor, en los que opera, cómo se relaciona con esos mercados o ámbitos (principales productos, segmentos de clientes y métodos de distribución), y la base sobre la que compete.
 - Los procesos de negocios u operativos de la entidad (por ejemplo, los procesos de inversión, financiamiento y operación) empleados en la realización de sus actividades, centrándose en aquellas partes de los procesos de negocios que son importantes para crear, preservar o capturar valor.
 - Los recursos (por ejemplo, financieros, humanos, intelectuales, medioambientales y tecnológicos) y otros insumos y relaciones (por ejemplo,

clientes, competidores, proveedores y empleados) que son necesarios o importantes para su éxito

- Cómo el modelo de negocio de la entidad integra el uso de TI en sus interacciones con los clientes, proveedores, prestamistas y otras partes interesadas a través de interfaces de TI y otras tecnologías
4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata para el riesgo de una representación incorrecta significativa para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones a nivel de la afirmación o a nivel de los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio que surge de una caída significativa de los valores del mercado inmobiliario puede aumentar el riesgo de una representación incorrecta significativa asociado a la afirmación de valorización para una entidad que otorga préstamos a medio plazo con garantía inmobiliaria. Sin embargo, el mismo riesgo, especialmente en combinación con una grave recesión económica que aumente simultáneamente el riesgo subyacente de pérdidas crediticias a lo largo de la vida de sus préstamos, puede tener también una consecuencia a más largo plazo. La exposición neta resultante a las pérdidas crediticias puede arrojar dudas sustanciales sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha. De ser así, esto podría tener implicancias para la conclusión de la Administración, y del auditor, sobre lo apropiado del uso de la base contable de empresa en marcha por parte de la entidad y la determinación de si existen dudas sustanciales; por lo tanto, si un riesgo de negocio puede generar un riesgo de una representación incorrecta significativa se considera a la luz de las circunstancias de la entidad. En el Apéndice B, “*Entendimiento de los factores de riesgo inherentes*”, se entregan ejemplos de hechos y circunstancias que pueden originar la existencia de riesgos de una representación incorrecta significativa.

Actividades de la Entidad

5. Los siguientes son algunos ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento de las actividades de la entidad (incluidas en el modelo de negocio de la entidad):
- a. Operaciones de negocios:
 - i. La naturaleza de las fuentes de ingresos, los productos o servicios y los mercados, incluyendo la participación en el comercio electrónico, como las ventas por Internet y las actividades de marketing.
 - ii. Conducción de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
 - iii. Alianzas, negocios conjuntos y actividades de externalización.
 - iv. Dispersión geográfica y segmentación de la industria.

- v. Ubicación de las instalaciones de producción, los almacenes y las oficinas, y ubicación y cantidades de las existencias.
 - vi. Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos de empleo (incluyendo la existencia de contratos sindicales, pensiones y otros beneficios post-empleo, opciones de compra de acciones o acuerdos de bonos de incentivo, y la regulación gubernamental relacionada con asuntos de empleo).
 - vii. Actividades y gastos de investigación y desarrollo.
 - viii. Transacciones con partes relacionadas.
- b. Inversiones y actividades de inversión
- i. Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
 - ii. Inversiones y enajenaciones de valores negociables y préstamos.
 - iii. Actividades de inversión de capital.
 - iv. Inversiones en entidades no consolidadas, incluyendo las participaciones no controladoras, los negocios conjuntos y las entidades de interés variable no controladas.
- c. Financiamiento y actividades de financiamiento
- i. Estructura de propiedad de las principales afiliadas y coligadas, incluyendo las estructuras consolidadas y no consolidadas.
 - ii. Estructura de la deuda y condiciones relacionadas, incluyendo los acuerdos de financiamiento extra-contables y los acuerdos de arrendamiento financiero.
 - iii. Propietarios beneficiarios (locales, extranjeros, reputación de negocios y experiencia) y partes relacionadas.
 - iv. Uso de instrumentos financieros derivados.

Naturaleza de las Entidades de Interés Variable

6. Una entidad de interés variable es una entidad que generalmente se establece con un propósito estrecho y bien definido, como efectuar un arrendamiento o una titulización de activos financieros o realizar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, un fideicomiso, una asociación o una entidad sin personalidad jurídica. La entidad en nombre de la cual se ha creado la entidad de interés variable puede a menudo transferir activos a esta última (por ejemplo, como parte de una transacción de enajenación de activos financieros), obtener el derecho a utilizar los activos de esta última o prestar servicios para ella,

mientras que otras partes pueden proporcionar el financiamiento a esta última. En algunas circunstancias, una entidad de interés variable puede ser una parte relacionada de la entidad.

7. Los marcos de preparación y presentación de información financiera suelen especificar las condiciones detalladas que se consideran equivalentes al control o las circunstancias en las que la entidad de interés variable debiera ser considerada para la consolidación. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos requiere frecuentemente un conocimiento detallado de los acuerdos pertinentes que implican a la entidad de interés variable.

A275.

Apéndice B - Entendimiento de los Factores de Riesgo Inherentes (Ver párrafos 12, 19, A9-A11, A34, A69, A94-A99 y A230)

Este apéndice otorga explicaciones más detalladas sobre los factores de riesgo inherentes, así como asuntos que el auditor al entender y aplicar los factores de riesgo inherentes para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación.

Los Factores de Riesgo Inherentes

1. Los *factores de riesgo inherentes* son características de hechos o circunstancias que afectan a la susceptibilidad de una afirmación sobre una clase de transacciones, un saldo de cuenta o una revelación, a representación incorrecta, ya sea debido a fraude o error, y antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen la complejidad, la subjetividad, el cambio, la incertidumbre o la susceptibilidad a representaciones incorrectas debido a sesgo de la Administración o a otros factores de riesgo de fraude⁽¹⁾ en la medida en que afecten al riesgo inherente. Al obtener el entendimiento de la entidad y de su entorno, así como del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y de las políticas de contabilidad de la entidad, de acuerdo con el párrafo 19.a-b, el auditor también entiende cómo los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a representaciones incorrectas en la preparación de los estados financieros.
2. Entre los factores de riesgo inherentes a la preparación de la información requerida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (a la que se hace referencia en este párrafo como *información requerida*) incluyen los siguientes:
 - *Complejidad*. Surge de la naturaleza de la información o de la forma en que se prepara la información requerida, incluso cuando dichos procesos de preparación son más inherentemente difíciles de aplicar. Por ejemplo, la complejidad puede surgir en una de las siguientes circunstancias:
 - en el cálculo de las provisiones por reembolsos a los proveedores porque puede ser necesario considerar diferentes terminos comerciales con muchos proveedores diferentes o muchos terminos comerciales interrelacionadas que son todas pertinentes para calcular los debidos reembolsos.
 - cuando hay muchas fuentes de datos potenciales con diferentes características que se utilizan para hacer una estimación contable, el procesamiento de esos datos implica muchos pasos interrelacionados

⁽¹⁾ Ver párrafos A28-A32 de la Sección AU 240 *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

y, por lo tanto, los datos son inherentemente más difíciles de identificar, capturar, acceder, entender o procesar.

- *Subjetividad.* Surge de las limitaciones inherentes a la capacidad de preparar la información requerida de forma objetiva, debido a las limitaciones en la disponibilidad de conocimientos o información, de tal forma que la Administración puede necesitar hacer una elección o un juicio subjetivo sobre el apropiado enfoque a adoptar y sobre la información resultante a incluir en los estados financieros. Debido a los diferentes enfoques para la preparación de la información requerida, podrían producirse diferentes resultados al realizar apropiadamente los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. A medida que aumentan las limitaciones en el conocimiento o en los datos, también aumentará la subjetividad en los juicios que podrían hacer personas razonablemente informadas e independientes y la diversidad en los posibles resultados de esos juicios.
- *Cambio.* Resultado de los hechos o circunstancias que, a lo largo del tiempo, afectan el negocio de la entidad o a los aspectos económicos, contables, regulatorios, industriales o de otros aspectos del entorno en el que opera, cuando los efectos de dichos hechos o circunstancias se reflejan en la información requerida. Tales hechos o circunstancias pueden ocurrir durante o entre los períodos de preparación y presentación de información financiera. Por ejemplo, los cambios pueden ser consecuencia de la evolución de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, de la entidad y de su modelo de negocio, o del entorno en el que opera la entidad. Dichos cambios pueden afectar los supuestos y juicios de la Administración, incluso en lo que respecta a la selección de las políticas de contabilidad por parte de la Administración o a la forma en que se realizan las estimaciones contables o se determina la información correspondiente.
- *Incertidumbre.* Surge cuando la información requerida no se puede preparar basándose únicamente en datos suficientemente precisos y completos que sean verificables mediante la observación directa. En estas circunstancias, puede ser necesario adoptar un enfoque que aplique los conocimientos disponibles para preparar la información utilizando datos observables suficientemente precisos y completos, en la medida en que estén disponibles, y supuestos razonables apoyadas en los datos disponibles más apropiados, cuando no lo estén. Las limitaciones en la disponibilidad de conocimientos o datos, que no están bajo el control de la Administración (con sujeción a las limitaciones de costos, si fuere apropiado) son fuentes de incertidumbre, y su efecto en la preparación de la información requerida no puede eliminarse. Por ejemplo, la incertidumbre en la estimación surge cuando el monto monetario requerido no puede determinarse con precisión, y el resultado de

la estimación no se conoce antes de la fecha de finalización de los estados financieros.

