

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 330

RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS EVALUADOS

(En vigor para auditorías de estados financieros por ejercicios que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de vigencia	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requisitos	
Respuestas generales	5
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración.....	6-23
Lo adecuado de la presentación y revelación.....	24
Evaluación de la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría....	25-27
Documentación.....	28-30
Material de aplicación y otro material explicativo	
Respuestas generales	A1 -A3
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración.....	A4-A5 8
Lo adecuado de la presentación y revelación.....	A59
Evaluación de la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría	A60- A62

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*, deberá leerse junto con la NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría*, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad del auditor de planear e implementar respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa identificados y evaluados por el auditor, de acuerdo con la NIA 315¹ en una auditoría de estados financieros.

Fecha de vigencia

2. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por ejercicios que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa, mediante la planeación e implementación de respuestas apropiadas a dichos riesgos.

Definiciones

4. Para fines de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que aquí se les atribuyen:
 - a) Procedimiento sustantivo. Un procedimiento de auditoría diseñado para detectar representaciones erróneas de importancia relativa a nivel aseveración. Los procedimientos sustantivos comprenden:
 - i) Pruebas de detalles (de clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones); y
 - ii) Procedimientos analíticos sustantivos.
 - b) Pruebas de controles. Un procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la efectividad operativa de los controles para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa a nivel aseveración.

¹ NIA 315, *Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.*

Requisitos

Respuestas generales

5. El auditor deberá planear e implementar respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel estado financiero. (Ref. A1-A3.)

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración

6. El auditor deberá diseñar y desempeñar los procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión, se basen en, y respondan a, los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración. (Ref. A4-A8.)
7. Al diseñar los procedimientos adicionales de auditoría, el auditor deberá:
 - a) Considerar las razones para la evaluación que se da al riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración para cada clase de transacciones, saldo de cuenta y revelación, incluyendo:
 - i) La probabilidad de representación errónea de importancia relativa debida a las características particulares de la clase de transacciones, saldo de cuenta, o revelación relevantes (o sea, el riesgo inherente); y
 - ii) Si la evaluación del riesgo toma en cuenta los controles relevantes (o sea, el riesgo de control), requiriendo, por lo tanto, que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles están operando de manera efectiva (es decir, el auditor piensa apoyarse en la efectividad operativa de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos); y (Ref. A9-A18)
 - b) Obtener evidencia de auditoría más persuasiva mientras más alta la evaluación del riesgo por el auditor. (Ref. A19.)

Pruebas de controles

8. El auditor deberá diseñar y desempeñar pruebas de controles para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a la efectividad operativa de los controles relevantes si:
 - a) La evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración incluye una expectativa de que los contro

les están operando de manera efectiva (es decir, el auditor piensa apoyarse en la efectividad operativa de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos); o

b) Los procedimientos sustantivos solos no pueden proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel aseveración. (Ref. A20-A24.)

9. Al diseñar y desempeñar las pruebas de controles, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría más persuasiva, mientras mayor sea el grado de dependencia del auditor de la efectividad de un control. (Ref. A25.)

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

10. Al diseñar y desempeñar las pruebas de controles, el auditor deberá:

a) Desempeñar otros procedimientos de auditoría en combinación con la investigación, para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles, incluyendo:

i) Cómo se aplicaron los controles en momentos relevantes durante el periodo bajo auditoría;

ii) La consistencia con que se aplicaron; y

iii) Por quién y por qué medios se aplicaron. (Ref. A26-A29.)

b) Determinar si los controles por probar dependen de otros controles (controles indirectos) y, de ser así, si es necesario obtener evidencia de auditoría que soporte la operación efectiva de dichos controles indirectos. (Ref. A30-A31.)

Oportunidad de las pruebas de controles

11. El auditor deberá poner a prueba los controles por el tiempo particular, o durante el periodo, por el cual piensa el auditor apoyarse en dichos controles, sujeto a los párrafos 12 y 15 siguientes, para dar una base apropiada para el soporte pensado por el auditor. (Ref. A32.)

Uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo provisional

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles durante un periodo provisional, el auditor deberá:
- a) Obtener evidencia de auditoría sobre cambios importantes a dichos controles posteriores al periodo provisional; y
 - b) Determinar la evidencia adicional de auditoría que se debe obtener por el periodo restante. (Ref. A33-A34.)

Uso de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas

13. Al determinar si es apropiado usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías previas, y, si es así, la duración del periodo que puede pasar antes de volver a someter a prueba un control, el auditor deberá considerar lo siguiente:
- a) La efectividad de otros elementos de control interno, incluyendo el entorno del control, el monitoreo de controles por la entidad, y el proceso de evaluación del riesgo de la entidad;
 - b) Los riesgos que se originen de las características del control, incluyendo si es manual o automatizado;
 - c) La efectividad de los controles generales de TI;
 - d) La efectividad del control y su aplicación por la entidad, incluyendo la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control que se observaron en auditorías previas, y si ha habido cambios de personal que afecten de manera importante la aplicación del control; H
 - e) Si la falta de un cambio de un control particular plantea un riesgo debido a las circunstancias cambiantes; y
 - f) Los riesgos de representación errónea de importancia relativa y el grado de dependencia del control. (Ref. A35.)
14. Si el auditor planea usar evidencia de auditoría de una auditoría previa sobre la efectividad operativa de controles específicos, el auditor deberá establecer la relevancia continua de dicha evidencia, obteniendo evidencia de auditoría sobre si han ocurrido cambios importantes en dichos controles posteriores a la auditoría previa. El auditor deberá obtener esta evidencia haciendo investigación combi-

RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS EVALUADOS

nada con observación o inspección, para confirmar el entendimiento de dichos controles específicos, y

- a) Si ha habido cambios que afecten la relevancia continua de la evidencia de auditoría de la auditoría previa, el auditor deberá someter a prueba los controles en la auditoría actual. (Ref. A36.)
- b) Si no ha habido esos cambios, el auditor deberá poner a prueba los controles cuando menos una vez cada tercer auditoría, y deberá poner a prueba algunos controles cada auditoría, para evitar la posibilidad de poner a prueba todos los controles sobre los que piensa apoyarse el auditor en un solo periodo de auditoría, sin poner a prueba controles en los dos periodos de auditoría posteriores. (Ref. A37-A39.)

Controles sobre riesgos importantes

15. Si el auditor planea apoyarse en los controles sobre un riesgo que el auditor ha determinado que es un riesgo importante, el auditor deberá poner a prueba esos controles en el periodo actual.

Evaluación de la efectividad operativa de los controles

16. Cuando evalúa la efectividad operativa de los controles relevantes, el auditor deberá evaluar si las representaciones erróneas que se han detectado con procedimientos sustantivos indican que los controles no están operando de manera efectiva. Sin embargo, la ausencia de representaciones erróneas detectadas con procedimientos sustantivos, no da evidencia de auditoría de que son efectivos los controles relacionados con la aseveración que se pone a prueba. (Ref. A40.)
17. Si se detectan desviaciones de los controles en los que el auditor piensa apoyarse, el auditor deberá hacer investigaciones específicas para entender estos asuntos y sus consecuencias potenciales, y deberá determinar si: (Ref. A41)
 - a) Las pruebas de controles que se han desempeñado proporcionan una base apropiada para confiar en los controles;
 - b) Son necesarias pruebas adicionales de controles; o
 - c) Necesitan tratarse los riesgos potenciales de representación errónea usando procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

18. Sin considerar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa, el auditor deberá diseñar y desempeñar procedimientos sustantivos para cada clase de importancia relativa de transacciones, saldo de cuenta y revelación. (Ref. A42-A47.)
19. El auditor deberá considerar si los procedimientos de confirmación externa se deben desempeñar como procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref. A48-A51.)

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

20. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:
 - a) Concordar o conciliar los estados financieros con los registros contables fundamentales; y
 - b) Examinar los asientos y otros ajustes del diario de importancia relativa hechos durante el curso de preparación de los estados financieros. (Ref. A52.)

Procedimientos sustantivos que responden a los riesgos importantes

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración es un riesgo importante, el auditor deberá desempeñar procedimientos sustantivos que respondan específicamente a dicho riesgo. Cuando el enfoque a un riesgo importante consiste solo de procedimientos sustantivos, esos procedimientos deberán incluir pruebas de detalles. (Ref. A53.)

Oportunidad de los procedimientos sustantivos

22. Si los procedimientos sustantivos se desempeñan en una fecha intermedia, el auditor deberá cubrir el periodo restante desempeñando:
 - a) Procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo intermedio; o
 - b) Sólo procedimientos sustantivos adicionales, si el auditor determina que es suficiente, que proporcionen una base razonable para extender las conclusiones de auditoría de la fecha intermedia al final del periodo. (Ref. A54-A57.)

23. Si se detectan en una fecha intermedia representaciones erróneas que el auditor no esperaba al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, el auditor deberá evaluar si necesitan modificarse la evaluación relacionada del riesgo y la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de los procedimientos sustantivos que cubren el periodo restante. (Ref. A58.)

Lo adecuado de la presentación y revelación

24. El auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, está de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. (Ref. A59.)

Evaluación de la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría

25. Con base en los procedimientos de auditoría desempeñados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá evaluar antes de la conclusión de la auditoría si las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración siguen siendo apropiadas. (Ref. A60-A61.)
26. El auditor deberá concluir si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría. Al formar una opinión, el auditor deberá considerar toda la evidencia de auditoría relevante, sin importar si parece corroborar o contradecir las aseveraciones en los estados financieros. (Ref. A62.)
27. Si el auditor no ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría, en cuanto a una aseveración de importancia relativa del estado financiero, el auditor deberá intentar obtener evidencia de auditoría adicional. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una abstención de opinión sobre los estados financieros.

Documentación

28. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría:²
- a) Las respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero, y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría desempeñados;
 - b) La conexión de esos procedimientos con los riesgos evaluados a nivel aseveración; y

² NIA 230, *Documentación de la auditoría*, párrafos 8-11 y párrafo A6.

- c) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo las conclusiones cuando éstas no sean claras de otro modo. (Ref. A63.)
29. Si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles, obtenida en auditorías previas, el auditor deberá incluir en la documentación de auditoría las conclusiones alcanzadas acerca de apoyarse en dichos controles que se pusieron a prueba en una auditoría previa.
30. La documentación del auditor deberá demostrar que los estados financieros concuerdan o se concilian con los registros contables fundamentales.

