CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA	**Versión: 01** **Código: 04** **Aprobada con Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG de fecha 03/10/2014.** **Modificada con Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG de fecha 05/11/2020.**

VERSIÓN INTEGRADA[1]

"MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL"

GERENCIA JURÍDICO NORMATIVA

SUBGERENCIA DE NORMATIVIDAD EN CONTROL GUBERNAMENTAL

[1] La versión integrada del "Manual de Auditoría Financiera Gubernamental", se realiza de conformidad a lo dispuesto en el artículo 7 de la Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

Índice

Contenido		**Página**
I.	SIGLAS Y GLOSARIO	8
	Siglas	8
	Glosario	9
II.	MARCO CONCEPTUAL DEL MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL	43
	1. Introducción	43
	2. Cambios significativos	43
	3. Concepto	44
	4. Finalidad del manual	44
	5. Objetivos del manual	44
	6. Alcance	44
	7. Organización y estructura del manual	44
III.	ETAPA DE PLANIFICACIÓN	45
	1. Aspectos generales y requerimientos	45
	1.1 Aspectos generales	45
	1.2 Requerimientos señalados en la etapa de planificación	46
	2. Comprensión de los requerimientos para los encargados de la auditoría	48
	2.1 Actividades a desarrollar	48
	2.2 Identificar quienes están a cargo de la Administración de la entidad	48
	2.3 Comprender los requerimientos del servicio y las expectativas de la Administración	48
	2.4 Determinar el alcance preliminar de auditoría	49
	2.5 Comunicar las responsabilidades y alcance preliminar de la auditoría	49
	2.6 Establecer la comisión auditora	50
	2.7 Administrar, dirigir y supervisar a la comisión auditora	50
	2.8 Definir las responsabilidades del supervisor, jefe de comisión e integrantes de la comisión auditora	51
	3. Comprensión de las operaciones de la entidad	52
	3.1 Aspectos generales	52
	3.2 Actividades a desarrollar	52
	3.3 Determinar la necesidad de expertos en el equipo	59
	4. Diseño y desarrollo de procedimientos de revisión analítica	64
	4.1 Aspectos generales de los procedimientos de revisión analítica	64
	4.2 Revisión analítica en la etapa de planificación	64
	4.3 La revisión analítica como prueba sustantiva	65
	4.4 Utilización de los procedimientos analíticos	65
	4.5 Propósito de los procedimientos analíticos	65

5. Determinación de la materialidad, el error tolerable y el resumen de diferencias de auditoría 67

5.1 Consideraciones para determinar la materialidad de planeación 67
5.2 Consideraciones para determinar el error tolerable 70
5.3 Consideraciones para determinar el importe nominal para el Resumen de Diferencias de Auditoría 71

6. Identificación de cuentas significativas, revelaciones significativas y sus riesgos relevantes 71

6.1 Aspectos generales 71
6.2 Cuentas significativas y revelaciones significativas 72
6.3 Cuentas no significativas 72
6.4 Cuentas insignificantes 73
6.5 Características para que una cuenta sea considerada como significativa 73
6.6 Actividades a desarrollar 73

7. Comprensión del sistema de control interno a nivel de entidad 76

7.1 Aspectos generales 76
7.2 Actividades a desarrollar 78
7.3 Identificación de los riesgos de aseveración equívoca material relacionados con el control interno 82
7.4 Determinar el efecto sobre la estrategia de auditoría 83
7.5 Obtener evidencia de auditoría de la operatividad de los elementos del componente a nivel de entidad 83

8. Identificar riesgos de aseveración equívoca 84

8.1 Aspectos generales 84
8.2 Procedimientos a desarrollar 84

9. Identificación de transacciones significativas (TS) y procesos de revelación significativa 94

9.1 Aspectos generales 94
9.2 Procedimientos a desarrollar 94

10. Comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa 97

10.1 Aspectos generales 97
10.2 Considerar el efecto del ambiente de control sobre la comprensión del auditor de las TS y los procesos de revelación significativa 97
10.3 Obtener una comprensión del flujo crítico de las TS y los procesos de revelación significativa 98
10.4 Comprender el efecto de TI sobre las TS y los procesos de revelación significativa 99
10.5 Determinar los riesgos identificados en las TS y en los procesos de revelación significativa 101
10.6 Determinar la estrategia preliminar de auditoría 103
10.7 Identificar los controles que son relevantes para la auditoría cuando sea aplicable 104
10.8 Consideraciones específicas para comprender la naturaleza diferente en las TS 114
10.9 Comprender los procesos de revelación significativa 119

11. Recorrido de transacciones significativas a través de los sistemas de aplicación de la entidad 120

11.1 Pruebas de recorrido de transacciones significativas 120
11.2 Procedimientos a desarrollar 121
11.3 Requerimientos 123

12. Comprender el proceso de cierre de los estados presupuestarios y financieros 125

12.1 Aspectos generales 125
12.2 Procedimientos a desarrollar 126

13. Determinar la selección de los controles para probar 129

13.1 Aspectos generales 129
13.2 Finalidad de la selección de controles 129
13.3 Objetivo del auditor 129
13.4 Controles relevantes 129
13.5 Oportunidad de la selección de controles 130
13.6 Selección de controles a probar 130
13.7 Seleccionar controles no documentados para probar su efectividad 130
13.8 Criterios para seleccionar los controles a probar 130
13.9 Procedimientos a desarrollar en la selección de controles a probar 131

14. Identificar las aplicaciones de tecnología de la información (TI) que soportan las transacciones significativas (TS), los procesos de revelación y la evidencia electrónica de auditoría 131

14.1 Aplicación de TI 131
14.2 Procedimientos a desarrollar 131

15. Controles generales de tecnologías de la información (CGTI) 132

15.1 Aspectos generales 132
15.2 Objetivos de la revisión de los CGTI 133
15.3 Controles generales 133
15.4 Interrelación de los controles generales con los controles de aplicativos informáticos 136
15.5 Categorías de CGTI 136
15.6 Identificar los CGTI relevantes 137
15.7 Evaluación de las incidencias detectadas 139

16. Evaluación de riesgos 140

16.1 Evaluación del riesgo inherente 140
16.2 Evaluación del riesgo de control preliminar 142
16.3 Evaluación del riesgo combinado (ERC) 144

17. Diseño de pruebas de controles 146

17.1 Aspectos generales 146
17.2 Diseñar la naturaleza de las pruebas sobre controles 146
17.3 Diseñar la oportunidad de las pruebas sobre controles 151
17.4 Diseñar el alcance de las pruebas sobre controles 152
17.5 Rotar pruebas sobre controles para TS rutinarias 155

18. Diseño de pruebas de asientos diario y otros procedimientos obligatorios de fraude 156

18.1 Aspectos generales 156
18.2 La Administración y el riesgo de fraude 157
18.3 Tipos de fraude 157
18.4 Pruebas de asientos de diario y otros ajustes 158
18.5 Identificar y comprender la razón de las operaciones de la entidad para transacciones significativas inusuales 158

19. Diseño de procedimientos sustantivos 159

19.1 Aspectos generales 159
19.2 Procedimientos a desarrollar para diseñar procedimientos sustantivos y pruebas de detalle 160
19.3 Adaptar a la medida los Procedimientos Sustantivos Primarios (PSP) para cuentas y revelaciones significativas 161
19.4 Diseñar otros procedimientos sustantivos para cuentas y revelaciones sustantivas 162
19.5 Planear la oportunidad de procedimientos sustantivos 164
19.6 Diseñar procedimientos de conexión 166
19.7 Diseñar procedimientos para cuentas “no significativas” e insignificantes 167

20. Planear y ejecutar procedimientos generales de auditoría 168

20.1 Aspectos generales 168
20.2 Evidenciar el cumplimiento de la entidad con leyes y regulaciones 168
20.3 Revisión de litigios y demandas 169
20.4 Comprender aspectos claves de actas y contratos importantes 170
20.5 Comprensión del principio de empresa en marcha 171
20.6 Auditoría de relaciones y transacciones entre partes relacionadas 172
20.7 Obtener manifestaciones de la Administración 176

21. Preparar el Memorando de estrategia de auditoría 178

21.1 Aspectos generales 178
21.2 Evento de planificación de auditoría 178
21.3 Participantes del evento de planificación de auditoría 178
21.4 Temas a discutir durante el evento de planificación de auditoría 179
21.5 Preparar el Memorando de estrategia de auditoría (MEA) 180

22. Emisión del Memorando de planificación de auditoría 181

22.1 Aspectos generales 181
22.2 Estructura del Memorando de planificación de auditoría 182
22.3 Programa de auditoría 182

23. Auditoría del grupo o pliego 182

23.1 Aspectos generales 182
23.2 Aplicabilidad de la NIA 600 en las auditorías del sector público 183
23.3 Objetivos de la auditoría de estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego 183
23.4 Estrategia de auditoría para grupos o pliegos 184
23.5 Determinación de un componente significativo y no significativo 185
23.6 Determinar los riesgos significativos a nivel del grupo o pliego 185

IV. ETAPA DE EJECUCIÓN 186

1. Aspectos generales 186

1.1 Tipos de pruebas a aplicar en esta etapa 186
1.2 Actividades a desarrollar 186
1.3 Inicio de la etapa de ejecución 187
1.4 Actualización de los procedimientos de auditoría 187

2. Evidencia y procedimientos de auditoría 187

2.1 Evidencia de auditoría 187
2.2 Procedimientos de auditoría 190

3. Ejecución de pruebas de controles 191

3.1 Muestreo de auditoría en la ejecución de las pruebas de controles 191
3.2 Ejecutar pruebas sobre controles 196
3.3 Excepciones de control 199
3.4 Determinar si existen deficiencias en el control interno 203

4. Ejecutar pruebas de asientos de diario y otros procedimientos obligatorios sobre fraude 205

4.1 Pruebas de asientos de diario 205
4.2 Analizar y filtrar la información 209
4.3 Ejecutar procedimientos sustantivos de prueba 212

5. Actualizar las pruebas de controles, entre ellos controles generales de TI 215

5.1 Determinar la evidencia de auditoría adicional a ser obtenida para el periodo restante 215
5.2 Actualizar los procedimientos de pruebas sobre controles y evaluar los resultados 217

6. Ejecución de procedimientos sustantivos 219

6.1 Naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos 219
6.2 Oportunidad de los procedimientos sustantivos 219
6.3 Requerimientos 219
6.4 Ejecutar procedimientos sustantivos 220
6.5 Tratar aseveraciones equívocas identificadas 248
6.6 Concluir sobre los resultados de los procedimientos sustantivos 252
6.7 Documentación para la revisión analítica 253
6.8 Irregularidades detectadas en la entidad auditada 254

7. Reevaluación del riesgo combinado 255

7.1 Reevaluar el riesgo combinado 255

8. Procedimientos analíticos al final de la auditoría 257

8.1 Procedimientos analíticos 257
8.2 Comparar los montos del año actual con la información financiera comparativa 258
8.3 Identificar diferencias significativas 258
8.4 Considerar los resultados de los procedimientos de auditoría 258

9. Evaluación de errores 258

9.1 Requerimientos 259
9.2 Investigación de errores conocidos 260
9.3 Evaluar el desacuerdo de la Administración en relación a errores identificados 261
9.4 Evaluar los errores no ajustados 261
9.5 Evaluar las consideraciones cuantitativas de los errores 261
9.6 Evaluar las consideraciones cualitativas de los errores 262
9.7 Errores no ajustados detectados en años anteriores 262
9.8 Errores provenientes de ejercicios anteriores detectados en el periodo actual 262

10. Culminación de los procedimientos de auditoría 262
.
10.1 Evaluación de los informes de abogados 262
10.2 Eventos posteriores 263
10.3 Carta de manifestaciones 263

11. Revisión de la documentación de auditoría 267

11.1 Resumen o memorando de revisión de la documentación obtenida durante la auditoría 267
11.2 Contenido de la documentación de auditoría 267
11.3 Revisión de la documentación de auditoría 268
11.4 Verificar la documentación sobre las discusiones de asuntos importantes 268
11.5 Evaluación de los resultados de la auditoría 269
11.6 Revisión de los estados presupuestarios y financieros 269
11.7 Situaciones ocurridas después del informe de auditoría 269
11.8 Compilación del archivo final de auditoría 269

12. Comunicación de deficiencias significativas de auditoría 270

12.1 Entrevistas preliminares con funcionarios involucrados 270
12.2 Entrevista final con la alta dirección de la entidad auditada 271

13. Preparar el memorando de resumen de revisión (MRR) 271

13.1 Aspectos generales 271
13.2 Asuntos importantes de contabilidad y auditoría 273

14. Eventos posteriores 274

14.1 Objetivos del auditor 274
14.2 Tipos de eventos posteriores 275
14.3 Responsabilidad del auditor 275
14.4 Requerimientos 276
14.5 Procedimientos a desarrollar 277

V. ETAPA DE ELABORACIÓN DE INFORME 278

1. Aspectos generales 278
2. Procedimientos a efectuar antes de emitir la opinión de auditoría 278
3. Características del informe 280
4. Estructura del informe 280

4.1 Dictamen de los auditores independientes 280

5. Estados presupuestarios, estados financieros y sus notas 282
6. Información complementaria 282
7. Formación de una opinión y clases de dictámenes 283

7.1 Formación de una opinión 283
7.2 Clases de dictámenes para estados presupuestarios 284
7.3 Clases de dictámenes para estados financieros 284
7.4 Representación gráfica de los tipos de opinión 285

8. Asuntos que no afectan la opinión 286
9. Información comparativa y estados financieros comparativos 286
10. Opinión de auditoría relacionada a Grupos o Pliegos 287
11. Emisión de reportes de auditoría 287
12. Asuntos particulares y ejemplos 290

VI. CONTROL DE CALIDAD DEL TRABAJO DE AUDITORÍA 293

1. Autoridad 293
2. Definición 293
3. Tipos de control de calidad 294

3.1 Control de calidad interno 294
3.2 Control de calidad externo: Supervisión de control de calidad a las SOA y los OCI por parte de la Contraloría 294

4. Elementos de un sistema de control de calidad 294

4.1 Responsabilidad del liderazgo de la calidad 294
4.2 Requerimientos éticos pertinentes 294
4.3 Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y los trabajos específicos 295
4.4 Asignación de los equipos del trabajo de auditoría 295
4.5 Realización del trabajo de auditoría 296
4.6 Supervisión 297

