

## NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315

### IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR

#### MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU

#### ENTORNO

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

#### CONTENIDO

	Párrafo
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA .....	1
Fecha de vigencia .....	2
<b>Objetivo</b> .....	3
<b>Definiciones</b> .....	4
<b>Requisitos</b>	
Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas .....	5-10
El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad .....	11 -24
Identificación y evaluación de los riesgos de error material .....	25-31
Documentación .....	32
<b>Material de aplicación y otro material explicativo</b>	
Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas .....	AI-A16
El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad .....	A17-A104
Identificación y evaluación de los riesgos de error material .....	A105-A130
Documentación .....	A131 - A 134
 Apéndice 1. Componentes del control interno	
 Apéndice 2. Condiciones y eventos que pueden indicar riesgos de error material	

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR  
MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315, *Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno*, debería leerse junto con la NIA200, *Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría*, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR  
MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

## **Introducción**

### **Alcance de esta NIA**

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de error material en los estados financieros, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.

### **Fecha de vigencia**

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

## **Objetivo**

3. El objetivo del auditor es identificar y evaluar los riesgos de error material, ya sea debida a fraude o error, que pudieran existir a los niveles de estado financiero y de aseveraciones, por medio del entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, dando así una base para diseñar e implementar las respuestas a los riesgos evaluados de error material.

## **Definiciones**

4. Para fines de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se les atribuye a continuación:
  - a) Aseveraciones. Representaciones de la administración, explícitas o de otro modo, que se incorporan en los estados financieros, que utiliza el auditor para considerar los diferentes tipos de errores que puedan ocurrir.
  - b) Riesgo de negocio. Un riesgo que resulta de condiciones, eventos, circunstancias, acciones u omisiones importantes que pudieran afectar de manera adversa la capacidad de una entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o por el establecimiento de objetivos y estrategias inapropiadas.
  - c) Control interno. El proceso diseñado, implementado y mantenido por los encargados del gobierno corporativo, la administración y otro personal para brindar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de una entidad, respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, y al cumplimiento con leyes y reglamentos apli

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

cables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto de uno o varios componentes del control interno.

- d) Procedimientos de evaluación del riesgo. Los procedimientos de auditoría aplicados para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, para identificar y evaluar los riesgos de error material, ya sea, debido a fraude o error, a los niveles de los estados financieros y de sus aseveraciones.
- e) Riesgo significativo. Un riesgo identificado y valorado de error material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial de auditoría.

### **Requisitos**

#### **Procedimientos para la evaluación del riesgo y actividades relacionadas**

- 5. El auditor deberá aplicar procedimientos de evaluación del riesgo para proporcionar una base para la identificación y valoración de riesgos de error material a los niveles de estado financiero y de aseveración. Sin embargo, los procedimientos de evaluación del riesgo por sí mismos, no proporcionan suficiente ni apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión de auditoría. (Ref. A1-A5.)
- 6. Los procedimientos de evaluación del riesgo deberán incluir lo siguiente:
  - a) Cuestionamientos con la administración y con otro personal de la entidad que, a juicio del auditor, puedan tener información que sea una probable ayuda para identificar los riesgos de error material, debido a fraude o error. (Ref. A6.)
  - b) Procedimientos analíticos. (Ref. A7-A10.)
  - c) Observación e inspección. (Ref. A11.)
- 7. El auditor deberá considerar si la información obtenida de la aceptación del cliente o de continuación del proceso por el auditor, es relevante para identificar los riesgos de error material.
- 8. Si el socio a cargo del trabajo ha desempeñado otros trabajos para la entidad, este socio deberá considerar si la información obtenida es relevante para identificar los riesgos de error material.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

9. Cuando el auditor tiene la intención de utilizar información obtenida de la experiencia previa del auditor con la entidad, y de los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, el auditor deberá determinar si han ocurrido cambios desde la auditoría anterior, los cuales puedan afectar su relevancia para la auditoría actual. (Ref. A12-A13.)
10. El socio a cargo del trabajo y otros miembros clave del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incluir errores materiales, y la aplicación del marco de referencia de información financiera aplicable a los eventos y circunstancias de la entidad. El socio a cargo del trabajo determinará qué asuntos deben comunicarse a los miembros del equipo del trabajo no involucrados en la reunión. (Ref. A14-A16.)

***El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.***

*La entidad y su entorno*

11. El auditor deberá obtener un entendimiento de lo siguiente:
  - a) Factores relevantes de la industria, regulatorios, y de otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable. (Ref. A-17-A22.)
  - b) La naturaleza de la entidad, incluyendo: i)  
  
Sus operaciones;  
  
ii) Sus estructuras de propiedad y de gobierno corporativo;  
iii) Los tipos de inversiones que la entidad está haciendo y planea hacer, incluyendo las inversiones en entidades de propósito especial; y  
  
iv) La manera en que está estructurada la entidad y cómo se financia para permitir al auditor entender los tipos de transacciones, saldos de cuentas contables, y revelaciones que espera se incluyan en los estados financieros. (Ref. A23-A27.)
  - c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluyendo las razones para los cambios correspondientes. El auditor deberá evaluar si las políticas contables de la entidad son apropiadas para su negocio y consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y con políticas contables que se utilizan en la industria a que pertenece la entidad. (Ref. A28.)

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- d) Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocios relacionados que puedan dar como resultado riesgos de error material. (Ref. A29-A35.)
- e) La medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. (Ref. A36-A41.)

*Control interno de la entidad*

- 12. El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante a la auditoría. Aunque es probable que la mayoría de los controles relevantes a la auditoría se relacionen con la información financiera, no todos los controles que se relacionan con la información financiera son relevantes a la auditoría. Es cuestión de juicio profesional del auditor si un control, en lo particular o en combinación con otros, es relevante a la auditoría. (Ref. A42-A65.)

*Naturaleza y alcance del entendimiento de los controles relevantes*

- 13. Al obtener un entendimiento de los controles que son relevantes a la auditoría, el auditor deberá evaluar el diseño de esos controles y determinar si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos, así como al realizar los cuestionamientos al personal de la entidad. (Ref. A66-A68.)

*Componentes del control interno*

*Ambiente del control*

- 14. El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente del control. Como parte de este entendimiento, el auditor deberá evaluar si:
  - a) La administración, bajo la vigilancia de los encargados del gobierno corporativo, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y conducta ética; y
  - b) Las fortalezas de los elementos del ambiente del control proporcionan, en conjunto, un sustento adecuado para los otros componentes del control interno, y si esos otros componentes resultan afectados de modo negativo por las debilidades en el ambiente del control. (Ref. A69-A78.)

*El proceso de evaluación del riesgo de la entidad*

- 15. El auditor deberá obtener un entendimiento de si la entidad tiene establecido un proceso para:
  - a) Identificar los riesgos de negocios relevantes para el logro de los objetivos de información financiera;

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- b) Estimar la importancia de los riesgos;
  - c) Evaluar la probabilidad de su ocurrencia; y
  - d) Decidir sobre las acciones para hacer frente a esos riesgos. (Ref. A79.)
16. Si la entidad ha establecido tal proceso (denominado en lo sucesivo como el "proceso de evaluación del riesgo de la entidad"), el auditor deberá obtener un entendimiento del mismo, así como los resultados obtenidos. Si el auditor identifica riesgos de error material que la administración no logró identificar, el auditor evaluará si hubo un riesgo subyacente, de tal naturaleza que el auditor espere que éste hubiera sido identificado por el proceso de evaluación del riesgo de la entidad. Si existe tal riesgo, el auditor deberá obtener un entendimiento de por qué ese proceso falló en la detección del riesgo, y evaluar si el proceso es apropiado en las circunstancias, o determinar si hay una debilidad importante en el proceso de evaluación del riesgo de la entidad.
17. Si la entidad no tiene establecido un proceso de evaluación de riesgos o si no cuenta con un proceso adecuado, el auditor deberá discutir con la administración si se han identificado riesgos de negocios relevantes a los objetivos de información financiera y cómo se han tratado. El auditor deberá evaluar si la ausencia de un proceso de evaluación del riesgo documentado es apropiado en las circunstancias, o determinar si representa una debilidad importante en el control interno. (Ref. A80.)

El sistema de información, incluyendo los relacionados con los procesos de negocios, que son relevantes a la información financiera, y la comunicación.

18. El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los relacionados con los procesos de negocios, que son relevantes a la información financiera, considerando las áreas siguientes:
- a) Las clases de transacciones en operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros;
  - b) Los procedimientos, tanto dentro de tecnología de la información (TI) como de sistemas manuales, con los que dichas transacciones se inician, registran, procesan y corrigen, según sea necesario, su transferencia al libro mayor y cómo se reportan en los estados financieros;
  - c) Los registros contables, información de soporte y cuentas específicas de los estados financieros que se utilizan para iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones; incluyéndose la corrección de información incorrecta y cómo

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

se transfiere la información al libro mayor. Los registros pueden ser manuales o en forma electrónica;

- d) Cómo el sistema de información captura los eventos y condiciones que no sean transacciones, que son importantes para los estados financieros;
  - e) El proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables importantes y revelaciones; y
  - f) Controles sobre los asientos de diario, incluyendo asientos no estándares de diario que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes, o inusuales. (Ref. A81-A85.)
19. El auditor deberá obtener un entendimiento de cómo la entidad comunica las funciones y responsabilidades de la información financiera, así como los asuntos importantes relativos a información financiera, incluyendo: (Ref. A86-A87.)
- a) Comunicaciones entre la administración y los encargados del gobierno corporativo; y
  - b) Comunicaciones externas, por ejemplo las que se tienen con las autoridades reguladoras.

Actividades de control relevantes a la auditoría

20. El auditor deberá obtener un entendimiento de las actividades de control relevantes a la auditoría, considerando aquéllas que el auditor juzgue necesario entender, para evaluar los riesgos de error material a nivel aseveraciones, y así mismo diseñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Una auditoría no requiere un entendimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada clase importante de transacciones, saldo de cuenta, y revelación en los estados financieros o con cada aseveración relevante a ellas. (Ref. A88-A94.)
21. Para entender las actividades de control de la entidad, el auditor deberá obtener un entendimiento de cómo ha respondido la entidad a los riesgos que surgen de la TI. (Ref. A95-A97.)

Monitoreo de controles

22. El auditor deberá obtener un entendimiento de las principales actividades que la entidad tiene implementadas para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo las relacionadas con las actividades de control

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

relevantes a la auditoría, y cómo inicia la entidad acciones correctivas para las debilidades en sus controles. (Ref. A98-A100.)

23. Si la entidad tiene una función de auditoría interna,<sup>1</sup> el auditor deberá obtener un entendimiento de lo siguiente para determinar si es probable que la función de auditoría interna sea relevante a la auditoría:
- a) La naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y cómo la función de auditoría interna se ajusta en la estructura organizacional de la entidad; y
  - b) Las actividades llevadas a cabo, o por aplicar la función de auditoría interna. (Ref. A101-A103.)
24. El auditor deberá obtener un entendimiento de las fuentes de la información utilizadas en las actividades de monitoreo de la entidad, así como las bases sobre las que la administración considera que la información es suficientemente confiable para sus propósitos. (Ref. A104.)

**Identificación y evaluación de los riesgos de error material**

25. El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de error material:
- a) A nivel estado financiero: y (Ref. A105-A108.)
  - b) A nivel aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. (Ref. A109-A113.)

Con el propósito de diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría.

26. Para este propósito, el auditor deberá:
- a) Identificar los riesgos mediante el proceso de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo los controles relevantes que se relacionan con los riesgos, y considerando las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros. (Ref. A114-A115.)
  - b) Evaluar los riesgos identificados y determinar si se relacionan entre sí, de una manera más determinante, con los estados financieros tomados en su conjunto y que potencialmente afectan a varias aseveraciones;

---

<sup>1</sup> El término: "función de auditoría interna" se define en la NIA 610, *Uso del trabajo de auditores internos*, párrafo 7a), como: *Una actividad de valoración establecida o prestada como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear lo adecuado y efectivo del control interno.*

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- c) Relacionar los riesgos identificados con lo que pueda estar incorrecto a nivel aseveración, tomando en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene la intención de someter a prueba; y (Ref. A116-A118.)
- d) Considerar la probabilidad de error, incluyendo la posibilidad de múltiples errores, y si el error potencial es de una magnitud que pudiera dar como resultado un error material.

