

SECCIÓN AU 330

EFFECTUAR PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA EN RESPUESTA A RIESGOS EVALUADOS Y EVALUAR LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA OBTENIDA

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	
Alcance de esta Sección	1
Fecha de vigencia	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Respuestas generales	5
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente	6-24
Selección de partidas para efectuar pruebas destinadas a obtener evidencia de auditoría	25
Lo adecuado de la presentación de los estados financieros	26
Evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría	27-29
Documentación	30-33
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Respuestas generales	A1-A3
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente	A4-A66
Selección de partidas para efectuar pruebas destinadas a obtener evidencia de auditoría	A67-A73
Lo adecuado de la presentación de los estados financieros	A74
Evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría	A75-A78
Documentación	A79

SECCIÓN AU 330

EFFECTUAR PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA EN RESPUESTA A RIESGOS EVALUADOS Y EVALUAR LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA OBTENIDA

Introducción

Alcance de esta Sección

1. Esta Sección trata la responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de representaciones incorrectas significativas identificadas y evaluadas por el auditor de acuerdo con la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas* y evaluar la evidencia de auditoría obtenida en una auditoría de estados financieros. La Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*, trata la responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros tomados como un todo, basada en la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida.

Fecha de vigencia

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

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas a esos riesgos.

Definiciones

4. Para los propósitos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, los siguientes términos tienen los significados que les han sido atribuidos como sigue:

Procedimientos sustantivos. Un procedimiento de auditoría diseñado para detectar representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:

- a. Pruebas de detalles (clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones), y;
- b. Procedimientos analíticos sustantivos.

Pruebas de controles. Un procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la efectividad operativa de los controles para prevenir, o detectar y corregir, representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones.

Requerimientos

Respuestas generales

5. El auditor debiera diseñar e implementar respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros. (Ver párrafos A1–A3)

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente

6. El auditor debiera diseñar y efectuar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, oportunidad y alcance están basados en y responden a, los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación y de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. Al evaluar la evidencia de auditoría con respecto a los riesgos evaluados de representación incorrecta significativa, el auditor mantiene su escepticismo profesional, incluso al considerar información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría y cuales procedimientos serían apropiados en las circunstancias.
7. Al diseñar los procedimientos de auditoría posteriores a ser efectuados, el auditor debiera:
 - a. Considerar las razones del riesgo evaluado de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente para cada clase de transacciones significativas, saldos de cuentas y revelaciones, incluyendo:
 - i. la probabilidad y magnitud de representaciones incorrectas debido a las características particulares de las clases de transacciones significativas, saldos de cuentas, o revelaciones (el riesgo inherente), y;
 - ii. si la evaluación de riesgos toma en consideración los controles que tratan el riesgo de representaciones incorrectas significativas (el riesgo de control) y, por lo tanto, requieren que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles están operando con efectividad (o sea, el auditor planifica someter a prueba la efectividad operativa de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos) (Ver párrafos A10-A19), y;

- b. Obtener evidencia de auditoría más persuasiva mientras más alto sea el riesgo evaluado por el auditor. (Ver párrafo A20)

Pruebas de los controles

- 8. El auditor debiera diseñar y efectuar pruebas de los controles para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a la efectividad operativa de los controles cuando:
 - a. La evaluación del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente incluye una expectativa que los controles están operando con efectividad (o sea, el auditor planifica someter a prueba la efectividad operativa de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos), o;
 - b. Los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría a nivel de la afirmación pertinente. (Ver párrafos A21–A26)
- 9. Al diseñar y efectuar pruebas de los controles, el auditor debiera obtener evidencia de auditoría más persuasiva mientras mayor sea la confianza que deposita el auditor en la efectividad de un control. (Ver párrafo A27)

Naturaleza y alcance de las pruebas de controles

- 10. Al diseñar y efectuar las pruebas de controles, el auditor debiera:
 - a. Efectuar otros procedimientos de auditoría en combinación con indagaciones para obtener evidencia de auditoría respecto a la efectividad operativa de los controles incluyendo:
 - i. como los controles fueron aplicados en momentos pertinentes durante el período sujeto a auditoría;
 - ii. la uniformidad con la cual fueron aplicados, y;
 - iii. por quién o por cuál medio fueron aplicados, incluyendo, cuándo fuere aplicable, si la persona que efectúa el control tiene la autoridad y la competencia necesaria para efectuar el control de forma efectiva, y (Ver párrafos A28–A32)
 - b. En la medida que aún no haya sido tratada, determinar si los controles a ser sometidos a prueba dependen de otros controles (controles indirectos) y, si así fuere, si es necesario obtener evidencia de auditoría respaldando la efectividad operativa de esos controles indirectos. (Ver párrafos A33–A35)

Oportunidad de las pruebas de controles

- 11.** El auditor debiera efectuar pruebas para el momento específico o durante el período en el cual el auditor tiene la intención de confiar en esos controles, sujeto a los párrafos 12 y 15 siguientes, con el objetivo de proporcionar una base apropiada para la intención que tiene el auditor de confiar en ellos. (Ver párrafo A36)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un período intermedio

- 12.** Si el auditor obtiene evidencia de auditoría respecto a la efectividad operativa de los controles durante un período intermedio, el auditor debiera:
- a.* Obtener evidencia de auditoría respecto a cambios significativos en esos controles con posterioridad al período intermedio, y;
 - b.* Determinar cuál es la evidencia adicional de auditoría a ser obtenida para el período restante. (Ver párrafos A37–A38)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

- 13.** Al determinar si es apropiado utilizar evidencia de auditoría relacionada con la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores y, si así fuere, el período de tiempo que puede transcurrir antes de someter nuevamente a pruebas un control, el auditor debiera considerar:
- a.* La efectividad de otros componentes del sistema de control interno de la entidad, incluyendo el ambiente de control, el proceso para monitorear el sistema de control interno de la entidad y el proceso de evaluación de riesgos de la entidad;
 - b.* Los riesgos que surgen por las características del control, incluyendo si el control es manual o automatizado;
 - c.* La efectividad de los controles generales de TI;
 - d.* La efectividad del control y su aplicación por la entidad, incluyendo la naturaleza y grado de desviación en la aplicación del control observado en auditorías anteriores y si ha habido cambios en el personal que afectan significativamente la aplicación del control;
 - e.* Si la falta de un cambio en un control en particular representa un riesgo debido a las circunstancias cambiantes, y;
 - f.* Los riesgos de representaciones incorrectas significativas y la medida de confianza en el control. (Ver párrafo A39)

- 14.** Si el auditor planifica utilizar la evidencia de una auditoría anterior en relación con la efectividad operativa de controles específicos, el auditor debiera efectuar procedimientos de auditoría para establecer que continúan siendo pertinentes como información para la auditoría actual. El auditor debiera obtener ésta evidencia efectuando indagaciones, combinadas con observación e inspección, para confirmar el entendimiento de esos controles específicos, y;
- a. Si han habido cambios que afectan la continua pertinencia de la evidencia de auditoría de la auditoría anterior, el auditor debiera efectuar pruebas de los controles durante la auditoría actual. (Ver párrafo A40)
 - b. Si no han habido tales cambios, el auditor debiera efectuar pruebas a lo menos una vez en cada tercera auditoría y debiera efectuar pruebas de algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de efectuar pruebas de todos los controles sobre los cuales el auditor tiene la intención de confiar en un sólo período de auditoría sin efectuar pruebas de los controles en los dos períodos subsecuentes de auditoría. (Ver párrafos A41-A43)

Controles sobre riesgos significativos

- 15.** Si el auditor considera confiar en los controles sobre un riesgo que el auditor ha determinado que es un riesgo significativo,⁽¹⁾ el auditor debiera efectuar pruebas de la efectividad operativa de esos controles durante el período actual.