5. Documentación del sistema de control de calidad 297
6. Beneficios de contar con un adecuado sistema de control de calidad 298

6.1 Documentación de políticas de control de calidad 298
6.2 Herramientas de marketing persuasivo 298
6.3 Seguridad razonable sobre el producto de auditoría 298
6.4 Previsión de problemas potenciales 298
6.5 Herramienta de adiestramiento efectivo 298

VII ANEXOS 299

Anexo N° 01 Lista de formatos - Etapa de planificación de auditoría 299
Anexo N° 02 Diagramas de desarrollo del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental 371
Anexo N° 03: Metodología para la formulación de las recomendaciones 374
Anexo N° 04: Matriz de formulación de recomendaciones 378

I. SIGLAS Y GLOSARIO

SIGLAS

CGR : Contraloría General de la República

CGTI : Controles Generales de Tecnología de la Información

CDTI : Controles Manuales Dependientes de Tecnología de la Información

EBITDA : Ingresos antes de intereses impuestos depreciaciones y amortizaciones (siglas en inglés de Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization)

ET : Error Tolerable

ERC : Evaluación de Riesgo Combinado

EEA : Evidencia Electrónica de Auditoría

NIA : Normas Internacionales de Auditoría

NIC : Normas Internacionales de Contabilidad

NIIF : Normas Internacionales de Información Financiera

MP : Materialidad de Planeación

MEA : Memorando de Estrategia de Auditoría

MRR : Memorando Resumen de Revisión

MUM : Muestreo de Unidades Monetarias

OCI : Órgano de Control Institucional

PPGA : Programa de Procedimientos Generales de Auditoría

PSP : Procedimientos Sustantivos Primarios

RDA : Resumen de Diferencias de Auditoría

SOA : Sociedad de Auditoría

TS : Transacciones Significativas

TI : Tecnología de la información

GLOSARIO

A

Acceso lógico

Una categoría de CGTI. Solamente las personas autorizadas tienen acceso a la información y las aplicaciones de TI (incluyendo programas, tablas y recursos relacionados) y ellas solamente pueden ejecutar funciones específicamente autorizadas (p. ej. indagar, ejecutar, actualizar) (Ver también: Categoría o categorías de CGTI, Administración de cambios y Otros CGTI).

Actividades de control

Es uno de los componentes del control interno. Aquellas políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que la directriz de la Administración se está llevando a cabo.

Administración de cambios

Una categoría de CGTI. Solamente los cambios apropiadamente autorizados, probados y aprobados son hechos a las aplicaciones, interfaces, bases de datos y sistemas operativos.

Administración

Es la persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad.

Administración del componente

Es la Administración responsable de la preparación de la información presupuestaria y financiera de una entidad o unidad ejecutora.

Administración del grupo

Es la Administración responsable de la preparación de la información presupuestaria y financiera del grupo o pliego.

Alcance de auditoría

Alcance de los servicios en un trabajo de auditoría específico, solicitado por requerimientos estatutarios y otros reglamentarios, las expectativas de la entidad y/o los requerimientos profesionales.

Alguna evidencia

Uno de los cuatro niveles de seguridad que se espera obtener de los otros procedimientos sustantivos. Se logra alguna evidencia cuando se espera que los otros procedimientos sustantivos (excluyendo las pruebas de partidas clave) diseñados para identificar el mismo tipo de aseveración equívoca proporcionen seguridad más que negativa de que la cuenta no está errónea por más del ET, pero no se espera que proporcionen evidencia de auditoría suficiente que permita concluir que es por lo menos más que probable que la porción del saldo contable no cubierto por las partidas clave esté libre de errores en exceso del ET.

Ambiente de control

Es uno de los componentes del control interno. Incluye las funciones del gobierno y Administración de la entidad, así como las actitudes, conciencia y acciones de los encargados

del Gobierno y Administración, sobre el control interno de la entidad y su importancia dentro de la entidad.

Aplicación de TI

Un programa de *software* o serie de programas que ayudan a una entidad a soportar sus recorridos críticos de los tipos de transacciones significativas (TS) y/o procesos de revelación significativa o la producción de evidencia electrónica de auditoría.

Archivo de auditoría

Son una o varias carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que sustentan la documentación de auditoría correspondiente a un trabajo de auditoría específico.

Áreas de alto riesgo

Aquellas áreas del trabajo de auditoría donde se evidencia que existe un riesgo más alto de aseveración equívoca material. Se ejerce el juicio profesional cuando se determina las áreas de alto riesgo, reconociendo que pueden incluir las áreas del trabajo de auditoría que contienen riesgo significativo, son técnicamente difíciles, o requieren que se ejerza el juicio profesional para ejecutar o evaluar los resultados de los procedimientos.

Aseveraciones de estados presupuestarios y financieros

Son manifestaciones hechas por la Administración, explícitas o de otra manera, que están incorporadas en los estados presupuestarios (en lo que aplique) y financieros, las cuales son usadas por el auditor para considerar los diferentes tipos de aseveraciones equívocas potenciales que pueden ocurrir.

Las siguientes son las aseveraciones relacionadas con los estados presupuestarios (en lo que aplique) y financieros:

- **Aseveración de derechos y obligaciones**

  Manifestaciones hechas por la Administración respecto a que las transacciones presupuestarias originan un activo o un pasivo que pertenece a la entidad a una fecha específica.

- **Aseveración de existencia**

  Manifestaciones hechas por la Administración respecto a que un activo o un pasivo existen en una fecha determinada.

- **Aseveración de integridad**

  Manifestaciones hechas por la Administración respecto a que no existen activos, pasivos, transacciones o eventos, o partidas no reveladas que no estén reconocidos en los estados presupuestarios y financieros.

- **Aseveración de medición**

  Manifestaciones hechas por la Administración respecto a que una transacción o evento es reconocido por el importe apropiado y en las partidas y cuentas apropiadas.

- **Aseveración de ocurrencia**

  Manifestaciones hechas por la Administración respecto a que una transacción o evento reconocido que pertenecen a la entidad realmente tuvieron lugar durante el periodo.

- **Aseveración de presentación y revelación**

  Manifestaciones hechas por la Administración respecto a que una partida es clasificada, descrita y revelada de acuerdo con el marco regulatorio legal presupuestal y de información financiera aplicable.

- **Aseveración de valuación**

  Manifestaciones hechas por la Administración respecto a que un activo o pasivo es registrado a un valor en libros apropiado.

Aseveraciones equívocas

Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o revelación de una partida de estados presupuestarios o financieros reportada y la cantidad, clasificación, presentación o revelación que se requiere para que la partida esté de acuerdo con el marco regulatorio y de información financiera aplicable. Las aseveraciones equívocas pueden surgir de error o fraude.

Puede haber diferentes tipos de aseveraciones equívocas:

- **Aseveración equívoca conceptual**

  Una aseveración equívoca de la cual no hay duda, y que generalmente se relaciona con asuntos que no están basados en el juicio, tales como:

  - La aplicación errónea de principios o métodos contables
  - La omisión o mala interpretación de hechos que afectan un importe o una revelación
  - Errores aritméticos o matemáticos

- **Aseveración equívoca representativa conocida**

  La aseveración equívoca monetaria detectada en la muestra ejecutando pruebas de detalles. La aseveración equívoca representativa conocida se usa para determinar la aseveración equívoca proyectada en el universo.

- **Aseveración equívoca proyectada**

  Aseveración equívoca que surge de la aseveración equívoca representativa conocida, la cual es proyectada en el universo.

- **Aseveración equívoca basada en el juicio**

  La aseveración equívoca que surge de los juicios de la entidad concernientes a estimaciones contables que no se consideran razonables, o de la selección o la aplicación de políticas contables que son inapropiadas.

- **Aseveración equívoca de reclasificación**

  Aseveración equívoca en un importe mal clasificado bajo una partida inapropiada, que no afecta el resultado del periodo. Estas aseveraciones equívocas podrían afectar cualquiera de los estados presupuestarios o financieros.

- **Aseveración equívoca corregida**

  Una aseveración equívoca que es corregida por la entidad antes de la emisión de los estados presupuestarios o financieros.

- **Aseveración equívoca de hecho**

  Otra información que no está relacionada con asuntos que aparecen en los estados presupuestarios y financieros auditados que está expresada o presentada incorrectamente. Una aseveración equívoca material de hecho puede menoscabar la credibilidad del documento que contiene los estados presupuestarios y financieros auditados.

- **Aseveración equívoca material**

  La(s) aseveración(es) equívoca(s) que individual o colectivamente podrían tener un efecto material cuantitativo o cualitativo sobre los estados presupuestarios y financieros que están siendo auditados. También incluye asuntos que, aunque no son materiales en tamaño, podrían afectar adversamente la reputación del auditor o la relación con la entidad si permanecieran sin ser detectadas y corregidas.

- **Aseveración equívoca no corregida**

  Una aseveración equívoca que permanece sin corregir en los estados financieros emitidos.

- **Aseveración equívoca total no corregida**

  El total de aseveraciones equívocas de partidas clave y aseveraciones equívocas proyectadas que no han sido corregidas por la entidad.

- **Aseveraciones relevantes**

  Aquellas aseveraciones relacionadas con una cuenta y/o revelación significativas que podrían resultar en una aseveración equívoca material. Una aseveración es aplicable solamente cuando las circunstancias de la aseveración son aplicables.

Asientos de diario

El registro de información financiera (tomado usualmente de un comprobante de diario) que corresponde a una transacción en un diario de manera que los débitos igualen a los créditos. Los asientos de diario proporcionan una pista de auditoría y medios de analizar los efectos de las transacciones sobre la situación financiera de la entidad.

Auditor

Es la persona o personas que conducen la auditoría, usualmente es el supervisor del trabajo de auditoría u otros integrantes de la comisión auditora, que forman parte de las SOA, OCI y/o la Contraloría.

Auditor de servicios

Un auditor que, a solicitud de una organización de servicios, proporciona un informe de seguridad sobre los controles de esa organización de servicios.

Auditor del componente

Un equipo de auditoría que, a solicitud del Equipo Primario, ejecuta trabajo sobre información presupuestaria y financiera relacionada con un componente para la auditoría del grupo o pliego.

Auditor predecesor

El auditor que realizó la auditoría financiera de una entidad en el periodo anterior y que ha sido reemplazado por el auditor actual.

Auditor recurrente

Un trabajo de auditoría en el cual los estados presupuestarios y financieros del periodo anterior fueron auditados por el mismo auditor del presente ejercicio.

Auditores internos

Aquellas personas que ejecutan las actividades de la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o a una función equivalente (en el estado se conoce como Órgano de Control Institucional).

Auditoría del grupo o del pliego

Es realizada por el auditor del grupo. Un trabajo de auditoría para ejecutar procedimientos de auditoría para propósitos de formar una opinión sobre los estados presupuestarios y financieros del grupo o del pliego. Comprende también el trabajo de auditoría hacia una entidad que en sus estados financieros incluya(n) algún(os) proyecto(s) financiado(s) por ente(s) cooperante (s) que tengan la obligación de presentar información financiera.

Auditoría inicial

Un trabajo de auditoría en el cual los estados presupuestarios y financieros del periodo anterior no fueron auditados o los estados presupuestarios y financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor u otros auditores.

Autorización

Niveles y procedimientos de autorización y aprobación general y específica para asegurar que las transacciones y actividades son ejecutadas de acuerdo con las intenciones de la Administración. Uno de los objetivos que se relacionan principalmente con el control de la Administración sobre la disposición de activos y pasivos de la entidad y solo indirectamente con los controles sobre el procesamiento de información, los cuales conciernen a la exactitud, oportunidad y registro completo de las transacciones. Sin embargo, la ausencia de tales controles puede aumentar el riesgo de aseveraciones equívocas materiales en la información financiera que se mantiene en los libros y registros de la entidad.

B

Base de datos

Una colección de datos que es compartida y usada por diferentes usuarios para diferentes propósitos.

C

Carta de manifestaciones

Una declaración por escrito que la Administración proporciona para confirmar ciertos asuntos o para soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas, no incluyen los estados presupuestarios y financieros, las aseveraciones contenidas en los mismos, ni en los libros y registros de soporte.

Categoría o categorías de CGTI

Las categorías de CGTI son los tres objetivos de control definidos para propósitos de evaluar los CGTI. Las categorías de CGTI son:

- Administración de cambios
- Acceso lógico
- Otros CGTI (incluyendo operaciones de TI).

Clase de transacción o tipo de transacción

Los datos, información o detalle de cuenta de naturaleza común dentro de los procesos financieros u otros de la entidad. Una transacción es considerada generalmente como una clase separada si su efecto contable es significativamente diferente de otras transacciones (p. ej. venta en efectivo versus venta a crédito, transferencias corrientes versus transferencias de capital) o si su procesamiento difiere de otras clases de transacciones en un aspecto significativo y por lo tanto es susceptible a diferentes riesgos inherentes y/o de control (p. ej. venta de un producto estándar versus venta de un producto de pedido especial, cobranzas al contado versus cobranzas al crédito). Los tipos de transacciones pueden ser clasificadas como rutinarias, no rutinarias o de estimación.

Coeficiente o análisis de tendencias

Un método para analizar importes financieros o no financieros sobre un periodo, o en un momento específico, a fin de identificar cambios significativos en las operaciones o características financieras de la entidad.

Componente

Una entidad o actividad de sector para la cual la Administración del grupo o del componente prepara información presupuestaria y financiera que debe ser incluida en los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego. Una parte separada del grupo o pliego con características únicas geográficas, de línea de negocios, sector o legales. Esto puede incluir la oficina principal del grupo o pliego, subsidiaria, compañía asociada, unidad ejecutora, proyecto (ente cooperante) u otra entidad cuya información presupuestaria y financiera es incluida en los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego.

Componente significativo

Es un componente identificado por el equipo de trabajo del grupo que: (i) tiene una significancia presupuestaria y financiera individual para el grupo, o (ii) debido a su naturaleza específica o a circunstancias específicas, es probable que incluya un riesgo significativo de error material de los estados presupuestarios y financieros del grupo.