Material de aplicación y otro material explicativo

Respuestas generales (Ref. Párr. 5)

- A1. Las respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero pueden incluir:
- Enfatizar al equipo de la auditoría la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
 - Asignar personal con más experiencia o a quienes tengan habilidades especiales, o usar a expertos.
 - Dar más supervisión.
 - Incorporar elementos adicionales de impredecibilidad en la selección de los procedimientos adicionales de auditoría que deben desempeñar.
 - Hacer cambios generales a la naturaleza, oportunidad o extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo; desempeñar procedimientos sustantivos al final del periodo, en vez de en una fecha intermedia; o modificar la naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría más persuasiva.
- A2. La evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero, y de ahí las respuestas generales del auditor, se afecta con el entendimiento del auditor del entorno de control. Un entorno de control efectivo puede permitir al auditor tener más confianza en el control interno y la confiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente dentro de la entidad y así, por ejemplo, permitir al auditor conducir algunos procedimientos

de auditoría en una fecha intermedia, en vez de al final del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto; por ejemplo, el auditor puede responder a un entorno de control no efectivo:

- Conduciendo más procedimientos de auditoría al final del periodo, en lugar de en una fecha intermedia.
- Obteniendo evidencia de auditoría más extensa de los procedimientos sustantivos.
- Aumentando el número de localidades que se incluyan en el alcance de la auditoría.

A3. Estas consideraciones, por lo tanto, tienen una carga importante en el enfoque general del auditor, por ejemplo, un énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo), o un enfoque que usa pruebas de controles, así como los procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración

La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría (Ref. Párr. 6)

A4. La evaluación del auditor de los riesgos identificados a nivel aseveración da una base para considerar el enfoque apropiado de auditoría para diseñar y desempeñar los procedimientos adicionales de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:

- a) Sólo con el desempeño de pruebas de controles, el auditor puede lograr una respuesta efectiva al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa para una particular aseveración;
- b) Desempeñar sólo procedimientos sustantivos es apropiado para aseveraciones particulares y, por lo tanto, el auditor excluye el efecto de los controles de la evaluación del riesgo relevante. Esto puede ser porque los procedimientos de evaluación del riesgo del auditor no han identificado ningunos controles efectivos relevantes a la aseveración, o porque poner a prueba los controles sería ineficiente y, por lo tanto, el auditor no piensa apoyarse en la efectividad operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos; o
- c) Un enfoque efectivo es un enfoque combinado que usa pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

Sin embargo, como se requiere en el párrafo 18, sin importar el enfoque seleccionado, el auditor diseña y desempeña procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones, saldo de cuenta, y revelación de importancia relativa.

- A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su propósito (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y su tipo (es decir, inspección, observación, investigación, confirmación, re-cálculo, re-desempeño o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es de la mayor importancia al responder a los riesgos evaluados.
- A6. La oportunidad de un procedimiento de auditoría se refiere a cuándo se desempeña, o el periodo o fecha al que aplica la evidencia de auditoría.
- A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere a la cantidad que se va a desempeñar, por ejemplo, el tamaño de una muestra o el número de observaciones de una actividad de control.
- A8. Diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión se basen en o respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración, proporciona una conexión clara entre los procedimientos adicionales de auditoría del auditor y la evaluación del riesgo.

Responder a los riesgos evaluados a nivel aseveración [Ref. Párr. 7a)]

Naturaleza

- A9. Los riesgos evaluados del auditor pueden afectar, tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que se van a desempeñar como a su combinación. Por ejemplo, cuando un riesgo evaluado es alto, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la contraparte, además de inspeccionar el documento. Es más, ciertos procedimientos de auditoría pueden ser más apropiados para algunas aseveraciones que otros. Por ejemplo, en relación con ingresos, las pruebas de controles pueden no responder al riesgo evaluado de representación errónea de la aseveración de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden no responder al riesgo evaluado de representación errónea de la aseveración de ocurrencia.
- A10. Las razones para la evaluación que se da a un riesgo son relevantes al determinar la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo evaluado es más bajo, debido a las características particulares de una clase de transacciones, sin consideración de los controles relacionados, entonces el auditor puede determinar que los procedimientos sustantivos analíticos solos, proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría. Por otra parte, si el riesgo

evaluado es más bajo debido a los controles internos, y el auditor piensa basar los procedimientos sustantivos en esa baja evaluación, entonces el auditor hace pruebas a esos controles, según requiere el párrafo 8a). Este puede ser el caso, por ejemplo, para una clase de transacciones de características razonablemente uniformes, no complejas que se procesan y controlan en forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Oportunidad

- A11. El auditor puede desempeñar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al final del periodo. Mientras más alto el riesgo de representación errónea de importancia relativa, es más probable que el auditor pueda decidir que es más efectivo desempeñar procedimientos sustantivos cerca de, o al final del ejercicio, en vez de una fecha anterior, o desempeñar procedimientos de auditoría sin anunciar o en momentos impredecibles (por ejemplo, desempeñar procedimientos de auditor en localidades seleccionadas sin anuncio previo). Esto es relevante al considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado los riesgos de representación errónea intencional o manipulación, no serían efectivos los procedimientos de auditoría para extender las conclusiones de la auditoría de la fecha intermedia al final del periodo.
- A12. Por otra parte, desempeñar procedimientos de auditoría antes del final del periodo puede ayudar al auditor a identificar asuntos importantes en una etapa inicial de la auditoría y, en consecuencia, resolverlos con la ayuda de la administración o desarrollar un enfoque de auditoría efectivo para tratar esos asuntos.
- A13. Además, ciertos procedimientos de auditoría pueden desempeñarse sólo en, o después del final del periodo, por ejemplo:
- Concordar los estados financieros con los registros contables;
 - Examinar ajustes hechos durante el curso de la preparación de los estados financieros; y
 - Procedimientos para responder a un riesgo de que, al final del periodo, la entidad pueda haber participado en contratos de ventas no apropiados, o que las transacciones puedan no haberse finalizado.
- A14. Los factores adicionales relevantes que influyen en la consideración del auditor de cuándo desempeñar procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:
- El entorno del control.

RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS EVALUADOS

- Cuándo está disponible la información relevante (por ejemplo, los archivos electrónicos pueden, posteriormente, ser sobrescritos; o los procedimientos para observación, pueden ocurrir en ciertos momentos).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si hay un riesgo de ingresos inflados para cumplir con las expectativas de utilidades, con la creación posterior de falsos acuerdos de ventas, el auditor puede desear examinar los contratos disponibles en la fecha del final del periodo).
- El periodo o fecha con que se relaciona la evidencia de auditoría.

Extensión

A15. La extensión de un procedimiento de auditoría que se juzgue necesaria se determina después de considerar la importancia relativa, el riesgo evaluado, y el grado de seguridad que el auditor planea obtener. Cuando un solo propósito se cumple con una combinación de procedimientos, la extensión de dicho procedimiento se considera por separado. En general la extensión de los procedimientos de auditoría aumenta, al hacerlo el riesgo de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, en respuesta al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, puede ser apropiado incrementar los tamaños de las muestras o desempeñar procedimientos sustantivos analíticos a nivel más detallado. Sin embargo, aumentar la extensión de un procedimiento de auditoría es efectivo, solo si el procedimiento de auditoría en sí es relevante al riesgo específico.

A16. El uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora (TAAC) puede facilitar pruebas más extensas de transacciones electrónicas y archivos de cuentas, lo que puede ser útil cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, al responder a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Esas técnicas pueden usarse para seleccionar transacciones muestra de archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas, o para poner a prueba toda una población en vez de una muestra.

Consideraciones específicas a entidades del sector público

A17. Para las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos especiales de auditoría, pueden afectar la consideración del auditor de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

Consideración específica a pequeñas entidades

A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede no haber muchas actividades de control que pudiera identificar el auditor, o ser limitada la extensión en que la entidad haya documentado su existencia u operación. En esos casos, puede ser más eficiente que el auditor desempeñe procedimientos de auditoría que son, primariamente, procedimientos sustantivos. En algunos casos; sin embargo, la ausencia de actividades de control o de otros componentes de control puede hacer imposible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Evaluaciones más altas del riesgo [Ref. Párr. 7b)]

A19. Cuando obtiene evidencia de auditoría más persuasiva debido a una evaluación más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de la evidencia, u obtener evidencia que sea más relevante o confiable, por ejemplo, poniendo más énfasis en obtener evidencia de terceros, u obteniendo evidencia de corroboración de un número de fuentes independientes.

Pruebas de controles

Diseño y desempeño de pruebas de controles (Ref. Párr. 8)

A20. Las pruebas de controles se desempeñan sólo en los controles que el auditor ha determinado que están diseñados de manera adecuada para prevenir, o detectar y corregir, una representación errónea de importancia relativa en una aseveración. Si se hubieran usado controles diferentes en distintos momentos durante el periodo bajo auditoría, cada uno se considera por separado.

A21. Poner a prueba la efectividad operativa de los controles es diferente a obtener un entendimiento de y evaluar el diseño e implementación de controles. Sin embargo, se usan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. El auditor puede, por lo tanto, decidir que es eficiente poner a prueba la efectividad operativa de los controles, al mismo tiempo que evaluar su diseño y determinar que se han implementado.

A22. Más aún, aunque algunos procedimientos de evaluación del riesgo pueden no haberse diseñado específicamente como pruebas de controles; no obstante, pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles y, en consecuencia, servir como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de evaluación del riesgo del auditor pueden haber incluido:

- Investigar sobre el uso de presupuestos por la administración.

RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS EVALUADOS

- Observar la comparación de la administración de los gastos mensuales presupuestados y los reales.
- Inspeccionar reportes pertinentes a la investigación de varianzas entre montos presupuestados y montos reales.

Estos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas de presupuestos de la entidad y de si se han implementado, pero pueden también dar evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de las políticas de presupuesto para prevenir o detectar representaciones erróneas de importancia relativa en la clasificación de gastos.

A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles para desempeñarla junto con una prueba de detalles sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles es diferente del propósito de una prueba de detalles, ambos pueden lograrse en forma conjunta al desempeñar una prueba de controles y una prueba de detalles sobre la misma transacción, también conocida como una prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar, y evaluar los resultados de una prueba para examinar una factura para determinar si se ha aprobado, y para proporcionar evidencia sustantiva de auditoría de una transacción. Se diseña y evalúa una prueba de doble propósito al considerar cada propósito de la prueba por separado.