Evaluación de la efectividad operativa de controles

- 16.** Al evaluar la efectividad operativa de controles sobre los cuales el auditor considera confiar, el auditor debiera evaluar si representaciones incorrectas que han sido detectadas por procedimientos sustantivos, indican que los controles no están operando con efectividad. Sin embargo, la falta de representaciones incorrectas detectadas por procedimientos sustantivos, no proporciona evidencia de auditoría que los controles relacionados con la afirmación pertinente que está siendo sometida a pruebas sean efectivos. (Ver párrafo A44)
- 17.** Si son detectadas desviaciones de controles sobre los cuales el auditor tiene la intención de confiar, el auditor debiera efectuar indagaciones específicas para entender éstos asuntos y sus potenciales consecuencias y debiera determinar si:
- a. Las pruebas de controles que han sido efectuadas proporcionan una base apropiada para confiar en los controles,
 - b. Son necesarias pruebas adicionales de los controles, o;

⁽¹⁾ Párrafos 28-30 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

- c. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas necesitan ser tratados utilizando procedimientos sustantivos. (Ver párrafo A45)

Procedimientos sustantivos

- 18.** El auditor debiera efectuar procedimientos sustantivos para cada afirmación pertinente de cada clase de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas, independiente del nivel evaluado de riesgo de control. (Ver párrafos A46–A51)
- 19.** El auditor debiera considerar si los procedimientos de confirmación externa serán efectuados como procedimientos de auditoría sustantivos. (Ver párrafos A52–A57)
- 20.** El auditor debiera utilizar procedimientos de confirmación externa para cuentas por cobrar, excepto cuando uno o más de los siguientes sean aplicables: (Ver párrafo A57)
 - a. El saldo de la cuenta, en general, no es significativo.
 - b. Los procedimientos de confirmación externa para cuentas por cobrar serían inefectivos. (Ver párrafos A54 y A55)
 - c. El nivel de riesgo evaluado por el auditor de una representación incorrecta significativa a nivel de la afirmación pertinente es bajo y los otros procedimientos sustantivos planificados tratan al riesgo evaluado. En muchas situaciones, el uso de procedimientos de confirmación externa para cuentas por cobrar y efectuar otros procedimientos sustantivos de auditoría es necesario para reducir el riesgo evaluado de representación incorrecta significativa a un nivel aceptablemente bajo.

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

- 21.** Los procedimientos sustantivos del auditor debieran incluir procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros, tales como:
 - a. Cotejar o conciliar información en los estados financieros con los registros contables subyacentes, incluyendo cotejar o conciliar la información incluida en las revelaciones, si tal información fue obtenida dentro o fuera del mayor general y auxiliares contables, y;
 - b. Examinar los asientos de diario y otros ajustes significativos efectuados durante la preparación de los estados financieros. (Ver párrafo A58)

Procedimientos sustantivos que respondan a riesgos significativos

22. Si el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de una representación incorrecta significativa a nivel de la afirmación pertinente es un riesgo significativo, el auditor debiera efectuar procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Cuando el enfoque a un riesgo significativo sólo consiste de procedimientos sustantivos, esos procedimientos debieran incluir pruebas de detalles. (Ver párrafo A59)

Oportunidad de los procedimientos sustantivos

23. Si se efectúan los procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor debiera cubrir el período restante efectuando:
- a. Procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el período restante, o;
 - b. Si el auditor determina que es suficiente, solo procedimientos sustantivos posteriores,

adicionales, que proporcionen una base razonable para ampliar las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el final del período. (Ver párrafos A60–A65)

24. Si son detectadas a una fecha intermedia representaciones incorrectas que el auditor no esperaba al evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas, el auditor debiera evaluar si se necesitan modificar la evaluación de riesgo relacionada y la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos sustantivos que cubren el período restante. Ver la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.⁽²⁾ (Ver párrafo A66)

Selección de partidas para efectuar pruebas destinadas a obtener evidencia de auditoría

25. Al diseñar las pruebas de controles y de detalles, el auditor debiera determinar la manera de seleccionar las partidas para someter a pruebas que sean efectivas para lograr el objetivo del procedimiento de auditoría. (Ver párrafos A66–A72)

Lo adecuado de la presentación de los estados financieros

26. El auditor debiera efectuar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros está de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Al realizar esta

⁽²⁾ Párrafos 35-36 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

evaluación, el auditor debiera considerar si los estados financieros se presentan de un modo que reflejan los siguientes aspectos:

- a. La apropiada clasificación y descripción de la información financiera y las transacciones, hechos y circunstancias subyacentes.
- b. La apropiada presentación, estructura y contenido de los estados financieros. (Ver párrafo A74)

Evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría ⁽³⁾

27. A base de los procedimientos de auditoría efectuados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor debiera evaluar, antes de finalizar la auditoría, si las evaluaciones de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente continúan siendo apropiadas. (Ver párrafos A75–A77)
28. El auditor debiera concluir si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Al formarse una conclusión, el auditor debiera considerar toda la evidencia de auditoría, sin tomar en consideración si su conclusión pareciera contradecir o corroborar las afirmaciones en los estados financieros. (Ver párrafo A78)
29. Si el auditor no ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría relacionada a una afirmación pertinente sobre una clase de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones significativas, el auditor debiera intentar obtener evidencia de auditoría posterior. Si el auditor no puede obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría, el auditor debiera expresar una opinión con salvedades o abstenerse de opinar sobre los estados financieros.⁽⁴⁾

Documentación

30. El auditor debiera incluir en la documentación de auditoría:⁽⁵⁾
 - a. Las respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores efectuados;
 - b. La conexión de esos procedimientos con los riesgos evaluados a nivel de la afirmación pertinente, y;

⁽³⁾ Ver la Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*.

⁽⁴⁾ Párrafos 8-10 de la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, tratan las opiniones con salvedades, adversas y abstenciones de opinar.

⁽⁵⁾ Ver párrafos 8-12 y A8 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

- c. Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo las conclusiones cuando tales conclusiones no son claras de otro modo. (Ver párrafo A79)
- 31.** Si el auditor planifica utilizar la evidencia de auditoría respecto a la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, el auditor debiera incluir en la documentación de auditoría, las conclusiones alcanzadas respecto a confiar en tales controles que fueron sometidos a pruebas en una auditoría anterior.
- 32.** El auditor debiera incluir en la documentación de auditoría la base de cualquier determinación de no utilizar procedimientos de confirmación externa para cuentas por cobrar cuando el saldo de la cuenta es significativo.
- 33.** La documentación del auditor debiera demostrar que la información en los estados financieros concuerda o está conciliada con los registros contables subyacentes, incluyendo cotejar o conciliar las revelaciones, si tal tipo de información es obtenida de dentro o fuera del mayor general y los auxiliares contables.

* * *

Guía de aplicación y otro material explicativo

Respuestas generales (Ver párrafo 5)

- A1.** Las respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros pueden incluir:⁽⁶⁾
- Enfatizar al equipo de auditoría la necesidad de mantener escepticismo profesional.
 - Asignar personal con más experiencia o aquellos con destrezas especializadas o utilizando especialistas.
 - Proporcionar cambios a la naturaleza, oportunidad y alcance de la conducción y supervisión de los miembros del equipo de trabajo y la revisión del trabajo realizado.
 - Incorporar elementos adicionales impredecibles en la selección de procedimientos de auditoría posteriores a ser efectuados.
 - Cambios en la planificación general de la auditoría según la Sección AU 300, *Planificar una Auditoría*, o en los procedimientos de auditoría planificados, y pueden incluir cambios en lo siguiente:

⁽⁶⁾ Párrafos 7-8 de la Sección AU 300, *Planificar una Auditoría*, trata la estrategia general de auditoría del auditor.