Conciencia de control

Una actitud de la Administración que, cuando es comunicada, ayuda a asegurar que haya controles adecuados establecidos y reduce la probabilidad de que los controles específicos sean burlados. Representa la importancia que la Administración atribuye al control interno y por ende al ambiente en el cual funcionan los controles específicos. En su mayor parte, es un concepto intangible.

Confiar en controles

Una evaluación que los controles han sido diseñados y están funcionando eficazmente durante todo el periodo de confianza (Ver también: No confiar en controles).

Confirmación

Un tipo específico de indagación, usada para obtener una manifestación de información o una condición existente directamente de un tercero.

Confirmación externa

Evidencia de auditoría obtenida como respuesta escrita directa al auditor por un tercero (la parte confirmante), en papel, en formato electrónico u otro medio.

Corroborativa

La evidencia corroborativa se logra cuando se espera que los otros procedimientos sustantivos (excluyendo las pruebas de partidas clave), diseñados para identificar el mismo tipo de aseveración equívoca, proporcionen suficiente evidencia de auditoría para concluir que es más que probable (es decir, más de 50 %) que la porción restante del saldo contable (es decir, no cubierto por las partidas clave) esté libre de errores en exceso del ET.

Contrato

Acuerdo entre el auditor y la entidad, elaborado generalmente por escrito y en el cual se describen los términos del trabajo de auditoría, incluyendo las responsabilidades de la Administración, las responsabilidades y obligaciones del auditor, el alcance del trabajo o los servicios a ser prestados y el acuerdo de la retribución económica.

Control interno

El proceso diseñado, implantado y en mantenimiento por los encargados del Gobierno de la entidad, la Administración u otro personal, para proporcionar seguridad razonable acerca del logro de los objetivos de una entidad con respecto a la confiabilidad de la información presupuestaria y financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto de uno o más de los componentes del control interno.

Controles compensatorios

Controles para tratar los Riesgos identificados (lo que pudiera fallar) si el control original seleccionado no está funcionando eficazmente. Desde una perspectiva de CGTI, cuando uno o más CGTI son evaluados como ineficaces, se intenta identificar otros CGTI y/o controles manuales que reducen suficientemente el riesgo de aseveración equívoca material asociada con los CGTI ineficaces a un nivel aceptable tal que los objetivos para las categorías de CGTI relacionadas aún se pueden lograr.

Controles de acceso

Procedimientos diseñados para restringir el acceso a dispositivos terminales, programas, datos e información en línea. Los controles de acceso consisten en la “autenticación del usuario” y “autorización del usuario”. La “autenticación del usuario” es identificar a un usuario mediante identificaciones de usuario único, contraseñas, tarjetas de acceso o información biométrica. La “autorización del usuario” consiste en reglas de acceso para determinar los recursos computarizados a los que cada usuario puede acceder.

Específicamente, tales procedimientos son diseñados para prevenir o detectar:

- Acceso no autorizado a dispositivos terminales, programas e información en línea,
- Ingreso de transacciones no autorizadas,
- Cambios no autorizados a archivos de información,
- El uso de programas computarizados por personal no autorizado,
- El uso de programas computarizados que no han sido autorizados.

Controles de aplicación

Los controles de aplicación son controles automatizados procesados por las aplicaciones de TI de la entidad sin el aporte de una persona y se relacionan con los procedimientos usados en el recorrido crítico de las transacciones u otra información financiera. Los controles de aplicación ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, están autorizadas y son registradas y procesadas completa y correctamente. Los controles de aplicación pueden ser clasificados como verificaciones de edición, validaciones, cálculos, interfaces y autorizaciones (Ver también CGTI).

Controles de detección y corrección

Las políticas y procedimientos de la entidad dentro de un sistema de control interno que la Administración usa y les otorga confianza para detectar y corregir oportunamente las aseveraciones equívocas que pueden haber ocurrido en las transacciones procesadas. Los controles de detección y corrección son procedimientos usados por la Administración para monitorear el logro de objetivos de los procesos y pueden ser aplicados a los tipos de transacciones.

Controles de prevención

Procedimientos dentro de un sistema de control interno que generalmente son aplicados a cada transacción durante el flujo normal de procesamiento para prevenir errores o aseveraciones equívocas en los registros contables.

Controles del grupo

Los controles diseñados, implementados y mantenidos por la Administración del grupo o pliego sobre la información financiera del grupo o pliego.

Controles generales de tecnología de información (CGTI)

Los controles que soportan el funcionamiento continuo de los controles de aplicación y los controles manuales dependientes de TI y la evidencia electrónica de auditoría.

Controles manuales dependientes de TI (CDTI)

Los controles manuales (generalmente controles de detección y corrección) que dependen del procesamiento de tecnología de información completa y exacta para ser completamente eficaces (por ejemplo, una revisión de un reporte de órdenes pendientes producido por un computador para asegurar que todas las ventas son facturadas).

Controles relevantes

Controles en los cuales se pretende confiar para propósitos de la auditoría para tratar los riesgos de aseveración equívoca material al nivel de aseveración.

Comisión auditora

Equipo multidisciplinario de auditores encargados de la realización de la auditoría financiera gubernamental; conformada generalmente por un socio de la SOA y/o supervisor a cargo de la auditoría, jefe de comisión, auditores, asistentes y expertos.

Cuentas no significativas o cuentas de riesgo limitado

Cuentas con saldos que se aproximan o exceden el ET y que tienen un riesgo limitado de aseveración equívoca material.

Cuenta significativa

Una cuenta que podría contener una aseveración equívoca material basada en su tamaño (es decir, materialidad de la cuenta para los estados presupuestarios y financieros en su conjunto) y/o tiene un riesgo identificado de aseveración equívoca material asociado con ella.

Cuentas insignificantes

Cuentas con saldos inferiores al ET que se determina que no son susceptibles a aseveración equívoca material.

D

Deficiencias

Existe cuando:

(a) Un control está diseñado, implementado y opera de forma tal que no es capaz de prevenir, detectar y corregir oportunamente errores en los estados presupuestarios y financieros.

(b) Falta de un control necesario para prevenir, detectar y corregir oportunamente errores en los estados presupuestarios y financieros.

(c) Los errores identificados en el Resumen de Diferencias de Auditoría que desde el punto de vista presupuestario o financiero estén por debajo del error tolerable determinado.

Deficiencias significativas

En la auditoría presupuestaria y financiera, los hallazgos de auditoría son denominados deficiencias significativas.

La deficiencia significativa es el error identificado por el auditor que es igual o mayor al error tolerable. La suma de deficiencias significativas o la acumulación de estas pueden determinar un error material.

Desagregación

Dividir un universo de información en sub-universos para permitir un análisis más detallado de la información.

Discusión de la comisión auditora

En el contexto de los riesgos de fraude o error, un intercambio de ideas entre los integrantes de la comisión auditora acerca de cómo y dónde creen ellos que los estados presupuestarios y financieros de la entidad podrían ser susceptibles a aseveración equívoca material proveniente de fraude o error, cómo podría la Administración perpetrar u ocultar en el reporte de información presupuestaria y/o financiera el fraude, y cómo los activos de la entidad podrían ser malversados.

Documentación de auditoría o papeles de trabajo

Registro de los procedimientos de auditoría ejecutados, de la evidencia apropiada de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor.

E

Empresa en marcha

Un principio fundamental en la preparación de los estados financieros por el cual se considera que una entidad continúa operativa durante el futuro previsible. Los estados financieros de propósito general son preparados sobre una base de empresa en marcha, a menos que la Administración pretenda liquidar la entidad o suspender operaciones, o no tenga otra alternativa realista sino hacerlo. En consecuencia, los activos y pasivos son registrados sobre la base de que la entidad podrá realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de sus operaciones.

Entidad

El Gobierno central, sus entidades y órganos que, bajo cualquier denominación, formen parte del Poder Ejecutivo, incluyendo las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional, y sus respectivas instituciones; los Gobiernos regionales y locales e instituciones y empresas pertenecientes a los mismos, por los recursos y bienes materia de su participación accionaria; las unidades administrativas del Poder Legislativo, del Poder Judicial y del Ministerio Público; los organismos autónomos creados por la Constitución Política del Estado y por ley, e instituciones y personas de derecho público; los organismos reguladores de los servicios públicos y las entidades a cargo de supervisar el cumplimiento de los compromisos de inversión provenientes de contratos de privatización; las empresas del Estado, así como aquellas empresas en las que este participe en el accionariado, cualquiera sea la forma societaria que adopten, por los recursos y bienes materia de dicha participación; y, las entidades privadas, las entidades no gubernamentales y las entidades internacionales, exclusivamente por los recursos y bienes del Estado que perciban o administren.

Entidad de propósito especial

Una entidad establecida para un propósito limitado y bien definido. Por ejemplo, para efectuar un arrendamiento o respaldo por colateral de activos financieros, o para llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo. Puede tomar la forma de una corporación, un fideicomiso, una sociedad colectiva o una entidad no incorporada.

Entidad en un sector regulado

Una entidad cuyo reporte de información financiera está sujeto a regulaciones, a través de la intervención directa de importes registrados o revelados dentro de los estados financieros o a través de reportar directamente a un organismo regulador, ya sea la totalidad o extractos de los estados financieros.

Entidad que cotiza en la bolsa

Es una entidad cuyas acciones, capital, títulos accionarios o deudas, los cotiza en una bolsa de valores reconocida (local o extranjera) o se comercializan bajo las regulaciones de un reconocido mercado de valores u otra institución.

Entorno de tecnologías de la información (ambiente de TI)

Son las políticas y procedimientos que implanta la entidad, incluyendo la infraestructura de TI (equipos, sistemas operativos, etc.), así como los programas de aplicaciones que se utilizan para sustentar las operaciones y el logro de las estrategias del negocio.

Equipo primario

El equipo de auditoría responsable de emitir una opinión sobre los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego de una entidad de multilocalidades y de coordinar la auditoría del grupo o pliego.

Error

Una aseveración equívoca no intencional en los estados presupuestarios y financieros, incluyendo la omisión de un importe o de una revelación.

Error esperado

El nivel o tasa de error que se espera se presente en el universo.

Error tolerable (ET)

Es la cantidad monetaria establecida por el auditor con respecto al cual busca obtener un nivel apropiado de seguridad de que la cantidad monetaria establecida no sea mayor que la materialidad determinada para los estados presupuestarios y financieros en su conjunto.

Es la aplicación de la materialidad de planeación al nivel de cuenta o saldo individual. Se establece para reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que el conjunto de aseveraciones equívocas no corregidas y no detectadas exceda la materialidad de planeación.

Escepticismo profesional

El escepticismo profesional debe entenderse como una actitud que incluye tener una mente inquisitiva y efectuar una evaluación crítica, para lo cual se deben utilizar conocimientos,

destrezas y habilidades a fin de obtener las evidencias suficientes y apropiadas que permitan llegar a conclusiones razonables sobre las cuales basar su opinión.

La evaluación crítica implica cuestionar la validez de la evidencia de auditoría obtenida, siendo necesaria su evaluación, comprobación y confirmación. Asimismo, incluye reconocer la existencia de circunstancias que pueden causar que los estados presupuestarios y financieros contengan deficiencias significativas. Se debe estar alerta a la evidencia de auditoría que contradice o pone en cuestión la confiabilidad de los documentos, las respuestas a las indagaciones y a cualquier otra información obtenida de la Administración.

El auditor deberá planificar y desarrollar la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados presupuestarios y financieros puedan presentar errores, deficiencias o distorsiones intencionales identificadas y evidenciadas, como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Estados presupuestarios

Constituyen una representación estructurada de la información presupuestaria del periodo incluyendo las notas relacionadas, destinados para comunicar el uso y aplicación de los recursos económicos, por un periodo de tiempo, de acuerdo al marco legal en materia presupuestal.

Estados presupuestarios auditados

Los estados presupuestarios auditados de acuerdo al marco legal vigente en materia presupuestal.

Estados presupuestarios comparativos

Es la información comparativa que incluye partidas del periodo anterior, para compararlos con los estados presupuestarios del periodo corriente.

Estados presupuestarios del grupo o pliego

Son los estados presupuestarios que incluyen información presupuestaria sobre más de un componente. También hace referencia a los estados presupuestarios combinados del grupo o pliego, preparada por los componentes.

Estados financieros

Constituyen una representación estructurada de la información financiera histórica, incluyendo las notas relacionadas, destinada para comunicar los recursos económicos, las obligaciones de una entidad en un momento específico, el rendimiento financiero o los cambios registrados en ellos por un periodo de tiempo, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable. Las notas relacionadas generalmente comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Estados financieros auditados

Los estados financieros auditados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y el marco regulatorio de cada entidad.

Estados financieros comparativos

Es la información comparativa que incluye montos y otras revelaciones del periodo anterior, para compararlos con los estados financieros del periodo corriente, pero, si son auditados se hará referencia en la opinión del auditor.

El nivel de información incluida en los estados financieros comparativos, es comparable con la información incluida en los estados financieros del periodo corriente.

Estados financieros del grupo o pliego

Son los estados financieros que incluyen información financiera sobre más de un componente. También hace referencia a los estados financieros combinados o integrados agregados a la información financiera del grupo o pliego, preparada por los componentes.

Estados financieros para propósitos especiales

Son los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información financiera para propósitos especiales o fines específicos.

Estados financieros para propósitos generales

Son los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información financiera para propósitos generales.

Estimación contable

Una aproximación de un importe monetario en ausencia de un medio preciso de cuantificación. Este término se usa para un importe medido al valor razonable donde hay incertidumbre de estimación, así como para otros importes que requieren estimación.

Estimación puntual del auditor o rango del auditor

El importe o rango de importes derivado de la evidencia de auditoría para usar en la evaluación de una estimación puntual de la Administración.

Estrategia preliminar de auditoría

Un enfoque preliminar de la auditoría, que establece el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría después de obtener una comprensión de la TS y los procesos de revelación significativa. La estrategia preliminar de auditoría se usa para guiar el desarrollo del plan de auditoría más detallado.

Estrategia general de auditoría

El alcance general, la oportunidad y dirección de la auditoría, lo cual guía el desarrollo del plan de auditoría. La estrategia de auditoría se resume en el Memorando de estrategia de auditoría (MEA). Existen dos tipos de estrategias generales: estrategia de confianza en controles en combinación con estrategia sustantiva y estrategia únicamente sustantiva.