- *Susceptibilidad a representaciones incorrectas debido al sesgo de la Administración o a otros factores de riesgo de fraude, en la medida en que afecten al riesgo inherente.* La susceptibilidad al sesgo de la Administración es el resultado de las circunstancias que crean la susceptibilidad a la falta intencionada o no de neutralidad de la Administración en la preparación de la información. El sesgo de la Administración suele estar asociado a determinadas circunstancias que pueden originar que la Administración no mantenga la neutralidad en el ejercicio de su juicio (indicadores de sesgo potencial de la Administración), lo que podría originar una representación incorrecta significativa de la información que sería fraudulenta si fuera intencionada. Estos indicadores incluyen los incentivos o presiones en la medida en que afectan al riesgo inherente (por ejemplo, como consecuencia de la motivación para lograr un resultado deseado, como un objetivo de beneficios o un ratio de capital deseado) y la oportunidad, para no mantener la neutralidad. Los factores pertinentes para la susceptibilidad a las representaciones incorrectas debidas a fraude en forma de información financiera fraudulenta o malversación de activos se describen en la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros.*⁽²⁾

3. Cuando la complejidad es un factor de riesgo inherente, puede haber una necesidad inherente de procesos más complejos en la preparación de la información, y dichos procesos pueden ser inherentemente más difíciles de aplicar. Como resultado, su aplicación puede requerir pericias o conocimientos especializados y puede requerir el uso de especialistas de la Administración.
4. Cuando el juicio de la Administración es más subjetivo, también puede aumentar la susceptibilidad a representaciones incorrectas debido al sesgo de la Administración, ya sea involuntario o intencionado. Por ejemplo, la realización de estimaciones contables que han sido identificadas como de gran incertidumbre de estimación puede implicar un juicio significativo por parte de la Administración, y las conclusiones relativas a los métodos, datos y supuestos pueden reflejar un sesgo involuntario o intencionado de la Administración.

Ejemplos de Hechos o Circunstancias que Pueden Dar Lugar a la Existencia de Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas

5. A continuación se presentan ejemplos de hechos (incluyendo las transacciones) y circunstancias que pueden indicar la existencia de riesgos de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros al nivel de estados financieros o al nivel de afirmación. Los ejemplos, agrupados por factor de riesgo inherente, consideran un amplio rango de hechos y circunstancias; sin embargo, no todos los

⁽²⁾ Ver párrafos A1-A5 de la Sección AU 240.

hechos y circunstancias son pertinentes para todos los trabajos de auditoría, y la lista de ejemplos no es necesariamente completa. Los hechos y circunstancias se han clasificado por el factor de riesgo inherente que puede tener el mayor efecto en las circunstancias. Es importante señalar que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherentes, es probable que los ejemplos de hechos y circunstancias también estén sujetos a, o se vean afectados por, otros factores de riesgo inherentes en distintos grados.

Factor de riesgo inherente pertinente	Ejemplos de hechos y circunstancias que pueden indicar la existencia de riesgos de representaciones incorrectas significativas al nivel de afirmación
Complejidad	<p>Regulador:</p> <ul style="list-style-type: none"> operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja <p>Modelo de negocio:</p> <ul style="list-style-type: none"> La existencia de alianzas y negocios conjuntos complejos <p>Marco de preparación y presentación de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> Mediciones contables que implican procesos complejos <p>Transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> Uso de financiamiento extra-contable, entidades de interés variable y otros acuerdos de financiamiento complejos
Subjetividad	<p>Marco de preparación y presentación de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> Un amplio rango de posibles criterios de medición de una estimación contable, por ejemplo, el reconocimiento por parte de la Administración de la depreciación o de los ingresos y gastos de construcción. La selección por parte de la Administración de una técnica o modelo de valorización para un activo no corriente, como las propiedades de inversión.

Factor de riesgo inherente pertinente	Ejemplos de hechos y circunstancias que pueden indicar la existencia de riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación.
Cambio	<p>Condiciones económicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Operaciones en regiones económicamente inestables, por ejemplo, países con una devaluación significativa de la moneda o economías altamente inflacionarias. <p>Mercados:</p> <ul style="list-style-type: none"> Operaciones expuestas a la volatilidad de los mercados, por ejemplo, la negociación de futuros. <p>Pérdida de clientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> Problemas de liquidez y de empresa en marcha, incluida la pérdida de clientes significativos. <p>Modelo de industria:</p> <ul style="list-style-type: none"> Cambios en la industria en el que opera la entidad.

	<p>Modelo de negocio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cambios en la cadena de suministro. • Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o entrada en nuevas líneas de negocio. <p>Geografía:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Expansión a nuevas ubicaciones. <p>Estructura de la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cambios en la entidad, como grandes adquisiciones o reorganizaciones u otros acontecimientos inusuales. • Entidades o segmentos de negocio susceptibles de ser vendidos. <p>Competencia de los recursos humanos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cambios en el personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave. <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cambios en el entorno informático • Instalación de nuevos sistemas de TI significativos relacionados con el proceso de preparación y presentación de información financiera. <p>Marco de preparación y presentación de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Implementación de nuevos pronunciamientos de contabilidad. <p>Capital:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nuevas limitaciones en la disponibilidad de capital y crédito. <p>Regulación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Investigaciones sobre las operaciones o los resultados financieros de la entidad por parte de organismos reguladores o gubernamentales. • Impacto de la nueva legislación relacionada con la protección del medio ambiente.
--	--

Factor de riesgo inherente pertinente	Ejemplos de hechos y circunstancias que pueden indicar la existencia de riesgos de representaciones incorrectas significativas al nivel de afirmación.
Incertidumbre	Preparación y Presentación de información: <ul style="list-style-type: none"> • Hechos o transacciones que implican una incertidumbre de medición significativa, incluidas las estimaciones contables, y las revelaciones correspondientes. • Litigios pendientes y pasivos contingentes, por ejemplo, garantías de venta, garantías financieras y remediaciones medioambientales.
Susceptibilidad a las representaciones incorrectas debido al sesgo de la Administración u otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten al riesgo inherente.	Preparación y Presentación de información: <ul style="list-style-type: none"> • Incentivos y presiones, u oportunidades, para que la Administración y los empleados se dediquen a la preparación y presentación de informes fraudulentos, incluyendo la omisión u ocultación de información significativa en las revelaciones. Ver el Apéndice A, “Ejemplos de Factores de Riesgo de Fraude”, de la Sección AU 240 para obtener guías adicionales sobre los factores de riesgo de fraude. Transacciones: <ul style="list-style-type: none"> • Transacciones significativas con partes relacionadas. • Cantidad significativa de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas las transacciones entre empresas relacionadas y las transacciones de grandes ingresos al final del período. • Transacciones que se registran en función de la intención de la Administración, por ejemplo, la refinanciación de la deuda, los activos que se van a vender y la clasificación de los valores negociables.

Otros hechos o circunstancias que pueden indicar riesgos de representaciones incorrectas significativas al nivel de los estados financieros:

- Falta de personal con conocimientos apropiados en materia de contabilidad y el proceso de preparación y presentación de información financiera.
- Deficiencias de control, especialmente en el entorno de control, en el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y en el proceso de monitoreo del sistema de control interno de la entidad, y especialmente aquellas que no han sido tratadas por la Administración.
- representaciones incorrectas en el pasado, historial de errores o una cantidad significativa de ajustes al final del período

A276.

Apéndice C - Entendimiento del Sistema de Control Interno de la Entidad (Ver párrafos 12, 21-31, A100-A212)

1. El sistema de control interno de la entidad puede reflejarse en los manuales de políticas y procedimientos, en los sistemas y formularios, y en la información que contienen, y es realizado por personas. El sistema de control interno de la entidad es implementado por la Administración, los encargados del Gobierno Corporativo y otro personal en base de la estructura de la entidad. El sistema de control interno de la entidad puede aplicarse sobre la base de las decisiones de la Administración, de los encargados del Gobierno Corporativo o de otro personal y en el contexto de los requerimientos legales o regulatorios del modelo de operación de la entidad, de la estructura legal de la entidad o de una combinación de éstos.
2. En este apéndice se explican con más detalle los componentes y las limitaciones del sistema de control interno de la entidad, tal como se establece en los párrafos 12, 21-31 y A100-A209, en la medida en que se relacionan con una auditoría de estados financieros.
3. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de la preparación y presentación de información financiera, pero también puede incluir aspectos relacionados con sus objetivos de operación o de cumplimiento, cuando dichos aspectos sean pertinentes para la preparación y presentación de información financiera. Por ejemplo, los controles sobre el cumplimiento de las leyes y las regulaciones pueden ser pertinentes para la preparación y presentación de información financiera cuando dichos controles son pertinentes para la preparación por parte de la entidad de revelaciones sobre contingencias en los estados financieros.