*Riesgos que requieren consideración especial de auditoría*

- 27. Como parte de la evaluación del riesgo descrita en el párrafo 25, el auditor deberá determinar si cualquiera de los riesgos identificados es, a juicio del auditor, un riesgo importante. Al ejercer este juicio, el auditor deberá excluir los efectos de los controles identificados y relacionados con el riesgo.
- 28. Al ejercer su juicio en cuanto a cuáles son los riesgos importantes, el auditor deberá considerar cuando menos lo siguiente:
  - a) Si el riesgo es un riesgo de fraude;
  - b) Si el riesgo está relacionado con recientes e importantes eventos económicos, contables o de otro tipo y, por lo tanto, requiere atención específica;
  - c) La complejidad de las transacciones;
  - d) Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas;
  - e) El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente aquellas mediciones que implican un amplio rango de incertidumbre en la medición; y
  - f) Si el riesgo implica transacciones importantes que estén fuera del curso normal de los negocios para la entidad, o que, de algún otro modo, parezcan ser inusuales. (Ref. A119-A123.)
- 29. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo importante, deberá obtener un entendimiento de los controles de la entidad, incluyendo las actividades de control relevantes a ese riesgo. (Ref. A124-A126.)

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

- 30. Respecto de algunos riesgos, el auditor puede juzgar que no es posible o factible obtener suficiente ni apropiada evidencia de auditoría, sólo mediante la aplica

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

ción de procedimientos sustantivos. Esos riesgos pueden relacionarse con errores o falta de integridad en el registro de clases de transacciones o saldos de cuentas comunes o importantes, cuyas características, a menudo, permiten un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual. En tales casos, los controles de la entidad sobre esos riesgos son relevantes a la auditoría, y el auditor deberá obtener un entendimiento de ellos. (Ref. A127-A129.)

### *Revisión de la evaluación del riesgo*

31. La evaluación del auditor de los riesgos de error material a nivel aseveración puede cambiar durante el curso de la auditoría al irse obteniendo evidencia adicional de auditoría. En circunstancias donde el auditor obtiene evidencia de auditoría con la aplicación de procedimientos adicionales, o si se obtiene nueva información, y que cualquiera de las dos, fuera inconsistente con la evidencia de auditoría en la que el auditor basó, originalmente, la evaluación. El auditor deberá revisar la evaluación y, en consecuencia, modificar los procedimientos de auditoría adicionales planeados. (Ref. A130.)

### **Documentación**

32. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría:<sup>2</sup>
  - a) Las reuniones entre el equipo del trabajo, conforme a lo señalado en el párrafo 10, y las conclusiones importantes que se hayan alcanzado;
  - b) Los elementos claves del entendimiento obtenido respecto a cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno, señalados en el párrafo 11, y de cada uno de los componentes del control interno señalados en los párrafos 1-24; las fuentes de información de las que se obtuvo el entendimiento; y los procedimientos de evaluación del riesgo realizados;
  - c) Los riesgos de error material identificados y evaluados a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración, conforme lo requiere el párrafo 25; y
  - d) Los riesgos identificados y los controles relacionados sobre los cuales el auditor ha obtenido un entendimiento, conforme a los requisitos de los párrafos 27-30. (Ref. A131-A134.)

---

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

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

**Material de aplicación y otro material explicativo**

**Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas (Ref. Párr. 5)**

A1. Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad (en lo sucesivo: "entendimiento de la entidad"), es un proceso continuo, dinámico de obtención, actualización y análisis de información a lo largo de la auditoría. El entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce su juicio profesional durante la auditoría, por ejemplo, cuando:

- Evalúa los riesgos de error material de los estados financieros;
- Determina la importancia relativa de acuerdo con la NIA 230 ;<sup>3</sup>
- Considera lo apropiado de la selección y aplicación de políticas contables, y lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros;
- Identifica las áreas donde puede ser necesaria una consideración especial de auditoría, por ejemplo, la existencia de transacciones de partes relacionadas, lo apropiado del uso del supuesto de negocio en marcha por la administración, o considera el propósito de negocios de las transacciones;
- Desarrolla expectativas para utilizar cuando desempeñe procedimientos analíticos de auditoría;
- Responde a los riesgos evaluados de error material, incluyendo diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría; y
- Evalúa si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada, por ejemplo si los supuestos y las representaciones orales y escritas de la administración son apropiadas.

A2. La información obtenida con la aplicación de procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas, puede ser utilizada por el auditor como evidencia de auditoría para soportar evaluaciones de los riesgos de error material. Además, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones y aseveraciones relacionadas, y sobre la efectividad operativa de los controles, aun cuando tales procedimientos no estuvieran planeados específicamente como procedimientos sustantivos o pruebas de los controles. El auditor puede también tomar la decisión de aplicar los

---

<sup>3</sup> NIA 320, *Importancia relativa en la planeación y realización de una auditoría*.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR  
MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

procedimientos sustantivos o las pruebas de control junto con los procedimientos de evaluación del riesgo, porque es eficiente hacerlo de esa manera.

- A3. El auditor utiliza su juicio profesional para determinar el alcance del entendimiento que se requiere. La consideración primaria del auditor es si el entendimiento que se ha obtenido es suficiente para cumplir el objetivo declarado en esta NIA. La profundidad del entendimiento general que requiere el auditor, es menos que la que posee la administración de la entidad.
- A4. Los riesgos que deben ser evaluados incluyen, tanto los que corresponden a los errores como los relativos a fraude, y ambos los cubre esta NIA. Sin embargo, la importancia del fraude es tal que se incluyen los requisitos y lineamientos adicionales en la NIA 240, en relación con los procedimientos de evaluación del riesgo y las actividades relacionadas para obtener información que se utiliza para identificar los riesgos de error material debido a fraude.<sup>4</sup>
- A5. Aun cuando se requiere que el auditor desempeñe los procedimientos de evaluación del riesgo que se describen en el párrafo 6, al ir obteniendo el entendimiento que se requiere de la entidad (ver párrafos 11-24), no se solicita que el auditor los desempeñe todos, para efectos de dicho entendimiento,. Pueden aplicarse otros procedimientos cuando la información correspondiente que se debe obtener, puede ser útil para identificar los riesgos de error material. Ejemplos de tales procedimientos incluyen:
- Revisar la información obtenida de fuentes externas como revistas de comercio y economía; reportes de analistas, bancos, o agencias calificadoras; o publicaciones de regulación o de finanzas.
  - Hacer investigaciones con el asesor legal externo de la entidad o con expertos en valuación que la entidad haya utilizado.

*Cuestionamientos a la administración y otros dentro de la entidad [Ref. Párr. 6a)]*

- A6. Mucha de la información obtenida con los cuestionamientos del auditor se obtiene de la administración y de los responsables de la información financiera. Sin embargo, el auditor puede también obtener información, o una perspectiva diferente para identificar los riesgos de error material, mediante investigaciones

---

<sup>4</sup> NIA 240, *Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros*, párrafos 12-24.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

con otros, dentro de la entidad, y con otros empleados, con diferentes niveles de autoridad. Por ejemplo:

- Los cuestionamientos dirigidos a los encargados del gobierno corporativo pueden ayudar al auditor a entender el entorno en que se prepararon los estados financieros.
- Los cuestionamientos dirigidos al personal de auditoría interna pueden proporcionar información sobre los procedimientos de auditoría realizados durante el año, relativos al diseño y efectividad del control interno de la entidad y a si la administración ha respondido, de manera satisfactoria, a los resultados de dichos procedimientos.
- Los cuestionamientos con empleados involucrados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar si la selección y aplicación de ciertas políticas contables fue apropiada.
- Los cuestionamientos dirigidos a los asesores legales internos pueden proporcionar información sobre asuntos como: litigios, cumplimiento con leyes y reglamentos, conocimiento de fraude o sospecha de fraude, que afecte a la entidad, garantías, obligaciones pos ventas, arreglos (como negocios conjuntos) con socios de negocios y el significado de los términos de los contratos.
- Los cuestionamientos dirigidos a personal de ventas o mercadotecnia pueden proporcionar información sobre los cambios en las estrategias de mercado de la entidad, tendencias de ventas, o arreglos contractuales con sus clientes.

### *Procedimientos analíticos [Ref. Párr. 6b)]*

- A7. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de evaluación del riesgo pueden identificar aspectos de la entidad de los cuales el auditor no estaba consciente y pueden ayudar a evaluar los riesgos de error material para proporcionar una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de evaluación del riesgo pueden incluir información, tanto financiera como no financiera, por ejemplo, la relación entre ventas y metros cuadrados de espacio o volumen de mercancías vendidas.
- A8. Los procedimientos analíticos pueden ayudar a identificar la existencia de transacciones o eventos inusuales, e importes, razones y tendencias que podrían indicar asuntos con implicaciones de auditoría. Las relaciones inusuales o no esperadas que se identifican pueden ayudar al auditor a identificar riesgos de error material, en especial, los riesgos de error material debido a fraude.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

A9. Sin embargo, cuando estos procedimientos analíticos utilizan datos agregados a un alto nivel (que puede ser la situación con los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de evaluación del riesgo), los resultados de dichos procedimientos analíticos sólo proporcionan una idea general inicial sobre si pueda existir un error material. En consecuencia, en tales casos, puede ayudar al auditor la consideración de otra información que se haya reunido al identificar los riesgos de error material, junto con los resultados de los procedimientos analíticos para entender y evaluar los resultados de estos procedimientos.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A10. Algunas entidades pequeñas pueden no tener información financiera intermedia o mensual que pueda utilizarse para fines de procedimientos analíticos. En estas circunstancias, aunque el auditor pueda aplicar los procedimientos analíticos limitados, para fines de planear la auditoría u obtener algo de información mediante la investigación, el auditor puede necesitar la planeación de procedimientos analíticos para identificar y evaluar los riesgos de error material cuando esté disponible alguna versión preliminar de los estados financieros de la entidad.

*Observación e inspección* [Ref. Párr. 6c)]

A11. La observación e inspección pueden apoyar los cuestionamientos a la administración y otros, así como proporcionar información sobre la entidad y su entorno. Ejemplos de estos procedimientos de auditoría incluyen la observación e inspección de lo siguiente:

- Operaciones de la entidad.
- Documentos (como plan y estrategias de negocios), registros y manuales de control interno.
- Reportes preparados por la administración (como informes trimestrales de la administración y estados financieros intermedios) y los preparados por los encargados del gobierno corporativo (como minutas de juntas del consejo de directores).
- Las instalaciones, planta y oficinas de la entidad.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

*Información obtenida en ejercicios anteriores (Ref. Párr. 9)*

A12. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías de ejercicios anteriores, pueden proporcionar al auditor información sobre asuntos como:

- Los errores ocurridos en el pasado y si fueron corregidos oportunamente.
- La naturaleza de la entidad y su entorno, así como su control interno (incluyendo las debilidades en el mismo).
- Los cambios significativos que la entidad o sus operaciones puedan haber sufrido desde el periodo financiero anterior, lo que puede ayudar al auditor a lograr un entendimiento suficiente de la entidad para identificar y evaluar los riesgos de error material.

A13. Se requiere que el auditor determine si la información obtenida en periodos anteriores sigue siendo relevante, si el auditor tiene la intención de utilizar dicha información para los fines de la auditoría actual. Esto es porque los cambios en el ambiente del control, por ejemplo, pueden afectar la relevancia de la información obtenida el año anterior. Para determinar si ha ocurrido estos cambios, el auditor puede hacer investigaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría apropiados, como los recorridos de los sistemas relevantes.

*Reuniones del equipo de trabajo (Ref. Párr. 10)*

A14. Las reuniones del equipo de trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a errores materiales:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros con más experiencia del equipo del trabajo, incluyendo al socio a cargo del trabajo, compartan su visión con base en su conocimiento de la entidad.
- Permite a los miembros del equipo del trabajo intercambiar información sobre los riesgos de negocios a los que la entidad está sujeta y sobre cómo y cuándo podrían ser susceptibles los estados financieros a errores materiales, debido a fraude o error.
- Ayuda a los miembros del equipo del trabajo a lograr un mejor entendimiento del potencial error material de los estados financieros en las áreas específicas asignadas a éstos, y a entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que ellos desempeñan, pueden afectar otros aspectos de la auditoría incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos adicionales de auditoría.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- Proporciona una plataforma sobre la que los miembros del equipo del trabajo se comunican y comparten nueva información obtenida durante la auditoría que pueda afectar la evaluación de los riesgos de error material o a los procedimientos de auditoría aplicados para hacer frente a estos riesgos.