Estrategia de confianza en controles en combinación con estrategia sustantiva

Una de las dos estrategias preliminares de auditoría. En una estrategia de confianza en controles en combinación con estrategia sustantiva, se obtiene una comprensión de los controles relevantes para la auditoría. Se identifica, se evalúa y se prueba los controles relevantes con la expectativa de otorgarles confianza.

Estrategia únicamente sustantiva

Una de las dos estrategias preliminares de auditoría. Cuando se usa una estrategia sustantiva, el propósito es obtener suficiente comprensión de las transacciones significativas para determinar lo que pudiera fallar (riesgos identificados) para propósitos de establecer procedimientos sustantivos de auditoría eficaces.

Estratificación

El proceso de dividir un universo en sub-universos, cada una de las cuales forma un grupo con unidades de muestreo, las cuales tienen características similares (con frecuencia de valor monetario).

Estructura orgánica del grupo o pliego

Una estructura que proporciona una comprensión de los componentes (entidades o proyectos financiados por entes cooperantes) que están en el grupo o pliego, cómo son administrados, y cómo su información presupuestaria y financiera es reunida.

Evaluación de la categoría de CGTI

La evaluación de la categoría de CGTI se determina considerando si las evaluaciones operativas de CGTI relevantes en combinación logran el objetivo de la categoría de CGTI.

Evaluación de CGTI agregado

La evaluación de CGTI agregado se determina considerando la combinación de las evaluaciones de categoría de CGTI para la(s) aplicación(es) de TI que soportan cada control de aplicación de TI o control manual dependiente de TI.

Evaluación de riesgo

La evaluación de riesgo es la identificación y consideración de los efectos de los riesgos de negocios (riesgos del sector) y de estados presupuestarios y financieros de la entidad sobre la estrategia de auditoría, considerando la eficacia de su sistema para controlar esos riesgos.

Evaluación de riesgo combinado (ERC)

Una evaluación combinada del riesgo inherente y de control para cada una de las aseveraciones relevantes de las cuentas y revelaciones significativas de los estados presupuestarios y financieros.

Evaluación de riesgo combinado alto

Una evaluación de riesgo combinado que se hace cuando la evaluación de riesgo inherente indica que la susceptibilidad de la cuenta o revelación significativa de aseveración equívoca al nivel de aseveración es más alta y no se tiene evidencia suficiente de que los controles funcionan eficazmente y, por lo tanto, no se puede concluir que los controles reducirán el riesgo de aseveraciones equívocas materiales que ocurran para una aseveración relevante.

Evaluación de riesgo combinado bajo

Una evaluación de riesgo combinado que se hace cuando la evaluación del riesgo inherente indica que la susceptibilidad de la cuenta o revelación significativa de aseveración equívoca es más alta y, sin embargo, se cree que los controles son eficaces y que prevendrán o detectarán y corregirán las aseveraciones equívocas oportunamente.

Evaluación de riesgo combinado mínimo

Una evaluación de riesgo combinado que se hace cuando la evaluación de riesgo inherente indica que la susceptibilidad de la cuenta o revelación significativa de aseveraciones equívocas es más baja y se cree que los controles son eficaces y que prevendrán o detectarán y corregirán las aseveraciones equívocas oportunamente.

Evaluación de riesgo combinado moderado

Una evaluación de riesgo combinado que se hace cuando la evaluación de riesgo inherente indica que la susceptibilidad de la cuenta o revelación significativas de aseveraciones equívocas al nivel de aseveración es más baja y no se tiene evidencia suficiente de que los controles funcionan eficazmente y, por lo tanto, no se puede concluir que los controles reducirán el riesgo de que ocurran aseveraciones equívocas materiales para una aseveración relevante.

Evaluación operativa de CGTI

Una evaluación para cada CGTI (esto es, el CGTI es eficaz o ineficaz), con base en los resultados de las pruebas.

Evento de planificación del equipo

Una reunión interactiva de colaboración, requerida, a la cual asisten los integrantes clave de la comisión auditora, incluyendo al socio a cargo de la auditoría, y en la que se discuten los cambios en el giro de la entidad, en la actividad de la entidad y los asuntos de auditoría más críticos, y se establece la estrategia general de auditoría. Cubre muchos de los procedimientos dentro de la etapa de planificación e identificación de riesgos de la auditoría, la etapa de estrategia y evaluación de riesgos, y el efecto de estos procedimientos sobre la estrategia preliminar de auditoría.

Evento posterior a fecha intermedia

Un evento requerido cuando se ejecuta procedimientos a una fecha intermedia que tiene lugar antes del comienzo de los procedimientos sustantivos de fin de periodo, y preferiblemente cerca de la terminación de las pruebas sobre controles y los procedimientos sustantivos intermedios, para revisar los resultados de las pruebas sobre controles y las pruebas sustantivas intermedias ejecutadas hasta la fecha, determinar si la estrategia de auditoría original continúa siendo apropiada y si deben ser ejecutadas pruebas sobre controles adicionales o diferentes, o pruebas sustantivas para completar la auditoría y evaluar si los resultados de los procedimientos hasta la fecha afectan la evaluación de riesgo combinado, los riesgos de aseveración equívoca proveniente de fraude y la determinación de riesgos significativos.

Eventos posteriores o hechos posteriores

Eventos que ocurren entre la fecha del estado de situación financiera y la fecha del informe de auditoría, y hechos que son conocidos por el auditor después de la fecha del informe de auditoría que pueden haberlos llevado a enmendar el informe de auditoría.

Evidencia de auditoría

La información usada por el auditor para llegar a las conclusiones que forman la base de la opinión de auditoría sobre los estados presupuestarios y financieros de la entidad. La evidencia de auditoría incluye la información contenida en los registros contables que fundamentan los estados presupuestarios, financieros y otra información.

Evidencia electrónica de auditoría (EEA)

Información generada o procesada a través de una aplicación de TI, una hoja de trabajo, y/o una solución de cómputo de usuario final, en forma electrónica o impresa, usada para soportar los procedimientos de auditoría y las conclusiones del auditor.

Excepción

Una respuesta que indica una diferencia entre la información solicitada a ser confirmada, o la información contenida en los registros de la entidad, y la información proporcionada por la parte confirmante (quien brinda la confirmación).

Excepción de control

Una ocurrencia de un control que al ser probado no operó según su diseño o no fue implementado.

Experto

Una persona u organización que posee pericia en un campo distinto de la contabilidad o control gubernamental.

Experto de la Administración

Es un experto que posee pericia en un campo distinto de la contabilidad o control gubernamental cuyo trabajo es usado por la entidad para ayudarla a preparar los estados presupuestarios y financieros. El experto de la Administración puede ser un tercero contratado por la Administración para ejecutar una parte específica de trabajo (es decir, un experto externo de la Administración) o, con mayor frecuencia puede ser un empleado o colaborador de la entidad.

Experto del auditor

Un profesional u organización con pericia en un campo distinto de la contabilidad o control gubernamental a quien el equipo de auditoría le solicita ejecutar labores o actividades en el trabajo de auditoría.

F

Factores ambientales o factores ambientales clave

El conjunto de circunstancias externas, eventos, condiciones e influencias que resultan en restricciones y limitaciones, o la falta de los mismos, que son muy importantes para una entidad. Los entornos generales en los cuales opera la entidad podrían incluir: de mercado, económico, financiero, legal o reglamentario, comunidad y producción. Los factores ambientales consisten, entre otras cosas, en entorno competitivo, información del cliente, prácticas contables y obligaciones de reporte, asuntos tributarios, avances tecnológicos y consideraciones sociales, económicas y políticas.

Factores críticos de éxito

Los resultados clave que deben ser logrados por la entidad para concluir que una estrategia ha sido implementada con éxito.

Factores de riesgo de fraude

Eventos o condiciones que indican un incentivo o presión para cometer fraude o proporcionan una oportunidad para cometer fraude.

Falta de respuesta

Una falla de la parte confirmante para responder a una solicitud de confirmación o una solicitud devuelta sin haber sido entregada.

Fecha de aprobación de los estados presupuestarios

La fecha en la cual han sido preparados todos los estados que comprenden los estados presupuestarios, incluyendo las notas relacionadas.

Fecha de aprobación de los estados financieros

La fecha en la cual han sido preparados todos los estados que comprenden los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas y las personas con autoridad reconocida han asumido la responsabilidad sobre tales estados financieros.

Fecha de publicación de los estados presupuestarios y financieros

Es la fecha en la que los estados presupuestarios y financieros auditados y los informes de auditoría se ponen a disposición de terceros (p. ej., ente rectores, Contraloría General, entre otros).

Fecha de los estados presupuestarios y financieros

Es la fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados presupuestarios y financieros.

Fecha del dictamen del auditor

Es la fecha seleccionada por el auditor para el dictamen de los estados presupuestarios y financieros.

Fecha intermedia

Una fecha anterior a la fecha del estado de situación financiera anual, en la cual se planea ejecutar pruebas intermedias sobre controles y/o procedimientos sustantivos. Las fechas intermedias para ejecutar pruebas sobre controles o procedimientos sustantivos no necesariamente coinciden con las fechas cuando las revisiones intermedias son ejecutadas con una entidad que está emitiendo información financiera intermedia.

Fraude (irregularidad) en la auditoría presupuestaria y financiera

Un acto intencional cometido por una o más personas de la Administración, los encargados del gobierno de la entidad, empleados o terceros, que involucra el engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal. El fraude (irregularidad) puede ser de dos tipos: fraude (irregularidad) relacionado a la distorsión de información presupuestaria, financiera o de malversación de activos.

Las condiciones que se presentan generalmente cuando ocurre una aseveración equívoca material proveniente de fraude son:

- Incentivos o presiones
- Oportunidad

- Racionalización

En el presente documento, el término irregularidad es sinónimo de fraude.

Fuente de información

Información obtenida de origen interna o externa de la entidad la cual se planea usar para otorgarle confianza.

Fuerzas del mercado o fuerzas clave del mercado

Las características en un mercado que son más importantes para el éxito de un producto o entidad, incluyendo las influencias de los competidores, clientes y proveedores.

Función de auditoría interna

Una actividad de evaluación establecida o proporcionada como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras, examinar, evaluar y monitorear la idoneidad y la eficacia del control interno.

G

Gobierno de la entidad o gobierno

Describe la función de la persona o personas con la responsabilidad de supervisar la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.

Es el órgano de decisión y conducción de la entidad. Usualmente, el gobierno de la entidad cuenta con un equipo de asesores especializados encargados de emitir una opinión sobre asuntos que sean sometidos a su consideración.

Grado de confianza

El complemento del riesgo de aceptación incorrecta. La medida de probabilidad asociada con un intervalo de muestra. Conocido también como confiabilidad.

Grupo o pliego

Todos los componentes (entidades o unidades ejecutoras) cuya información presupuestaria y financiera está incluida en los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego. Comprende también a la entidad que en sus estados presupuestarios y financieros incluya(n) algún(os) proyecto(s) financiado(s) por ente(s) cooperante(s) que tengan la obligación de presentar información presupuestaria y financiera.

Grupos de interés

Grupos, personas o entidades que pueden afectar o ser afectados por el logro de objetivos de la entidad. Con frecuencia tienen una relación directa con la entidad proporcionando factores de información y/u obteniendo resultados de la entidad, y pueden influir en los objetivos y estrategias de la entidad. Los interesados pueden ser tanto internos como externos para la entidad e incluyen a la ciudadanía, a los encargados del gobierno de la entidad, la Administración, los accionistas, clientes, proveedores, prestamistas, empleados, Gobierno, grupos de interés especial.

I

Importe nominal

Un importe determinado durante la planificación, bajo el cual las aseveraciones equívocas no serían acumuladas porque se espera que la acumulación de tales importes claramente no tendrán un efecto material sobre los estados presupuestarios y/o financieros. En otras palabras, los importes por debajo del importe nominal, juzgados por criterios de tamaño, naturaleza o circunstancias, son claramente triviales para la auditoría financiera y en conjunto tales importes no serían considerados en la evaluación general de aseveraciones equívocas a ser reportadas.

Incentivos o presiones

Es una de las tres condiciones que se presentan generalmente cuando ocurre una aseveración equívoca material proveniente de fraude. En el contexto de las tres condiciones de fraude (incentivos o presiones, oportunidad y racionalización), los incentivos o presiones son razones para que una persona cometa fraude.

Incertidumbre

Es un asunto cuyo resultado depende de acciones o eventos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que pueden afectar los estados presupuestarios y/o financieros.

Incertidumbre material

Incertidumbre que existe cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de ocurrencia son tales que se necesita una revelación apropiada de la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para que:

- En el caso de un marco de información financiera, la presentación de los estados financieros sea razonable, o
- En el caso de un marco de cumplimiento, los estados presupuestarios no sean engañosos.

Inconsistencia

Es la información que contradice la información contenida en los estados presupuestarios y financieros auditados. Una inconsistencia material puede hacer dudar acerca de las conclusiones de auditoría extraídas de evidencia obtenida anteriormente y, posiblemente acerca de los fundamentos para la opinión de auditoría sobre los estados presupuestarios y financieros.

Incumplimiento

Actos de omisión o comisión por parte de los funcionarios y/o servidores de la entidad, intencional o no intencional, que son contrarios a las leyes o contratos vigentes.

Indagación

Consiste en buscar información, financiera y no financiera, de personas conocedoras o bien informadas, dentro de la entidad o fuera de ella.

Independencia

Los profesionales del equipo de auditoría están, de hecho y en apariencia, libres de intereses que pudieran ser considerados como incompatibles con la objetividad, integridad e imparcialidad, de acuerdo con los códigos de ética y las reglas de independencia local o nacional u otros requerimientos reglamentarios de independencia.

Indicador de desempeño o indicador clave de desempeño

Factor clave que usa la Administración para medir y administrar el desempeño financiero de la entidad. Algo visible o evidente que relaciona entre sí diferentes grupos de información (operativa o financiera), que muestra el progreso de una acción frente a la meta y al alcance de culminación, y que la Administración usa frecuentemente para medir y administrar la entidad para el logro de sus estrategias.

Información comparativa

Son los montos y revelaciones incluidos en los estados presupuestarios y financieros, con respecto a uno o más periodos anteriores, de acuerdo con el marco legal y de información financiera aplicable.