- la determinación por parte del auditor de la importancia relativa del rendimiento de acuerdo con la Sección AU 320.
- los planes del auditor para someter a prueba la efectividad operativa de los controles, y lo persuasivo de la evidencia de auditoría necesaria para apoyar la confianza prevista en la efectividad operativa de los controles, en particular cuando se identifican deficiencias de control en el ambiente de control o en las actividades de monitoreo de la entidad.
- la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, puede ser apropiado realizar procedimientos sustantivos en la fecha de los estados financieros o cerca de ella, cuando el riesgo de representación incorrecta significativa sea considerado mayor.

A2. La evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros y, por lo tanto, las respuestas generales del auditor están afectadas por el entendimiento del auditor del ambiente de control. Un efectivo ambiente de control puede permitir al auditor que tenga más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente dentro de la entidad y, en consecuencia, por ejemplo, permitir al auditor efectuar algunos procedimientos de auditoría a una fecha intermedia en vez de al final del período. Sin embargo, las deficiencias en el ambiente de control pueden tener un efecto contrario (por ejemplo, el auditor puede responder a un ambiente de control interno inefectivo:

- Efectuando más procedimientos de auditoría al final del período en vez de a una fecha intermedia,
- Obteniendo una mayor cantidad de evidencia de auditoría mediante procedimientos sustantivos, e;
- Incrementando el número de localidades a ser incluidas en el alcance de la auditoría).

A3. Tales consideraciones, por lo tanto, tienen un efecto significativo sobre el enfoque general del auditor (por ejemplo, un énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o un enfoque que utiliza pruebas de los controles además de procedimientos sustantivos (enfoque combinado)).

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente

La naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría posteriores (Ver párrafo 6)

- A4.** La evaluación por el auditor de los riesgos identificados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente proporciona una base para considerar el enfoque de auditoría apropiado para diseñar y efectuar procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:
- a.* Además de los procedimientos sustantivos requeridos para todas las afirmaciones pertinentes, de acuerdo con el párrafo 18, una respuesta efectiva al riesgo de una representación incorrecta significativa para una afirmación en particular, sólo puede ser lograda efectuando también pruebas de controles.
 - b.* Efectuar sólo procedimientos sustantivos es apropiado para afirmaciones específicas y, por lo tanto, el auditor excluye el efecto de los controles de la evaluación del riesgo de representaciones incorrectas significativas. Esto puede ser debido a que el auditor no ha identificado un riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría y, como resultado, no se le requiere probar la efectividad operativa de los controles. Por lo tanto, el auditor podría no someter a prueba la efectividad la efectividad operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.
 - c.* Un enfoque combinado, utilizando tanto las pruebas de controles y los procedimientos sustantivos, es un enfoque efectivo.
- A5.** La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su propósito (pruebas de controles o un procedimiento sustantivo) y su tipo (inspección, observación, indagación, confirmación, recálculos, re-ejecución de la transacción, o un procedimiento analítico). Ver la Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría*,⁽⁷⁾ la cual proporciona guías adicionales de aplicación en relación con procedimientos de auditoría. La naturaleza de los procedimientos de auditoría es de importancia fundamental al responder a los riesgos evaluados.
- A6.** La oportunidad de un procedimiento de auditoría, se refiere a cuando se efectúa o el período o fecha al cual es aplicable la evidencia de auditoría.
- A7.** El alcance de un procedimiento de auditoría se refiere a la cantidad a ser efectuada (por ejemplo, una muestra o el número de observaciones de un control).
- A8.** Diseñar y efectuar procedimientos de auditoría posteriores, cuya naturaleza, oportunidad y alcance están basados en, o responden a, los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente,

⁽⁷⁾ Párrafos A10-A26 de la Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría*.

proporciona una conexión clara entre los procedimientos de auditoría posteriores del auditor y la evaluación del riesgo.

- A9.** Debido a que controles internos efectivos generalmente reducen, pero no eliminan el riesgo de representaciones incorrectas significativas, las pruebas de controles reducen, pero no eliminan la necesidad de procedimientos sustantivos. Además, los procedimientos analíticos por sí solos pueden ser insuficientes en algunos casos. Por ejemplo, al auditar ciertos procesos de estimaciones, tales como la provisión para cuentas dudosas, el auditor puede efectuar procedimientos sustantivos más allá de los procedimientos analíticos (por ejemplo, examinando las cobranzas en efectivo posteriores al final del período) debido al riesgo que la Administración haga caso omiso de los controles,⁽⁸⁾ o la subjetividad del saldo de la cuenta.

Responder a los riesgos evaluados a nivel de la afirmación (Ver párrafo 7.a)

- A10.** *Naturaleza.* La Sección AU 315, requiere que la evaluación por parte del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación se realice mediante la evaluación del riesgo inherente y del riesgo de control. El auditor evalúa el riesgo inherente evaluando la probabilidad y la magnitud de una representación incorrecta, considerando la forma y el grado en que los factores de riesgo inherentes afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a la representación incorrecta.⁽⁹⁾ Los riesgos evaluados por el auditor pueden afectar a ambos tipos de procedimientos de auditoría a ser efectuados y su combinación. Por ejemplo, cuando un riesgo evaluado es alto, el auditor puede confirmar lo completo que sean los términos de un contrato con la contraparte, además de inspeccionar el documento. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría pueden ser más apropiados para algunas afirmaciones que para otros. Por ejemplo, en relación con ingresos, las pruebas de controles pueden responder en mejor forma al riesgo evaluado de representación incorrecta significativa de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo evaluado de representación incorrecta significativa de la afirmación de ocurrencia.
- A11.** Las razones para la evaluación dada a un riesgo son pertinentes al determinar la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo evaluado es más bajo debido a las características particulares de una clase de transacciones sin tomar en consideración a los controles relacionados, entonces el auditor puede determinar que los procedimientos sustantivos analíticos por sí solos, proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Por otro lado, si el riesgo evaluado es más bajo debido a que el auditor planifica someter a prueba la efectividad de controles que están diseñado e implementados adecuadamente y el auditor tiene la intención de basar sus procedimientos sustantivos en esa evaluación más baja,

⁽⁸⁾ Se requiere que el auditor, de acuerdo con los párrafos 31-33 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, efectúe procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos relacionados con el caso omiso deliberado que la Administración haga de los controles.

⁽⁹⁾ Ver párrafo 48 de la Sección AU 315.

entonces el auditor efectúa pruebas de esos controles de acuerdo con lo requerido en el párrafo 8.a. Por ejemplo, este puede ser el caso para una clase de transacciones de características razonablemente uniformes y no complejas que son normalmente procesadas y controladas por el sistema de información de la entidad.

- A12.** *Oportunidad.* El auditor puede efectuar pruebas de los controles o procedimientos sustantivos a una fecha intermedia o al final del período. Mientras más alto sea el riesgo de una representación incorrecta significativa, más probable será que el auditor pueda decidir que es más efectivo efectuar procedimientos sustantivos más cerca del final del período en vez de una fecha anterior o efectuar procedimientos de auditoría sin dar aviso previo o en un momento no predecible (por ejemplo, efectuar procedimientos de auditoría en localidades seleccionadas sin aviso previo). Esto es particularmente pertinente al considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuándo los riesgos de representación incorrecta o de manipulación intencionales han sido identificados, los procedimientos de auditoría para ampliar las conclusiones de auditoría desde la fecha intermedia al final del período no serían efectivos.
- A13.** Por otro lado, efectuar procedimientos de auditoría antes del final del período puede ayudar al auditor a identificar los asuntos significativos en una etapa temprana de la auditoría y, en consecuencia, resolverlos con la ayuda de la Administración o desarrollando un enfoque de auditoría efectivo para tratar tales asuntos.
- A14.** Además, algunos procedimientos de auditoría sólo pueden ser efectuados al o con posterioridad al final del período, como ejemplo,
- Cotejar o conciliar la información en los estados financieros, incluyendo clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones, con los registros contables subyacentes incluyendo, como fuere aplicable, aquellos registros contables pertinentes que estén fuera del mayor general y los auxiliares contables;
 - Examinar los ajustes efectuados durante el proceso de preparación de los estados financieros, y;
 - Procedimientos para responder a un riesgo que al final del período la entidad pueda haber convenido contratos de ventas indebidos o transacciones que puedan no haberse completado.
- A15.** Factores adicionales pertinentes que influyen en la consideración por el auditor respecto a en qué momento efectuar los procedimientos de auditoría incluyen:
- La efectividad del ambiente de control.
 - En qué momento la información pertinente está disponible (por ejemplo, los registros electrónicos pueden ser modificados con posterioridad, o que los

procedimientos a ser observados pueden ocurrir sólo en determinados momentos).

- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe el riesgo que los ingresos sobreestimados para cumplir con las expectativas de utilidades mediante la posterior generación de falsos contratos de ventas, el auditor puede examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del período).
- El período o la fecha con la que se relaciona la evidencia de auditoría.
- La oportunidad de la preparación de los estados financieros, en especial para esas revelaciones que proporcionan una explicación posterior sobre montos registrados en los estados financieros.

A16. *Alcance.* El alcance de un procedimiento de auditoría que se juzga necesario, se determina después de considerar la importancia relativa, los riesgos evaluados y el grado de seguridad que el auditor planifica obtener. Cuando un sólo propósito se logra por una combinación de procedimientos, el alcance de cada procedimiento puede ser considerado en forma separada. En general, el alcance de los procedimientos de auditoría se incrementa en la medida que los riesgos de representaciones incorrectas significativas aumentan. Por ejemplo, al responder a los riesgos evaluados de una representación incorrecta significativa debido a fraude, puede ser apropiado incrementar el tamaño de las muestras o efectuando procedimientos sustantivos analíticos a un nivel más detallado. Sin embargo, incrementar el alcance de un procedimiento de auditoría sólo es efectivo si los procedimientos de auditoría en sí mismos son pertinentes para el riesgo específico.

A17. El uso de técnicas de auditoría apoyadas por computación, puede permitir efectuar pruebas más extensas de las transacciones y registros electrónicos lo cual puede ser útil cuando el auditor decide modificar el alcance de sus pruebas (por ejemplo, al responder a los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude). Tales técnicas pueden ser utilizadas para seleccionar pruebas de transacciones de registros electrónicos claves, clasificar las transacciones que tengan características específicas, o efectuar pruebas de toda una población en vez de basarlas en una muestra.

A18. *Consideraciones específicas para entidades gubernamentales.* Para las auditorías de entidades gubernamentales, las instrucciones de auditoría y cualquier otro requerimiento especial de auditoría pueden afectar la consideración por el auditor de la naturaleza, oportunidad y el alcance de procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, bajo algunos requerimientos de auditoría gubernamentales, se requiere que el auditor efectúe pruebas de controles, aún, cuándo no se planifique confiar en éstos.

A19. *Consideraciones específicas para entidades más pequeñas, menos complejas.* En el caso de entidades más pequeñas, el auditor puede no identificar los controles, o la

medida en que su existencia u operación han sido documentadas por la entidad puede ser limitada. En tales casos, puede ser más eficiente que el auditor efectúe procedimientos de auditoría posteriores que primordialmente son procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos inusuales, la ausencia de controles o componentes del sistema de control interno pueden hacer imposible obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría.

Evaluaciones de riesgo más altas (Ver párrafo 7.b)

A20. Al obtener evidencia de auditoría más persuasiva debido a una evaluación de riesgo más alta, el auditor puede aumentar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que es más pertinente o fiable (por ejemplo, dando mayor énfasis en la obtención de evidencia de terceros u obteniendo evidencia corroborativa de varias fuentes independientes).

Pruebas de los controles

Diseñar y efectuar pruebas de los controles (Ver párrafo 8)

A21. Las pruebas de controles son sólo efectuadas sobre esos controles que el auditor planifica probar y ha determinado que están adecuadamente diseñados para prevenir, o detectar y corregir, a una representación incorrecta significativa en una afirmación pertinente. Si controles substancialmente diferentes fueron utilizados durante el período sujeto a auditoría, cada uno es considerado en forma separada.

A22. Efectuar pruebas de la efectividad operativa de los controles es distinto a obtener un entendimiento de y evaluar el diseño e implementación de controles. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. Por lo tanto, el auditor puede decidir que es eficiente efectuar pruebas de la efectividad operativa de controles al mismo tiempo que el auditor está evaluando su diseño y determinando que han sido implementados.

A23. Además, aunque algunos procedimientos de evaluación de riesgos pueden no haber sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría respecto a la efectividad operativa de los controles y, consecuentemente, sirve como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de evaluación de riesgo del auditor, pueden haber incluido los siguientes procedimientos:

- Indagación respecto a la utilización de presupuestos por la Administración.
- Observación de las comparaciones que hace la Administración de los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspección de informes relacionados con la investigación de variaciones entre montos presupuestados y reales.

Estos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento respecto al diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y respecto a si han sido implementadas, pero también proporcionan evidencia de auditoría respecto a la efectividad operativa de las políticas presupuestarias para prevenir, o detectar y corregir, representaciones incorrectas significativas en la clasificación de gastos.

- A24.** Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles a ser efectuada simultáneamente con una prueba de detalles sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles es diferente al propósito de una prueba de detalles, ambos pueden ser logrados en forma simultánea efectuando pruebas de controles y pruebas de detalles sobre la misma transacción, lo cual, también es conocido como una “*prueba de doble propósito*”. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba para examinar una factura para determinar si ha sido aprobada y proporcionar evidencia de auditoría sustantiva de una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba en forma separada.
- A25.** En algunos casos, el auditor puede encontrar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que, por sí solos, proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría a nivel de la afirmación pertinente⁽¹⁰⁾. Esto puede ocurrir cuando una entidad efectúa sus negocios utilizando TI y no se generan ni mantienen ninguna documentación de las transacciones, aparte del sistema TI. En tales casos, el párrafo 8.b requiere que el auditor efectúe pruebas de controles que tratan el riesgo para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría.
- A26.** El auditor puede considerar efectuar pruebas de la efectividad operativa de los controles, si hubiere, sobre la información preparada por la entidad que es utilizada por el auditor al efectuar procedimientos sustantivos analíticos en respuesta a los riesgos evaluados. Ver la Sección AU 520, *Procedimientos Analíticos*,⁽¹¹⁾ para una guía adicional.

Evidencia de auditoría e intención de confiar en ésta (Ver párrafo 9)

- A27.** Puede buscarse un nivel más alto de seguridad con respecto a la efectividad operativa de los controles cuando el enfoque adoptado consiste primordialmente en pruebas de controles, en particular cuando no es posible ni practicable obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría sólo de procedimientos sustantivos.

⁽¹⁰⁾ Párrafo 31 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽¹¹⁾ Párrafo A19 de la Sección AU 520, *Procedimientos Analíticos*.