La NIA 240 proporciona requisitos y lineamientos adicionales en relación con la reunión entre el equipo del trabajo sobre los riesgos de fraude.<sup>5</sup>

- A15. No siempre es necesario o factible que las reuniones incluyan a todos los miembros del equipo en una sola reunión (como, por ejemplo, en una auditoría de muchas localidades), ni es necesario que todos los miembros del equipo del trabajo sean informados de todas las decisiones alcanzadas en la reunión. El socio a cargo del trabajo puede discutir asuntos con los miembros clave del equipo del trabajo incluyendo, si se considera apropiado, a especialistas y a los responsables de las auditorías de componentes, mientras se delega la reunión con otros, tomando en cuenta la extensión de la comunicación que se considere necesaria entre el equipo del trabajo. Puede ser útil un plan de comunicación acordado por el socio a cargo del trabajo.

### Consideraciones específicas a entidades pequeñas

- A16. Muchas auditorías realizadas a entidades pequeñas las realiza en su totalidad el socio a cargo del trabajo (quien puede ser un solo profesionalista). En estas situaciones, es el socio a cargo del trabajo quien, habiendo conducido personalmente la planeación de la auditoría, sería responsable de considerar la susceptibilidad de los estados financieros a errores materiales, debido a fraude o error.

### **El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno,, incluyendo el control interno de la entidad**

#### **La entidad y su entorno**

*Factores de la industria, regulatorios y otros factores externos [Ref. Párr. lia)]*

- A17. Los factores relevantes de la industria incluyen condiciones de la industria como el entorno competitivo, relaciones proveedor-cliente y desarrollo tecnológico. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar incluyen:
- El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad y competencia de precios.
  - Actividad cíclica o de temporada.

---

<sup>5</sup> NIA 240, párrafo 15.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- Tecnología de productos relativa a productos de la entidad.
- Suministro y costo de energía.

AI8. La industria en que la entidad opera puede dar lugar a riesgos específicos de error material derivados de la naturaleza del negocio o de su grado de regulación. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones importantes de ingresos y gastos que dan origen a riesgos de error material. En tales casos, es importante que el equipo del trabajo incluya miembros con suficiente conocimiento y experiencia en estos asuntos.<sup>6</sup>

### Factores regulatorios

AI9. Los factores regulatorios relevantes incluyen el entorno de regulación. El entorno de regulación se refiere, entre otros aspectos, al marco de referencia de información financiera aplicable y al entorno legal y político. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar incluyen:

- Principios de contabilidad y prácticas específicas para la industria.
- Marco normativo para una industria regulada.
- Legislación y reglamentación que afectan, significativamente, las operaciones de la entidad, incluyendo actividades de supervisión directa.
- Impuestos (corporativos y otros).
- Políticas gubernamentales que afectan, en la actualidad, la conducción del negocio de la entidad, como la monetaria, incluyendo: los controles de cambio, la fiscal, los incentivos financieros (por ejemplo, los programas de ayuda del gobierno), y las políticas de tarifas y restricciones al comercio.
- Requisitos ambientales que afectan a la industria y al negocio de la entidad.

A20. La NIA 250 incluye algunos requisitos específicos relacionados con el marco jurídico normativo aplicable a la entidad y a la industria o sector en que opera la entidad.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> NIA 220, *Control de calidad para una auditoría de estados financieros*, párrafo 14.

<sup>7</sup> NIA 250, *Consideraciones de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros*, párrafo 12.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL  
MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

Consideraciones específicas a entidades del sector público

- A21. Para las auditorías de entidades del sector público, las leyes, los reglamentos u otra autoridad, pueden afectar las operaciones de esa entidad. Es esencial considerar estos elementos al obtener un entendimiento de la entidad y su entorno.

Otros factores externos

- A22. Los ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad, que puede considerar el auditor, incluyen las condiciones económicas generales, las tasas de interés o disponibilidad de financiamiento, y la inflación o re valuación de la moneda.

*Naturaleza de la entidad* [Ref. Párr. 11b)]

- A23. Un entendimiento de la naturaleza de una entidad hace posible al auditor comprender asuntos como:

- Si la entidad tiene una estructura compleja, por ejemplo, subsidiarias u otros componentes en múltiples localidades. Las estructuras complejas a menudo presentan problemas que pueden dar origen a riesgos de error material. Estas situaciones pueden referirse a si fue adecuado el reconocimiento contable del crédito mercantil, negocios conjuntos o entidades con propósito especial.
- La propiedad y relaciones entre dueños y otras personas o entidades. Este entendimiento ayuda a determinar si se han identificado y contabilizado, de manera apropiada, las transacciones entre partes relacionadas. La NIA 550<sup>8</sup> establece requisitos y proporciona lineamientos sobre las consideraciones del auditor, relevantes a partes relacionadas.

- A24. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar cuando obtiene un entendimiento de la naturaleza de la entidad incluyen:

- Operaciones del negocio como:
  - Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y de los mercados, incluyendo su incursión en comercio electrónico como actividades de ventas y mercadotecnia por Internet.
  - Conducción de operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos ambientales).

---

NIA 550, *Partes relacionadas*.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL  
MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- Alianzas, negocios conjuntos y actividades de subcontratación (<outsourcing).
- Dispersión geográfica y segmentación de la industria.
- Localización de instalaciones de producción, almacenes y oficinas, y ubicación y cantidades de inventarios.
- Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, convenios con empleados (incluyendo la existencia de contratos sindicales, pensiones y otros beneficios posteriores a la relación laboral, opciones en acciones o arreglos de incentivos de bonos, y regulación gubernamental relacionada con asuntos laborales).
- Actividades y gastos de investigación y desarrollo.
- Transacciones con partes relacionadas.
- Inversiones y actividades de inversiones como:
  - Adquisiciones y cesiones de activos planeadas o recientemente ejecutadas.
  - Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
  - Actividades de inversión de capital.
  - Inversiones en entidades no consolidadas, incluyendo empresas asociadas, negocios conjuntos y entidades con propósitos especiales.
- Financiamiento y actividades de financiamiento como:
  - Subsidiarias principales y entidades asociadas, incluyendo estructuras consolidadas y no consolidadas.
  - Estructura de deuda y otros términos relacionados, incluyendo arreglos de financiamiento fuera de balance y arreglos de arrendamiento.
  - Dueños o accionistas beneficiados y partes relacionadas (locales, extranjeros, reputación y experiencia del negocio).
  - Uso de instrumentos financieros derivados.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- Información financiera como:

- Principios de contabilidad y prácticas específicas a la industria, incluyendo categorías importantes específicas a la industria (por ejemplo, préstamos e inversiones para bancos, o investigación y desarrollo para farmacéuticas).
- Prácticas de reconocimiento de ingresos.
- Contabilización de valores razonables.
- Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
- Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluyendo las de áreas controversiales o emergentes (por ejemplo, contabilización de compensación con acciones).

A25. Los cambios significativos de periodos anteriores en la entidad pueden dar origen a, o cambiar, los riesgos de error material.

### Naturaleza de entidades con propósitos especiales

A26. Una entidad con propósitos especiales (a veces referida como un medio de propósito especial) es una entidad que, generalmente, se establece para un propósito acotado y bien definido, como para efectuar un arrendamiento o una bursatilización de activos financieros, o para llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo. Este tipo de entidad puede adoptar la forma de una corporación, fideicomiso, sociedad o entidad no incorporada. La entidad en cuya representación se ha creado la entidad de propósito especial puede a menudo traspasar activos a ésta (por ejemplo, como parte de una transacción de cancelación de reconocimiento que implica activos financieros), obtener el derecho a utilizar los activos de la entidad de propósito especial, o aplicar servicios para ella; mientras que, otras partes pueden proporcionar los fondos para la misma. Como indica la NIA 550, en algunas circunstancias, una entidad con propósitos especiales puede ser una parte relacionada de la entidad.<sup>9</sup>

A27. Los marcos de referencia de información financiera a menudo especifican condiciones detalladas que se considera equivalen a control, o circunstancias bajo las cuales la entidad con propósitos especiales, debería considerarse para consolidación. La interpretación de los requisitos de estos marcos de referencia a menudo requiere un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes que implican a la entidad con propósitos especiales.

<sup>9</sup> NIA 550, párrafo A7.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

### *Selección y aplicación de políticas contables por la entidad* [Ref. Párr. 11c)]

A28. Un entendimiento de la selección y aplicación de las políticas contables por la entidad puede incluir asuntos como:

- Los métodos que utiliza la entidad para contabilizar las transacciones importantes e inusuales.
- El efecto de políticas contables importantes en áreas controversiales o emergentes en las que no existen lineamientos autorizados o un consenso.
- Cambios en las políticas contables de la entidad.
- Normas de información financiera y leyes y reglamentos que son nuevas para la entidad y cuándo y cómo adoptará la entidad esos requisitos.

### *Objetivos y estrategias y los riesgos de negocios relacionados* [Ref. Párr. 11d)]

A29. La entidad lleva a cabo sus operaciones en el contexto de factores de la industria, de regulación y otros factores internos y externos. Para responder a estos factores, la administración de la entidad o los encargados del gobierno corporativo definen objetivos, que son los planes generales para la entidad. Las estrategias son los enfoques con los que la entidad se propone lograr sus objetivos. Los objetivos y estrategias de la entidad pueden cambiar con el tiempo.

A30. Los riesgos de negocios son más amplios que el riesgo de error material de los estados financieros, aunque el mismo incluye a este último. El riesgo de negocios puede originarse por cambios o complejidades de negocio. Dejar de reconocer la necesidad de cambio puede también dar origen al riesgo de negocios. El riesgo de negocios puede surgir, por ejemplo, de:

- El desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden fracasar;
- Un mercado que, aun si se desarrolla con éxito, es inadecuado para soportar un producto o servicio; o
- Fallas en un producto o servicio que pueden dar como resultado responsabilidades y riesgos de reputación.

A31. Un entendimiento de los riesgos de negocios que se presentan a la entidad incrementa la probabilidad de identificar los riesgos de error material, ya que la mayoría de los riesgos de negocios, eventualmente, tendrán consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Sin embargo, el auditor no

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL  
MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

tiene una responsabilidad de identificar o evaluar todos los riesgos de negocios, porque no todos los riesgos de negocios dan origen a riesgos de error material.

A32. Los ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar cuando obtiene un entendimiento de los objetivos, estrategias y riesgos de negocios relacionados de la entidad que pueden dar como resultado un riesgo de error material de los estados financieros incluyen:

- Desarrollos de la industria (un potencial riesgo de negocios relacionado podría ser, por ejemplo, que la entidad no tenga el personal o pericia para manejar los cambios en la industria).
- Nuevos productos y servicios (un potencial riesgo de negocios relacionado podría ser, por ejemplo, que haya una mayor vulnerabilidad del producto).
- Expansión del negocio (un potencial riesgo de negocios relacionado podría ser, por ejemplo, que la demanda no se haya estimado correctamente).
- Nuevos requisitos de contabilidad (un potencial riesgo de negocios relacionado podría ser, por ejemplo, la implementación incompleta o no apropiada, o incremento de costos).
- Requisitos regulatorios (un potencial riesgo de negocios relacionado podría ser, por ejemplo, que haya una mayor exposición legal).
- Requisitos de financiamiento actuales y futuros (un potencial riesgo de negocios relacionado podría ser, por ejemplo, la pérdida de financiamiento debido a la incapacidad de la entidad de cumplir con sus obligaciones asumidas).
- Uso de Tecnología de Información (TI), un potencial riesgo de negocios podría ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles, entre sí.
- Los efectos de implementar una estrategia, particularmente, cualesquier efectos que lleven a nuevos requisitos de contabilidad (un potencial riesgo de negocios relacionado podría ser, por ejemplo, la implementación incompleta o inadecuada).

A33. Un riesgo de negocios puede tener una consecuencia inmediata para el riesgo de error material relacionada con las clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones a nivel aseveración o a nivel estado financiero. Por ejemplo, el riesgo de negocios que surge de una base de clientes que se ve reducida puede incrementar el riesgo de error material asociada con la valuación de cuentas por cobrar. Sin embargo, el mismo riesgo, en particular, en combinación con una

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

economía en contracción, puede también tener una consecuencia de largo plazo, lo cual considera el auditor cuando evalúa lo apropiado del supuesto de negocio en marcha. El que un riesgo de negocios pueda dar como resultado un riesgo de error material es que éste se evaluará a la luz de las circunstancias de la entidad. En el apéndice 2 se indican ejemplos de condiciones y eventos que pueden mostrar riesgos de error material.