Componentes del Sistema de Control Interno de la Entidad

Entorno de Control

4. El entorno de control incluye las funciones del Gobierno Corporativo y Administración, así como las actitudes, la conciencia y las acciones de los encargados del Gobierno Corporativo y de la Administración en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia en la entidad. El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente, y proporciona la base general para el funcionamiento de los otros componentes del sistema de control interno de la entidad.
5. La conciencia de control de una entidad está influenciada por los encargados del Gobierno Corporativo porque una de sus funciones es contrarrestar las presiones sobre la Administración en relación con la preparación y presentación de información financiera que pueden surgir de las exigencias del mercado o de los

planes de remuneración. Por lo tanto, la efectividad del diseño del entorno de control en relación con la participación de los encargados del Gobierno Corporativo está influenciada por asuntos como las siguientes:

- Su independencia de la Administración y su capacidad para evaluar las acciones de la Administración.
- Si entienden las transacciones de negocio de la entidad.
- El grado en que evalúan si los estados financieros se preparan de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, incluyendo si los estados financieros incluyen las revelaciones apropiadas.

6. El entorno de control considera los siguientes elementos:

- Cómo se realizan las responsabilidades de supervisión de la Administración, como la creación y el mantenimiento de la cultura de la entidad y la demostración del compromiso de la Administración con la integridad y los valores éticos.* La efectividad de los controles no puede estar por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y supervisan. La integridad y el comportamiento ético son producto de las normas éticas y de comportamiento de la entidad o de los códigos de conducta, así como de la forma en que se comunican (por ejemplo, a través de declaraciones de políticas), y de cómo se refuerzan en la práctica (por ejemplo, a través de las acciones de la Administración para eliminar o mitigar los incentivos o tentaciones que podrían incitar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales o poco éticos). La comunicación de las políticas de la entidad sobre integridad y valores éticos puede incluir la comunicación de las normas de comportamiento al personal a través de declaraciones de políticas y códigos de conducta y mediante el ejemplo.
- Cuando los encargados del Gobierno Corporativo están separados de la Administración, cómo los encargados del Gobierno Corporativo demuestran su independencia de la Administración y ejercen el monitoreo del sistema de control interno de la entidad.* La conciencia de control de una entidad está influenciada por los encargados del Gobierno Corporativo. Las consideraciones pueden incluir si hay suficiente personal que sean independientes de la Administración y objetivos en sus evaluaciones y toma de decisiones; cómo los encargados del Gobierno Corporativo identifican y aceptan las responsabilidades de supervisión y si los encargados del Gobierno Corporativo mantienen la responsabilidad del monitoreo del diseño, implementación y conducción del sistema de control interno de la entidad por parte de la Administración. La importancia de las responsabilidades de los encargados del Gobierno Corporativo se reconoce en los códigos de prácticas y en otras leyes y regulaciones o guías elaboradas

en beneficio de los encargados del Gobierno Corporativo. Otras responsabilidades de los encargados del Gobierno Corporativo incluyen el monitoreo del diseño y el funcionamiento efectivo de los procedimientos de denuncia.

c. *Cómo asigna la entidad la autoridad y la responsabilidad en el logro de sus objetivos.* Esto puede incluir las siguientes consideraciones:

- Áreas clave de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas de preparación y presentación de información.
- Políticas relacionadas a las prácticas de negocio apropiadas, los conocimientos y la experiencia del personal clave, y los recursos proporcionados para el desempeño de las funciones.
- Políticas y comunicaciones dirigidas a garantizar que todo el personal entienda los objetivos de la entidad, sepa cómo sus acciones individuales se interrelacionan y contribuyen a esos objetivos, y reconozca cómo y el como se les obligara a rendir cuentas.

d. *La forma en que la entidad atrae, desarrolla y retiene a personas competentes según sus objetivos.* Esto incluye la forma en que la entidad garantiza que el personal tiene los conocimientos y pericias necesarios para realizar las tareas que definen el trabajo del individuo, como por ejemplo:

- Normas para contratar a las personas más calificadas, haciendo énfasis en la formación académica, la experiencia laboral previa, los logros anteriores y la evidencia de integridad y comportamiento ético.
- Políticas de capacitación que comuniquen las posibles funciones y responsabilidades, incluyendo prácticas como escuelas de capacitación y seminarios que ilustren los niveles de desempeño y comportamiento esperados.
- Evaluaciones periódicas del desempeño que conduzcan a promociones que demuestren el compromiso de la entidad con el avance del personal calificado a niveles más altos de responsabilidad.

e. *Como la entidad hace que el personal se haga responsable de sus responsabilidades en el logro de los objetivos del sistema de control interno de la entidad.* Esto puede lograrse mediante algunos de los siguientes ejemplos:

- Mecanismos para comunicar y hacer que el personal se haga responsable sobre el desempeño de las responsabilidades de los controles e implementar acciones correctivas según sea necesario.

- Establecimiento de medidas de desempeño, incentivos y recompensas para los responsables del sistema de control interno de la entidad, incluyendo cómo se evalúan las medidas y se mantiene su pertinencia.
- Cómo las presiones asociadas al logro de los objetivos de control afectan a las responsabilidades del personal y a las medidas de desempeño.
- Cómo se aplican medidas disciplinarias al personal según sea necesario.

Lo apropiado de los asuntos anteriores será diferente para cada entidad en función de su tamaño, la complejidad de su estructura y la naturaleza de sus negocios.

El proceso de Evaluación de Riesgos de la Entidad

7. El proceso de evaluación de riesgos de la entidad es un proceso iterativo de identificación y análisis de los riesgos para lograr los objetivos de la entidad y constituye la base de como la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo determinan los riesgos que a ser administrados.
8. A efectos de la preparación y presentación de información financiera, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad incluye como la Administración identifica los riesgos de negocio pertinentes para la elaboración de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable de la entidad, estima su importancia, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para administrarlos y sus resultados. Por ejemplo, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad puede tratar como la entidad considera la posibilidad de que se produzcan transacciones no registradas o identifica y analiza las estimaciones significativas registradas en los estados financieros o considera los riesgos de fraude.
9. Los riesgos pertinentes para la fiabilidad de la preparación y presentación de información financiera incluyen hechos, transacciones o circunstancias externas e internas que pueden ocurrir y afectar negativamente a la capacidad de la entidad para iniciar, registrar, procesar e informar información financiera consecuente con las afirmaciones de la Administración en los estados financieros. La Administración puede poner en marcha planes, programas o acciones para hacer frente a riesgos específicos, o puede decidir asumir un riesgo por razones de costo u otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:
 - Cambios en el entorno de operación. Los cambios en el entorno regulatorio, económico o de operación pueden originar cambios en las presiones competitivas y a riesgos significativamente diferentes.

- Nuevo personal. El nuevo personal puede tener un enfoque o un entendimiento diferente del sistema de control interno de la entidad.
- Sistema de información nuevo o renovado. Los cambios significativos y rápidos en el sistema de información pueden modificar el riesgo relacionado al sistema de control interno de la entidad.
- Crecimiento rápido. Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede forzar los controles y aumentar el riesgo de fallas de los controles.
- Nuevas tecnologías. La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos de producción o al sistema de información puede modificar el riesgo relacionado con el sistema de control interno de la entidad.
- Nuevos modelos de negocio, productos o actividades. La entrada en áreas de negocio o transacciones con las que una entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al sistema de control interno de la entidad.
- Reestructuraciones corporativas. Las reestructuraciones pueden ir acompañadas de reducciones de personal y de cambios en la supervisión y la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- Ampliación de las transacciones en el extranjero. La expansión o adquisición de transacciones en el extranjero conlleva riesgos nuevos y a menudo únicos que pueden afectar al control interno, por ejemplo, riesgos adicionales o modificados por las transacciones en moneda extranjera.
- Nuevos pronunciamientos de contabilidad. La adopción de nuevos principios de contabilidad o cambios de los mismos puede afectar a los riesgos en la preparación de los estados financieros.
- *Uso de IT.* Riesgos relacionados con:
 - el mantenimiento de la integridad de los datos y del procesamiento de la información;
 - riesgos para la estrategia de negocios de la entidad que surgen si la estrategia de TI de la entidad no apoya efectivamente la estrategia de negocios de la entidad, o;
 - cambios o interrupciones en el ambiente informático de la entidad, como los relacionados con la rotación del personal informático, cuando la entidad no realiza las actualizaciones necesarias en el ambiente informático, o éstas no se realizan oportunamente.