A24. En algunos casos, el auditor puede encontrar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que, por sí mismos, proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel aseveración.³ Esto puede ocurrir cuando una entidad conduce su negocio usando TI y no se produce ni mantiene ninguna documentación de las transacciones, que no sea por el sistema de TI. En esos casos, el párrafo 8b) requiere que el auditor desempeñe pruebas de los controles relevantes.

Evidencia de auditoría e intención de apoyo (Ref. Párr. 9)

A25. Puede buscarse un nivel más alto de seguridad sobre la efectividad operativa de los controles cuando el enfoque adoptado consiste en pruebas de controles, en particular cuando no es posible o factible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, sólo de los procedimientos sustantivos.

³ NIA 315, párrafo 30.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría en combinación con investigación [Ref. Párr. 10a)]

- A26. La investigación sola no es suficiente para poner a prueba la efectividad operativa de los controles. En consecuencia, se desempeñan otros procedimientos de auditoría en combinación con la investigación. A este respecto, la investigación combinada con inspección o rediseño puede proporcionar más seguridad que la investigación y la observación, ya que una observación es pertinente al punto en el tiempo en que se hace.
- A27. La naturaleza del control particular influye en el tipo de procedimiento que se requiere para obtener evidencia de auditoría sobre si el control estaba operando de manera efectiva. Por ejemplo, si la efectividad operativa se evidencia con documentación, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa. Para otros controles; sin embargo, puede no haber disponible documentación o no ser relevante. Por ejemplo, puede no existir documentación de la operación para algunos factores en el entorno del control, como asignación de autoridad y responsabilidad, o para algunos tipos de actividades de control, como actividades de control desempeñadas por una computadora. En esas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa puede obtenerse mediante investigación en combinación con otros procedimientos de auditoría como la observación o el uso de TAAC.

Extensión de las pruebas de controles

- A28. Cuando se necesita evidencia de auditoría más persuasiva respecto a la efectividad de un control, puede ser apropiado incrementar la extensión de las pruebas del control. Igual que con el grado de dependencia en los controles, los asuntos que el auditor puede considerar al determinar la extensión de las pruebas de controles incluyen los siguientes:
- La frecuencia del desempeño del control por la entidad durante el periodo.
 - El tiempo dentro del periodo de auditoría que el auditor depende de la efectividad operativa del control.
 - La tasa de desviación esperada de un control.
 - La relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría que se va a obtener respecto a la efectividad operativa del control a nivel aseveración.
 - El grado en que se obtiene evidencia de auditoría de pruebas de otros controles relacionados con la aseveración.

La NIA 530⁴ contiene más lineamientos sobre la extensión de las pruebas.

A29. Debido a la inherente consistencia del procesamiento en TI, puede no ser necesario aumentar la extensión de las pruebas de un control automatizado, sino esperarse que un control automatizado funcione de manera consistente, a menos de que el programa se cambie (incluyendo las tablas, archivos u otros datos permanentes que usa el programa). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando como se planeó (lo que pudiera hacerse en el momento en que el control se implementa inicialmente o en alguna otra fecha), el auditor puede considerar desempeñar pruebas para determinar que el control continúa funcionando de manera efectiva. Estas pruebas podrían determinar que:

- No se hacen cambios al programa sin que se sujeten a los controles apropiados de cambio de programa;
- Se usa la versión autorizada del programa para procesar las transacciones; y
- Otros controles generales relevantes son efectivos.

Estas pruebas podrían incluir la determinación de que no se han hecho cambios a los programas, como puede ser el caso cuando la entidad usa aplicaciones de paquetes de software sin modificarlas o mantenerlas. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de la administración de la seguridad de TI para obtener evidencia de auditoría de que no han ocurrido accesos no autorizados durante el periodo.

Pruebas de controles indirectos [Ref. Párr. 10b]

A30. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que soporte la operación efectiva de los controles indirectos. Por ejemplo, cuando el auditor decide poner a prueba la efectividad de la revisión de un usuario de los reportes de excepción detallando ventas en exceso de límites de crédito autorizados, la revisión del usuario y el seguimiento relacionado es el control directo de relevancia para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los reportes (por ejemplo, los controles generales de TI) se describen como controles "indirectos".

A31. Debido a la consistencia inherente del procesamiento de TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera en combinación con evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles generales de la entidad (en particular, controles de

⁴ NIA 530, *Muestreo de auditoría*.

cambios), puede también proporcionar evidencia de auditoría sustancial sobre su efectividad operativa.

Oportunidad de las pruebas de controles

Periodo planeado de apoyo (Ref. Párr. 11)

A32. La evidencia de auditoría pertinente solo a un punto en el tiempo puede ser suficiente para el propósito del auditor, por ejemplo, cuando se prueban los controles sobre conteo físico de inventario al final del periodo. Si, por otra parte, el auditor piensa apoyarse en un control durante un periodo, son apropiadas las pruebas que sean capaces de dar evidencia de auditoría de que el control operó de manera efectiva en momentos relevantes durante dicho periodo. Estas pruebas pueden incluir pruebas del monitoreo de controles de la entidad.

Uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio [Ref. Párr. 12b)]

A33. Los factores relevantes para determinar qué evidencia adicional de auditoría obtener sobre los controles que estuvieron operando durante el periodo restante después de un periodo intermedio, incluyen:

- La importancia de los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración.
- Los controles específicos que se pusieron a prueba durante el periodo intermedio, y los cambios importantes a ellos desde que se pusieron a prueba, incluyendo cambios en el sistema de información, procesos y personal.
- El grado en que se obtuvo evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de esos controles.
- La duración del periodo restante.
- La extensión en que el auditor piensa reducir los procedimientos adicionales de auditoría que se basan en el apoyo en los controles.
- El entorno del control.