Naturaleza y alcance de las pruebas de controles

- A28.** *Otros procedimientos de auditoría en combinación con indagaciones* (Ver párrafo 10.a). La indagación por sí sola no es suficiente para probar la efectividad operativa de los controles. En consecuencia, en combinación con la indagación se efectúan otros procedimientos de auditoría. Al respecto, la indagación combinada con la inspección, recálculo o la re-ejecución de la transacción puede proporcionar mayor seguridad que la indagación y la observación por sí solas debido a que una observación sólo es pertinente en el momento en que se efectúa.
- A29.** La naturaleza de un control en particular influye en el tipo de procedimiento de auditoría necesario para obtener evidencia de auditoría respecto a si el control estaba operando con efectividad. Por ejemplo, si la efectividad operativa está evidenciada por documentación, el auditor puede decidir inspeccionar tal documentación para obtener la evidencia de auditoría respecto a la efectividad operativa. Sin embargo, para otros controles, la documentación puede no estar disponible o no sea pertinente. Por ejemplo, la documentación operativa puede no existir para algunos factores en el entorno de control, tales como la asignación de autoridad y de responsabilidad o para algunos tipos de controles, tales como los controles automatizados. En tales circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa puede ser obtenida a través de indagación en combinación con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o el uso de técnicas de auditoría computacionales.
- A30.** En algunas situaciones, particularmente en entidades más pequeñas, menos complejas, una entidad podría utilizar a un tercero para proporcionarle ayuda con ciertas funciones al preparar y presentar información financiera. Al evaluar la competencia de personal responsable por el proceso de preparación y presentación de información financiera y controles asociados en la entidad, el auditor puede tomar en cuenta la competencia combinada del personal de la entidad y de las otras partes que ayudan en las funciones relacionadas con el proceso de preparación y presentación de información financiera.
- A31.** *Alcance de las pruebas de controles.* Cuando se necesita evidencia de auditoría más persuasiva respecto a la efectividad de un control, puede ser apropiado incrementar el alcance de las pruebas del control. Además del grado de confianza sobre los controles, los asuntos que el auditor puede considerar al determinar el alcance de las pruebas de los controles, incluyen los siguientes:
- La frecuencia con la cual se efectúa el control por la entidad durante el período.
 - Durante cuánto tiempo en el transcurso de la auditoría el auditor confía en la efectividad operativa del control.
 - La tasa esperada de desviación de un control.

- La pertinencia y la fiabilidad de la evidencia de auditoría a ser obtenida en relación con la efectividad operativa del control al nivel de la afirmación pertinente.
- La medida en que se obtiene evidencia de auditoría de las pruebas de otros controles relacionados con la afirmación pertinente.

Sin embargo, la tasa esperada de desviación puede indicar que la obtención de evidencia de auditoría a base de efectuar pruebas de los controles no será suficiente para reducir el riesgo de control al nivel pertinente de la afirmación. Si se espera que la tasa esperada de desviación sea alta, las pruebas de los controles para una afirmación en particular pueden no proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría. La Sección AU 530, *Muestreo en Auditoría*, incluye guías adicionales respecto al alcance de las pruebas.

- A32.** Debido a la inherente uniformidad del procesamiento a base del TI, puede no ser necesario incrementar el alcance de las pruebas de un control automatizado. Se puede esperar que un control automatizado funcione uniformemente a menos que la aplicación de TI (incluyendo las tablas, archivos y otros datos permanentes utilizados por la aplicación de TI) sea cambiado. Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando como debía hacerlo (lo cual podría hacerse al momento en que el control es inicialmente implementado o en alguna otra fecha), el auditor puede considerar la realización de pruebas para determinar que el control continúa funcionando efectivamente. Tales pruebas pueden incluir probar los controles generales de TI relacionados con la aplicación de TI.
- A33.** Del mismo modo, el auditor puede realizar pruebas de control que traten los riesgos de representaciones incorrectas significativas relacionados con la integridad de los datos de la entidad, o la exactitud e integridad de los informes generados por el sistema de la entidad, o puede determinar que son necesarias para tratar los riesgos de representaciones incorrectas significativas porque los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Estas pruebas de control pueden incluir pruebas de los controles generales de TI que traten los asuntos indicados en el párrafo 10.a. Cuando este sea el caso, el auditor puede no necesitar realizar más pruebas para obtener evidencia de auditoría sobre los asuntos del párrafo 10.a.
- A34.** Cuando el auditor determine que un control general de TI es deficiente, podrá considerar la naturaleza de los riesgos relacionados derivados del uso de TI que fueron identificados de acuerdo con la Sección AU 315⁽¹²⁾ para proporcionar la base para el diseño de los procedimientos adicionales del auditor para tratar el riesgo evaluado de representaciones incorrectas significativas. Dichos procedimientos pueden tratar la determinación de lo siguiente:

⁽¹²⁾ Ver párrafo 41 de la Sección AU 315.

- Si se han producido los riesgos relacionados derivados del uso de la TI. Por ejemplo, si los usuarios tienen acceso no autorizado a una aplicación de TI (pero no pueden acceder o modificar los registros del sistema que rastrean el acceso), el auditor puede decidir inspeccionar los registros del sistema para obtener pruebas de auditoría de que esos usuarios no accedieron a la aplicación de TI durante el período.
- Si existen controles generales de TI alternativos o reiterativos, o cualquier otro control, que traten los riesgos relacionados derivados del uso de TI. En caso afirmativo, el auditor puede identificar tales controles (si es que ya no han sido identificados) y, por lo tanto, evaluar su diseño, determinar si se han implementado y someter a prueba su efectividad operativa. Por ejemplo, si un control general de TI relacionado con el acceso de los usuarios es deficiente, la entidad puede tener un control alternativo mediante el cual la Gerencia de TI revise oportunamente los informes de acceso de los usuarios finales. Las circunstancias en las que un control de aplicación puede hacer frente a un riesgo derivado del uso de TI pueden ser cuando la información que puede verse afectada por la deficiencia del control general de TI puede conciliarse con fuentes externas (por ejemplo, una confirmación bancario) o con fuentes internas no afectadas por la deficiencia del control general de TI (por ejemplo, una aplicación de TI independiente o una fuente de datos).

A35. *Pruebas de controles indirectos* (Ver párrafo 10.b). En algunas circunstancias puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que respalde la efectividad operativa de los controles indirectos (por ejemplo, controles generales de TI). Como se explica en los párrafos A33-A34, los controles generales de TI pueden haber sido identificados de acuerdo con la Sección AU 315 por su apoyo a la efectividad operativa de los controles automatizados o por su apoyo al mantenimiento de la integridad de la información utilizada en el proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, incluyendo los informes generados por el sistema. El requerimiento del párrafo 10.b reconoce que el auditor puede haber comprobado ya ciertos controles indirectos para tratar los asuntos del párrafo 10.a.

Oportunidad de las pruebas de controles

A36. *Período durante el cual se planea confiar en las pruebas de controles* (Ver párrafo 11). La evidencia de auditoría que corresponde sólo a un momento en el tiempo puede ser suficiente para el propósito del auditor (por ejemplo, al efectuar pruebas de los controles sobre los recuentos físicos de existencias de la entidad al final del período). De otro modo, si el auditor tiene la intención de confiar en un control durante un período, las pruebas que son capaces de proporcionar evidencia de auditoría que el control operó con efectividad en momentos pertinentes durante ese período son apropiadas. Tales pruebas pueden incluir pruebas del proceso de monitoreo de control interno por la entidad.

A37. *Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un período intermedio (Ver párrafo 12).* Los factores pertinentes para determinar cuál evidencia de auditoría adicional obtener respecto a controles que estaban operando durante el período restante después de un período intermedio, incluyen los siguientes:

- La importancia de los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la pertinente afirmación.
- Los controles específicos que fueron sometidos a pruebas durante el período intermedio y los resultados de esas pruebas.
- Cambios significativos a los controles desde que fueron sometidos a pruebas, incluyendo cambios en el sistema de información, procesos y personal.
- La medida en que se obtuvo evidencia de auditoría respecto a la efectividad operativa de esos controles.
- La extensión del período restante.
- La medida en que el auditor tiene la intención de reducir procedimientos sustantivos posteriores a base de confiar en los controles.
- La efectividad del ambiente de control.

A38. Por ejemplo, puede ser obtenida evidencia adicional de auditoría, ampliando las pruebas de la efectividad operativa de los controles durante el período restante, o efectuando pruebas del monitoreo de controles efectuado por la entidad.

A39. *Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores (Ver párrafo 13).* En ciertas circunstancias, la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor haya determinado si han ocurrido cambios desde la auditoría anterior que puedan afectar su pertinencia a la auditoría actual y su fiabilidad. Por ejemplo, al efectuar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba operando de acuerdo a lo planificado. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han efectuado cambios en los controles automatizados que afectan a su efectivo uso continuado mediante, por ejemplo, indagaciones a la Administración y la inspección de registros que indican cuáles controles han sido cambiados. La consideración de la evidencia de auditoría respecto a estos cambios puede respaldar ya sea aumentando o disminuyendo la evidencia de auditoría que se espera obtener durante el período actual respecto a la efectividad operativa de los controles.