- *Asuntos ambientales, sociales y de Gobierno Corporativo (ASG)*. Los asuntos ASG, como el cambio climático, pueden afectar a los negocios de diversas industrias. Por ejemplo, los eventos o condiciones climáticas pueden afectar a una entidad en términos de lo siguiente:
 - los hechos o circunstancias climáticas pueden influir en el modelo de negocio de la entidad, incluyendo la cadena de suministro de la entidad, lo que origina diferentes riesgos.
 - los nuevos desarrollos tecnológicos para hacer frente al cambio climático pueden tener un impacto significativo en la industria, lo que puede crear riesgos nuevos o únicos relacionados con las operaciones o procesos de la entidad.
 - los gobiernos pueden cambiar las leyes y regulaciones relacionadas con el clima que podrían afectar a los riesgos relacionados con el tratamiento tributario o el modelo de negocio de la entidad a través de mayores requerimientos medioambientales.
 - los hechos o circunstancias climáticas pueden afectar a los riesgos relacionados con las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiamiento, los precios de las materias primas y la inflación, o la revalorización de la moneda.

El Proceso de la Entidad para Monitorear el Sistema de Control Interno

10. El proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno es un proceso continuo para evaluar la efectividad del sistema de control interno de la entidad y tomar las medidas correctivas necesarias en el momento oportuno. El proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno de la entidad puede consistir en actividades continuas, evaluaciones separadas (realizadas periódicamente) o alguna combinación de ambas. Las actividades de monitoreo continuo suelen estar integradas en las actividades recurrentes normales de una entidad y pueden incluir actividades regulares de gestión y supervisión. Es probable que el proceso de la entidad varíe en cuanto a su alcance y frecuencia dependiendo de la evaluación de los riesgos por parte de la entidad.
11. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna suelen incluir actividades diseñadas para evaluar o monitorear la efectividad del sistema de control interno de la entidad.⁽¹⁾ El proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno de la entidad puede incluir actividades como la revisión por parte de la Administración de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por parte de los auditores internos del cumplimiento por parte del personal de ventas de las políticas de la entidad sobre las condiciones de los contratos de venta, y la supervisión por parte de un departamento jurídico del cumplimiento de las políticas éticas o de prácticas de

⁽¹⁾ La Sección AU 610, *Utilizar el Trabajo de los Auditores Internos*, y el apéndice D, “*Consideraciones para un Entendimiento de la Función de Auditoría Interna de una Entidad*”, de esta Sección, proporcionan más guías relacionadas con la auditoría interna.

negocio de la entidad. El monitoreo se realiza también para asegurar que los controles sigan funcionando efectivamente a lo largo del tiempo. Por ejemplo, si no se monitorea la oportunidad y exactitud de las conciliaciones bancarias, es probable que el personal deje de prepararlas.

12. Los controles relacionados con el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno de la entidad, incluyendo los que monitorean los controles automatizados subyacentes, pueden ser automatizados o manuales, o una combinación de ambos. Por ejemplo, una entidad puede utilizar controles de monitoreo automatizados sobre el acceso a cierta tecnología con informes automatizados de actividad inusual a la Administración, que investiga manualmente las anomalías identificadas.
13. Cuando se distingue entre una actividad de monitoreo y un control relacionado con el sistema de información, se consideran los detalles subyacentes de la actividad, especialmente cuando la actividad involucra algún nivel de revisión de supervisión. Las revisiones de supervisión no se clasifican automáticamente como actividades de monitoreo, y puede ser un asunto de juicio si una revisión se clasifica como un control relacionado con el sistema de información o una actividad de monitoreo. Por ejemplo, la intención de un control de integridad mensual sería detectar y corregir errores, mientras que una actividad de monitoreo determinaría por qué se producen los errores y así asignar a la Administración la responsabilidad de corregir el proceso para prevenir futuros errores. En términos simples, un control relacionado con el sistema de información responde a un riesgo específico, mientras que una actividad de monitoreo evalúa si los controles dentro de cada uno de los cinco componentes del sistema de control interno de la entidad están operando según lo previsto.
14. Las actividades de monitoreo pueden incluir el uso de información procedente de comunicaciones de partes externas que pueden indicar problemas o poner la atención en áreas que necesitan ser mejoradas. Los clientes corroboran implícitamente los datos de facturación pagando sus facturas o quejándose de sus cargos. Además, los reguladores pueden comunicarse con la entidad en relación con asuntos que afectan al funcionamiento del sistema de control interno de la entidad, por ejemplo, las comunicaciones relativas a los exámenes de los organismos reguladores de los bancos. Asimismo, la Administración puede considerar, al realizar las actividades de monitoreo, cualquier comunicación relacionada con el sistema de control interno de la entidad procedente de los auditores externos.

El Sistema de Información y la Comunicación

15. Los procesos de negocio originan transacciones que son registradas, procesadas e informadas por el sistema de información. Los procesos de negocios de una entidad incluyen las actividades diseñadas para:
 - Desarrollar, comprar, producir, vender y distribuir los productos y servicios de una entidad;
 - Asegurar el cumplimiento de las leyes y regulaciones, y;

- Registrar información, incluida la información contable y la preparación y presentación de información financiera.
- 16.** El sistema de información, y los procesos de negocios relacionados, incluyen el proceso de preparación y presentación de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluida las revelaciones
- 17.** El sistema de información pertinente para la preparación de los estados financieros consiste en actividades y políticas, registros de contabilidad y de apoyo, diseñados y establecidos para realizar lo siguiente:
- Iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como capturar, procesar y revelar información sobre hechos y circunstancias distintos de las transacciones, como los cambios en los valores justos o los indicadores de deterioro) y mantener una debida responsabilidad sobre los activos, pasivos y patrimonio relacionados.
 - Resolver el procesamiento incorrecto de las transacciones, por ejemplo, los archivos de transitorios automatizados y los procedimientos seguidos para aclarar las partidas transitorias en el momento oportuno.
 - Procesar y contabilizar las anulaciones del sistema u omisiones de los controles.
 - Incorporar la información procedente del procesamiento de las transacciones en el libro mayor (por ejemplo, transferir las transacciones acumuladas de varias tablas de datos)
 - Capturar y procesar la información pertinente para la preparación de los estados financieros en relación con hechos y circunstancias distintos de las transacciones, como la depreciación y amortización de activos y los cambios en la recuperabilidad de los activos
 - Asegurar que la información que requiere ser revelada de acuerdo al marco de preparación y presentación de información financiera aplicable se acumule, registre, procese, resuma y se informa apropiadamente en los estados financieros.
- 18.** La calidad de la información afecta a la capacidad de la Administración para tomar decisiones apropiadas en la administración y el control de las actividades de la entidad y para la preparación y presentación de información financiera fiable.
- 19.** La comunicación, que consiste en dar a conocer las funciones y responsabilidades individuales relativas al sistema de control interno de la entidad, puede adoptar formas tales como manuales de políticas, manuales de contabilidad y la preparación y presentación de información financiera y memorandos. La comunicación también puede realizarse de forma electrónica, verbal y a través de las acciones de la Administración.
- 20.** La comunicación por parte de la entidad de las funciones y responsabilidades en materia de preparación y presentación de información financiera y de los asuntos significativos

relacionados con la preparación y presentación de información financiera involucra proporcionar un entendimiento de las funciones y responsabilidades individuales relativas al sistema de control interno de la entidad pertinente para la preparación y presentación de información financiera. Puede incluir asuntos como la medida en que el personal entiende cómo sus actividades en el sistema de información se relacionan con el trabajo de los demás y los medios para informar de las excepciones a un nivel superior apropiado dentro de la entidad.

Actividades de Control

- 21.** Los controles en el componente de actividades de control se identifican de acuerdo con los párrafos 26-27 y 29.b. Dichos controles incluyen los controles de procesamiento de la información y los controles generales de TI, que pueden ser de naturaleza manual o automatizada. Cuanto mayor sea el alcance de los controles automatizados, o de los controles que involucran aspectos automatizados, que la Administración utiliza y en los que confía en relación con su proceso de preparación y presentación de información financiera, más importante puede ser para la entidad implementar controles generales de TI que traten el funcionamiento continuo de los aspectos automatizados de los controles del procesamiento de la información. Los controles del componente de actividades de control pueden referirse, por ejemplo, a lo siguiente
- *Autorización y aprobaciones.* Una autorización afirma que una transacción es válida (esto es, representa un hecho económico real o está dentro de la política de una entidad). Una autorización suele adoptar la forma de una aprobación por parte de un nivel superior de Administración o de una verificación y determinación de si la transacción es válida. Por ejemplo, un supervisor aprueba un informe de gastos después de revisar si los gastos parecen razonables y están dentro de la política. Un ejemplo de aprobación automatizada es cuando el costo unitario de una factura se compara automáticamente con el costo unitario de la orden de compra correspondiente dentro de un nivel tolerable preestablecido. Las facturas dentro del nivel tolerable se aprueban automáticamente para su pago. Las facturas fuera del nivel tolerable se marcan para una investigación adicional.
 - *Conciliaciones.* Las conciliaciones comparan dos o más elementos de datos. Si se identifican diferencias, se toman medidas para que los datos concuerden. Las conciliaciones se refieren generalmente a la integridad o exactitud de las transacciones de procesamiento.
 - *Verificaciones.* Las verificaciones comparan dos o más partidas entre sí o comparan una partida con una política y probablemente implicarán una acción de seguimiento cuando las dos partidas no coincidan o la partida no sea consecuente con la política. Las verificaciones generalmente se refieren a la integridad, exactitud o validez de las transacciones de procesamiento.
 - *Controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la seguridad de los activos contra el acceso, la adquisición, el uso o la eliminación no autorizados.* Controles que consideran lo siguiente:

- la seguridad física de los activos, incluyendo las salvaguardas apropiadas, como las instalaciones seguras sobre el acceso a los activos y los registros.
- la autorización de acceso a los programas informáticos y archivos de datos (es decir, el acceso lógico)
- el arqueo periódico y la comparación con los montos que figuran en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los resultados de los arqueos de efectivo, seguridad e inventario con los registros de contabilidad)

El grado en que los controles físicos destinados a prevenir el robo de activos son pertinentes para la fiabilidad de la elaboración de los estados financieros depende de las circunstancias, por ejemplo, cuando los activos son muy susceptibles de ser malversados.