Información presupuestaria y financiera intermedia

Información que puede ser menos de un grupo completo de los estados presupuestarios y financieros, emitida en fechas intermedias, que generalmente puede ser trimestral o semestral.

Información suplementaria

Es la información que se presenta junto con los estados financieros (incluidas sus notas relacionadas), pero que no requiere de un marco de información financiera aplicable, como en el caso de preparar estados financieros; normalmente se presentan cédulas suplementarias, formatos o como notas adicionales.

Informe anual

Un documento anual emitido por la entidad, el cual incluye los estados financieros con el dictamen del auditor.

Infraestructura de TI

Un componente del entorno de tecnología de información que típicamente se compone de *hardware*, sistemas operativos, bases de datos y redes.

Iniciación

Es el punto donde una transacción que ingresa primero al proceso de la entidad, es preparada y presentada para registro.

Inspección

Es una técnica de auditoría que consiste en el examen de los registros o documentos, internos o externos, sean estos en papel en formatos electrónicos u otro medio, o mediante el examen físico de un activo.

Internet o acceso remoto

Los métodos, procesos y tecnología usados para conectar a usuarios de aplicaciones de TI con el entorno de TI desde fuentes externas.

Investigar

Es un procedimiento utilizado para resolver asuntos que surgen de otros procedimientos.

J

Juicio profesional

Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones acerca del curso de acción adecuado, en función de las circunstancias del encargo de auditoría.

M

Malversación de activos

Involucra el hurto y/o mal uso de activos de una entidad, y con frecuencia es perpetrada por empleados en importes relativamente pequeños o inmateriales. También puede involucrar a la Administración, quien generalmente está más capacitada para encubrir u ocultar malversaciones de manera que sea difícil su detección.

Marco de información financiera aplicable

Es el marco de información financiera adoptado por la Administración, y cuando proceda, por los encargados del gobierno de la entidad, para la preparación de los estados financieros, considerando la naturaleza de la entidad, el objetivo de los estados financieros o los requerimientos de la legislación o normas regulatorias.

Marco de cumplimiento

Un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, pero no reconoce que la Administración puede necesitar proporcionar revelaciones adicionales o desviarse de un requerimiento del marco con el fin de lograr una presentación razonable de los estados financieros.

Marco legal

Aquellas leyes y normas regulatorias a las cuales una entidad está sujeta.

Materialidad

La magnitud de una omisión o una aseveración equívoca que, individualmente o en conjunto, a la luz de las circunstancias que la rodean, podría esperarse razonablemente que influyeran en las decisiones económicas de los usuarios de los estados presupuestarios y financieros (grupos de interés). La materialidad es determinada por equipo de auditoría.

Materialidad de planeación

El nivel general de materialidad para los estados presupuestarios y financieros tomados en conjunto.

Memorando de planificación

Un memorando que resume los resultados de los procedimientos de planificación y la estrategia general de auditoría, previamente discutido y es acordado por el equipo de auditoría en el evento de planificación del equipo. Proporciona evidencia de que el equipo de auditoría desarrolló, discutió y aprobó la estrategia de auditoría para el desarrollo del trabajo de auditoría.

Memorando resumen de revisión (MRR)

Un memorando que proporciona al equipo de auditoría un resumen de los resultados y conclusión de auditoría, una descripción de los asuntos importantes, y deficiencias significativas que surgen durante el desarrollo de auditoría.

Monitoreo de controles

Es un componente del control interno. Un proceso para evaluar la eficacia de desempeño del control interno a través del tiempo. Incluye evaluar el diseño y operación de los controles oportunamente y tomar las acciones correctivas necesarias modificadas para los cambios en las condiciones que se desarrollan.

Muestra

Las partidas individuales provenientes del universo, que son seleccionadas para examen.

Muestra representativa

Una muestra que está libre de influencias de selección y contiene partidas de muestreo que tienen características típicas del universo.

Muestreo al azar

Técnica de muestreo no estadístico, requiere que se seleccione una muestra sin influencias intencionales o inapropiadas.

Muestreo aleatorio

Técnica de muestreo donde cada partida en el universo tiene una oportunidad igual o conocida de selección, independientemente de su tamaño.

Muestreo basado en el juicio (muestreo no estadístico)

Técnica de muestreo para la cual se considera el riesgo de muestreo al evaluar una muestra de auditoría, sin usar la teoría estadística para medir ese riesgo.

Muestreo de auditoría (muestreo)

Técnica de auditoría que consiste en la aplicación de un procedimiento a menos del 100 % de las partidas dentro de un universo, de manera que todas las unidades de muestreo tenga una oportunidad de selección, con el fin de obtener una base razonable para extraer conclusiones acerca del universo.

Muestreo de unidades monetarias

Técnica de muestreo que usa probabilidad proporcional al tamaño para seleccionar una muestra y expresar una conclusión sobre el universo como un valor monetario.

Muestreo estadístico

Una técnica de auditoría cuyo enfoque tiene las siguientes características:

- Selección de las partidas de muestra sin influencias; es decir, cada unidad de muestreo tiene una oportunidad igual de ser seleccionada; y
- el uso de la teoría de probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo medición del riesgo de muestreo.

Un enfoque de muestreo que no tiene estas características es considerado muestreo basado en el juicio (muestreo no estadístico).

N

Nivel de precisión

Una medida de la diferencia entre una estimación de muestra y las características del universo correspondiente en un riesgo de muestreo específico. Conocido también como la provisión para riesgo de muestreo.

No confiar en controles

Una evaluación preliminar del riesgo de control hecha después de obtener la comprensión necesaria de las TS o los procesos de revelación significativa de la entidad. Cuando se decide no confiar en los controles se cree que los controles no han sido diseñados apropiadamente, implementados eficazmente o que es improbable que operen eficazmente durante todo el periodo de confianza y, por lo tanto, se ha decidido no probar los controles y se ha identificado procedimientos sustantivos que se cree proporcionan la evidencia necesaria para soportar los saldos contables o revelación relacionados, o se cree que probar los controles sería ineficiente. Alternativamente, puede hacerse una evaluación del riesgo de control de no confiar en controles después de los resultados de las pruebas sobre controles, si aún se ejecutan, u otra evidencia de auditoría indica que los controles no han sido implementados o son ineficaces.

O

Objetivos de la entidad

Los objetivos de la entidad con frecuencia están representados por la misión de la entidad y las declaraciones de valores, conducen a una estrategia general y los resultados que la entidad está tratando de lograr. Objetivos más específicos fluyen de una amplia estrategia de la entidad y representan metas medibles, alcanzables, a corto plazo que dirigen las operaciones de la entidad.

Observación

Técnica de auditoría que consiste en presenciar un proceso o procedimiento que está siendo ejecutado por otras personas, por ejemplo, la observación del conteo de existencias hecho por personal de la entidad o la observación de la ejecución de las actividades de control.

Oportunidad

En el contexto de las tres condiciones de fraude (Incentivos o presiones, oportunidad y racionalización), la oportunidad es la circunstancia (por ejemplo falta de controles o controles ineficaces) dentro de una entidad que permite que se cometa un fraude. Por ejemplo, la falta de segregación de funciones incompatibles y/o responsabilidades de trabajo incompatibles.

Organización de servicios

Una organización externa (o un segmento de una organización) que proporciona servicios a las entidades usuarias que forman parte de aquellos usuarios del sistema de información pertinente de estas entidades para la presentación de información financiera.

Otra información

Información financiera y no financiera (distinta de los estados financieros y el dictamen del auditor sobre los mismos) que está incluida, bien sea por ley, regulación o costumbre, en un documento que contiene los estados financieros auditados y el dictamen del auditor sobre los mismos.

Otros CGTI

Una categoría de CGTI. Los datos que soportan la información financiera son respaldados de manera que la información pueda ser recuperada correcta y completamente en caso de una interrupción del sistema o un problema de integridad de la información (es decir, respaldo y recuperación). Los programas son ejecutados como están planeados y las desviaciones del procesamiento programado son identificadas y resueltas oportunamente (es decir, programación). Los problemas o incidentes de las operaciones de TI son identificados, resueltos, revisados y analizados oportunamente (es decir, administración y monitoreo de problemas e incidentes) (Ver también: Categoría o categorías de CGTI, administración de cambios y Acceso lógico).

P

Paquete de reportes

La información presupuestaria y financiera y asociada que proporcionan los componentes (entidades o unidades ejecutoras) a la Administración del grupo o pliego para propósitos de consolidación e integración.

Parte relacionada

Persona u otra entidad que tiene control o influencia significativa, directamente o indirectamente a través de uno o más intermediarios, sobre la entidad.

Otra entidad sobre la cual la entidad tiene control o influencia significativa, directamente o indirectamente a través de uno o más intermediarios.

Partidas clave

Es aquella partida que por su nivel de riesgo, ya sea cualitativo o cuantitativo, podría afectar (de ser incorrecta) considerablemente los estados presupuestarios y/o financieros, de tal forma que pueda modificar la estructura, y en consecuencia la opinión del dictamen del auditor.

Pericia

Destrezas, conocimiento y experiencia en un campo específico.

Periodo intermedio

El periodo transcurrido entre el primer día del periodo de auditoría y una fecha antes de la fecha del estado de situación financiera.

Periodo restante

El periodo cubierto entre la fecha del periodo intermedio y la fecha del estado de situación financiera.

Plan de auditoría

Convierte la estrategia de auditoría en una descripción comprensiva del trabajo a ser ejecutado. El plan de auditoría es documentado mediante los papeles de trabajo, describiendo el trabajo a ser ejecutado sobre cada clase de transacciones significativas, proceso de revelación significativa, partida o cuenta significativa y las aseveraciones relevantes. Incluye los procedimientos que trata el presente manual, incluyendo las pruebas sobre controles cuando se usa una estrategia de confianza en controles, y los procedimientos sustantivos que se planea ejecutar para responder a la evaluación del riesgo combinado.

Precisión

Usada con las técnicas analíticas, es el importe máximo de diferencia entre los registros de la entidad y la expectativa que se estaría dispuesto a aceptar sin más investigación. Sobre la base del juicio profesional, se establece la precisión como un importe o rango de importes que es suficientemente pequeña para identificar errores materiales, individualmente o en conjunto.

Presupuestos de tiempo

Plan para mostrar las horas estimadas y el costo hora hombre correspondiente al nivel de integrante de la comisión auditora, empleado para determinar el uso apropiado de recursos y estimar la retribución del trabajo de auditoría.

Probar los procedimientos de la Administración

Evaluación del riesgo de control, utilizado cuando se ejecuta pruebas de los procedimientos de la Administración y se concluye que los controles están funcionando eficaz y suficientemente para reducir los riesgos de aseveración equívoca material en los estados presupuestarios y financieros.

Procedimientos analíticos

Evaluaciones de información presupuestaria o financiera mediante el análisis de relaciones plausibles entre información financiera y no financiera. Los procedimientos analíticos también comprenden, según sea necesario, investigación de fluctuaciones o relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados por un importe significativo.

Procedimientos analíticos generales

Aquellos procedimientos analíticos ejecutados durante la planificación que ayudan a identificar áreas de alto riesgo que pueden requerir mayor énfasis de auditoría, o áreas de bajo riesgo donde se puede minimizar el trabajo de auditoría. Los procedimientos analíticos generales son diseñados para destacar los cambios significativos esperados o no esperados, o la ausencia de cambios esperados, en importes clave de los estados presupuestarios, financieros, indicadores de desempeño, tendencias de rentabilidad o relaciones financieras.

Procedimientos analíticos sustantivos

Procedimientos analíticos diseñados y ejecutados, solos o en combinación con pruebas de detalles.

Procedimientos de actualización

Procedimientos de auditoría ejecutados para actualizar los hechos desde el momento de los procedimientos intermedios hasta la fecha del estado de situación financiera.

Procedimientos de control primarios

Procedimientos ejecutados para obtener evidencia de que los CGTI están funcionando eficazmente.

Procedimientos para la evaluación de riesgos

Procedimientos de auditoría ejecutados para obtener una comprensión de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, para identificar y evaluar los riesgos de aseveración equívoca material, debido a fraude o error, tanto en los estados presupuestarios y financieros, como en las aseveraciones.

Procedimientos de la Administración

Controles importantes al nivel de entidad dentro del componente de control interno ambiente de control y otros controles ejecutados por la Administración en entidades pequeñas para monitorear las transacciones, que reducen colectivamente los riesgos de aseveración equívoca material en los estados presupuestarios y financieros.

Procedimientos generales de auditoría

Corresponde a los procedimientos (aplicación de un conjunto de técnicas) requeridos por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y los requerimientos de auditoría señalados por la CGR para auditar aquellas áreas en cada trabajo de auditoría.

Procedimientos intermedios

Procedimientos ejecutados antes de la fecha del estado de situación financiera.

Procedimientos sustantivos

Un procedimiento de auditoría diseñado para detectar aseveraciones equívocas materiales al nivel de aseveración. Los procedimientos sustantivos comprenden:

- Pruebas de detalles (de tipos de transacciones, saldos contables y revelaciones).

- Procedimientos analíticos sustantivos.

Procedimientos sustantivos primarios

Procedimientos requeridos en todas las auditorías para proporcionar la evidencia de auditoría sustantiva primaria respecto a la razonabilidad de los saldos contables. Los procedimientos sustantivos primarios consisten en procedimientos analíticos sustantivos y pruebas de detalles.

Procesamiento

Los cambios, manipulación o transferencia de información en los libros y registros de la entidad.

Procesamiento de información

Procesamiento correcto y completo de información a través de las transacciones, incluyendo cómo determina la Administración que todas las transacciones son procesadas y que las aseveraciones equívocas han sido detectadas y corregidas oportunamente.

Proceso de cierre de estados presupuestarios

Proceso donde las transacciones presupuestarias son resumidas, revisadas, consolidadas, integradas, editadas y preparadas dentro de una variedad de reportes presupuestarios reglamentarios.

Proceso de cierre de estados financieros

Proceso donde los resultados de varias transacciones son resumidos, revisados, consolidados, integrados, editados y preparados dentro de una variedad de reportes financieros reglamentarios.

Proceso de cierre de estados financieros del grupo o pliego

Proceso que establece los estados financieros del grupo o pliego. Incluye el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información financiera de los componentes (entidades o unidades ejecutoras) en los estados financieros del grupo o pliego por medio de la integración o consolidación.