A34. Puede obtenerse evidencia adicional de auditoría, por ejemplo, extendiendo las pruebas de control durante el periodo restante o poniendo a prueba el monitoreo de controles por la entidad.

Uso de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas (Ref. Párr. 13)

A35. En ciertas circunstancias, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías previas puede proporcionar evidencia de auditoría cuando el auditor desempeña procedimientos de auditoría para establecer su relevancia continua. Por ejemplo, al desempeñar una auditoría previa, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según se planeó. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han hecho cambios al control automatizado que afecten su funcionamiento efectivo continuo, mediante, por ejemplo, investigaciones con la administración y la inspección de registros para indicar qué controles se han cambiado. La consideración de evidencia de auditoría sobre estos cambios puede soportar el aumentar o disminuir la evidencia de auditoría esperada por obtener en el periodo actual sobre la efectividad operativa de los controles.

Controles que han cambiado de las auditorías previas [Ref. Párr. 14a)]

A36. Los cambios pueden afectar la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas tal que pueda ya no ser base para el apoyo continuado. Por ejemplo, los cambios en un sistema que hacen posible a una entidad recibir un nuevo reporte del sistema, probablemente no afecten la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría previa; sin embargo, un cambio que hace que los datos se acumulen o se calculen de modo diferente sí la afecta.

Controles que no han cambiado de las auditorías previas [Ref. Párr. 14b)]

A37. La decisión del auditor de si confiar en evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas para controles que:

- a) No han cambiado desde que se probaron la última vez; y
- b) No son controles que alivien un riesgo importante, es cuestión de juicio profesional. Además, la duración del tiempo entre volver a poner a prueba esos controles es también cuestión de juicio profesional, pero el párrafo 14b) requiere que sea cuando menos una vez cada tercer año.

A38. En general, mientras más alto sea el riesgo de representación errónea de importancia relativa o mayor la dependencia de los controles, es probable que sea más corto el lapso de tiempo transcurrido, si lo hay. Los factores que pueden disminuir el periodo para volver a probar un control, que pueden dar como resultado no depender en absoluto de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas, incluyen los siguientes:

- Deficiente entorno del control.

- Deficiente monitoreo de controles.
- Un importante elemento manual en los controles relevantes.
- Cambios de personal que afecten de manera importante la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que indiquen la necesidad de cambios en el control.
- Controles generales de TI deficientes.

A39. Cuando hay un número de controles en los que el auditor piensa apoyarse para evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas, poner a prueba algunos de esos controles en cada auditoría proporciona información de corroboración sobre la efectividad continua del entorno del control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es apropiado confiar en la evidencia de auditoría obtenida de auditorías previas.

Evaluación de la efectividad operativa de los controles (Ref. Párr. 16-17)

A40. Una representación errónea de importancia relativa detectada por los procedimientos del auditor es un fuerte indicador de la existencia de una deficiencia importante en el control interno.

A41. El concepto de efectividad de la operación de los controles reconoce que pueden ocurrir algunas desviaciones en la manera en que los controles se aplican por la entidad. Las desviaciones de los controles prescritos pueden causarlas factores como cambios en personal clave, fluctuaciones de temporada importantes en volumen de transacciones y por error humano. La tasa de desviación detectada, en particular en comparación con la tasa esperada, podría indicar que no puede dependerse del control para reducir el riesgo a nivel aseveración al nivel calculado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (Ref. Párr. 18)

A42. El párrafo 18 requiere que el auditor diseñe y desempeñe procedimientos sustantivos para cada clase de importancia relativa de transacciones, saldos de cuenta y revelación, sin importar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa. Este requisito refleja los hechos de que: a) la evaluación del auditor del riesgo es por juicio y, así, puede no identificar todos los riesgos de representación errónea de importancia relativa; y b) hay limitaciones inherentes al control interno, incluyendo que la administración se sobrepase.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

A43. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Será suficiente desempeñar sólo procedimientos analíticos sustantivos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por ejemplo, cuando la evaluación del riesgo del auditor, es soportada por la evidencia de auditoría de las pruebas de controles.
- Sólo las pruebas de detalles son apropiadas.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y pruebas de detalles son la mejor respuesta a los riesgos evaluados.

A44. Los procedimientos analíticos sustantivos son más aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo. La NIA 5205 establece requisitos y da lineamientos sobre la aplicación de procedimientos analíticos

A45. La naturaleza del riesgo y aseveración es relevante al diseño de las pruebas de detalles. Por ejemplo, las pruebas de detalles relacionadas con la aseveración de existencia o de ocurrencia, puede implicar que se seleccionen de partidas contenidas en un monto del estado financiero y obtener la evidencia de auditoría relevante. Por otra parte, las pruebas de detalles relacionadas con la aseveración de integridad pueden implicar seleccionar de partidas que se espera se incluyan en el monto relevante del estado financiero e investigar si se incluyen.

A46. Debido a que la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa toma en cuenta el control interno, la extensión de los procedimientos sustantivos puede necesitar aumentarse cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios. Sin embargo, aumentar la extensión de un procedimiento de auditoría es apropiado si el procedimiento de auditoría es relevante al riesgo específico.