- *Segregación de funciones.* Asignar a diferentes personas las responsabilidades de autorizar las transacciones, registrarlas y mantener la custodia de los activos. La segregación de funciones tiene por objeto reducir las posibilidades de que una persona esté en condiciones de cometer y ocultar errores o fraudes en el ejercicio normal de sus funciones.

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

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

- 22.** Ciertos controles pueden depender de la existencia de controles de monitoreo apropiados establecidos por la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo. Por ejemplo, los controles de autorización pueden ser delegados de acuerdo con directrices establecidas, como los criterios de inversión fijados por los encargados del Gobierno Corporativo; alternativamente, las transacciones no rutinarias, como las adquisiciones o enajenaciones de inversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica de alto nivel, incluyendo, en algunos casos, la de los accionistas.

Limitaciones del Control Interno

- 23.** El control interno, sin importar lo efectivo que sea, solamente puede proporcionar a una entidad una seguridad razonable respecto al logro de los objetivos de preparación y presentación de la información financiera de la entidad. La probabilidad de su logro está afectada por las limitaciones inherentes del control interno. Estas incluyen la realidad, que el juicio humano en el proceso de toma de decisiones, puede tener defectos y que fallas en el control interno pueden ocurrir debido a errores humanos. Por ejemplo, un error en el diseño de o un cambio a un control puede existir. En igual forma, la operación de un control puede no ser efectiva, tal como cuando la información producida para los propósitos de control interno (por ejemplo, un informe de excepciones) no es utilizada efectivamente debido a que la persona responsable por la revisión de la información no entiende su propósito o deja de tomar la acción apropiada.
- 24.** Además, los controles pueden ser eludidos por la colusión de dos o más personas o por el caso omiso malintencionado del control interno por la Administración. Por ejemplo, la Administración puede firmar acuerdos no revelados con sus clientes que alteran los términos y las condiciones de los contratos de ventas estándar de la entidad, lo cual puede resultar en el reconocimiento incorrecto de ingresos. Además, las pruebas de edición de un software que están diseñadas para identificar e informar transacciones que exceden de los límites de crédito especificados pueden ser omitidos en forma mal intencionada o inhabilitados.
- 25.** Además, al diseñar e implementar los controles, la Administración puede juzgar la naturaleza y el alcance de los controles que decide implementar, así como la naturaleza y el alcance de los riesgos que decide asumir.

A277.

Apéndice D - Consideraciones para un Entendimiento de la Función de Auditoría Interna de una Entidad (Ver párrafos A31-A32 y A134)

Este apéndice ofrece otras consideraciones relativas al entendimiento de la función de auditoría interna de la entidad, cuando ésta existe.

Objetivos y Alcance de la Función de Auditoría Interna

1. Los objetivos y el alcance de una función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, incluyendo la autoridad y la responsabilidad de la función, varían ampliamente y dependen del tamaño, la complejidad y la estructura de la entidad y de los requerimientos de la gerencia y, cuando sea aplicable, de los encargados del Gobierno Corporativo. Estos asuntos pueden ser establecidos en una carta de auditoría interna o en los términos de referencia.
2. Las responsabilidades de una función de auditoría interna pueden incluir la realización de procedimientos y la evaluación de los resultados para ofrecer garantías a la Administración y a los encargados del Gobierno Corporativo sobre el diseño y la efectividad de la gestión de riesgos, el sistema de control interno de la entidad y los procesos de Gobierno Corporativo. De ser así, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el proceso de monitoreo del sistema de control interno de la entidad. Sin embargo, las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden centrarse en la evaluación de la economía, la eficiencia y la efectividad de las transacciones y, si es así, el trabajo de la función puede no estar directamente relacionado con la preparación y presentación de información financiera de la entidad.

Consultas de la Función de Auditoría Interna

3. Si una entidad cuenta con una función de auditoría interna, las indagaciones de las personas apropiadas dentro de la función pueden proporcionar información útil al auditor para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad, y para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas al nivel de los estados financieros y de las afirmaciones. Al realizar su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información sobre las transacciones y los riesgos de negocios de la entidad y puede tener hallazgos basados en su trabajo, como deficiencias de control o riesgos identificados, que pueden aportar información valiosa para que el auditor entienda la entidad y su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, el sistema de control interno de la entidad, las evaluaciones de riesgos del auditor u otros aspectos de la auditoría. Por lo tanto, las indagaciones del auditor se realizan independientemente de si el auditor espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir

el alcance, de los procedimientos de auditoría a realizar.⁽¹⁾ Las indagaciones de especial relevancia pueden ser sobre asuntos que la función de auditoría interna ha planteado a los encargados del Gobierno Corporativo y los resultados del proceso de evaluación de riesgos de la propia función.

4. Si, basándose en las respuestas a las indagaciones del auditor, parece que hay hallazgos que pueden ser pertinentes para la preparación y presentación de información financiera de la entidad y la auditoría de los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado leer los informes relacionados de la función de auditoría interna.

Entre los ejemplos de informes de la función de auditoría interna que pueden ser pertinentes se encuentran los documentos de estrategia y planificación de la función y los informes que se han preparado para la Administración o para los encargados del Gobierno Corporativo en los que se describen las conclusiones de los exámenes de la función de auditoría interna.

5. Además, de acuerdo con la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*⁽²⁾, si la función de auditoría interna proporciona información al auditor sobre cualquier fraude real, presunto o supuesto, el auditor lo considera en la identificación del riesgo de representaciones incorrectas significativas debido a fraude.
6. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna con las que se realizan las consultas son aquellas que, a juicio profesional del auditor, tienen los conocimientos, la experiencia y la autoridad adecuados, como el jefe de auditoría interna o, según las circunstancias, otro personal de la función. El auditor también puede considerar apropiado celebrar reuniones periódicas con estas personas.

Consideración de la Función de Auditoría Interna en el Entendimiento del Ambiente de Control

7. Al entender el ambiente de control, el auditor puede considerar cómo ha respondido la Administración a las conclusiones y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con las deficiencias de control identificadas que son pertinentes para la preparación de los estados financieros, incluyendo si se han implementado dichas respuestas y cómo, y si han sido evaluadas posteriormente por la función de auditoría interna.

⁽¹⁾ Los requerimientos pertinentes están contenidos en la Sección AU 610, *Utilizar el Trabajo de los Auditores Internos*.

⁽²⁾ Ver párrafo 19 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

Entendimiento del Rol que Desempeña la Función de Auditoría Interna en el Proceso de Monitoreo del Sistema de Control Interno de la Entidad

8. Si la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y las actividades de aseguramiento están relacionadas con la preparación y presentación de información financiera de la entidad, el auditor también puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir el alcance, de los procedimientos de auditoría a ser realizados directamente el auditor para obtener evidencia de auditoría. Es más probable que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de una entidad cuando parezca, por ejemplo, basándose en la experiencia de auditorías anteriores o en los procedimientos de evaluación de riesgos del auditor, que la entidad tiene una función de auditoría interna con recursos suficientes y apropiados en relación con la complejidad de la entidad y la naturaleza de sus transacciones y que tiene una relación de información directa con los encargados del Gobierno Corporativo.
9. Si, basándose en el conocimiento preliminar del auditor sobre la función de auditoría interna, el auditor espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir el alcance, de los procedimientos de auditoría a realizar, se aplica la Sección AU 610, *Utilizar del Trabajo de los Auditores Internos*.
10. Como se discute con más detalle en la Sección AU 610, las actividades de una función de auditoría interna son distintas de otros controles de seguimiento que pueden ser pertinentes para la preparación y presentación de información financiera, como las revisiones de la información contable de la Administración que están diseñadas para contribuir a la forma en que la entidad previene o detecta las representaciones incorrectas.
11. El establecimiento de comunicaciones con las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de una entidad al principio del trabajo, y el mantenimiento de dichas comunicaciones a lo largo del mismo, puede facilitar el intercambio efectivo de información. Crea un entorno en el que el auditor puede ser informado de asuntos significativos que pueden llegar a la atención de la función de auditoría interna cuando dichos asuntos pueden afectar al trabajo del auditor. La Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Realización de una Auditoría de Acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, trata de la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional, lo que incluye estar alerta a la información que pone en duda la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que se utilizarán como evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna a lo largo del trabajo puede ofrecer oportunidades para que los auditores internos llamen la atención del auditor sobre dicha información. El auditor puede entonces considerar dicha información en la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas por parte del auditor.