Proceso de evaluación de riesgos de la entidad

Un componente de control interno que es el proceso de la entidad para identificar riesgos del sector, relevantes para los objetivos del reporte de información financiera, y decidir acerca de las acciones para tratar esos riesgos, así como los resultados de los mismos.

Procesos de TI

Los procesos y controles relacionados que usa la Administración para planear y organizar el entorno de tecnología de información, adquirir, implementar y mantener soluciones de tecnología de información, entregar y soportar el entorno de tecnología de información, así como monitorear el proceso.

Procesos de revelación significativa

El proceso por el cual las transacciones, eventos o condiciones que requieren ser revelados por el marco de información financiera aplicable son acumulados, registrados, procesados, resumidos y reportados apropiadamente en los estados financieros.

Profesionales de TI

Los integrantes de la comisión auditora que desarrollan una comprensión del entorno de tecnología de información (TI) y ayudan también a otros integrantes del equipo, según sea necesario, a comprender el entorno de TI, los riesgos potenciales del sector y de los estados presupuestarios y financieros relacionados con TI.

Propiedad o apropiada (de la evidencia de auditoría)

La medida de la calidad de la evidencia de auditoría; esto es, su relevancia y confiabilidad en proporcionar soporte para las conclusiones sobre las cuales se basa la opinión.

Prueba

Es la aplicación de procedimientos a alguna o todas las unidades de una población.

Pruebas de detalles

Las pruebas directas de la información incluida en un tipo de transacciones o un saldo contable o revelación, incluyendo:

- Pruebas de partidas clave,
- Partidas de muestras representativas y/u,
- Otras pruebas de información subyacente.

Pruebas de partidas clave

La selección de partidas específicas, individualmente importantes dentro de un universo de saldos contables, revelaciones o tipos de transacciones cuando se ejecuta pruebas de detalles. Estas partidas son individualmente importantes porque se cree que tienen más probabilidad de contener aseveraciones equívocas materiales (por ejemplo: partidas inusuales, partidas con historia de errores pasados, partidas grandes).

Pruebas de auditoría

Consiste en la aplicación de procedimientos para identificar y evaluar el riesgo de aseveraciones equívocas materiales en los estados presupuestarios y financieros, la identificación y evaluación de los controles para mitigar esos riesgos.

Pruebas de controles

Procedimientos efectuados para obtener seguridad razonable del control implantado, mediante la confirmación de que los controles han operado efectivamente durante el periodo examinado, asegurando el cumplimiento de directivas internas, disposiciones legales y reglamentarias.

R

Racionalización

En el contexto de las tres condiciones de fraude (Incentivos o presiones, oportunidad y racionalización), la racionalización (actitud) es el carácter o el conjunto de valores éticos que permite las personas cometer un acto deshonesto, o una situación en la cual las personas pueden justificar un acto deshonesto.

Recorrido

Procedimiento para confirmar la comprensión de una TS o un proceso de revelación significativa y para confirmar los puntos donde la información es, o debe ser, capturada, trasladada o modificada. Abarca todo el recorrido crítico de iniciación, registro, procesamiento y reporte en el mayor general (o proveer la base para revelaciones), incluyendo los asientos de diario que registran las transacciones en el mayor general desde los libros auxiliares relevantes y confirmando la comprensión de cómo se corrige la información que ha sido procesada incorrectamente luego de haberse identificado que fue procesada incorrectamente.

Recorrido crítico

Cómo las transacciones son iniciadas, registradas, procesadas y reportadas y cómo la información incorrecta es corregida dentro de un tipo significativo de transacciones. Incluye las políticas y procedimientos establecidos que la Administración usa para asegurar que las directrices sean llevadas a cabo y aplicadas.

Red (en relación con el sistema de TI)

Grupo de computadoras y dispositivos asociados que comparten un enlace común de comunicaciones y generalmente comparten los recursos almacenados en un servidor de computador.

Registro

El punto donde una transacción es registrada primero en los libros y registros de la entidad.

Registros contables

Registros de asientos iniciales y registros de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; el mayor general y los libros auxiliares; asientos de diario y otros ajustes a los estados financieros que no están reflejados en asientos de diario formales; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo que soportan asignaciones de costos, cómputos, conciliaciones y revelaciones.

Registros presupuestales

Asientos y registros de información presupuestaria con incidencia en los estados presupuestarios.

Recálculo

Verificación independiente de la exactitud matemática de documentos y registros.

Reportes

Documentos que recogen información presupuestaria y financiera de la entidad a determinada fecha, cuyo objeto es informar sobre diversos asuntos relacionados a deficiencias y deficiencias significativas, asuntos de importancia y temas relacionados al encargo de auditoría que deben ser comunicados a la entidad y a la Contraloría General.

Reporte de información financiera fraudulenta

Aseveración equívoca intencional, incluyendo omisión de importes o revelaciones en los estados financieros, para engañar a los usuarios de los estados financieros.

Reprocesamiento

Ejecución independiente, por parte del auditor, de procedimientos o controles que originalmente fueron ejecutados como parte del control interno de la entidad.

Responsabilidad por activos

Procedimientos para comparar los activos registrados con los activos reales y efectuar acciones apropiadas cuando se identifican diferencias. Tales procedimientos ayudan a proporcionar seguridad de que se están siguiendo los procedimientos de autorización y salvaguardia de activos. Uno de los objetivos que se relacionan principalmente con el control

de la Administración sobre la disposición de activos y pasivos de la entidad y solo indirectamente con los controles sobre el procesamiento de información, los cuales conciernen a la exactitud, oportunidad y registro completo de las transacciones. Sin embargo, la ausencia de tales controles puede aumentar el riesgo de aseveraciones equívocas materiales en la información financiera que se mantiene en los libros y registros de la entidad.

Resumen de diferencias de auditoría

Reporte que contiene las aseveraciones equívocas corregidas y no corregidas identificadas durante el trabajo de auditoría, sobre la base del umbral determinado para acumular estas diferencias.

Revelaciones significativas

Corresponde a información relevante para los usuarios de los estados presupuestarios y financieros en relación a: políticas contables, explicaciones de partidas importantes, riesgos de la entidad y sector al que pertenece, incertidumbres, recursos, obligaciones, cuadros complementarios entre otros asuntos que podrían contener aseveraciones equívocas materiales. Adicionalmente, las revelaciones requeridas específicamente por ley o por organismos reguladores o entes técnicos rectores.

Revisión de control de calidad del trabajo de auditoría

Proceso diseñado para proporcionar una evaluación objetiva de los juicios más importantes utilizados por la comisión auditora, del sustento de los procedimientos de auditoría mediante la documentación de auditoría y de las conclusiones alcanzadas para preparar el informe de auditoría, así como los reportes comunicados a la entidad y a la CGR.

Revisión de segundo nivel

Procedimientos de revisión ejecutados para estar satisfecho de que la revisión detallada es adecuada y se ha hecho reconocimiento apropiado del área de auditoría y los importes y revelaciones de estados financieros que le corresponden.

Revisión detallada

Revisión del trabajo de auditoría, incluyendo los papeles de trabajo, en detalle.

Riesgos de aseveración equívoca material

Riesgos de que los estados presupuestarios y financieros estén erróneos materialmente antes de la ejecución de los procedimientos de auditoría.

Riesgo de auditoría

Posibilidad que el auditor emita una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados presupuestarios y financieros contengan errores materiales. El riesgo de auditoría es una combinación de riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

Riesgo de control

Riesgo que una aseveración equívoca pueda ocurrir en un tipo de transacción, saldo contable o revelación y que pueda ser material, individualmente o en conjunto con otras aseveraciones equívocas, y no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el control interno de la entidad.

Riesgo de detección

Riesgo que los procedimientos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, no detecten una aseveración equívoca que existe y que podría ser material, individualmente o en conjunto con otras aseveraciones equívocas.

Riesgo de no detección

Posibilidad de que un saldo de cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones, sin que hayan podido ser detectadas por los procedimientos sustantivos del auditor.

Riesgo de muestreo

Riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede conducir a dos tipos de conclusiones erróneas:

- En el caso de la evaluación de controles (prueba de controles), podría concluirse que los controles son más efectivos de los que realmente son, o en el caso de la evaluación de los detalles (prueba de detalle), podría concluirse que no existe un error material, cuando en realidad el efecto si existe. El auditor se preocupa principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta la efectividad de la auditoría y es más probable que conduzca a una opinión de auditoría inapropiada.

- En el caso de la evaluación de controles (prueba de controles), se podría concluir que los controles son menos efectivos de lo que realmente son, o en el caso de la evaluación de los detalles (prueba de detalle), que existe un error material cuando el efecto no existe. Este tipo de conclusión errónea afecta la eficiencia de la auditoría así como también usualmente conduce a realizar trabajos adicionales para establecer que la conclusión inicial estuvo incorrecta.

Riesgo identificado

Riesgo de aseveración equívoca material al nivel de aseveración que podría ocurrir dentro de un tipo significativo de transacción y un proceso de revelación significativa, que tiene una probabilidad de ocurrencia de una aseveración equívoca y una magnitud que podría resultar en una aseveración equívoca material, individualmente o en conjunto, en la(s) aseveración(es) de estados presupuestarios y/o financieros relevante(s) relacionada(s).

Riesgo inherente

Susceptibilidad de una aseveración sobre un tipo de transacción, saldo contable o revelación, a una aseveración equívoca que podría ser material, individualmente o en conjunto con otras aseveraciones equívocas, antes de considerar algunos controles relacionados.

Riesgo significativo

Riesgo inherente con una probabilidad más alta de ocurrencia y una magnitud más alta de efecto si ocurriera. Es un riesgo identificado y evaluado de aseveración equívoca material que, a juicio del auditor, requiere consideración especial de auditoría. Los riesgos significativos son un subgrupo de riesgos inherentes más altos.

S

Salvaguarda de activos

Las restricciones, diseñadas para prevenir la pérdida de activos, sobre el acceso y uso de activos y registros, incluyendo acceso físico e indirecto a través de la preparación y procesamiento de información que autoriza, o de otra manera facilita, el uso o disposición de activos. Uno de los objetivos que se relacionan principalmente con el control de la Administración sobre la disposición de activos y pasivos de la entidad y solamente en forma indirecta con los controles sobre el procesamiento de información, los cuales conciernen al registro exacto, oportuno y completo de transacciones. Sin embargo, la ausencia de tales controles puede aumentar el riesgo de aseveraciones equívocas materiales en la información financiera que se mantiene en los libros y registros de la entidad.

Segregación de funciones incompatibles

La asignación a diferentes personas la responsabilidad de autorizar transacciones, registrar transacciones y mantener la custodia de activos con la intención de reducir las oportunidades de permitir que cualquier persona esté en posición de cometer y ocultar fraude o error en el curso normal de sus funciones.

Selección de muestra al azar

Método de seleccionar una muestra sin seguir una técnica estructurada.

Selección sistemática de muestra

Método de seleccionar una muestra en la cual cada 'n' partida es seleccionada.

Selección de muestreo aleatorio

Método de seleccionar una muestra en la cual las partidas son seleccionadas aleatoriamente del universo para la muestra y cada partida tiene una oportunidad igual o conocida de selección sin importar el tamaño. Las partidas de muestra son seleccionadas típicamente a través de generadores de números aleatorios.

Servicios fuera del alcance

Servicios solicitados por la Administración y/o quienes están encargados del gobierno de la entidad, que son adicionales a la auditoría requerida por las normas profesionales.

Sistema de información

Componente del control interno que incluye el sistema de reporte de información financiera y consiste en los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones de la entidad (así como los eventos y condiciones) y para mantener responsabilidad por los activos, pasivos y patrimonio relacionados.

Sistema operativo

Programa computarizado que administra las comunicaciones entre las aplicaciones de TI, la base de datos del sistema de la Administración, herramientas de *software* y el *hardware* del computador.

Sistemática

Ocurrencia que puede esperarse que ocurra en cada circunstancia similar.

Solicitud de confirmación negativa

Solicitud que la parte confirmante responde directamente al auditor solamente si la parte confirmante está en desacuerdo con la información proporcionada en la solicitud.

Solicitud de confirmación positiva

Solicitud enviada a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está de acuerdo o en desacuerdo con la información proporcionada en la solicitud o debe proporcionar la información solicitada.

Suficiencia (de la evidencia)

La medida de la cantidad de evidencia de auditoría. La cantidad de la evidencia de auditoría necesaria es afectada por la evaluación de los riesgos de aseveración equivoca material (mientras más alto sea el riesgo evaluado, es probable que se requiera más evidencia de auditoría) y también por la calidad de tal evidencia de auditoría (mientras más alta sea la calidad, menor será la evidencia de auditoría requerida).

Socio responsable del trabajo de auditoría

Es el responsable del trabajo de auditoría y su realización, así como del dictamen que emite en nombre de la firma, y que donde fuere requerido, tiene la autoridad apropiada de una institución profesional, legal o reguladora.

Supuestos/premisas de la Administración

Los supuestos/premisas hechos por la Administración, o hechos identificados por un experto, que son usados por la Administración para hacer estimaciones contables. En algunos casos, los supuestos/premisas pueden ser conocidos como factores de información (*inputs*), cuando se refiere a la información subyacente a la cual son aplicados supuestos/premisas específicos.

T

Técnica de auditoría

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para obtener la evidencia necesaria que le permita fundamentar su opinión profesional. Su empleo se basa en el criterio o juicio profesional, según las circunstancias.

Transacciones significativas (TS)

Tipo de transacciones que afectan en forma material a una cuenta, partida o revelación significativa y sus aseveraciones relevantes, bien sea directamente mediante asientos en el mayor general o indirectamente mediante la creación de derechos u obligaciones que pueden no ser registradas en el mayor general. Incluye transacciones rutinarias significativas, no rutinarias y de estimación desde su iniciación, registro, procesamiento, corrección según sea necesario, y reporte en los estados presupuestarios y/o financieros.

Transacciones significativas altamente automatizadas

TS son transacciones rutinarias que están sujetas a procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual.

Transacciones significativas de estimación

Se relacionan con transacciones que incluyen el desarrollo de estimaciones contables para las cuales existe una incertidumbre de medición significativa. Estas transacciones reflejan juicios, decisiones y elecciones hechas por la Administración de la entidad.