A40. *Controles que han cambiado desde auditorías anteriores (Ver párrafo 14.a).* Los cambios pueden afectar la pertinencia y fiabilidad de la evidencia de auditoría obtenida en las auditorías anteriores en forma tal que puede que ya no exista una

base para una confianza permanente en ésta. Por ejemplo, los cambios en un sistema que permiten que una entidad reciba un nuevo informe del sistema probablemente no afectan a la pertinencia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior, sin embargo, un cambio que resulta en que la información sea acumulada o calculada en forma distinta, sí la afectan.

A41. *Controles que no han cambiado desde las auditorías anteriores* (Ver párrafo 14.b). Es un asunto de criterio profesional, la decisión del auditor respecto a confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores para controles que:

- a. No han cambiado desde la última vez, aunque fueron sometidos a pruebas y
- b. No son controles que mitigan un riesgo significativo.

Además, el período de tiempo entre efectuar nuevas pruebas de tales controles, también es un asunto de juicio profesional, pero que es requerido por el párrafo 14.b que sea por lo menos en una de cada tres auditorías. (Esta guía puede no ser apropiada para auditorías que no se efectúan por lo menos anualmente).

A42. En general, mientras más alto sea el riesgo de una representación incorrecta significativa o mayor el grado de confianza en los controles, menor será el tiempo transcurrido, si hubiere. Factores que pueden disminuir el período para efectuar nuevas pruebas de un control o que resulten en no confiar para nada en la evidencia de la auditoría obtenida en auditorías anteriores, incluyen los siguientes:

- Un ambiente de control deficiente.
- Una deficiencia de control en el proceso para monitorear el sistema de control interno de la entidad.
- Un significativo elemento manual en los controles identificados.
- Cambios en el personal que afectan significativamente la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que indican la necesidad de cambios en el control.
- Controles generales de TI deficientes.

A43. Cuando existen un número de controles respecto a los cuales el auditor tiene la intención de confiar basado en evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, efectuar pruebas de algunos de esos controles en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua efectividad del ambiente de control. Esto contribuye a la decisión del auditor respecto a si es apropiado confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores.

Evaluación de la efectividad operativa de los controles (Ver párrafos 16-17)

- A44.** De acuerdo con la Sección AU 265, *Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría*, la identificación por el auditor de una representación incorrecta significativa de los estados financieros sujetos a auditoría en circunstancias que indiquen que la representación incorrecta no habría sido detectada por el control interno del cliente, es un indicador de una debilidad importante.⁽¹³⁾
- A45.** El concepto de la efectividad operativa de los controles, reconoce que algunas desviaciones en la manera que son aplicados por la entidad pueden ocurrir. Las desviaciones de los controles recomendados pueden ser causadas por factores tales como cambios en personal clave, fluctuaciones significativas estacionales en el volumen de transacciones y en el error humano. La tasa de desviación detectada, particularmente en comparación con la tasa esperada, puede indicar que el control no puede ser confiable para reducir el riesgo a nivel de la afirmación pertinente a aquel nivel evaluado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (Ver párrafo 18)

- A46.** El párrafo 18 requiere que el auditor diseñe y efectúe los procedimientos sustantivos para todas las afirmaciones pertinentes relacionadas con cada clase de transacciones, saldos de cuentas y revelación significativos. En el caso de estas clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, es posible que ya se hayan aplicado procedimientos sustantivos porque el párrafo 6 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas al nivel de afirmación correspondiente. Por consiguiente, es necesario diseñar y aplicar procedimientos sustantivos de acuerdo con el párrafo 18 cuando los procedimientos de auditoría adicionales diseñados y aplicados de acuerdo con el párrafo 6 para clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, diseñados y aplicados de acuerdo con el párrafo 6, no incluyan procedimientos sustantivos. Este requerimiento refleja los hechos que (i) la evaluación de riesgos del auditor es a base de juicios y puede no identificar todos los riesgos de representaciones incorrectas significativas y que (ii) existen limitaciones inherentes en el control interno, incluyendo el caso omiso de los controles por parte de la Administración.

Naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos

- A47.** Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar lo siguiente:
- Efectuar sólo procedimientos sustantivos analíticos será suficiente para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, tal como, por

⁽¹³⁾ Párrafo A11 de la Sección AU 265, *Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría*.

ejemplo, cuándo la evaluación de riesgos del auditor está respaldada por evidencia de auditoría de las pruebas de controles.

- Sólo las pruebas de detalles son apropiadas.
- Una combinación de procedimientos sustantivos analíticos y pruebas de detalles responden más a los riesgos evaluados.

A48. Los procedimientos sustantivos analíticos generalmente son más aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser más predecibles a través del tiempo. La Sección AU 520, *Procedimientos Analíticos*, trata la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

A49. La evaluación del riesgo o la naturaleza de la afirmación es pertinente al diseño de las pruebas de detalles. Por ejemplo, las pruebas de detalles relacionadas con las afirmaciones de existencia u ocurrencia pueden implicar seleccionar partidas incluidas en un monto en los estados financieros y obtener evidencia de auditoría. Por otro lado, las pruebas de detalles relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar selección de partidas que se espera que estén incluidas en el monto pertinente de los estados financieros e investigando si están incluidas. Por ejemplo, el auditor podría inspeccionar desembolsos de caja posteriores y compararlos con las cuentas por pagar contabilizadas para determinar si cualquier compra ha sido omitida de las cuentas por pagar.

A50. Debido a que la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas toma en consideración controles que el auditor planifica probar, el alcance de los procedimientos sustantivos puede necesitar ser incrementado cuando los resultados de las pruebas de controles no son satisfactorios. Sin embargo, incrementar el alcance de un procedimiento de auditoría sólo es apropiado si el procedimiento de auditoría propiamente tal es pertinente al riesgo específico.

A51. Al diseñar las pruebas de detalle, el alcance de las pruebas normalmente se considera en términos de tamaño de la muestra. Sin embargo, otros asuntos también son pertinentes, incluyendo si es más efectivo utilizar otros medios selectivos para efectuar las pruebas. (Ver párrafos A66-A72)

Considerar si se efectuarán procedimientos de confirmación externa (Ver párrafos 19-20)

A52. Los procedimientos de confirmación externa frecuentemente pueden ser pertinentes al tratar afirmaciones asociadas con saldos de cuentas y sus elementos, pero no necesitan estar restringidos a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, contratos o transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también pueden ser efectuados para obtener evidencia de auditoría respecto de la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, una solicitud puede específicamente buscar una confirmación que no exista un “acuerdo en paralelo” que pueda ser pertinente para la afirmación del corte contable de los ingresos de la entidad. Otras situaciones en

que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría al responder a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas incluyen los siguientes:

- Saldo bancario y otra información pertinente a relaciones bancarias.
- Existencias mantenidas por terceros en almacenes “*warrants*” para su procesamiento o consignación.
- Títulos de propiedad mantenidos por abogados o por financistas, ya sea, en custodia o en garantía.
- Inversiones mantenidas en custodia por terceros o adquiridas de corredores de bolsa, pero no entregadas a la fecha del estado de situación financiera.
- Montos adeudados a prestamistas, incluyendo los términos pertinentes de pago y cláusulas restrictivas (“*covenants*”).
- Saldo y términos de las cuentas por pagar.

A53. Aún, cuando las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relacionada con ciertas afirmaciones, existen algunas afirmaciones para las cuales las confirmaciones externas proporcionan evidencia de auditoría que es menos persuasiva. Por ejemplo, las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia persuasiva de auditoría en relación a la recuperabilidad de cuentas por cobrar que en relación con la afirmación de su existencia.