A278.

Apéndice E - Consideraciones para el Entendimiento de TI (Ver párrafos 12, 25.a, 27-29, A109 y A192)

Este apéndice proporciona otros asuntos que el auditor puede considerar para entender el uso que la entidad hace de TI en su sistema de control interno.

Entendimiento del Uso de la TI por Parte de la Entidad en los Componentes del Sistema de Control Interno de la Entidad

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

En general, la TI beneficia al sistema de control interno de una entidad al permitirle hacer lo siguiente:

- Aplicar de forma consecuente reglas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos al procesar grandes volúmenes de transacciones o datos.
 - Mejorar la puntualidad, la disponibilidad y la precisión de la información.
 - Facilitar el análisis adicional de la información.
 - Mejorar la capacidad de monitorear el desempeño de las actividades de la entidad y sus políticas y procedimientos.
 - Reducir el riesgo de que se eludan los controles.
 - Aumentar la capacidad de lograr una separación efectiva de funciones mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones informáticas, las bases de datos y los sistemas operativos.
2. Las características de los elementos manuales o automatizados son pertinentes para que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representaciones incorrectas significativas y los procedimientos de auditoría adicionales basados en ellos. Los controles automatizados pueden ser más fiables que los manuales porque no se pueden eludir, ignorar o anular tan fácilmente, y también son menos propensos a

cometer errores simples. Los controles automatizados pueden ser más eficaces que los manuales en las siguientes circunstancias:

- Alto volumen de transacciones recurrentes, o en situaciones en las que los errores que pueden anticiparse o predecirse pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante la automatización.
- Controles en los que las formas específicas de realizar el control pueden ser apropiadamente diseñadas y automatizadas.

Entendimiento del Uso que la Entidad hace de TI en el Sistema de Información (Ver párrafo 25.a)

3. El sistema de información de la entidad puede incluir el uso de elementos manuales y automatizados, que también afectan a la forma en que se inician, registran, procesan e incorporan las transacciones en el libro mayor y se informan en los estados financieros. En particular, los procedimientos para iniciar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones pueden aplicarse a través de las aplicaciones informáticas utilizadas por la entidad y de la forma en que ésta ha configurado dichas aplicaciones. Además, los registros en forma de información digital pueden sustituir o complementar los registros en forma de documentos en papel.
4. Al obtener un entendimiento del ambiente informático pertinente para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de TI, el auditor recopila información sobre la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI utilizadas, así como sobre la infraestructura informática y de apoyo. Esto puede incluir, por ejemplo, la complejidad o el nivel de personalización relacionado con las aplicaciones informáticas, el alojamiento de terceros o la subcontratación, y el uso de interfaces, almacenes de datos o redactores de informes.

Tecnologías Emergentes

5. Las entidades pueden utilizar tecnologías emergentes (por ejemplo, blockchain, robótica o inteligencia artificial) porque dichas tecnologías pueden presentar oportunidades específicas para aumentar la eficiencia operativa o mejorar la preparación y presentación de información financiera. Cuando las tecnologías emergentes se utilizan en el sistema de información de la entidad pertinente para la elaboración de los estados financieros, el auditor puede incluir dichas tecnologías en la identificación de las aplicaciones informáticas y otros aspectos del ambiente informático que están sujetos a riesgos que surgen del uso de TI. Aunque las tecnologías emergentes pueden considerarse más sofisticadas o más complejas en comparación con las tecnologías existentes, las responsabilidades del auditor en relación con las aplicaciones de TI y los controles generales de TI identificados de acuerdo con los párrafos 28-29 no cambian.

Escalabilidad

6. Obtener un entendimiento del entorno informático de la entidad puede ser más fácil para una entidad menos compleja que utiliza software comercial y cuando la entidad no tiene acceso al código fuente para realizar cualquier cambio en el programa. Dichas entidades pueden no tener recursos informáticos dedicados, pero pueden tener una persona asignada en un papel de administrador con el fin de otorgar el acceso a los empleados o instalar las actualizaciones de las aplicaciones informáticas proporcionadas por el proveedor. Entre los asuntos específicos que el auditor puede considerar para entender la naturaleza de un paquete de software contable comercial, que puede ser la única aplicación informática utilizada por una entidad menos compleja en su sistema de información, se encuentran las siguientes:
 - La medida en que el software está bien establecido y tiene una reputación de fiabilidad.
 - La medida en que la entidad puede modificar el código fuente del software para incluir módulos adicionales (es decir, complementos) al software de base o para realizar cambios directos en los datos.
 - La naturaleza y el alcance de las modificaciones que se han realizado en el software. Aunque una entidad no pueda modificar el código fuente del software, muchos paquetes de software permiten la configuración (por ejemplo, establecer o modificar los parámetros de los informes). Esto no suele implicar modificaciones en el código fuente; sin embargo, el auditor puede considerar el grado en que la entidad puede configurar el software al considerar la exactitud y la integridad de la información producida por el software que se utiliza como prueba de auditoría.
 - La medida en que se puede acceder directamente a los datos relacionados con la elaboración de los estados financieros (esto es, el acceso directo a la base de datos sin utilizar la aplicación informática) y el volumen de datos que se procesa. Cuanto mayor sea el volumen de datos, más probable será que la entidad necesite controles que traten el mantenimiento de la integridad de los datos, lo que puede incluir controles informáticos generales sobre el acceso no autorizado y los cambios en los datos.
7. Los entornos informáticos complejos pueden incluir aplicaciones informáticas muy personalizadas o muy integradas y, por lo tanto, pueden requerir un mayor esfuerzo de entendimiento. Los procesos de preparación y presentación de información financiera o las aplicaciones informáticas pueden estar integrados con otras aplicaciones informáticas. Dicha integración puede incluir aplicaciones informáticas que se utilizan en las transacciones comerciales de la entidad y que proporcionan información a las aplicaciones informáticas pertinentes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En tales circunstancias, algunas aplicaciones informáticas utilizadas en las transacciones comerciales de la entidad pueden ser también pertinentes para la

elaboración de los estados financieros. Los entornos informáticos complejos también pueden requerir departamentos dedicados a la informática que cuenten con procesos informáticos estructurados y apoyados por personal con conocimientos de desarrollo de software y mantenimiento del entorno informático. En otros casos, una entidad puede utilizar proveedores de servicios internos o externos para gestionar determinados aspectos o procesos informáticos dentro de su entorno informático (por ejemplo, el alojamiento de terceros).

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

- 8.** Mediante el entendimiento de la naturaleza y la complejidad del entorno informático de la entidad, incluida la naturaleza y el alcance de los controles del procesamiento de la información, el auditor puede determinar en qué aplicaciones informáticas se basa la entidad para procesar con precisión y mantener la integridad de la preparación y presentación de información financiera. La identificación de las aplicaciones informáticas en las que confía la entidad puede afectar a la decisión del auditor de probar los controles automatizados dentro de dichas aplicaciones informáticas, suponiendo que dichos controles automatizados traten los riesgos identificados de representaciones incorrectas significativas. Por el contrario, si la entidad no depende de una aplicación informática, es poco probable que los controles automatizados dentro de dicha aplicación informática sean apropiados o suficientemente precisos a efectos de las pruebas de efectividad operativa. Los controles automatizados que pueden identificarse de acuerdo con el párrafo 27 pueden incluir, por ejemplo, cálculos automatizados o controles de entrada y procesamiento y salida, como la coincidencia en tres direcciones de una orden de compra, un documento de envío del proveedor y una factura del proveedor. Cuando los controles automatizados son identificados por el auditor y éste determina, a través del conocimiento del ambiente de TI, que la entidad depende de la implementación de TI que incluye esos controles automatizados, puede ser más probable que el auditor identifique la implementación de TI como una aplicación sujeta a riesgos que surgen del uso de TI.
- 9.** Al considerar si las aplicaciones de TI para las que el auditor ha identificado controles automatizados están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI, es probable que el auditor considere si, y en qué medida, la entidad puede tener acceso al código fuente que permite a la Administración realizar cambios de programa en dichos controles o en las aplicaciones de TI. La medida en que la entidad realiza cambios de programa o de configuración y el grado de formalización de los procesos de TI sobre dichos cambios también pueden ser consideraciones pertinentes. Es probable que el auditor también considere el riesgo de que se produzcan accesos o cambios inapropiados en los datos.
- 10.** Los informes generados por el sistema que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría pueden incluir, por ejemplo, un informe de antigüedad de las cuentas por cobrar o un informe de valorización de las existencias. En el caso de estos informes, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de los informes mediante la realización de procedimientos de auditoría para comprobar las entradas y salidas del proceso de generación de informes. En otros casos, el auditor

puede planificar la comprobación de la efectividad operativa de los controles sobre la preparación y el mantenimiento del informe, en cuyo caso es probable que la aplicación informática a partir de la cual se elabora esté sujeta a los riesgos que surgen del uso de la informática. Además de comprobar la exactitud e integridad del informe, el auditor puede planificar la comprobación de la efectividad operativa de los controles generales de TI que tratan los riesgos relacionados con los cambios de programa inapropiados o no autorizados, o con los cambios de datos en el informe.