Transacciones significativas no rutinarias

Se refiere a transacciones que son inusuales, debido a su tamaño o naturaleza, y que por lo tanto no ocurren con frecuencia. La información involucrada generalmente no es parte de la TS rutinaria.

Transacciones significativas rutinarias

Transacciones normativas o estandarizadas que son recurrentes frecuentemente. Están sujetas a procesamiento sistemático y tienen menos probabilidad de dar lugar a riesgos significativos.

U

Unidades de muestreo

Partidas individuales que constituyen un universo.

Universo

Conjunto completo de información del cual se selecciona una muestra y sobre el cual se desea sacar conclusiones para la auditoría.

Capítulo I Marco Conceptual del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental

1. Introducción

La Contraloría General de la República, de conformidad con el artículo 14° de la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, es el ente técnico rector del Sistema Nacional de Control, y como tal establece las disposiciones y procedimientos técnicos correspondientes al ejercicio del control gubernamental, en función a la naturaleza y/o especialización de las entidades, las modalidades de control aplicables y los objetivos trazados para su ejecución.

En el ejercicio de este rol rector, la Contraloría ha emitido la Directiva de Auditoría Financiera Gubernamental, la cual establece las disposiciones y criterios técnicos a aplicar en su desarrollo. Sobre la base de la citada directiva, se ha elaborado el presente Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, documento de obligatorio cumplimiento en el desarrollo de las auditorías financieras gubernamentales.

Cabe señalar que este manual ha sido elaborado con el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo, como resultado del proyecto institucional denominado “Optimización de las Auditorías Financieras”.

2. Cambios significativos

En las auditorías financieras del sector público, se prioriza la auditoría a los estados presupuestarios y su efecto en los estados financieros a través del paralelismo contable.

Los procedimientos establecidos en este manual, son aplicables para las auditorías a los estados presupuestarios y financieros, los cuales deben ser planeados y ejecutados en forma paralela. A fin de hacer una auditoría eficiente y efectiva se deben efectuar pruebas de doble propósito que permita al auditor validar la conciliación de la información de los estados presupuestarios y financieros, considerando que la información presupuestal corresponde a un ejercicio que afecta los movimientos de diversos componentes de los estados financieros del periodo, que además comprende la auditoría de los saldos iniciales y finales del ejercicio.

Ante los cambios que enfrentan las entidades públicas debido a la creciente complejidad de los hechos económicos y la dinámica cambiante de los métodos y sistemas de contabilidad, administración y gestión pública moderna a nivel internacional y en concordancia con la modernización del estado, se ha asumido el reto de impulsar una auditoría de calidad a través del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental.

Este manual ha sido desarrollado sobre la base de las mejores prácticas de auditoría, estableciendo adecuados procedimientos de auditoría y promoviendo criterios de seguridad razonable en la información presupuestal y financiera; es por ello, que se hace necesario efectuar cambios en la normativa de auditoría alineada a las normas generales de control gubernamental y las normas internacionales de auditoría.

Los cambios más significativos en el presente manual corresponden a:

- La identificación y evaluación de riesgos de error o fraude; y los controles asociados a los procesos vinculados a la información presupuestal y financiera.
- La consideración del examen a la información de los estados presupuestarios y financieros tomados en su conjunto, enfatizando la conciliación de dicha información a fin de validar el uso adecuado de los recursos públicos, así como, su registro contable, aplicando el marco conceptual contable y legal correspondiente.
- La aplicación de una metodología para el cálculo de la materialidad y error tolerable.
- Examen de las partidas y transacciones significativas,
- Elaboración y emisión de reportes: Reporte de alerta temprana, Reporte de diferencias de auditoría, Reporte de deficiencias significativas, Reporte de asuntos de fraude y Carta de control interno.

- Se establece la emisión de los informes de auditoría y sus respectivos reportes a fin de comunicar las deficiencias encontradas y sugerir las recomendaciones pertinentes para la mejora de la gestión pública.

3. Concepto

El Manual de Auditoría Financiera Gubernamental es un documento normativo, de obligatorio cumplimiento, que define el proceso para el ejercicio de la auditoría a los estados presupuestarios y financieros, y ha sido diseñado para su aplicación por las sociedades de auditoría, los órganos de control institucional, así como la Contraloría General de la República en la ejecución de la auditoría presupuestaria y financiera, de conformidad con las normas de control gubernamental, concordado con las normas internacionales de auditoría vigentes.

4. Finalidad del manual

Establecer disposiciones y criterios técnicos aplicables a la auditoría financiera gubernamental, con la finalidad de uniformizar el trabajo de los auditores y promover la calidad en el cumplimiento de sus objetivos y fines esenciales, de manera que permita fundamentar sus opiniones e informes con propiedad.

5. Objetivos del manual

a) Promover la estandarización de los procedimientos y la terminología de la auditoría financiera gubernamental, basados en las normas internacionales de auditoría (NIA).
b) Promover la calidad del trabajo de auditoría a través de la adopción de procedimientos adecuados que proporcionen una seguridad razonable en el cumplimiento de las normas profesionales y regulatorias aplicables a los trabajos de auditoría.
c) Propiciar que los informes de auditoría a los estados presupuestarios y financieros que se emitan en el ámbito del Sistema Nacional de Control contribuyan a mejorar la gestión pública en las entidades del Estado.
d) Proporcionar una fuente de consulta para los profesionales que ejercen la auditoría financiera gubernamental, y promover la formación de auditores.

6. Alcance

a) El presente manual es de aplicación obligatoria por parte de los órganos desconcentrados y las unidades orgánicas de la Contraloría General de la República de acuerdo a su competencia funcional, los Órganos de Control Institucional y las Sociedades de Auditoría cuando sean designadas y contratadas conforme la normativa aplicable, en la realización de las auditorías a los estados presupuestarios y financieros en entidades públicas.
Literal modificado por Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG.
b) Para el caso de las Sociedades de Auditoría con representación internacional que cuenten con un marco metodológico propio deberán alinear sus procedimientos a lo establecido en el presente manual, en lo que corresponda.
c) Para el caso de auditorías de proyectos financiados por entes cooperantes, utilizarán de corresponder, la normativa emitida por los organismos internacionales y como complemento lo establecido en el presente manual.

7. Organización y estructura del manual

Capítulo I Siglas y glosario
Capítulo II Marco conceptual del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental
Capítulo III Etapa de planificación
Capítulo IV Etapa de ejecución
Capítulo V Etapa de elaboración de informe
Capítulo VI Control de calidad del trabajo de auditoría
Capítulo VII Anexos:
Lista de formatos - Etapa de planificación de auditoría
Diagramas de desarrollo del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental

Capítulo III Etapa de planificación

1. Aspectos generales y requerimientos

1.1 Aspectos generales

1.1.1 Concepto

La planificación implica el establecimiento de una estrategia general de auditoría con relación al encargo y el desarrollo de un plan de auditoría; lo cual ayuda al auditor a identificar las áreas de riesgo, resolver problemas potenciales, administrar adecuadamente el proceso de auditoría, efectuar la selección del equipo y supervisar el trabajo.

Una adecuada planificación permite que la auditoría financiera gubernamental sea oportuna y efectiva para la entidad.

La planificación de la auditoría financiera gubernamental debe considerar el examen a la información de los estados presupuestarios y estados financieros tomados en su conjunto.

1.1.2 Actividades de la planificación para establecer la estrategia general

- Identificar las características del encargo que definen el alcance.
- Determinar los objetivos generales y específicos del encargo en relación con los informes solicitados en las bases de concurso, requerimientos de entes rectores o supervisores, o de la entidad.
- Considerar los factores que sean significativos para la dirección de las actividades del equipo del encargo.
- Considerar los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad.
- Determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los recursos necesarios para realizar el encargo.

1.1.3 Naturaleza, alcance y oportunidad de la planificación

a) Naturaleza

Se refiere al tipo de procedimientos y pruebas de auditoría a realizar durante la etapa de planificación requerida para entre otros, la obtención de evidencia de auditoría, determinar la materialidad de planeación y reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

b) Alcance

Implica la selección de aquellas áreas o asuntos que serán revisados durante la etapa de planificación, esta decisión debe ser efectuada teniendo en cuenta la materialidad y el riesgo.

c) Oportunidad

Considera al momento en que se realizarán los procedimientos de auditoría, realización de las visitas, considerando el tamaño, complejidad y experiencia previa de los miembros del equipo o comisión auditora en el encargo de auditoría.

La naturaleza y el alcance de las actividades de planificación variarán en función del tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia previa de los integrantes de

la comisión auditora y cambios de circunstancias que se produzcan durante el trabajo de auditoría.

1.1.4 Objetivo del auditor respecto de la planificación

El objetivo del auditor en esta etapa, es planear la auditoría de manera que se lleve a cabo en forma efectiva y eficiente.

1.2 Requerimientos señalados en la etapa de planificación

1.2.1 Participación de integrantes clave del equipo

El socio y/o supervisor es responsable del encargo de auditoría y los integrantes clave de la comisión auditora deberán participar en la planificación de la auditoría mediante reuniones de coordinación, incluyendo la discusión entre los integrantes del equipo del encargo.

1.2.2 Discusión inicial del proceso de auditoría con la comisión auditora

Al inicio del encargo debe realizarse una reunión entre la comisión auditora que participará en el trabajo, tratándose como mínimo los siguientes aspectos:

a) El alcance de la auditoría.

b) Comprensión inicial del control interno establecido en la entidad y las deficiencias que pudieran existir y tener impacto en la definición de la estrategia y enfoque de la auditoría.

c) Procedimientos de evaluación de riesgos que se utilizarán; incluye la evaluación del riesgo de fraude y algunos aspectos como continuidad del negocio o de las actividades, litigios y reclamos, partes relacionadas y normativa.

d) Decisiones sobre estrategias:

- Materialidad.
- Oportunidad de las actividades (cronograma).
- Responsabilidades de la comisión auditora.
- Participación de expertos y otros profesionales.
- Utilización del trabajo de terceros.
- Riesgos preliminares identificados con respecto a los estados presupuestarios y financieros (riesgos de error material y fraude).
- Riesgos preliminares identificados con respecto a las aseveraciones.
- Definición de la matriz de planificación que incluirá las cuentas del estado de situación financiera y estado de gestión o de resultados, los riesgos asociados incluidos fraude, la participación de terceros, el tipo de procedimientos y pruebas, el proceso que administra los riesgos identificados o actividades donde se inician, procesan y registran las transacciones y el enfoque de auditoría.
- Considerar la determinación de la muestra de la información del estado presupuestario hacia los estados financieros.
- Cumplimiento de requerimientos relacionados con ética e independencia de la comisión auditora.

1.2.3 Planificar las actividades estratégicas

El auditor deberá determinar la estrategia general de auditoría para establecer el alcance, oportunidad y enfoque de auditoría que guíe el desarrollo del plan de auditoría; el cual deberá ser reportado a través del Memorando de estrategia de auditoría (MEA).

Se entiende como estrategia general al conjunto de acciones, actividades y procedimientos planificados sistemáticamente en el tiempo, definidos durante la etapa de planificación, que se orientan al logro de un determinado fin, y desarrollo de una auditoría de calidad.

1.2.4 Desarrollar el plan de auditoría

El auditor deberá desarrollar el plan de auditoría, el cual deberá incluir:

a) La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos planificados para la evaluación del riesgo de auditoría.

b) La naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría planificados, a nivel de aseveración.

c) Otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo cumpla con las NIA.

1.2.5 Planificación de la naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría

El auditor deberá planificar la naturaleza, oportunidad y alcance de la supervisión a los integrantes de la comisión auditora y la revisión de su trabajo. La supervisión puede variar, dependiendo de ciertos factores como:

- El tamaño y la complejidad de la entidad.
- El área de la auditoría.
- Los riesgos evaluados de errores materiales (por ejemplo, un aumento en el riesgo evaluado de errores materiales para un área de auditoría, requiere normalmente el aumento respectivo del alcance y oportunidad de la dirección y supervisión de los integrantes del equipo del encargo, y una revisión más detallada de su trabajo).
- La capacidad y la competencia de cada integrante del equipo que realiza el trabajo de auditoría.

1.2.6 Modificación de la estrategia general y el plan de auditoría

El auditor deberá actualizar y modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, cuando sea necesario durante el curso de su trabajo, lo cual puede producirse como resultado de acontecimientos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de sus procedimientos.

La naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría estarán basados en la consideración de la revisión de los riesgos evaluados.

Esto puede ocurrir cuando llegue a conocimiento del auditor, información que difiere significativamente de la información disponible al planificar los procedimientos de auditoría.

Así por ejemplo: la evidencia obtenida mediante la realización de procedimientos sustantivos podría contradecir con la evidencia obtenida mediante las pruebas de controles; siendo necesario desarrollar procedimientos adicionales más específicos y detallados, con lo cual consecuentemente se modificará el plan de auditoría.

2. Comprensión de los requerimientos para los encargos de auditoría

2.1 Actividades a desarrollar

Comprender las expectativas y los requerimientos del servicio de quienes están a cargo de la Administración de la entidad y de la Contraloría General, permite al auditor determinar el alcance de la auditoría y los recursos necesarios para llevar a cabo el encargo de auditoría.

Durante la etapa de planificación de auditoría, a medida que se ejecutan los procedimientos que refuerzan la comprensión de la entidad y clarifican el alcance de la auditoría, es muy importante la comunicación en ambas direcciones, entre el auditor y quienes están a cargo de la Administración de la entidad.

De surgir limitaciones importantes al proceso de auditoría por parte de la Administración de la entidad, esta situación deberá ser comunicada a la Contraloría General, en el Memorando de planificación de auditoría y en el Reporte de alerta temprana.

2.2 Identificar quiénes están a cargo de la Administración de la entidad

Se debe identificar a los funcionarios que están a cargo de la Administración de la entidad y las personas apropiadas con quienes se deben efectuar las comunicaciones y requerimientos de la auditoría.

Durante el trabajo de auditoría, el auditor debe validar que continúa comunicándose con las personas apropiadas, especialmente cuando han existido cambios en la Administración.

Quienes están a cargo de la Administración de la entidad con frecuencia son representados por los encargados del gobierno de la entidad, quienes tienen como función la conducción de las entidades. La comunicación del auditor con los encargados de la Administración constituye un elemento clave.