A47. Al diseñar pruebas de detalles, la extensión de las pruebas ordinariamente se piensa en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, son también relevantes otros asuntos, incluyendo si es más efectivo usar otros medios selectivos de pruebas. Ver NIA 500.6

⁵ NIA 520, *Procedimientos analíticos*.

⁶ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, párrafo 10.

Consideración de si se deben desempeñar procedimientos de confirmación externa (Ref.

Párr. 19)

A48. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se tratan aseveraciones asociadas con saldos de cuentas y sus elementos, pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, contrato o transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa pueden también desempeñarse para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, una solicitud puede buscar específicamente confirmación de que no existe "acuerdo lateral" que pueda ser relevante a una aseveración de corte de ingresos de una entidad. Otras situaciones cuando los procedimientos de confirmación externa pueden brindar evidencia de auditoría relevante para responder a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa, incluyen:

- Saldos bancarios y otra información relevante a relaciones bancarias.
- Saldos y términos de cuentas por cobrar.
- Inventarios retenidos por terceros en almacenes de depósito para procesamiento o en consignación.
- Escrituras de títulos de propiedad en posesión de abogados o financieros para custodia o como valores.
- Inversiones retenidas para salvaguarda por terceros, o compradas a corredores de acciones, pero no entregadas a la fecha del balance.
- Cantidades debidas a prestamistas, incluyendo términos de reembolso relevantes y pactos de restricciones.
- Saldos y términos de cuentas por pagar.

A49. Aunque las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante relativa a ciertas aseveraciones, hay algunas aseveraciones para las que las confirmaciones externas dan evidencia de auditoría menos relevante. Por ejemplo, las confirmaciones externas dan evidencia de auditoría menos relevante, en relación con la recuperabilidad de saldos de cuentas por cobrar, que la que dan sobre su existencia.

A50. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa desempeñados para un propósito dan una oportunidad de obtener evidencia de auditoría sobre otros asuntos. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de sal

dos bancarios, a menudo, incluyen solicitudes de información relevante a otras aseveraciones de los estados financieros. Estas consideraciones pueden influir en la decisión del auditor sobre si desempeñar procedimientos de confirmación externa.

A51. Los factores que pueden ayudar al auditor al determinar si se deben desempeñar los procedimientos de confirmación externa como procedimientos sustantivos de auditoría, incluyen:

- El conocimiento de la parte que confirma del asunto principal. Las respuestas pueden ser más confiables si las da una persona que confirma que tenga el conocimiento requerido sobre la información que se confirma.
- La capacidad o disposición de responder de la parte que se espera confirme. Por ejemplo, la parte que confirma, puede:
 - No aceptar la responsabilidad de responder a una solicitud de confirmación.
 - Considerar que responder es demasiado costoso o que lleva mucho tiempo.
 - Tener preocupaciones sobre la potencial obligación legal que resulte de responder.
 - Contabilizar las transacciones en monedas diferentes.
 - Operar en un entorno donde responder a solicitudes de confirmación no sea un aspecto importante de las operaciones cotidianas.

Es esas situaciones, las partes que confirman pueden no responder, hacerlo de forma casual o intentar restringir la confianza depositada en la respuesta.

- La objetividad de la parte que se espera que confirme. Si la parte que confirma es una parte relacionada de la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos confiables.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros [Ref. Párr. 20b)]

A52. La naturaleza, y también la extensión, del examen del auditor de los asientos y otros ajustes del diario, dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos relacionados de representación errónea de importancia relativa.

Procedimientos sustantivos que responden a los riesgos importantes (Ref. Párr. 21)

A53. El párrafo 21 de esta NIA requiere que el auditor desempeñe procedimientos sustantivos que respondan de manera específica a los riesgos que el auditor ha determinado que son riesgos importantes. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes que confirman apropiadas puede ayudar al auditor a obtener evidencia de auditoría con el alto nivel de confiabilidad que requiere el auditor para responder a los riesgos importantes de representación errónea de importancia relativa, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la administración está bajo presión de cumplir con las expectativas de utilidades, puede haber un riesgo de que la administración esté inflando las ventas al reconocer, de manera impropia, ingresos relacionados con acuerdos de ventas con términos que excluyen el reconocimiento de ingresos o al facturar ventas antes de embarque. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades vigentes, sino para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fecha, cualesquier derechos de devolución y términos de entrega. Además, el auditor puede encontrar efectivo suplementar estos procedimientos de confirmación externa con investigaciones con personal que no es de finanzas en la entidad, respecto a cualquier cambio en acuerdos de ventas y términos de entrega.

Oportunidad de los procedimientos sustantivos (Ref. Párr. 22-23)

A54. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos de una auditoría previa da poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, hay excepciones, por ejemplo, una opinión legal que se obtiene en una auditoría previa relacionada con la estructura de una bursatilización en la que no ha habido cambios, puede ser relevante en el periodo actual. En esos casos, puede ser apropiado usar evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos de una auditoría previa si esa evidencia y el asunto principal relacionado no han cambiado fundamentalmente, y se han desempeñado procedimientos de auditoría durante el periodo actual para establecer su continua relevancia.

Uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref. Párr. 22)

A55. En algunas circunstancias, el auditor puede determinar que es efectivo desempeñar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar información concerniente al saldo del final del periodo con la información comparable en la fecha intermedia para:

- a) Identificar montos que parecen inusuales;

- b) Investigar cualquiera de esos montos; y
 - c) Desempeñar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalles para poner a prueba el periodo intermedio.
- A56. Desempeñar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin emprender procedimientos adicionales en una fecha posterior, aumenta el riesgo de que el auditor no detecte representaciones erróneas que puedan existir al final del periodo. Este riesgo se incrementa al alargarse el periodo restante. Factores como los siguientes pueden influir en si desempeñar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:
- El entorno del control y otros controles relevantes.
 - La disponibilidad en una fecha posterior de la información necesaria para los procedimientos del auditor.
 - El propósito del procedimiento sustantivo.
 - El riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa.
 - La naturaleza de las clases de transacciones o saldo de cuenta y aseveraciones relacionadas.
 - La capacidad del auditor de desempeñar procedimientos sustantivos apropiados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, para reducir el riesgo de que no se detecten representaciones erróneas que puedan existir al final del periodo.
- A57. Factores como los siguientes pueden influir en si desempeñar procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo entre la fecha intermedia y el final del periodo:
- Si los saldos de final de periodo de las clases particulares de transacciones o saldos de cuentas son, razonablemente, predecibles con respecto al monto, relativa importancia y composición.
 - Si son apropiados los procedimientos de la entidad para analizar y ajustar estas clases de transacciones o saldos de cuenta en fechas intermedias y para establecer cortes de contabilidad apropiados.
 - Si el sistema de información relevante a la información financiera proporcionará información concerniente a los saldos del final del periodo y

las transacciones en el periodo restante que sea suficiente para permitir investigación de:

- a) Transacciones o asientos inusuales importantes (incluyendo los de cerca del final del periodo);
- b) Otras causas de fluctuaciones importantes, o fluctuaciones esperadas que no ocurrieron; y
- c) Cambios en la composición de las clases de transacciones o saldos de cuentas.

Representaciones erróneas detectadas en una fecha intermedia (Ref. Párr. 23)

A58. Cuando el auditor concluye que la naturaleza, oportunidad o extensión planeadas de los procedimientos sustantivos que cubren el periodo restante, necesitan modificarse como resultado de representaciones erróneas inesperadas detectadas en una fecha intermedia, esta modificación puede incluir que se extiendan o repitan los procedimientos desempeñados en la fecha intermedia al final del periodo.

Lo adecuado de la presentación y revelación (Ref. Párr. 24)

A59. Evaluar la presentación general de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, se relaciona con si los estados financieros individuales se presentan en una manera que refleje la clasificación y descripción apropiadas de la información financiera, y la forma, arreglo, y contenido de los estados financieros y sus notas adjuntas. Esto incluye, por ejemplo, la terminología que se usa, la cantidad de detalle que se da, la clasificación de partidas en los estados y las bases de las cantidades expuestas.

Evaluación de la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría
(Ref. Párr. 25-27)

A60. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. Al desempeñar el auditor los procedimientos de auditoría planeados, la evidencia de auditoría obtenida puede causar que el auditor modifique la naturaleza, oportunidad o extensión de otros procedimientos de auditoría planeados. Puede llegar a atención del auditor información que difiera de manera importante de la información sobre la que se basó la evaluación del riesgo. Por ejemplo:

- La extensión de representaciones erróneas que el auditor detecta al desempeñar procedimientos sustantivos puede alterar el juicio del auditor sobre las evaluaciones del riesgo, e indicar una deficiencia importante en control interno.

RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS EVALUADOS

- El auditor puede darse cuenta de discrepancias en registros contables, o de evidencia conflictiva o faltante.
- Los procedimientos analíticos desempeñados en la etapa general de revisión de la auditoría, pueden indicar un riesgo previamente no reconocido de representación errónea de importancia relativa.

En esas circunstancias, el auditor puede necesitar re-evaluar los procedimientos de auditoría planeados, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados para todas o algunas clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones y aseveraciones relacionadas. La NIA 315 contiene lineamientos adicionales sobre revisar la evaluación del riesgo del auditor.⁷

A61. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una ocurrencia aislada. Por lo tanto, la consideración de cómo afecta la detección de una representación errónea a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa es importante para determinar si la evaluación sigue siendo apropiada.

A62. El juicio del auditor en cuanto a qué constituye suficiente evidencia apropiada de auditoría es influido por factores como los siguientes:

- Importancia de la potencial representación errónea en la aseveración y la probabilidad de que tenga un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros, individualmente, o en agregado con otras potenciales representaciones erróneas.
- Efectividad de las respuestas y controles de la administración para tratar los riesgos.
- Experiencia lograda durante auditorías previas respecto de potenciales representaciones erróneas similares.
- Resultados de procedimientos de auditoría desempeñados, incluyendo si esos procedimientos de auditoría identificaron casos específicos de fraude o error.
- Fuente y confiabilidad de la información disponible.
- Persuasiva de la evidencia de auditoría.
- Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.

⁷ NIA 315, párrafo 31.

Documentación (Ref. Párr. 28)

- A63. La forma y extensión de la documentación de auditoría es un caso de juicio profesional, y están influidas por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, la disponibilidad de información de la entidad y la metodología de auditoría, así como la tecnología usada en la auditoría.