11. Algunas aplicaciones informáticas pueden incluir funciones de redacción de informes, mientras que algunas entidades pueden utilizar también aplicaciones de redacción de informes independientes (es decir, redactores de informes). En estos casos, el auditor puede tener que determinar las fuentes de los informes generados por el sistema (esto es, la aplicación que prepara el informe y las fuentes de datos utilizadas por el informe) para determinar las aplicaciones informáticas sujetas a los riesgos que surgen del uso de TI.
12. Las fuentes de datos utilizadas por las aplicaciones de TI pueden ser bases de datos a las que, por ejemplo, sólo se puede acceder a través de la aplicación de TI o por el personal de TI con privilegios de administración de la base de datos. En otros casos, la fuente de datos puede ser un almacén de datos que puede considerarse en sí mismo una aplicación informática sujeta a riesgos que surgen del uso de TI.
13. El auditor puede haber identificado un riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes debido al uso por parte de la entidad de un procesamiento de transacciones altamente automatizado y sin papel, que puede implicar múltiples aplicaciones informáticas integradas. En tales circunstancias, es probable que los controles identificados por el auditor incluyan controles automatizados. Además, la entidad puede confiar en los controles generales de TI para mantener la integridad de las transacciones procesadas y otra información utilizada en el procesamiento. En estos casos, es probable que las aplicaciones informáticas que intervienen en el procesamiento y el almacenamiento de la información estén sujetas a los riesgos que surgen del uso de la informática.

Informática para el Usuario Final

14. Aunque la evidencia de auditoría también puede presentarse en forma de resultados generados por el sistema que se utilizan en un cálculo realizado en una herramienta informática de usuario final (por ejemplo, programas de hojas de cálculo o bases de datos sencillas), dichas herramientas no suelen identificarse como aplicaciones informáticas en el contexto del párrafo 29. El diseño y la implementación de controles en torno al acceso y la modificación de las herramientas informáticas de los usuarios finales puede ser un reto, y dichos controles rara vez son equivalentes o tan eficaces como los controles informáticos generales. Más bien, el auditor puede considerar una combinación de controles de procesamiento de la información, considerando la finalidad y la complejidad implicada de la informática al usuario final, como algunos o todos los siguientes:

- Controles de procesamiento de la información sobre la iniciación y el procesamiento de los datos de origen, incluidos los controles automatizados o de interfaz pertinentes hasta el punto del que se extraen los datos (por ejemplo, el almacén de datos).
- Controles para comprobar que la lógica funciona según lo previsto, por ejemplo, controles que “prueban” la extracción de datos, como la conciliación del informe con los datos de los que se derivó, la comparación de los datos individuales del informe con la fuente y viceversa, y controles que comprueban las fórmulas o macros.
- Uso de herramientas de software de validación, que comprueban sistemáticamente las fórmulas o macros, como las herramientas de integridad de las hojas de cálculo.

Escalabilidad

15. La capacidad de la entidad para mantener la integridad de la información almacenada y procesada en el sistema de información puede variar en función de la complejidad y el volumen de las transacciones relacionadas y de otra información. Cuanto mayor sea la complejidad y el volumen de los datos que soportan una clase significativa de transacciones, el saldo de la cuenta o la revelación de información, menos probable será que la entidad pueda mantener la integridad de esa información solo a través de los controles de procesamiento de la información (por ejemplo, los controles de entrada y salida o los controles de revisión). También es menos probable que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información solo mediante procedimientos sustantivos cuando dicha información se utiliza como evidencia de auditoría. En algunas circunstancias, cuando el volumen y la complejidad de las transacciones son menores, la Administración puede disponer de un control del procesamiento de la información que sea suficiente para verificar la exactitud e integridad de los datos (por ejemplo, los pedidos de venta individuales procesados y facturados pueden conciliarse con la copia impresa introducida originalmente en la aplicación informática). Cuando la entidad confía en los controles generales de TI para mantener la integridad de cierta información utilizada por las aplicaciones de TI, el auditor puede determinar que las aplicaciones de TI que mantienen esa información están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI.

Consideraciones que pueden ayudar a determinar si las aplicaciones de TI están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI	
Entre los ejemplos de características de una aplicación informática que es menos probable que esté sujeta a riesgos que surgen del uso de TI se encuentran los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> • Aplicaciones autónomas. 	Algunos ejemplos de características de una aplicación informática que probablemente estén sujetas a riesgos que surgen del uso de TI son los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> • Las aplicaciones están interconectadas.

<ul style="list-style-type: none"> • El volumen de datos (transacciones) no es significativo. • La funcionalidad de la aplicación no es compleja. • Cada transacción está respaldada por documentación original en papel. 	<ul style="list-style-type: none"> • El volumen de datos (transacciones) es significativo. • La funcionalidad de la aplicación es compleja porque <ul style="list-style-type: none"> – la aplicación inicia automáticamente las transacciones, y; – hay una variedad de cálculos complejos subyacentes a las entradas automatizadas.
<p>Es probable que la aplicación informática no esté sujeta a los riesgos que surgen del uso de la informática debido a lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El volumen de datos no es significativo y la Administración no depende de un sistema de aplicación para procesar o mantener los datos. • La Administración no depende de controles automatizados ni de otras funciones automatizadas. El auditor no ha identificado controles automatizados de acuerdo con el párrafo 27. • Aunque la Administración utiliza en sus controles informes generados por el sistema, no depende de la aplicación informática para producir informes completos y precisos. En cambio, concilia los informes con la documentación impresa y verifica los cálculos de los informes. • El auditor comprobará directamente la información producida por la entidad utilizada como prueba de auditoría. 	<p>Es probable que la aplicación informática esté sujeta a los riesgos que surgen del uso de la misma debido a lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La Administración confía en un sistema de aplicación para procesar o mantener los datos. • La Administración confía en el sistema de aplicación para realizar determinados controles automatizados que el auditor también ha identificado.

Otros Aspectos del Ambiente de TI que están Sujetos a Riesgos Derivados del Uso de TI

16. Cuando el auditor identifica las aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI, otros aspectos del ambiente de TI también suelen estar sujetos a riesgos que surgen del uso de TI. La infraestructura de TI incluye las bases de datos, el sistema operativo y la red. Las bases de datos almacenan los datos utilizados por las aplicaciones informáticas y pueden constar de muchas tablas de datos interrelacionadas. También se puede acceder a los datos de las bases de datos directamente a través de los sistemas de gestión de bases de datos por parte del personal de TI u otro personal con privilegios de administración de bases de datos. El sistema operativo se encarga de gestionar las comunicaciones entre el hardware, las aplicaciones informáticas y el resto del software utilizado en la red. Así, se puede acceder directamente a las aplicaciones informáticas y a las bases de datos a través del sistema operativo. Una red se utiliza en la infraestructura de TI para transmitir datos y compartir información, recursos y servicios a través de un enlace de comunicaciones común. La red también suele establecer un nivel de seguridad lógica (habilitada a través del sistema operativo) para el acceso a los recursos subyacentes.
17. Cuando el auditor identifica que las aplicaciones de TI están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI, normalmente también se identifican las bases de datos que almacenan los datos procesados por una aplicación de TI identificada. Del mismo modo, dado que la capacidad de funcionamiento de una aplicación informática depende a menudo del sistema operativo y de las aplicaciones informáticas, y que se puede acceder a las bases de datos directamente desde el sistema operativo, el sistema operativo suele estar sujeto a los riesgos que surgen del uso de la TI. La red puede ser identificada cuando es un punto central de acceso a las aplicaciones informáticas identificadas y a las bases de datos relacionadas, cuando una aplicación informática interactúa con proveedores o partes externas a través de Internet, o cuando las aplicaciones informáticas orientadas a la web son identificadas por el auditor.