- A34. En general, la administración identifica los riesgos de negocios y desarrolla criterios para tratarlos. Este proceso de evaluación del riesgo es parte del control interno y se comenta en el párrafo 15 y párrafos A79-A80.

Consideraciones específicas a entidades del sector público

- A35. Para las auditorías de entidades del sector público, los "objetivos de la administración" pueden ser influenciados por asuntos relacionados con la rendición pública de cuentas y pueden incluir objetivos que tengan su fuente en las leyes, reglamentos u otras disposiciones.

*Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad [Ref. Párr. 11e)]*

- A36. La administración y otros medirán y revisarán los asuntos que consideran importante. Las mediciones del desempeño, ya sean externas o internas, crean presiones sobre la entidad. Estas presiones, a su vez, pueden motivar a la administración a tomar acción para mejorar el desempeño del negocio o para generar información financiera errónea. En consecuencia, un entendimiento de la medición del desempeño de la entidad ayuda al auditor a considerar si las presiones para lograr las metas de desempeño pueden dar como resultado acciones de la administración que incrementen los riesgos de error material, incluyendo los relacionados con fraude.

- A37. La medición y revisión del desempeño financiero no es lo mismo que el monitoreo de controles (comentado como componente del control interno en los párrafos A98-A104), aunque sus propósitos puedan traslaparse:

- La medición y revisión del desempeño se dirige a si el desempeño del negocio cumple los objetivos fijados por la administración (o terceros).
- El monitoreo de controles se refiere, específicamente, a la operación efectiva del control interno.

Sin embargo, en algunos casos los indicadores del desempeño también proporcionan información que permite a la administración identificar debilidades en el control interno.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

A38. Los ejemplos de información generada internamente, y que utiliza la administración para medir y revisar el desempeño financiero, y que los auditores pueden considerar, incluyen:

- Indicadores clave del desempeño (financiero y no financiero) y razones clave, tendencias y estadísticas de operación.
- Análisis periodo-sobre-periodo del desempeño financiero.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de variaciones, información de segmentos y reportes de desempeño divisional, departamental o de otro nivel.
- Medidas de desempeño de empleados y políticas de compensación por incentivos.
- Comparaciones del desempeño de una entidad con el de los competidores.

A39. Las partes externas también pueden medir y revisar el desempeño financiero de la entidad. Por ejemplo, la información externa como reportes de analistas y reportes de agencias calificadoras de crédito puede representar información útil para el auditor. Esos reportes pueden obtenerse con la entidad que se audita.

A40. Las mediciones internas pueden mostrar resultados inesperados o tendencias que requieren que la administración determine su causa y tome una acción correctiva (incluyendo, en algunos casos, la detección y corrección de errores oportunamente). Las medidas del desempeño pueden indicar al auditor que sí existen riesgos de error de información relacionada con los estados financieros. Por ejemplo, las medidas del desempeño pueden indicar que la entidad tiene un crecimiento o rentabilidad inusualmente acelerados en comparación con el de otras entidades en la misma industria. Esa información, particularmente, si se combina con otros factores como un bono por desempeño o remuneración por incentivos, puede indicar el riesgo potencial de manipulación de la administración en la preparación de los estados financieros.

### Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A41. Las entidades pequeñas a menudo no tienen procesos para medir y revisar el desempeño financiero. La investigación con la administración puede revelar que depende de ciertos indicadores clave para evaluar el desempeño financiero y tomar las acciones apropiadas. Si dicha investigación indica una ausencia de medición o revisión del desempeño, puede haber un mayor riesgo de que no se detecten y corrijan los errores.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL  
MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

**El control interno de la entidad** (Ref. Párr. 12)

- A42. Un entendimiento del control interno ayuda al auditor a identificar errores potenciales y factores que afectan los riesgos de error material, y a planear la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría.
- A43. El siguiente material de aplicación sobre el control interno se presenta en cuatro secciones, como sigue:
- Naturaleza general y características del control interno.
  - Controles relevantes a la auditoría.
  - Naturaleza y alcance del entendimiento de los controles relevantes.
  - Componentes del control interno.

*Naturaleza general y características del control interno*

Propósito del control interno

- A44. El control interno se diseña, implementa y mantiene para tratar los riesgos de negocios identificados, que amenazan el logro de cualquiera de los objetivos de la entidad que conciernen a:
- La confiabilidad de la información financiera de la entidad;
  - La efectividad y eficiencia de sus operaciones; y
  - Su cumplimiento con leyes y reglamentos aplicables.

La forma en que el control interno se diseña, implementa y mantiene, varía con el tamaño y complejidad de una entidad.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

- A45. Las entidades pequeñas pueden utilizar medios menos estructurados y procesos y procedimientos más sencillos para lograr sus objetivos.

Limitaciones del control interno

- A46. El control interno, sin importar lo efectivo que sea, puede proporcionar a una entidad sólo seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de información financiera de la entidad. La probabilidad de su logro se afecta por las limitacio

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

nes inherentes del control interno. Éstas incluyen la realidad de que el juicio humano en la toma de decisiones puede estar equivocado y de que pueden ocurrir fallas en el control interno, debido a errores humanos. Por ejemplo, puede haber un error en diseño de, o en el cambio a, un control. De la misma manera, la operación de un control puede no ser efectiva, como cuando la información que se produce para fines del control interno (por ejemplo, un reporte de diferencias) no se utiliza de manera efectiva porque la persona responsable de revisar la información, no entiende su propósito o no toma la medida apropiada.

- A47. En adición, los controles pueden ser burlados por la colusión de dos o más personas o por la administración inapropiada del control interno. Por ejemplo, la administración puede participar en acuerdos laterales con clientes que alteran los términos y condiciones de los contratos de ventas estándar de la entidad, lo que puede producir un reconocimiento inapropiado de ingresos. Asimismo, pueden sobrepasarse o inhabilitarse las especificaciones en un programa de software que están diseñadas para identificar y reportar transacciones que exceden los límites de crédito especificados.
- A48. Más aún, al diseñar e implementar los controles, la administración puede hacer juicios sobre la naturaleza y alcance de los controles que decide implementar, y sobre la naturaleza y alcance de los riesgos que decide asumir.

### Consideraciones específicas a entidades pequeñas

- A49. Las entidades pequeñas a menudo tienen menos empleados, lo que puede limitar la factibilidad de la segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad pequeña administrada por el dueño, este, en su función de gerente, puede tener la capacidad de ejercer una supervisión más efectiva que en una entidad grande. Esta supervisión puede compensar las oportunidades generalmente más limitadas para la segregación de funciones.
- A50. Por otra parte, el gerente dueño puede tener más capacidad de sobrepasar los controles porque el sistema de control interno es menos estructurado. Esto lo toma en cuenta el auditor cuando identifica los riesgos de error material debido a fraude.

### Integración del control interno en componentes

- A51. La integración del control interno en los siguientes cinco componentes, para fines de las NIA, proporciona un marco de referencia útil para que los auditores consideren cómo pueden afectar la auditoría los diferentes aspectos del control interno de una entidad:

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- a) El ambiente del control.
- b) El proceso de evaluación del riesgo de la entidad.
- c) El sistema de información, incluyendo los procesos de negocios relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación.
- d) Actividades de control.
- e) Monitoreo de controles.

La integración de control interno no necesariamente refleja cómo diseña, implementa y mantiene el control interno una entidad, o cómo puede clasificar cualquier componente particular. Los auditores pueden utilizar terminología o marcos de referencia diferentes a los utilizados en esta NIA, para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, siempre y cuando se traten todos los componentes que se describen en esta NIA.

- A52. En los párrafos A69-A104 que se presentan más adelante, se expone material de aplicación relativo a los cinco componentes del control interno en su relación con una auditoría de estados financieros. El apéndice 1 proporciona mayor explicación de estos componentes del control interno.

Características manuales y automatizadas de elementos del control interno relevantes en la evaluación del riesgo del auditor \*

- A53. El sistema de control interno de una entidad contiene elementos manuales y a menudo contiene elementos automatizados. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes en la evaluación del auditor del riesgo y a los procedimientos adicionales de auditoría basados en ellos.

- A54. El uso de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta la manera en que se inician, registran, procesan y reportan las transacciones:

- Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos como aprobaciones y revisiones de transacciones, y conciliaciones y seguimiento de partidas de conciliación. De manera alterna, una entidad puede utilizar procedimientos automatizados para iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico sustituyen a los documentos en papel.
- Los controles en sistemas de TI consisten de una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas de computadora) y controles manuales. Más aún, los controles manuales pueden ser

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

independientes de TI, y utilizar información generada por TI, o pueden limitarse a monitorear el funcionamiento efectivo de TI y de los controles automatizados, y a manejar las excepciones. Cuando se utiliza TI para iniciar, registrar, procesar o reportar las transacciones, u otros datos financieros para inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las aseveraciones correspondientes para cuentas de importancia relativa o pueden ser críticos para el funcionamiento efectivo de los controles manuales que dependen de TI.

La mezcla de una entidad de elementos manuales y automatizados en el control interno varía conforme la naturaleza y complejidad del uso de TI por la entidad.

A55. En general, TI beneficia al control interno de una entidad al hacer posible a la entidad:

- Aplicar de manera consistente reglas de negocios predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o datos;
- Mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
- Facilitar el análisis adicional de información;
- Enriquecer la capacidad de monitorear el desempeño de las actividades de la entidad, y sus políticas y procedimientos;
- Reducir el riesgo de que se evadan los controles; y
- Enriquecer la capacidad de lograr una efectiva segregación de funciones al implementar controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos y sistemas operativos.

A56. TI también presenta riesgos específicos al control interno de una entidad, incluyendo, por ejemplo:

- Dependencia de sistemas o programas que estén procesando incorrectamente datos, procesando datos incorrectos, o ambos.
- Acceso no autorizado a datos, lo que puede producir destrucción de información o cambios indebidos a los datos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o el registro incorrecto de transacciones. Pueden surgir riesgos particulares cuando múltiples usuarios acceden a una base de datos común.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- La posibilidad de que personal de TI obtenga privilegios de acceso adicionales a los necesarios para desempeñar sus funciones asignadas, infringiendo, así, la segregación de funciones.
  - Cambios no autorizados a sistemas o programas.
  - Dejar de hacer los cambios necesarios a sistemas o programas.
  - Intervención manual inapropiada.
  - Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos según se requiera.
- A57. Cuando se requiere juicio y discreción pueden ser más adecuados los elementos manuales en el control interno como en las circunstancias siguientes:
- Transacciones grandes, inusuales o no recurrentes.
  - Circunstancia donde los errores son difíciles de definir, anticipar o predecir.
  - En circunstancias cambiantes que requieren una respuesta de control fuera del alcance de un control automatizado existente.
  - Al monitorear la efectividad de los controles automatizados.
- A58. Los procesos manuales en el control interno pueden ser menos confiables que los elementos automatizados porque pueden ser más fácilmente desviados, anulados o ignorados y están más propensos a simples errores y equivocaciones. Por lo tanto, no puede asumirse la consistencia de la aplicación de un elemento de control manual. Los elementos manuales de control pueden ser menos adecuados para las circunstancias siguientes:
- Alto volumen de transacciones recurrentes, o en situaciones cuando los errores que pueden anticiparse o predecirse, pueden prevenirse o detectarse y corregirse, con parámetros de control que son automatizados.
  - Actividades de control donde las formas específicas de realizar el control pueden diseñarse y automatizarse de manera adecuada.
- A59. La extensión y naturaleza de los riesgos para el control interno varían dependiendo de la naturaleza y características del sistema de información de la entidad. La entidad responde a los riesgos que se originan del uso de TI o del uso de elementos manuales en el control interno estableciendo controles efectivos a la luz de las características del sistema de información de la entidad.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

### *Controles relevantes a la auditoría*

- A60. Hay una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para brindar seguridad razonable sobre su logro. Los objetivos de la entidad y; por lo tanto, sus controles, se relacionan con la información financiera, operaciones y cumplimiento. Sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes a la evaluación del riesgo del auditor.
- A61. Los factores relevantes al juicio del auditor sobre si un control, individual o en combinación con otros, es relevante a la auditoría pueden incluir:
- La materialidad (importancia relativa).
  - La importancia del riesgo relacionado.
  - El tamaño de la entidad.
  - La naturaleza del negocio de la entidad, incluyendo su organización y características de sus propietarios.
  - La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
  - Requerimientos legales y regulatorios aplicables.
  - Las circunstancias y el componente del control interno aplicable.
  - La naturaleza y complejidad de los sistemas que conforman parte del control interno de la entidad, incluyendo la utilización de organizaciones externas de servicio.
  - Si es que, y cómo, un control específico, en lo individual o en combinación con otros, previene o detecta y corrige, un error material.
- A62. Los controles sobre la integridad y exactitud de la información generada por la entidad pueden ser relevantes para la auditoría si el auditor tiene la intención de hacer uso de la información para diseñar y aplicar los procedimientos adicionales de auditoría. Los controles relativos a objetivos de operaciones y cumplimiento pueden también ser relevantes a una auditoría si se relacionan con datos que el auditor evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría.
- A63. El control interno para la salvaguarda de los activos contra la adquisición, uso o disposición no autorizados, puede incluir controles relativos a objetivos, tanto de información financiera como de operaciones. La consideración del auditor de

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

dichos controles se refiere a los relevantes a la confiabilidad de la información financiera.