A54. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa efectuados para un propósito proporcionan una oportunidad de obtener evidencia de auditoría respecto a otros asuntos. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de saldos bancarios a menudo incluyen solicitudes de información pertinentes a otras afirmaciones en los estados financieros. Tales consideraciones pueden influir en la decisión del auditor respecto a si efectuar procedimientos de confirmación externa.

A55. Los factores que pueden ayudar al auditor en determinar si los procedimientos de confirmación externa serán efectuados como procedimientos de auditoría sustantivos incluyen los siguientes:

- El conocimiento de la parte confirmante del asunto en cuestión. Las respuestas pueden ser más fiables si son proporcionadas por una persona de la parte confirmante que tiene el conocimiento requerido respecto a la información que está siendo confirmada.
- La capacidad o la voluntad de la que sería la parte confirmante de responder. Por ejemplo, la parte confirmante:

- puede no aceptar la responsabilidad por responder a una solicitud de confirmación,
- puede considerar que responder es muy costoso o que consume demasiado tiempo,
- puede tener dudas respecto a la potencial obligación legal que resulte de responder,
- puede contabilizar las transacciones en monedas distintas, o;
- puede operar en un entorno en el cual responder a solicitudes de confirmación no es un aspecto significativo de las operaciones día a día.

En tales situaciones, las partes que confirman pueden no responder, pueden responder de manera casual, o puede intentar restringir la dependencia influyendo en la respuesta.

- La objetividad de la que sería la parte confirmante. Si la parte confirmante es una parte relacionada de la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

A56. Para los propósitos esta Sección, *cuentas por cobrar* significa:

- a. Los derechos de la entidad sobre clientes que han surgido de la venta de bienes o servicios en el curso normal de los negocios, y;
- b. Los préstamos de una entidad financiera.

A57. Los procedimientos de confirmación externa pueden ser inefectivos cuando, a base de la experiencia de auditorías de años anteriores o de experiencia con entidades similares:

- Las tasas de respuestas para solicitudes de confirmación correctamente diseñadas serán inadecuadas, o
- Se conoce o se espera que las respuestas no sean fiables.

Si el auditor ha tenido tasas de repuestas mediocres a solicitudes de confirmación correctamente diseñadas en auditorías anteriores, el auditor puede considerar, en lugar de ésto, cambiar la forma en que el proceso de confirmación es efectuado, cuándo el objetivo es incrementar las tasas de respuestas, o puede considerar obtener la evidencia de auditoría de otras fuentes.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros (Ver párrafo 21.b)

- A58.** La naturaleza y también el alcance de los procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros, incluyendo pruebas sobre lo apropiado de los asientos de diario y de otros ajustes, depende de la naturaleza y complejidad del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad y del riesgo relacionado de representaciones incorrectas significativas.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos (Ver párrafo 22)

- A59.** El párrafo 22 de esta Sección requiere que el auditor efectúe procedimientos sustantivos que respondan específicamente a los riesgos que el auditor ha determinado como riesgos significativos. Debido a que transacciones significativas inusuales pueden afectar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude o error, los procedimientos sustantivos que consideren las clases de representaciones incorrectas potenciales que pueden resultar de transacciones significativas inusuales podría requerir, incluir los procedimientos del párrafo 32 de la Sección AU 240.

Oportunidad de los procedimientos sustantivos (Ver párrafos 23-24)

- A60.** La evidencia de auditoría en la forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de las partes confirmantes apropiadas, puede ayudar al auditor a obtener evidencia de auditoría que el auditor requiere para responder a representaciones incorrectas significativas debidas ya sea a fraudes o a errores. Por ejemplo, si el auditor identifica que la Administración está bajo presión para lograr las expectativas de utilidades, puede existir un riesgo que la Administración esté sobreestimando las ventas mediante el reconocimiento incorrecto de ingresos por ventas cuyos contratos impiden el reconocimiento de ingresos o por facturar las ventas antes del despacho. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación a terceros que no sólo confirmen los montos pendientes, sino además confirmar los detalles de los contratos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho a devolución y términos de entrega. Adicionalmente, el auditor puede encontrar efectivo complementar tales procedimientos de confirmaciones externas con indagaciones a personal no financiero en la entidad respecto a cualquier cambio en los contratos de ventas y en los términos de entrega.

Oportunidad de los procedimientos sustantivos (Ver párrafos 23-24)

- A61.** En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos de una auditoría de los procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia para el período actual. Sin embargo, existen excepciones (por ejemplo, una opinión legal obtenida en una auditoría anterior relacionada con la estructura de una securitización que, no sufriendo cambios, puede ser pertinente en el período actual). En tales casos, puede ser

apropiado utilizar la evidencia proveniente de procedimientos sustantivos de la auditoría del período anterior, si esa evidencia y el asunto relacionado no han cambiado fundamentalmente y se han efectuado procedimientos de auditoría durante el período actual para establecer que su pertinencia aún existe.

A62. *Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un período intermedio* (Ver párrafo 23). En algunas circunstancias, el auditor puede determinar que es efectivo efectuar procedimientos sustantivos en un período intermedio y comparar y conciliar la información relacionada con el saldo al final del período con la información comparable a la fecha intermedia para:

- a. Identificar montos que parecen inusuales.
- b. Investigar cualquiera de tales montos, y;
- c. Efectuar procedimientos sustantivos analíticos o pruebas de detalles para probar el período intermedio.

A63. Efectuar procedimientos sustantivos a una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales a una fecha posterior incrementa el riesgo que el auditor no detectará representaciones incorrectas que pueden existir al final del período. Este riesgo se incrementa en la medida que el período restante sea prolongado. Factores como los siguientes pueden influir respecto a si efectuar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- La efectividad del ambiente de control y de otros controles.
- La disponibilidad en una fecha posterior de la información necesaria para los procedimientos del auditor.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo evaluado de representaciones incorrectas significativas.
- La naturaleza de la clase de transacciones o saldos de cuenta y afirmaciones pertinentes.
- La capacidad del auditor para efectuar apropiados procedimientos sustantivos o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el período restante con el objeto de reducir el riesgo que puedan existir representaciones incorrectas al final del período y que no sean detectadas.

A64. En circunstancias en que el auditor ha identificado riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, las respuestas del auditor para tratar esos riesgos pueden incluir cambiar la oportunidad de los procedimientos de auditoría,

Por ejemplo, el auditor podría concluir que, dados los riesgos de representaciones incorrectas o de manipulación, los procedimientos de auditoría para hacer extensivas las conclusiones de auditoría de una fecha intermedia a la fecha de final de período sobre la cual se informa, no sería efectivo. En tales circunstancias, el auditor podría concluir que los procedimientos sustantivos efectuados en o cerca del final del período sobre el cual se informa, tratan en mejor forma el riesgo de representaciones incorrectas significativas debido a fraude.

A65. Factores tales como los siguientes pueden influir respecto a si efectuar procedimientos sustantivos analíticos en relación con el período entre la fecha intermedia y el final del período:

- Respecto a si los saldos al final del período de las clases de transacciones o saldos de cuentas particulares son razonablemente predecibles en relación al monto, importancia relativa y conformación.
- Respecto a si los procedimientos de la entidad para analizar y ajustar tales clases de transacciones o saldos de cuentas a fechas intermedias y establecer cortes contables correctos son apropiados.
- Respecto a si el sistema de información proporcionará información respecto a los saldos al final del período y de las transacciones en el período restante, que sea suficiente para permitir la investigación de los siguientes:
 - transacciones o asientos contables inusuales significativos (incluyendo aquellos al o cerca del final del período).
 - otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no ocurrieron.
 - cambios en la conformación de las clases de transacciones o saldos de cuentas.