Identificación de los Riesgos Derivados del Uso de TI y de los Controles Generales de TI

18. Los ejemplos de riesgos que surgen del uso de TI incluyen los riesgos relacionados con la confianza inapropiada en las aplicaciones de TI que procesan datos de forma inexacta, procesan datos inexactos, o ambas cosas, como se indica a continuación:
 - Acceso no autorizado a los datos que puede originar la destrucción de datos o a cambios indebidos en los mismos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes o el registro inexacto de transacciones. Pueden surgir riesgos particulares cuando varios usuarios acceden a una base de datos común.
 - La posibilidad de que el personal informático obtenga privilegios de acceso más allá de los necesarios para realizar sus funciones asignadas, vulnerando así la segregación de funciones.
 - Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.

- Cambios no autorizados en las aplicaciones informáticas u otros aspectos del entorno informático.
 - No realizar los cambios necesarios en las aplicaciones informáticas u otros aspectos del entorno informático.
 - Intervención manual inapropiada.
 - Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos según sea necesario.
- 19.** La consideración por parte del auditor del acceso no autorizado puede incluir riesgos relacionados con el acceso no autorizado por parte de personas internas o externas. Dichos riesgos (por ejemplo, los riesgos de ciberseguridad) pueden no afectar necesariamente a la preparación y presentación de información financiera, ya que el entorno informático de una entidad puede incluir también aplicaciones informáticas y datos relacionados que tratan necesidades operativas o de cumplimiento. Es importante considerar que los incidentes cibernéticos suelen producirse primero a través de los niveles del perímetro y de la red interna, que tienden a estar más alejadas de la aplicación informática, la base de datos y los sistemas operativos que afectan a la elaboración de los estados financieros. En consecuencia, si se ha identificado información sobre una violación de la seguridad, el auditor debiera considerar hasta qué punto dicha violación podría afectar a la preparación y presentación de información financiera. Si la información financiera puede verse afectada, el auditor puede decidir entender y probar los controles relacionados para determinar el posible impacto o el alcance de las posibles representaciones incorrectas en los estados financieros o puede determinar que la entidad ha proporcionado información apropiada en relación con dicha violación de la seguridad.
- 20.** Además, las leyes y regulaciones que pueden tener un efecto directo o indirecto en los estados financieros de la entidad pueden incluir la legislación sobre protección de datos. El examen del cumplimiento de estas leyes y regulaciones por parte de la entidad, de acuerdo con la Sección AU 250, *Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros*, puede implicar el entendimiento de los procesos de TI de la entidad y de los controles generales de TI que la entidad ha implementado para hacer frente a las leyes o regulaciones pertinentes.
- 21.** Los controles generales de TI se aplican para hacer frente a los riesgos que surgen del uso de TI. Por lo tanto, el auditor utiliza los conocimientos obtenidos sobre las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del ambiente de TI y los riesgos aplicables que surgen del uso de TI para determinar los controles generales de TI que debieran identificarse. En algunos casos, una entidad puede utilizar procesos de TI comunes en todo su ambiente de TI o en determinadas aplicaciones de TI, en cuyo caso pueden identificarse riesgos comunes que surgen del uso de TI y controles generales de TI comunes.
- 22.** En general, es probable que se identifique un mayor número de controles informáticos generales relacionados con las aplicaciones informáticas y las bases de datos que con

otros aspectos del entorno informático. Esto debido a que estos aspectos son los más relacionados con el procesamiento y el almacenamiento de la información en el sistema de TI de la entidad. Al identificar los controles generales de TI, el auditor puede considerar los controles sobre las acciones tanto de los usuarios finales como del personal de TI de la entidad o de los proveedores de servicios de TI.

- 23.** En el Apéndice F, “Consideraciones para el entendimiento de los controles generales de TI”, se explica con más detalle la naturaleza de los controles generales de TI que pueden aplicarse a diferentes aspectos del ambiente de TI.

A279.

**Apéndice F - Consideraciones para el Entendimiento de los Controles Generales de TI
(Ver párrafos 29 y A190-A200)**

Este apéndice entrega una explicación más detallada de la naturaleza de los controles generales de TI que pueden implementarse para diferentes aspectos del ambiente de TI.

1. La naturaleza de los controles generales de TI que pueden implementarse para diferentes aspectos del ambiente de TI incluye lo siguiente:
 - a. *Aplicaciones.* Los controles generales de TI en el nivel de aplicación de TI se correlacionarán con la naturaleza y el alcance de la funcionalidad de la aplicación y las vías de acceso permitidas en la tecnología. Por ejemplo, se pueden identificar diferentes controles para aplicaciones de TI altamente integradas con opciones de seguridad complejas que para una aplicación de TI que soporta saldos de cuentas con métodos de acceso solo a través de transacciones.
 - b. *Base de datos.* Los controles generales de TI en el nivel de la base de datos suelen tratar los riesgos que surgen del uso de TI relacionados con las actualizaciones no autorizadas de la información para la preparación y presentación de información financiera en la base de datos mediante el acceso directo a la base de datos o la ejecución de un script o programa.
 - c. *Sistema operativo.* Los controles generales de TI en el nivel del sistema operativo suelen tratar los riesgos que surgen del uso de TI relacionados con el acceso administrativo, que puede facilitar la anulación de otros controles. Esto incluye acciones como comprometer las credenciales de otros usuarios; añadir nuevos usuarios no autorizados; instalar software que no ha sido probado apropiadamente, software que contiene un problema aún no solucionado o malware; o ejecutar scripts u otros programas no autorizados.
 - d. *Red.* Los controles generales de TI en el nivel de red suelen tratar los riesgos que surgen del uso de TI relacionados con la segmentación de la red, el acceso remoto y la autenticación. Los controles de red pueden ser pertinentes cuando una entidad tiene aplicaciones orientadas a la web que se utilizan en la elaboración de informes financieros. Los controles de red pueden ser pertinentes cuando la entidad tiene relaciones significativas con socios comerciales o subcontratación de terceros, lo que puede aumentar las transmisiones de datos y la necesidad de acceso remoto.
2. Entre los ejemplos de controles generales de TI que pueden existir, organizados por procesos de TI, se encuentran los siguientes
 - a. *Proceso para gestionar el acceso:*

- i. *Autenticación.* Controles que validan que un usuario que accede a la aplicación de TI u otro aspecto del ambiente de TI está utilizando sus propias credenciales de inicio de sesión (esto es, el usuario no está utilizando las credenciales de otro usuario).
- ii. *Autorización.* Controles que permiten a los usuarios acceder a la información necesaria para sus responsabilidades laborales y nada más, lo que facilita una adecuada segregación de funciones.
- iii. *Abastecimiento.* Controles para autorizar nuevos usuarios y modificaciones de los privilegios de acceso de los usuarios existentes.
- iv. *Desabastecimientos.* Controles para eliminar el acceso de los usuarios en caso de terminación o transferencia.
- v. *Acceso privilegiado.* Controles sobre el acceso de los usuarios administrativos o poderosos.
- vi. *Revisiones de acceso de usuarios.* Controles para recertificar o evaluar el acceso de los usuarios para una autorización continua en el tiempo.
- vii. *Controles de configuración de seguridad.* Cada tecnología suele tener ajustes de configuración clave que ayudan a restringir el acceso al entorno.
- viii. *Acceso físico.* Controles sobre el acceso físico al centro de datos y al hardware porque dicho acceso puede utilizarse para anular otros controles.

b. Proceso para gestionar el programa u otros cambios en el ambiente de TI:

- i. *Proceso de gestión de cambios.* Controles sobre el proceso para diseñar, programar, probar y migrar los cambios a un entorno de producción (esto es, de usuario final).
- ii. *Segregación de funciones sobre la migración de cambios.* Controles que segregan el acceso para realizar y migrar los cambios a un entorno de producción.
- iii. *Desarrollo, adquisición o implementación de sistemas.* Controles sobre el desarrollo o la implementación inicial de aplicaciones informáticas (o en relación con otros aspectos del entorno informático).
- iv. *Conversión de datos.* Controles sobre la conversión de datos durante el desarrollo, la implementación o la actualización del entorno informático.

c. Proceso de gestión de las transacciones de TI:

- i. *Programación de trabajos.* Controles sobre el acceso para programar e iniciar trabajos o programas que puedan afectar a la preparación y presentación de información financiera.

- ii. *Monitoreo de trabajos.* Controles para monitorear los trabajos o programas de preparación y presentación de información financiera para que se ejecuten con éxito.
 - iii. *Copias de seguridad y recuperación.* Controles para garantizar que las copias de seguridad de los datos de preparación y presentación de información financiera se realizan según lo previsto y que dichos datos están disponibles y se puede acceder a ellos para recuperarlos oportunamente en caso de interrupción o ataque.
 - iv. *Detección de intrusiones.* Controles para vigilar las vulnerabilidades o intrusiones en el entorno informático.
3. No es necesario identificar los controles generales de TI para cada proceso de TI. Los controles generales de TI se identifican en función de los riesgos que surgen del uso de la TI. Ver el párrafo 15 del Anexo E, “*Consideraciones para entender la TP*”, para ver ejemplos de consideraciones que pueden ayudar al auditor a determinar si las aplicaciones de TI están sujetas a riesgos que surgen del uso de TI.