A64. Una entidad, generalmente, tiene controles relativos a objetivos que no son relevantes a una auditoría y, por lo tanto, no necesitan considerarse. Por ejemplo, una entidad puede depender de un sistema sofisticado de controles automatizados para proporcionar operaciones eficientes y efectivas (como un sistema de controles automatizados de una línea aérea, para mantener la programación de vuelos), pero estos controles, de manera ordinaria, no serían relevantes a la auditoría. Más aún, aunque el control interno aplique a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades de operación o procesos de negocios, puede no ser relevante a la auditoría un entendimiento del control interno relativo a cada una de las unidades de operación o procesos de negocios de la entidad.

Consideraciones específicas 3. entidades del sector público

A65. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno, por ejemplo de reportar sobre el cumplimiento de un código de prácticas establecido. Los auditores de entidades del sector público también pueden tener responsabilidades de reportar sobre el cumplimiento de una ley, regulación u otra autoridad. En consecuencia, su revisión del control interno puede ser más amplia y detallada.

*Naturaleza y alcance del entendimiento de los controles relevantes (Ref. Párr. 13)*

A66. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, en lo individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir, o detectar y corregir, de manera efectiva, los errores importantes. La implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene sentido evaluar la implementación de un control que no es efectivo, así que primero se considera el diseño de un control. Un control diseñado de manera inadecuada puede representar una importante debilidad en el control interno.

A67. Los procedimientos de evaluación del riesgo para obtener evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de los controles relevantes pueden incluir:

- Investigación con personal de la entidad.
- Observar la aplicación de controles específicos.
- Inspeccionar documentos y reportes.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- Rastrear transacciones en el sistema de información relevante a la información financiera.

Sin embargo, la investigación por sí sola no es suficiente para dichos fines.

A68. Obtener un entendimiento de los controles de una entidad no es suficiente para poner a prueba su efectividad operativa, a menos de que exista alguna automatización que permita la operación consistente de dichos controles. Por ejemplo, obtener evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un momento del tiempo no proporciona evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa del control en otros momentos durante el periodo sujeto a auditoría. Sin embargo, debido a la consistencia inherente del procesamiento de TI (ver párrafo A55), aplicar los procedimientos de auditoría para determinar si se ha implementado un control automatizado, puede servir como prueba de la efectividad operativa de dicho control, dependiendo de la evaluación y pruebas del auditor de los controles como los que son sobre cambios del programa. Las pruebas de la efectividad operativa de los controles se describen más ampliamente en la NIA 330.<sup>10</sup>

### *Componentes del control interno-Ambiente del control (Ref. Párr. 14)*

- A69. El ambiente del control incluye las funciones del gobierno corporativo y la administración y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y la administración concernientes al control interno de la entidad y su importancia en la entidad. El ambiente del control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de su personal en relación con el control.
- A70. Los elementos del ambiente del control que pueden ser relevantes cuando se obtiene un entendimiento del ambiente del control incluyen lo siguiente:
- a) *Comunicación y ejecución de valores de integridad y éticos.* Estos son elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de los controles.
  - b) *Compromiso hacia la competencia (aptitud).* Consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en habilidades y conocimiento requeridos.

---

10 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados.*

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- c) *Participación de los encargados del gobierno corporativo.* Atributos de los encargados del gobierno corporativo como:
- Su independencia de la administración.
  - Su experiencia y categoría.
  - El grado de su involucramiento y la información que reciben, así como el escrutinio de actividades.
  - Lo adecuado de sus acciones, incluyendo el grado al que plantean y hacen seguimiento de las cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos.
- d) *Filosofía y estilo operativo de la administración.* Características de la administración como:
- Enfoque para entender y manejar los riesgos de negocios.
  - Actitudes y acciones hacia la información financiera.
  - Actitudes hacia procesamiento de información y funciones, y personal de contabilidad.
- e) *Estructura organizacional.* El marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan las actividades de una entidad para lograr sus objetivos.
- f) *Asignación de autoridad y responsabilidad.* Asuntos sobre cómo se asignan la autoridad y responsabilidad de las actividades de operación y cómo se establecen las relaciones para reportar y las jerarquías de autorización.
- g) *Políticas y prácticas de recursos humanos.* Políticas y prácticas que se relacionan, por ejemplo, con reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y medidas correctivas.

Evidencia de auditoría para elementos del ambiente del control

- A71. Puede obtenerse evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación del riesgo como corroborar las investigaciones mediante observación o inspección de documentos. Por ejemplo, mediante investigaciones con la administración y a los empleados, el auditor puede obtener un entendimiento de cómo la administración comunica a los empleados sus puntos de vista sobre prácticas del negocio y conducta ética.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

El auditor puede entonces determinar si se han implementado controles relevantes al considerar, por ejemplo, si la administración tiene un código escrito de conducta y si actúa en una manera que soporte el código.

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

A72. Algunos elementos del ambiente de control de una entidad tienen un efecto predominante en la evaluación de los riesgos de error material. Por ejemplo, la conciencia de control de una entidad está influida de manera importante por los encargados del gobierno corporativo, porque una de sus funciones es contrapesar las presiones sobre la administración, en relación con la información financiera que pueda surgir de las demandas del mercado o de los esquemas de remuneración. La efectividad del diseño del ambiente del control en relación con la participación de los encargados del gobierno corporativo está influida por:

- Su independencia de la administración y su capacidad de evaluar las acciones de la administración.
- Su entendimiento de las transacciones de negocios de la entidad.
- El grado en que evalúan si los estados financieros están preparados de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

A73. Un consejo de administración activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo operativo de la alta administración. Sin embargo, otros elementos pueden estar más limitados en su efecto. Por ejemplo, aun cuando las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a la contratación de personal competente en finanzas, contabilidad y TI, pueden reducir el riesgo de errores en el procesamiento de la información financiera, no pueden mitigar un fuerte sesgo de la alta administración en la manipulación de resultados.

A74. La existencia de un ambiente del control satisfactorio puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de error material. Sin embargo, aunque puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un ambiente del control satisfactorio no es un factor disuasivo absoluto del fraude. Por el contrario, las debilidades en el ambiente del control pueden poner en peligro la efectividad de los controles, en particular en relación con el fraude. Por ejemplo, el no comprometer la administración suficientes recursos para manejar los riesgos de TI, puede afectar de manera adversa al control interno al permitir que se hagan cambios no apropiados a los programas de computación o a los datos, o que se procesen transacciones no autorizadas. Según se explica en la NIA 330, el ambiente del control

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL  
MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales del auditor.<sup>11</sup>

- A75. El ambiente del control en sí no previene, o detecta y corrige, un error material. Sin embargo, puede influir en la evaluación del auditor de la efectividad de otros controles (por ejemplo, el monitoreo de controles y la operación de actividades específicas de control) y, por lo tanto, la evaluación del auditor de los riesgos de error material.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

- A76. Es probable que en las entidades pequeñas el ambiente del control sea distinto del de las grandes entidades. Por ejemplo, los encargados del gobierno corporativo en las entidades pequeñas pueden no incluir a un miembro independiente o externo, y la función del gobierno corporativo puede asumirla directamente el dueño-administrador cuando no haya otros dueños. La naturaleza del ambiente del control puede también influir en la importancia de otros controles, o en su ausencia. Por ejemplo, la participación activa de un dueño-administrador puede aliviar ciertos riesgos de los que se originan de una falta de segregación de funciones en un pequeño negocio; sin embargo, puede incrementar otros riesgos, por ejemplo, el riesgo de sobrepasar los controles.

- A77. Además, en las entidades pequeñas puede no haber disponible evidencia de auditoría en forma de documentos para elementos del ambiente del control, en particular cuando la comunicación entre la administración y otro personal puede ser informal, pero efectiva. Por ejemplo, las entidades pequeñas podrían no tener un código de conducta escrito pero, a cambio, desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y conducta ética mediante la comunicación oral y con el ejemplo de la administración.

- A78. En consecuencia, las actitudes, conciencia y acciones de la administración o del dueño-administrador son de particular importancia al entendimiento del auditor del ambiente del control de una entidad pequeña.

*Componentes del control interno. El proceso de evaluación del riesgo por la entidad*

(Ref. Párr. 15)

- A79. El proceso de evaluación del riesgo por la entidad forma la base de cómo determina la administración que se manejen los riesgos. Si ese proceso es apropiado a las circunstancias, incluyendo la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, le será de utilidad al auditor a identificar los riesgos de error material. El que el

11 NIA 330, párrafos A2-A3.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

proceso de evaluación del riesgo de la entidad sea apropiado a la circunstancias es una cuestión de juicio.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas (Ref. Párr. 17)

- A80. Es poco probable que haya un proceso establecido de evaluación del riesgo en una entidad pequeña. En esos casos, es probable que la administración identifique los riesgos mediante el involucramiento directo en el negocio. Sin importar las circunstancias, sigue siendo necesaria la investigación de los riesgos identificados y de cómo los trata la administración.

*Contenidos del control interno. El sistema de información, incluyendo los procesos relacionados del negocio, relevante a la información financiera, y la comunicación*

El sistema de información, incluyendo procesos relacionados del negocio, relevante a la información financiera (Ref. Párr. 18)

- A81. El sistema de información relevante a objetivos de información financiera, que incluye el sistema de contabilidad, consiste de los procedimientos y registros diseñados y establecidos para:
- Iniciar, registrar, procesar e informar sobre transacciones de la entidad (así como eventos y condiciones) y para mantener la responsabilidad por los activos, pasivos y capital relacionados;
  - Resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, archivos y procedimientos transitorios automatizados que se siguen para depurar partidas transitorias oportunamente;
  - Procesar y explicar cuando se sobrepasa el sistema o se evaden los controles;
  - Traspasar información de los sistemas de procesamiento de transacciones al libro mayor;
  - Capturar información relevante a la información financiera por eventos y condiciones distintos a las transacciones, como la depreciación y amortización de activos y cambios en la recuperabilidad de cuentas por cobrar; y
  - Asegurar que se acumule, registre, procese, resuma e informe, de manera adecuada en los estados financieros, la información que el marco de referencia de información financiera aplicable requiere se revele.

#### Asientos de diario

- A82. El sistema de información de una entidad generalmente incluye el uso de asientos estandarizados de diario que se requieren en forma recurrente para registrar transacciones. Podrían ser ejemplos los asientos de diario para registrar ventas, compras y desembolsos de efectivo en el libro mayor, o para registrar estimaciones contables que hace periódicamente la administración, como cambios en la estimación de cuentas por cobrar incobrables.
- A83. El proceso de información financiera de una entidad también incluye el uso de asientos de diario no estandarizados para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales. Los ejemplos de estos asientos incluyen ajustes de consolidación y asientos para una combinación o una venta de negocios o estimaciones no recurrentes como el deterioro de un activo. En los sistemas manuales de libro mayor, los asientos no estandarizados de diario pueden identificarse con la inspección del libro mayor, diarios y documentación soporte. Cuando se utilizan procedimientos automatizados para mantener el libro mayor y preparar los estados financieros, posiblemente estos asientos sólo existan en forma electrónica y, por lo tanto, pueden identificarse más fácilmente mediante el uso de técnicas de auditoría asistidas por computadora.