A66. Representaciones incorrectas detectadas a una fecha intermedia (Ver párrafo 24). Cuando el auditor concluye que la planificada naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos sustantivos que cubren al período restante necesitan ser modificados como resultado de representaciones incorrectas inesperadas detectadas a una fecha intermedia, tal modificación puede incluir ampliar o repetir al final del período los procedimientos efectuados a la fecha intermedia.

Selección de partidas para efectuar pruebas destinadas a obtener evidencia de auditoría (Ver párrafo 25)

A67. Una prueba efectiva proporciona apropiada evidencia de auditoría en la medida que sea suficiente para el propósito del auditor al considerarse con otra evidencia de auditoría obtenida o por obtener. Al seleccionar las partidas a someter a pruebas, la

Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría* requiere que el auditor considere la pertinencia y la fiabilidad de la información a ser utilizada como evidencia de auditoría,⁽¹⁴⁾ el otro aspecto de la efectividad (alcance) es una consideración importante al seleccionar las partidas a someter a pruebas. Los medios disponibles para el auditor para seleccionar las partidas para someter pruebas son:

- a. Seleccionar todas las partidas (examen de 100%),
- b. Seleccionar partidas específicas, y;
- c. Muestreo de auditoría.

A68. La aplicación de cualquiera o una combinación de estos medios puede ser apropiada dependiendo de las circunstancias particulares (por ejemplo, los riesgos de representaciones incorrectas significativas relacionadas con la afirmación sujeta a pruebas y lo práctico y eficiente de los distintos medios).

Selección de todas las partidas

A69. El auditor puede decidir qué será más apropiado examinar la población completa de partidas que conforman una clase de transacciones o saldo de cuenta (o un estrato dentro de esa población). Un examen del 100 por ciento es improbable en el caso de las pruebas de controles, sin embargo, puede ser más común para las pruebas de detalles. Un examen del 100 por ciento puede ser apropiado cuando, por ejemplo,

- La población constituye un pequeño número de partidas de gran valor,
- Existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría, o;
- La naturaleza repetitiva de un cálculo u otros procesos efectuados automáticamente por un sistema de información, hace que un examen del 100 por ciento sea conveniente desde el punto de vista de su costo

Selección de partidas específicas

A70. El auditor puede decidir seleccionar partidas específicas de una población. Al tomar esta decisión, los factores que pueden ser pertinentes incluyen el entendimiento del auditor de la entidad, los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas y las características de la población sujeta a pruebas. La selección a base de aplicar el juicio en la selección de partidas específicas está sujeta al riesgo no relacionado con el muestreo. Las partidas específicas seleccionadas pueden incluir,

⁽¹⁴⁾ Párrafo 7 de la Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría*.

- Partidas de alto valor o claves. El auditor puede decidir seleccionar partidas específicas dentro de una población debido a que tienen un alto valor o presentan alguna otra característica (por ejemplo, partidas que son sospechosas, inusuales, particularmente predisuestas a riesgos o que tengan un historial de errores).
- Todas las partidas sobre cierto monto. El auditor puede decidir examinar las partidas cuyos valores contables exceden a un cierto monto con el objeto de verificar una gran proporción del monto total de una clase de transacciones o saldo de cuenta.
- Partidas para obtener información. El auditor puede examinar partidas para obtener información respecto a asuntos como la naturaleza de la entidad o naturaleza de las transacciones.

A71. Aún, cuándo el examen selectivo de partidas específicas de una clase de transacciones o saldos de cuentas a menudo será un modo efectivo de obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. En consecuencia, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicado a partidas seleccionadas de esta forma no pueden ser proyectadas a la población total. Además, el examen selectivo de partidas específicas no proporciona, por sí mismo, suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto al resto de la población.

Muestreo en auditoría

A72. El muestreo en auditoría está diseñado para permitir que se obtengan conclusiones respecto a una población total sobre la base de pruebas de una muestra de dicha población. El muestreo en auditoría se analiza en la Sección AU 530, *Muestreo en Auditoría*.

A73. Normalmente conclusiones válidas pueden ser obtenidas utilizando los enfoques de muestreos. Sin embargo, si el tamaño de la muestra es demasiado pequeño, el enfoque de muestreo o el método de selección no son apropiados para alcanzar el objetivo específico de auditoría o no se hace un seguimiento apropiado de las excepciones, un riesgo inaceptable existirá ya que la conclusión del auditor basada en una muestra puede ser diferente de la conclusión alcanzada si toda la población fuera sujeta al mismo procedimiento de auditoría. La Sección AU 530, *Muestreo en Auditoría*, trata los aspectos de planificar, efectuar y evaluar las muestras de auditoría.

Lo adecuado de la presentación de los Estados Financieros (Ver párrafo 26)

A74. La evaluación de la presentación apropiada, estructura y contenido de los estados financieros, incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada, como es requerido por el marco de preparación y presentación de información

financiera aplicable, el nivel de detalle proporcionado, la agregación y desagregación de montos y la base de los montos presentados.

Evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría (Ver párrafos 27-29)

A75. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo y reiterativo. En la medida que el auditor efectúa los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede causar que el auditor modifique la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría. Puede llegar al conocimiento del auditor información que difiere significativamente de la información a base de la cual los riesgos fueron evaluados. Por ejemplo:

- El grado de representaciones incorrectas que el auditor detecta al efectuar procedimientos sustantivos pueden modificar el juicio del auditor respecto a las evaluaciones de riesgos e indicar una deficiencia significativa o una debilidad importante en el control interno.
- El auditor puede tomar conocimiento de discrepancias en los registros contables o evidencia contradictoria o faltante.
- Los procedimientos analíticos efectuados en la etapa de revisión general de la auditoría pueden indicar un riesgo de representaciones incorrectas significativas previamente no reconocido.

En tales circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planificados, basado en la consideración modificada de los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas y el efecto sobre las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones y afirmaciones pertinentes significativas. La Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*,⁽¹⁵⁾ incluye guías adicionales para modificar la evaluación de riesgos del auditor.

A76. Al realizar procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente consecuentes y están de acuerdo con los estados financieros. Sin embargo, los registros contables por sí solos, no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar una opinión de auditoría de los estados financieros.

A77. El auditor no puede suponer que una instancia de fraude o error sea un hecho aislado. Por lo tanto, la consideración de cómo la detección de una representación incorrecta afecta los riesgos de una representación incorrecta significativa, es importante al determinar si la evaluación continúa siendo apropiada.

⁽¹⁵⁾ Párrafo 32 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

A78. La conclusión del auditor sobre si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría, es tanto a nivel de las afirmaciones pertinentes como a nivel de los estados financieros. La Sección AU 500, le permite al auditor evaluar los resultados de los procedimientos de auditoría al informar la conclusión general del auditor sobre si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría como lo requiere el párrafo 28. El juicio profesional del auditor respecto a qué constituye suficiente y apropiada evidencia de auditoría está influenciado por los siguientes factores adicionales:

- Lo significativo de la representación incorrecta potencial en la afirmación pertinente y la probabilidad que tenga un efecto significativo, tanto individualmente como en su sumatoria con otras representaciones incorrectas potenciales, sobre los estados financieros. (Ver la Sección AU 450, *Evaluación de Representaciones Incorrectas Identificadas Durante una Auditoría*)
- La efectividad de las respuestas de la Administración y los controles para tratar los riesgos.
- La experiencia obtenida durante auditorías anteriores en relación con representaciones incorrectas significativas potencialmente similares.
- Si los resultados de los procedimientos de auditoría efectuados, incluyendo si tales procedimientos de auditoría identificaron instancias específicas de fraude o error.
- El entendimiento de la entidad y de su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, y el sistema de control interno de la entidad.

Documentación (Ver párrafo 30)

A79. La forma y extensión de la documentación de auditoría es un asunto de juicio profesional y está influenciado por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, el sistema de control interno de la entidad, la disponibilidad de la información de la entidad, la metodología de auditoría y de la tecnología utilizada en la auditoría.