#### Procesos relacionados del negocio

- A84. Los procesos de negocios de una entidad son las actividades diseñadas para:
- Desarrollar, comprar, producir, vender y distribuir los productos y servicios de una entidad;
  - Asegurar el cumplimiento con leyes y reglamentos; y
  - Registrar información, incluyendo información contable e información financiera.

Los procesos de negocios dan como resultado transacciones que registra, procesa y reporta el sistema de información. Obtener un entendimiento de los procesos de negocios de la entidad, que incluyen cómo se originan las transacciones, ayuda al auditor a obtener un entendimiento del sistema de información de la entidad relevante a la información financiera en una manera apropiada a las circunstancias de la entidad.

#### Consideraciones específicas a entidades pequeñas

- A85. Es probable que los sistemas de información y los procesos relacionados de negocios relevantes a la información financiera sean menos sofisticados en las

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

entidades pequeñas que en las entidades grandes, pero su función es igual de importante. Las entidades pequeñas con participación activa de la administración pueden no requerir descripciones extensas de los procedimientos contables, registros contables sofisticados, o políticas escritas. Entender los sistemas y procesos de la entidad puede ser más fácil en una auditoría de entidades pequeñas, y puede depender más de la investigación que de la revisión de documentación. Sin embargo, sigue siendo importante la necesidad de obtener un adecuado entendimiento de los sistemas y procesos de la entidad.

### La comunicación

A86. La comunicación por parte de la entidad sobre las funciones y responsabilidades de información financiera y de asuntos importantes relativos a la información financiera, implica proporcionar un entendimiento de las funciones y responsabilidades individuales pertinentes al control interno sobre la información financiera. Incluye asuntos como el grado en que el personal entiende cómo se relacionan sus actividades en el sistema de información financiera con el trabajo de otros y los medios para reportar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de una entidad. La comunicación puede adoptar la forma de manuales de políticas o manuales de información financiera. Los canales abiertos de comunicación ayudan a asegurar que las excepciones sean reportadas y se tomen acciones sobre éstas.

### Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A87. La comunicación puede ser menos estructurada y más fácil de lograr en una entidad pequeña que en una entidad grande, debido a menos niveles de responsabilidad y a mayor visibilidad y disponibilidad de la administración.

### *Componentes del control interno. Actividades de control (Ref. Párr. 20)*

A88. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la administración se llevan a cabo. Las actividades de control, ya sea dentro de TI o de sistemas manuales, tienen diversos objetivos y se aplican en diversos niveles funcionales y organizacionales. Los ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relativas a:

- Autorización.
- Revisiones del desempeño.
- Procesamiento de información.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- Controles físicos.
- Segregación de funciones.

A89. Las actividades de control que son relevantes a la auditoría son:

- Las que se requiere se traten como tales, siendo actividades de control que se relacionan con riesgos importantes, y las que se relacionan con riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos, no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría, según requieren los párrafos 29 y 30, respectivamente; o
- Las que se considera que son relevantes a juicio del auditor.

A90. El juicio del auditor respecto a si una actividad de control es relevante a la auditoría es influido por el riesgo que el auditor ha identificado que puede dar origen a una error material, y también si el auditor considera que es probable que sea apropiado poner a prueba la efectividad operativa del control al determinar el alcance de las pruebas sustantivas.

A91. El énfasis del auditor puede estar en identificar y obtener un entendimiento de las actividades de control que se refieren a las áreas donde el auditor considera que es probable que sean mayores los riesgos de error material. Cuando múltiples actividades de control logran cada una el mismo objetivo, es innecesario obtener un entendimiento de cada una de las actividades de control relacionada con dicho objetivo.

A92. El conocimiento del auditor sobre la presencia o ausencia de actividades de control obtenido con el entendimiento de los otros componentes del control interno ayuda al auditor cuando determina si es necesario dedicar atención adicional al entendimiento de las actividades de control.

### Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A93. Es probable que los conceptos fundamentales de las actividades de control en entidades pequeñas sean similares a los de las entidades mayores, pero la formalidad con la que operan puede variar. Más aún, las entidades pequeñas pueden encontrar que ciertos tipos de actividades de control no son relevantes, debido a controles aplicados por la administración. Por ejemplo, la autoridad exclusiva de la administración para otorgar crédito a los clientes y aprobar compras importantes puede ser un fuerte control sobre los saldos de algunas cuentas y transacciones, disminuyendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- A94. Las actividades de control relevantes a la auditoría de una entidad pequeña es probable que se relacionen con los principales ciclos de transacciones como ingresos, compras y gastos relacionados con el personal.

Riesgos que se originan de TI (Ref. Párr. 21)

- A95. El uso de TI afecta la forma en se implementan las actividades de control. Desde la perspectiva del auditor, los controles sobre los sistemas de TI son efectivos cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan dichos sistemas, e incluye controles generales de TI y controles de las aplicaciones efectivos.
- A96. Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de la aplicación de los controles. Aplican a entornos de servidores centrales, como a las micro- computadoras y de usuarios terminales. Los controles generales de TI que mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos comúnmente incluyen controles sobre:

- Centro de datos y operaciones en red.
- Adquisición, cambio y mantenimiento de software del sistema.
- Cambio de programas.
- Seguridad del acceso.
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de sistemas de aplicación.

Generalmente se implementan para tratar los riesgos a que se refiere el párrafo A56 anterior.

- A97. Los controles de las aplicaciones son procedimientos manuales o automatizados que, en general, operan al nivel de proceso del negocio y aplican al procesamiento de transacciones por aplicaciones individuales. Los controles de las aplicaciones pueden ser de prevención o de detección en naturaleza y están diseñados para asegurar la integridad de los registros contables.

En consecuencia, los controles de las aplicaciones se relacionan con procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones u otros datos financieros. Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, están autorizadas, registradas y procesadas en forma completa y exacta. Los ejemplos incluyen verificaciones de edición de datos alimentados, y secuen

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR. MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

cias numéricas de cheques con seguimiento manual de reportes de excepción o corrección en el punto de alimentación de datos.

*Componentes del control interno-Monitoreo de controles (Ref. Párr. 22)*

A98. El monitoreo de controles es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno después de un tiempo. Implica evaluar oportunamente la efectividad de los controles y tomar las medidas correctivas necesarias. La administración logra el monitoreo de los controles mediante las actividades continuas, evaluaciones por separado, o una combinación de las dos. Las actividades de monitoreo continuo, comúnmente, están incorporadas en las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de la administración y de supervisión.

A99. Las actividades de monitoreo de la administración pueden incluir utilizar información de comunicaciones de partes externas como reclamaciones de clientes y comentarios de entidades reguladoras que puedan indicar problemas o mostrar áreas que necesitan mejoras.

*Consideraciones específicas a entidades pequeñas*

A100. El monitoreo del control por la administración se logra con el involucramiento cercano de la administración o del dueño-administrador en las operaciones. Este involucramiento a menudo identificará variaciones importantes de las expectativas e inexactitudes en datos financieros que lleven a una acción correctiva al control.

*Funciones de auditoría interna (Ref. Párr. 23)*

A101. Es probable que la función de auditoría interna de la entidad sea relevante a la auditoría si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, y el auditor espera utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza u oportunidad, o reducir el alcance, de los procedimientos de auditoría que se van a aplicar. Si el auditor determina que es probable que la función de auditoría interna sea relevante a la auditoría, aplica la NIA 610.

A102. Los objetivos de una función de auditoría interna y, por lo tanto, la naturaleza de sus responsabilidades y su ubicación dentro de la organización, varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad, así como de los requisitos de la administración y, cuando sea aplicable, de los encargados del gobierno corporativo. Las responsabilidades de una función de auditoría interna pueden incluir, por ejemplo, el monitoreo del control interno, administración del riesgo, y revisión del cumplimiento con leyes y reglamentos. Por otra parte, las respon

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

sabilidades de la función de auditoría interna pueden limitarse a la revisión de la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones, por ejemplo, y en consecuencia, pueden no relacionarse con la información financiera de la entidad.

- A103. Si la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría está relacionada con la información financiera de la entidad, la consideración del auditor externo de las actividades realizadas, o por realizar por la función de auditoría interna, puede incluir revisión del plan de auditoría de la función de auditoría interna por el periodo, si lo hay, y discusión de ese plan con los auditores internos.

Fuentes de información (Ref. Párr. 24)

- A104. Mucha de la información que se utiliza en el monitoreo puede producirla el sistema de información de la entidad. Si la administración asume que los datos utilizados para monitorear son exactos sin tener una base para dicha suposición, los errores que puedan existir en la información podrían, potencialmente, llevar a la administración a conclusiones incorrectas de sus actividades de monitoreo. En consecuencia, se requiere un entendimiento de:

- Las fuentes de la información relacionada con las actividades de monitoreo de la entidad; y
- La base sobre la que la administración considera que la información es suficientemente confiable para el propósito como parte del entendimiento del auditor de las actividades de monitoreo de la entidad como un componente del control interno.

### Identificación y evaluación de los riesgos de error material

*Evaluación de riesgos de error material a nivel de estados financieros* [Ref. Párr. 25 a)]

- A105. Los riesgos de error material a nivel de estados financieros se refieren a los riesgos que se relacionan de manera predominante con los estados financieros tomados en su conjunto y potencialmente afectan a varias aseveraciones. Los riesgos de esta naturaleza no son riesgos identificables con aseveraciones específicas a nivel de clase de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones. Más bien, representan circunstancias que pueden incrementar los riesgos de error material a nivel de aseveración, por ejemplo, si la administración ignore el control interno. Los riesgos a nivel estados financieros pueden ser especialmente relevantes a la consideración del auditor de los riesgos de error material debido a fraude.
- A106. Los riesgos a nivel de estados financieros pueden derivar en particular de un ambiente de control deficiente (aunque estos riesgos pueden relacionarse con otros factores, como condiciones económicas a la baja). Por ejemplo, debilidades tales

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

como la falta de competencia pueden tener un efecto dominante en los estados financieros y pueden requerir una respuesta general del auditor.

A107. El entendimiento del auditor del control interno puede generar dudas sobre qué tan factible es auditar los estados financieros. Por ejemplo:

- Las preocupaciones sobre la integridad de la administración de la entidad pueden ser tan serias como para causar que el auditor concluya que el riesgo de error, por parte de la administración en los estados financieros es tal que no puede llevar a cabo una auditoría.
- Las preocupaciones sobre la condición y confiabilidad de los registros de una entidad pueden hacer que el auditor concluya que es improbable que haya disponible, suficiente evidencia apropiada de auditoría, para soportar una opinión limpia sobre los estados financieros.

A108. La NIA 705<sup>12</sup> establece requisitos y proporciona lineamientos para determinar si hay necesidad de que el auditor exprese una opinión con salvedades o una abstención de opinión o, como puede requerirse en algunos casos, retirarse del trabajo cuando esto sea posible conforme a las leyes o regulaciones aplicables.

*Evaluación de los riesgos de error material a nivel de aseveración [Ref. Párr. 25b)]*

A109. Los riesgos de error material a nivel de aseveración para las clases de transacciones, los saldos de cuentas, y las revelaciones deben ser considerados, ya que esta consideración ayuda a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría adicionales a nivel aseveración, necesarios para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Al identificar y evaluar los riesgos de error material a nivel aseveración, el auditor puede concluir que los riesgos identificados se relacionan de una manera más predominante con los estados financieros tomados en su conjunto y que, potencialmente, afectan a varias aseveraciones.

El uso de aseveraciones

A110. Al declarar que los estados financieros están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, la administración implícita o explícitamente hace aseveraciones, respecto del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los diversos elementos de los estados financieros y revelaciones relacionadas.

---

<sup>12</sup> NIA 705, *Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente*.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

A111. Las aseveraciones utilizadas por el auditor para considerar los diferentes tipos de errores potenciales que puedan surgir, se incluyen dentro de las siguientes tres categorías y pueden adoptar las formas:

- a) Aseveraciones sobre clases de transacciones y eventos por el periodo bajo auditoría:
  - i) Ocurrencia. Las transacciones y eventos que se han registrado han ocurrido y están relacionados con la entidad.
  - ii) Integridad. Todas las transacciones y eventos que deberían registrarse se han registrado.
  - iii) Exactitud. Los montos y otros datos relativos a las transacciones y eventos registrados se han registrado de manera apropiada.
  - iv) Corte. Las transacciones y eventos se han registrado en el periodo contable correcto.
  - v) Clasificación. Las transacciones y eventos se han registrado en las cuentas apropiadas.
- b) Aseveraciones sobre saldos de cuentas al final del ejercicio:
  - i) Existencia. Existen los activos, pasivos y el capital.
  - ii) Derechos y obligaciones. La entidad posee o controla los derechos a activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
  - iii) Integridad. Se han registrado todos los activos, pasivos y el capital que deberían haberse registrado.
  - iv) Valuación y asignación. Los activos, pasivos y capital se incluyen en los estados financieros con los saldos apropiados y cualquier valuación que resulte o ajustes de asignación están registrados de manera apropiada.
- c) Aseveraciones sobre presentación y revelación:
  - i) Ocurrencia y derechos y obligaciones. Los eventos, transacciones y otros asuntos revelados han ocurrido y se refieren a la entidad.
  - ii) Integridad. Se han incluido todas las revelaciones que deberían haberse incluido en los estados financieros.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

iii) Clasificación y comprensión. La información financiera se presenta y describe de manera apropiada, y las revelaciones se expresan claramente.

iv) Exactitud y valuación. La información financiera y otra información se revelan de manera razonable y por los montos correctos.

A112. El auditor puede utilizar las aseveraciones según se describe, anteriormente, o puede expresarlas de modo diferente, siempre y cuando se cubran todos los aspectos antes descritos. Por ejemplo, el auditor puede decidir combinar las aseveraciones sobre transacciones y eventos con las aseveraciones sobre saldos de cuentas.

Consideraciones específicas a entidades del sector público

A113. Cuando se hacen aseveraciones sobre los estados financieros de entidades del sector público, además de las aseveraciones expuestas en el párrafo Allí, la administración puede, a menudo, aseverar que las transacciones y eventos se han llevado a cabo de acuerdo con las leyes, regulaciones u otras autoridades. Dichas aseveraciones pueden caer dentro del alcance de la auditoría de los estados financieros.

*Proceso de identificación de riesgos de error material* [Ref. Párr. 26a)]

A114. La información reunida con la aplicación de los procedimientos de evaluación del riesgo, incluyendo la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado, se utiliza como evidencia de auditoría para soportar la evaluación del riesgo. La evaluación del riesgo determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría por aplicar.

A115. El apéndice 2 proporciona ejemplos de condiciones y eventos que pueden indicar la existencia de riesgos de error material.

*Relacionar los controles con las aseveraciones* [Ref. Párr. 26c)]

A116. Al realizar evaluaciones del riesgo, el auditor puede identificar los controles que probablemente prevengan, o detecten y corrijan, errores importantes en aseveraciones específicas. En general, es útil obtener un entendimiento de los controles y relacionarlos con las aseveraciones en el contexto de los procesos y sistemas en los que existen porque las actividades de control individuales a menudo no tratan un riesgo por sí mismas. A menudo, serán suficientes para tratar un riesgo, sólo las actividades de control múltiple, junto con otros componentes del control interno. .

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL  
MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- Al 17. Por el contrario, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico en una aseveración individual incorporada en una clase particular de transacciones o saldo de cuenta. Por ejemplo, las actividades de control que una entidad estableció para asegurar que su personal cuenta y registra de manera apropiada el inventario físico anual, se relacionan directamente con la existencia e integridad de las aseveraciones para el saldo de cuenta de inventario.
- Al 18. Los controles pueden estar directa o indirectamente relacionados con una aseveración. Mientras más indirecta la relación, menos efectivo puede ser ese control para prevenir, o detectar y corregir, errores en dicha aseveración. Por ejemplo, la revisión de un gerente de ventas de un resumen de actividad de ventas para tiendas específicas por región sólo se relaciona indirectamente con la integridad de la aseveración por ingresos de ventas. En consecuencia, puede ser menos efectiva para reducir el riesgo por dicha aseveración, que los controles directamente relacionados con la aseveración, como el cotejar documentos de embarque con documentos de facturación.

Riesgos significativos

Identificación de riesgos significativos (Ref. Párr. 28)

- Al 19. Los riesgos significativos a menudo se relacionan con transacciones significativas no de rutina o asuntos de juicio. Las transacciones no de rutina son transacciones inusuales, ya sea debido a su tamaño o naturaleza, y que no ocurren con frecuencia. Los asuntos de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones contables con una importante falta de certeza en la medición. Es menos probable que las transacciones de rutina, poco complejas, sujetas a un procesamiento sistemático den origen a riesgos significativos.
- A120. Los riesgos de error material pueden ser mayores para transacciones significativas no de rutina que se originan de asuntos como los siguientes:
- Mayor intervención de la administración para definir el tratamiento contable.
  - Mayor intervención manual para la obtención y procesamiento de datos.
  - Cálculos o principios contables complejos.
  - La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que puede hacer difícil que la entidad implemente controles efectivos sobre los riesgos.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

A121. Los riesgos de error material pueden ser mayores para asuntos significativos de juicio que requieren el desarrollo de estimaciones contables, que surgen de asuntos como los siguientes:

- Los principios contables para estimaciones contables o reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a una diferente interpretación.
- El juicio requerido puede ser subjetivo o complejo, o requiere supuestos sobre los efectos de eventos futuros, por ejemplo, el juicio sobre el valor razonable.

A122. La NIA 330 describe las consecuencias para los procedimientos adicionales de auditoría de identificar un riesgo como importante.<sup>13</sup>

Riesgos significativos relacionados con los riesgos de error material debido a fraude

A123. La NIA 240 proporciona requisitos y lineamientos adicionales en relación con la identificación y evaluación de los riesgos de error material debido a fraude.<sup>14</sup>

Entendimiento de los controles relacionados con riesgos significativos (Ref. Párr. 29)

A124. Aunque a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con asuntos significativos no rutinarios o de juicio estén sujetos a controles de rutina, la administración puede tener otras respuestas para hacer frente a tales riesgos. En consecuencia, el entendimiento del auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos que se originen en asuntos no rutinarios o de juicio incluye si responde la administración a los riesgos y cómo lo hace. Estas respuestas podrían incluir:

- Actividades de control como una revisión de supuestos por la alta administración o expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones.
- Aprobación de los encargados del gobierno corporativo.

A125. Por ejemplo, cuando hay eventos excepcionales como la notificación de un juicio legal importante, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir asuntos como si se ha hecho la referencia a los expertos apropiados (como el asesor legal interno o externo), si se ha hecho una evaluación del potencial efecto, y cómo se propone que se revelen las circunstancias en los estados financieros.

---

<sup>13</sup> NIA 330, párrafos 15 y 21.

<sup>14</sup> NIA 240, párrafos 2-27.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

A126. En algunos casos, la administración puede no haber respondido de manera apropiada a los riesgos significativos de error material con la implementación de controles sobre estos riesgos significativos. La falta de implementación de estos controles por parte de la administración es un indicador de una importante debilidad en control interno.<sup>15</sup>

*Riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría (Ref. Párr. 30)*

A127. Los riesgos de error material pueden relacionarse directamente con el registro de clases de transacciones o saldos de cuenta de rutina, y la preparación de estados financieros confiables. Estos riesgos pueden incluir riesgos de procesamiento incorrecto o incompleto para clases de transacciones significativos de rutina como ingresos, compras y recibos de efectivo, o pagos en efectivo de una entidad.

A128. Cuando estas transacciones de negocios rutinarias están sujetas a un procesamiento muy automatizado con poca o ninguna intervención manual, puede no ser posible aplicar sólo procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Por ejemplo, el auditor puede considerar que este sea el caso en circunstancias cuando una cantidad importante de información de una entidad se inicia, registra, procesa o reporta, sólo en forma electrónica como en un sistema integrado. En esos casos:

- La evidencia de auditoría puede estar disponible sólo en forma electrónica, y su suficiencia y propiedad, dependen de la efectividad de los controles sobre su exactitud e integridad.
- El potencial de que ocurra una iniciación impropia o alteración de información y no sean detectadas puede ser mayor si no están operando de manera efectiva los controles apropiados.

A129. Las consecuencias para los procedimientos adicionales de auditoría de identificar estos riesgos se describen en la NIA 330.<sup>16</sup>

*Revisión de la evaluación del riesgo (Ref. Párr. 31)*

A130. Durante la auditoría, puede llegar a la atención del auditor información que difiere de manera importante de la información en la que se basó la evaluación del riesgo. Por ejemplo, la evaluación del riesgo puede basarse en una expectativa de que ciertos controles están operando de manera efectiva. Al realizar pruebas de esos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no estaban

---

<sup>15</sup> NIA 265, *Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración*. párrafo A7.

<sup>16</sup> NIA 330, párrafo 8.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

operando de manera efectiva en momentos relevantes durante la auditoría. De igual modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar errores en montos o frecuencia mayores de lo que consideró en sus evaluaciones del riesgo. En esas circunstancias, la evaluación del riesgo puede no reflejar de manera apropiada las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos de auditoría adicionales planeados, pueden no ser efectivos para detectar errores materiales. (Ver NIA 330 para mayores lineamientos.)

### **Documentación** (Ref. Párr. 32)

- A131. La manera en que se documentan los requisitos del párrafo 32 la debe determinar el auditor usando su juicio profesional. Por ejemplo, en auditorías de entidades pequeñas, la documentación puede estar incorporada en la documentación del auditor de la estrategia general y plan de auditoría.<sup>17</sup> De modo similar, por ejemplo, los resultados de la evaluación del riesgo pueden documentarse por separado, o como parte de la documentación del auditor de los procedimientos adicionales.<sup>18</sup> La forma y extensión de la documentación es influida por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, disponibilidad de información de la entidad y la metodología de auditoría, así como de la tecnología utilizada en el curso de la auditoría.
- A132. Para entidades que tienen negocios y procesos poco complicados relevantes a la información financiera, la documentación puede ser sencilla en forma y relativamente breve. No es necesario documentar la totalidad del entendimiento del auditor de la entidad y los asuntos relacionados con ello. Los elementos clave del entendimiento documentados por el auditor incluyen aquéllos en los que el auditor basó la evaluación de los riesgos de error material.
- A133. La extensión de la documentación puede también reflejar la experiencia y capacidades de los miembros del equipo del trabajo de auditoría. Siempre y cuando se cumplan los requisitos de la NIA 230, una auditoría emprendida por un equipo del trabajo que comprende a personas con menos experiencia puede requerir documentación más detallada para ayudarles a obtener un entendimiento apropiado de la entidad que para un equipo con personas de experiencia.
- A134. Para auditorías recurrentes, cierta documentación puede acarrear, actualizada según lo necesario para reflejar cambios en el negocio o procesos de la entidad.

---

<sup>17</sup> NIA 300. *Planeación de una auditoría de estados financieros.*

<sup>18</sup> NIA 330, párrafo 28.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

### Apéndice 1

[Ref. Párr. 4c), 14-24, A69-A104]

#### Componentes del control interno

1. Este apéndice explica con más detalle los componentes del control interno, como se expone en los párrafos 4c), 14-24 y A69-A104, en su relación con una auditoría de estados financieros.

#### Ambiente del control

2. El ambiente del control abarca los siguientes elementos:
  - a) *Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos.* La efectividad de los controles no puede estar por encima de la integridad y valores éticos de las personas que los crean, administran y monitorean. La integridad y la conducta ética son producto de las normas éticas y de conducta de la entidad, de cómo se comunican, y de cómo se refuerzan en la práctica. La aplicación de la integridad y los valores éticos incluye, por ejemplo, las acciones de la administración para eliminar o mitigar incentivos o tentaciones que podrían instar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales o no éticos. La comunicación de políticas de la entidad sobre integridad y valores éticos puede incluir la comunicación de normas de conducta al personal mediante declaraciones de política y códigos de conducta y con el ejemplo.
  - b) *Compromiso hacia la competencia.* Competencia es el conocimiento y habilidades necesarias para lograr tareas que definen el puesto de la persona.
  - c) *Participación de los encargados del gobierno corporativo.* La conciencia de control de una entidad es influida de manera importante por los encargados del gobierno corporativo. La importancia de las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo se reconoce en códigos de práctica y otras leyes y reglamentos o lineamientos producidos para el beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Otras responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo incluyen la supervisión del diseño y operación efectiva de procedimientos para informadores, así como el proceso para revisar la efectividad del control interno de la entidad.
  - d) *Filosofía y estilo operativo de la administración.* La filosofía y estilo operativo de la administración abarca una amplia gama de características. Por ejemplo, las actitudes y acciones de la administración hacia la información financiera pueden manifestarse por medio de la selección conservadora o

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

agresiva entre principios contables alternativos disponibles, o la conciencia y conservadurismo con que se desarrollan las estimaciones contables.

- e) *Estructura organizacional.* Establecer una estructura organizacional relevante incluye considerar áreas clave de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas de reporte. Lo apropiado de la estructura organizacional de una entidad depende, en parte, de su tamaño y la naturaleza de sus actividades.
- f) *Asignación de autoridad y responsabilidad.* La asignación de autoridad y responsabilidad puede incluir políticas relativas a prácticas apropiadas de negocios, conocimiento y experiencia del personal clave, y recursos para llevar a cabo las funciones. Además, puede incluir políticas y comunicaciones dirigidas a asegurar que el personal entienda los objetivos de la entidad, sepa cómo se interrelacionan sus acciones individuales y contribuyen a esos objetivos, y reconozca cómo y de qué se les considerará responsables.
- g) *Políticas y prácticas de recursos humanos.* Las políticas y prácticas de recursos humanos a menudo demuestran importantes asuntos en relación con la conciencia de control de una entidad. Por ejemplo, las normas para reclutamiento de las personas más calificadas —con énfasis en antecedentes de educación, experiencia previa de trabajo, logros pasados y evidencia de integridad y conducta ética— demuestran el compromiso de una entidad hacia personas competentes y dignas de confianza. Las políticas de entrenamiento que comunican funciones y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas como escuelas de entrenamiento y seminarios ilustran los niveles esperados de desempeño y conducta. Las promociones con base en evaluaciones periódicas del desempeño demuestran el compromiso de la entidad hacia el avance del personal calificado a niveles más altos de responsabilidad.

### Proceso de evaluación del riesgo de la entidad

- 3. Para fines de información financiera, el proceso de evaluación del riesgo de la entidad incluye cómo identifica la administración los riesgos de negocios relevantes a la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad, cómo estima su importancia, evalúa la probabilidad de su ocurrencia, y decide sobre las acciones para responder a ellos y administrarlos, y los resultados correspondientes. Por ejemplo, el proceso de evaluación del riesgo de la entidad puede tratar de cómo considera la entidad la posibilidad de transacciones sin registrar, o identifica y analiza estimaciones importantes registradas en los estados financieros.
- 4. Los riesgos relevantes a una información financiera confiable incluyen eventos, transacciones o circunstancias externas o internas que pueden ocurrir y afectar de manera adversa la capacidad de una entidad para iniciar, registrar, procesar y re

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

portar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. La administración puede iniciar planes, programas o acciones para tratar riesgos específicos, o puede decidir aceptar un riesgo debido a consideraciones de costo u otras. Los riesgos pueden originarse o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:

- *Cambios en el entorno operativo.* Los cambios en el entorno de regulación u operativo pueden producir cambios en presiones competitivas y riesgos importantemente diferentes.
- *Nuevo personal.* El personal nuevo puede tener un diferente enfoque o entendimiento del control interno.
- *Sistemas de información nuevos o modernizados.* Los cambios significativos y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al control interno.
- *Rápido crecimiento.* La expansión importante y rápida de las operaciones puede crear tensión en los controles e incrementar el riesgo de una falla en los controles.
- *Nueva tecnología.* Incorporar nuevas tecnologías a los procesos de producción o sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.
- *Nuevos modelos de negocios, productos o actividades.* Incursionar en áreas de negocios o transacciones con las que una entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados con el control interno.
- *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de personal y cambios en supervisión y segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado con el control interno.
- *Operaciones extranjeras en expansión.* La expansión o adquisición de operaciones extranjeras acarrea riesgos nuevos y a menudo únicos que pueden afectar al control interno, por ejemplo, riesgos adicionales o cambio en los riesgos por transacciones en moneda extranjera.
- *Nuevos pronunciamientos de contabilidad.* La adopción de nuevos principios de contabilidad o principios de contabilidad que cambian puede afectar los riesgos en la preparación de los estados financieros.

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE  
EL  
ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

**Sistema de información, incluyendo los procesos relacionados de negocios, relevantes a la información financiera y a la comunicación**

5. Un sistema de información consiste de infraestructura (componentes físicos y de hardware), software, personas, procedimientos y datos. Muchos sistemas de información hacen uso extenso de Tecnología de la Información (TI).
6. El sistema de información relevante a los objetivos de información financiera, que incluye el sistema de información financiera, abarca métodos y registros que:
  - Identifican y registran todas las transacciones válidas.
  - Describen en forma oportuna las transacciones con suficiente detalle para permitir la clasificación apropiada de las transacciones para la información financiera.
  - Miden el valor de las transacciones en una manera que permite registrar su valor monetario apropiado en los estados financieros.
  - Determinan el periodo de tiempo en que las transacciones ocurrieron para permitir registro de las transacciones en el ejercicio contable apropiado.
7. La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración de tomar decisiones apropiadas en la administración y control de las actividades de la entidad y de preparar reportes financieros confiables.
8. La comunicación, que implica proporcionar un entendimiento de las funciones y responsabilidades individuales pertinentes al control interno sobre la información financiera, puede adoptar formas como manuales de políticas, manuales de contabilidad e información financiera, y memorándums. La comunicación puede también hacerse en forma electrónica, oral, y mediante acciones de la administración.

**Actividades de control**

9. En general, las actividades de control que pueden ser relevantes a una auditoría pueden categorizarse como políticas y procedimientos pertinentes a lo siguiente:
  - *Revisiones del desempeño.* Estas actividades de control incluyen revisiones y análisis de desempeño real versus presupuestos, pronósticos y desempeño de periodo anterior; relacionar diferentes grupos de datos operativos o financieros entre sí, junto con el análisis de las relaciones y acciones de investigación

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

y corrección; comparar datos internos con fuentes externas de información; y revisión de desempeño funcional o por actividad.

- *Procesamiento de información.* Los dos grandes agrupamientos de actividades de control de sistemas de información son controles de las aplicaciones, que aplican al procesamiento de aplicaciones individuales, y controles generales de TI, que son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de las aplicaciones, ayudando a asegurar la operación continua apropiada de los sistemas de información. Los ejemplos de controles de las aplicaciones incluyen verificar la exactitud matemática de registros, mantener y revisar cuentas y balances de comprobación, controles automatizados como verificaciones de edición de datos de entrada y secuencia numérica de cheques, así como el seguimiento manual de reportes de excepción. Los ejemplos de controles generales de TI son controles de cambios de programas, controles que restringen acceso a programas o datos, controles sobre la implementación de nuevas presentaciones de paquetes de software de aplicaciones, y controles sobre software del sistema que restringen acceso a o monitorean el uso de programas de utilería del sistema que podrían cambiar datos o registros financieros sin dejar un rastro de auditoría.
- *Controles físicos.* Controles que abarcan:
  - La seguridad física de los activos, incluyendo salvaguardas adecuadas como instalaciones aseguradas sobre el acceso a activos y registros.
  - La autorización para acceso a programas y archivos de datos de computadoras.
  - Conteo periódico y comparación con montos mostrados en los registros de control (por ejemplo, comparar los resultados de efectivo, conteo de valores e inventario con los registros contables).

El grado en que los controles físicos planeados para prevenir robo de activos son relevantes a la confiabilidad de la preparación de los estados financieros, y por lo tanto de la auditoría, depende de circunstancias como cuando son muy susceptibles a malversación los activos.

- *Segregación de funciones.* Asignar a personas diferentes las responsabilidades de autorizar transacciones, registrar transacciones y mantener la custodia de activos. La segregación de funciones se propone reducir la oportunidad de permitir que cualquier persona esté en posición de perpetrar y ocultar, ya sea errores o fraude en el curso normal de las funciones de la persona.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

10. Ciertas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas apropiadas de más alto nivel establecidas por la administración o los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse bajo lineamientos establecidos, como criterios de inversión puestos por los encargados del gobierno corporativo; de manera alternativa, las transacciones no de rutina como adquisiciones o disposiciones importantes, pueden requerir aprobación específica de alto nivel, incluyendo en algunos casos la de los accionistas.

### Monitoreo de controles

11. Una responsabilidad importante de la administración es establecer y mantener el control interno de forma continua. El monitoreo de los controles por la administración incluye considerar si están operando como se planeó y que se modifiquen según convenga por cambios en las condiciones. El monitoreo de controles puede incluir actividades como revisión de la administración de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, evaluación de los auditores internos del cumplimiento del personal de ventas con las políticas de la entidad en términos de contratos de ventas, y supervisión del departamento legal del cumplimiento con las políticas éticas o de prácticas de negocios de la entidad.

El monitoreo se hace también para asegurar que los controles continúan operando de manera efectiva después de un tiempo. Por ejemplo, si la oportunidad y exactitud de las conciliaciones bancarias no se monitorean, es probable que el personal deje de prepararlas.

12. Los auditores internos o personal que desempeñan funciones similares pueden contribuir al monitoreo de los controles de una entidad mediante evaluaciones separadas. De modo ordinario, proporcionan información sobre el funcionamiento del control interno, centrandose considerable atención en evaluar la efectividad del control interno, y comunican información sobre las fuerzas y debilidades en el control interno y recomendaciones para mejorar el control interno.
13. Las actividades de monitoreo pueden incluir utilizar información de las comunicaciones de partes externas que puedan indicar problemas o resalten áreas en necesidad de mejora. Los clientes, de manera implícita, corroboran datos de facturación al pagar sus facturas o quejarse contra los cargos. Además, los reguladores pueden comunicarse con la entidad respecto de los asuntos que afectan el funcionamiento del control interno, por ejemplo, las comunicaciones concernientes a exámenes de dependencias reguladoras bancarias. También, la administración puede considerar comunicaciones concernientes al control interno de los auditores externos al desempeñar actividades de monitoreo.

## Apéndice 2

(Ref. Párr. A33,A115)

### Condiciones y eventos que pueden indicar riesgos de error material

Los siguientes son ejemplos de condiciones y eventos que pueden indicar la existencia de riesgos de error material. Los ejemplos que se dan cubren una amplia gama de condiciones y eventos; sin embargo, no todas las condiciones y eventos son relevantes a todos los trabajos de auditoría y la lista de ejemplos no es completa.

- Operaciones en regiones económicamente inestables, por ejemplo, los países con importante devaluación de la moneda o economías altamente inflacionarias.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles, por ejemplo, la negociación de futuros.
- Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.
- Problemas de negocios en marcha y liquidez que incluyen pérdida de clientes importantes.
- Restricciones en la disponibilidad de capital y crédito.
- Cambios en la industria en que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministro.
- Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambiar a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas localidades.
- Cambios en la entidad como grandes adquisiciones o reorganizaciones u otros eventos inusuales.
- Entidades o segmentos del negocio que probablemente se vendan.
- La existencia de alianzas y negocios conjuntos complejos.
- Uso de finanzas fuera del balance, entidades de propósito especial, y otros arreglos de financiamiento complejos.
- Transacciones importantes con partes relacionadas.

## IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL MEDIANTE EL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

- Falta de personal con habilidades apropiadas de contabilidad e información financiera.
- Cambios en personal clave incluyendo salida de ejecutivos clave.
- Debilidades en control interno, especialmente las no atendidas por la administración.
- Inconsistencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocios.
- Cambios en el entorno de TI.
- Instalación de importantes sistemas nuevos de TI relacionados con la información financiera.
- Investigaciones de las operaciones o resultados financieros de la entidad, por parte de órganos de regulación o gubernamentales.
- Representaciones erróneas pasadas, historia de errores o una importante cantidad de ajustes al final del ejercicio.
- Importante cantidad de transacciones no de rutina o no sistemáticas, incluyendo transacciones inter-compañía y con grandes ingresos al final del ejercicio.
- Transacciones que se registran con base en los propósitos de la administración, por ejemplo, el refinanciamiento de deuda, activos por vender y clasificación de valores negociables.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos de contabilidad.
- Mediciones contables que implican procesos complejos.
- Eventos o transacciones que implican una importante falta de certeza en la medición, incluyendo estimaciones contables.
- Litigios pendientes y obligaciones contingentes, por ejemplo, las garantías de ventas, las