2.3 Comprender los requerimientos del servicio y las expectativas de la Administración

El auditor se reúne con los que están a cargo de la Administración en una etapa previa en el proceso de auditoría para:

- Comprender sus expectativas y requerimientos de servicio.
- Establecer los protocolos de comunicación.
- Obtener información relevante para el encargo de auditoría, que se usa al determinar el alcance de los servicios.
- Establecer la disponibilidad del personal de la entidad y el apoyo que será proporcionada por la entidad durante el trabajo de auditoría.
- Discutir la oportunidad de las etapas significativas y las fechas de vencimiento del trabajo de auditoría.
- Establecer el nivel de participación del auditor interno en el trabajo de auditoría.
- Para auditorías recurrentes, comentar sobre el progreso de la entidad hacia planes efectuados para eliminar aseveraciones equívocas no corregidas que permanecen desde el periodo anterior, y las primeras acciones que el auditor tomará si las mismas o similares aseveraciones equívocas que surgen durante la auditoría del periodo actual.
- Enfatizar la necesidad de una comunicación abierta, entre los auditores, los encargados del gobierno de la entidad, la Administración y el personal de la entidad,
- Comprender los objetivos y estrategias de la entidad.

La comprensión de los objetivos y estrategias de la entidad, y la manera cómo los logra la Administración, contribuye a que el auditor comprenda las expectativas de la entidad con respecto a la entrega de sus servicios de auditoría e incrementa el conocimiento de los riesgos del sector en el cual se desarrolla la entidad. En muchos casos, se puede obtener mucho de la comprensión de la entidad en estas reuniones, particularmente en trabajos de

auditoría recurrentes, cuando el auditor se puede enfocar en los cambios ocurridos desde el periodo anterior.

2.4 Determinar el alcance preliminar de auditoría

El alcance de auditoría depende del riesgo del encargo, de los requerimientos específicos propios del sector o del marco legal aplicable, necesidades de control dispuesto por la Contraloría General, las expectativas de la entidad, los requerimientos profesionales y los tipos de informe que serán proporcionados. Esto será documentado dentro del Memorando de estrategia de auditoría (ver **Formato 15 "Memorando de estrategia de auditoría (MEA)"**).

El auditor determina el alcance preliminar del trabajo de auditoría, el cual se ajustará durante el transcurso de la auditoría, según sea necesario, considerando asuntos tales como:

- La estructura de la entidad.
- Asuntos que surgen de los procedimientos de aceptación / continuidad del trabajo de auditoría.
- El entorno regulatorio, incluyendo: los requerimientos locales, el marco de información financiera aplicable y los requerimientos de reporte específicos del sector donde se desarrolla la entidad.
- Se debe considerar la función de la auditoría interna de la entidad y como esta afecta el alcance del trabajo del auditor, bien sea reduciendo o complementando los procedimientos basados en los resultados de procedimientos propios de la función de auditoría interna o utilizando a auditoría interna para que preste asistencia directa.

Cuando se establece el alcance preliminar de la auditoría, se determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los recursos requeridos para ejecutar el trabajo de auditoría.

2.5 Comunicar las responsabilidades y el alcance preliminar de auditoría

La comunicación del alcance o procedimientos de auditoría no debe ser tan explícita que alerte a la Administración de la entidad en cuanto a los límites para la ejecución de pruebas o permita que la Administración desvíe la atención de las áreas de riesgo potencial o que preocupen al auditor. La auditoría no debe ser predecible.

Las comunicaciones que efectúe la Contraloría o el OCI se realiza obligatoriamente a través de la casilla electrónica asignada por la Contraloría, considerado la normativa aplicable para dicho efecto.
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG.

En las comunicaciones se deja evidencia de los requerimientos solicitados/atendidos o acuerdos sostenidos con relación al trabajo. Su propósito es resumir los resultados de las discusiones con la Administración, con quienes están a cargo de la Administración, y con aquel personal clave que es afectado directamente por los servicios de auditoría.
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG.

Se debe recordar a quienes están a cargo de la Administración de la entidad, las responsabilidades que se tiene como auditores, lo cual incluye:

- El auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados presupuestarios y financieros que han sido preparados por la Administración con la supervisión de quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
- La auditoría de los estados presupuestarios y financieros no exime de sus responsabilidades a la Administración o a quienes están a cargo de la Administración de la entidad o al personal involucrado.

Cuando sea aplicable, el auditor es responsable de comunicar asuntos específicos requeridos por las NIA o el marco legal aplicable y de comunicar oportunamente algún indicio de fraude, a la Contraloría General de la República.

2.6 Establecer la comisión auditora

La comisión auditora debe tener:

- Comprensión y experiencia práctica en auditorías de naturaleza y complejidad similares, mediante capacitación y participación apropiadas.
- Comprensión de las normas profesionales y las regulaciones de cada sector.
- Apropiado conocimiento técnico, incluyendo conocimiento de TI relevante para el encargo de auditoría.
- Conocimiento de los sectores en los cuales opera la entidad.
- La capacidad para aplicar el juicio profesional.
- Comprensión de las políticas y procedimientos de control de calidad.
- Comprensión del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental y disposiciones establecidas por la CGR.

Para establecer la comisión de auditoría, el responsable del encargo deberá:

- Identificar oportunamente los requerimientos de asignación de personal.
- Preparar los presupuestos de tiempo para determinar los requerimientos de recursos y programar el trabajo.
- Lograr un balance apropiado de habilidades/destrezas, experiencia y competencia dentro del equipo, considerando:

    - El tamaño y complejidad de la auditoría.
    - La disponibilidad de personal.
    - Las habilidades/destrezas especializadas requeridas.
    - La oportunidad de la ejecución del trabajo.
    - La continuidad y rotación de los integrantes del equipo.
    - Las oportunidades de capacitación.
    - La evaluación de situaciones donde puedan existir problemas de independencia y conflictos de intereses (p. ej., considerando si los integrantes del equipo tienen familiares empleados por la entidad).

- Considerar la experiencia y capacitación de los integrantes de la comisión en relación con la complejidad y otros requerimientos del encargo de auditoría,
- Determinar la administración, supervisión y dirección requeridas en el equipo de auditoría, identificando aquellos integrantes del equipo con responsabilidad por estas actividades.
- Determinar si se usará la experiencia de profesionales de la SOA, OCI o CGR, o un experto fuera de estas, en un campo distinto de contabilidad y control gubernamental.

2.7 Administrar, dirigir y supervisar a la comisión auditora

Es importante que los integrantes de la comisión auditora comprendan los objetivos del trabajo que deben ejecutar. El trabajo en equipo y capacitación en los trabajos apropiados son necesarios para asistir a los integrantes menos experimentados de la comisión a comprender el propósito del trabajo asignado.

A medida que progresa el trabajo de auditoría, el supervisor, el jefe de comisión y otros integrantes del equipo con responsabilidades de supervisión deberán:

- Revisar el progreso del trabajo de auditoría.
- Revisar la documentación de auditoría, dejando como evidencia su firma.
- Reevaluar si los integrantes individuales de la comisión auditora:

- Tienen las habilidades/destrezas y competencias necesarias para llevar a cabo el trabajo asignado.
- Tienen suficiente tiempo para llevar a cabo su trabajo.
- Comprenden las instrucciones de auditoría.
- Están realizando su trabajo de acuerdo con el enfoque planificado para el trabajo de auditoría.

- Tratar los asuntos relevantes de contabilidad y auditoría que surjan, evaluando su importancia, ajustando los procedimientos de auditoría, modificando las evaluaciones de riesgo combinado y la estrategia de auditoría según sea apropiado.
- Identificar asuntos para la consideración de los integrantes más experimentados de la comisión auditora y determinar el nivel apropiado de consulta.

2.8 Definir las responsabilidades del socio y/o supervisor, jefe de comisión e integrantes de la comisión auditora

El socio y/o supervisor y el jefe de comisión tienen la responsabilidad de monitorear la calidad y progreso del trabajo llevado a cabo bajo su supervisión, incluyendo:

- Instrucción adecuada para aquellos a quienes ellos han delegado trabajo.
- Revisión periódica del trabajo a medida que progresa, considerando el plazo convenido.
- Control de acumulación de tiempos en relación con el cronograma.
- Revisión de la documentación de auditoría terminada e informes a ser emitidos.
- Comunicar a la CGR, las limitaciones al alcance impuestas por la Administración de la entidad.

Las responsabilidades de revisión son determinadas sobre la base de que los integrantes más experimentados, incluyendo el supervisor de la comisión auditora, revisan el trabajo ejecutado por los integrantes de la comisión con menos experiencia.

Las técnicas de un revisor incluyen:

- Supervisión presencial.
- Comentar la información con el personal que ejecutó el trabajo (y/o la revisión de detalle).
- Reprocesar uno o más de los rubros probados con el personal que ejecutó el trabajo (y/o la revisión de detalle).
- Examinar la documentación original de la entidad que no está en la documentación de auditoría (papeles de trabajo).

El socio y/o supervisor de la comisión auditora tiene responsabilidad por:

- Efectuar el trabajo de acuerdo a las NIA y al Manual de Auditoría Financiera Gubernamental
- La opinión de la auditoría emitida.
- La calidad general del trabajo de auditoría.
- La evidencia obtenida en el proceso de auditoría que le permita sustentar los informes emitidos.
- La información remitida en los reportes.

Si bien el socio y/o supervisor de la comisión auditora tiene la responsabilidad principal por la calidad del trabajo de auditoría, otros integrantes de la comisión auditora comparten esta responsabilidad y asisten al supervisor en el cumplimiento de las responsabilidades antes descritas.

Adicionalmente, los auditores y expertos de la comisión auditora asumen responsabilidad por los aspectos designados y realizados en el trabajo de auditoría.

3. Comprensión de las operaciones de la entidad

3.1 Aspectos generales

La comprensión de las operaciones de la entidad constituye un requisito fundamental para entender e identificar las actividades de la entidad, antecedentes, naturaleza, tamaño, organización, objetivos, programas, proyectos, fuentes presupuestales, hechos económicos, estrategias, riesgos asociados a la auditoría financiera gubernamental, control interno y otras actividades a fin que la auditoría se planifique y ejecute bajo una estrategia de auditoría basada en riesgos con el objetivo de poder emitir opinión sobre la razonabilidad de la información presupuestaria y financiera.

Se debe obtener una comprensión suficiente de la entidad, el sector y el entorno en el cual opera. Se debe ejercer el juicio profesional para determinar el alcance de la comprensión que se requiere.

La principal consideración es haber obtenido una comprensión suficiente de la entidad y su entorno para identificar y evaluar los riesgos de aseveración equívoca material a nivel de estados presupuestarios y financieros y de aseveración, bien sea proveniente de fraude o de error, y así proporcionar una base para diseñar e implementar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos evaluados de aseveración equívoca material. La comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada deberá estar documentada en el **Formato 01 "Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada"**

3.2 Actividades a desarrollar

3.2.1 Obtener una comprensión sobre el marco legal y otros aspectos de la entidad y su entorno

Al obtener comprensión sobre la entidad y su entorno, se obtiene conocimiento sobre:

- Marco legal.
- Naturaleza de la entidad, atribuciones legales de cumplimiento misional.
- Fuentes de ingresos presupuestarios.
- Normativa aplicable en los estados presupuestarios y financieros para entidades del sector público.
- La selección y aplicación de políticas contables de la entidad.
- Objetivos y estrategia de los planes y proyectos de la entidad.
- Medición y revisión del desempeño financiero y presupuestario de la entidad.

a) Comprender el marco legal y regulatorio

Para obtener una comprensión del marco legal y regulatorio se consideran factores que incluyen:

- Ley, estatutos u otros dispositivos de creación de la entidad o constitución.
- Marco regulatorio para una entidad regulada.
- Legislación y regulación que afectan significativamente las operaciones de la entidad.
- Marco de información financiera aplicable y prácticas específicas del sector donde opera la entidad.
- Normas legales vigentes y aplicables con relación a la información presupuestal de la entidad.
- Impuestos aplicables a la entidad.
- Políticas gubernamentales que afectan la conducción de las operaciones de la entidad.

- Requerimientos ambientales que afectan a la entidad y las operaciones de la misma.

La comprensión sobre la naturaleza, el marco legal y regulatorio, así como el entorno de la entidad, deberá estar documentado en el **Formato 01 "Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada"**.

También se debe considerar si la Administración tiene políticas y procedimientos para ayudar en el cumplimiento de sus responsabilidades respecto de la prevención y detección de incumplimiento, tales como:

- Monitoreo de requerimientos legales o normativos y el diseño de procedimientos operativos para cumplir con dichos requerimientos.
- Implementación y mantenimiento apropiado a los sistemas de control interno.
- Mantener un registro del marco legal, incluyendo directivas y documentos normativos más importantes, con los cuales la entidad tiene que cumplir en su sector específico.
- Desarrollar, publicar y seguir un código de conducta o código de ética,
- Establecer políticas y procedimientos diseñados para determinar que los empleados están capacitados apropiadamente y entienden el código de conducta de la entidad.
- Monitorear el cumplimiento del código de ética y actuar apropiadamente para disciplinar a los empleados que lo incumplen.
- Contar con personal especializado que ayude a la entidad en el monitoreo de los requerimientos legales.

b) Comprender la normativa de gestión aplicable en la auditoría financiera gubernamental

En la ejecución de la auditoría debe evaluarse el cumplimiento de la normativa de gestión aplicable para los objetivos de la auditoría. La comprensión de la normativa aplicable a la entidad deberá estar documentada en el **Formato 01 "Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada"**.

Para diseñar procedimientos de auditoría relacionados con el cumplimiento normativo, el auditor debe identificar las disposiciones más significativas de la normativa. Por cada disposición legal significativa el auditor debe estudiar, evaluar y probar los controles relacionados con su cumplimiento, para lo cual el auditor debe seguir los siguientes pasos:

- Identificar leyes, reglamentos y directivas emitidas por los sistemas de administración financiera (planeamiento, presupuesto, tesorería, RR. HH., inversión pública, compras de bienes y servicios, endeudamiento público, contabilidad), sobre todo aquellas que la entidad ha determinado que pueden ser significativas.
- Identificar cada ley, reglamento o normativa significativa que tiene un efecto material en los estados presupuestarios o financieros.
- Determinar las disposiciones referidas a procedimientos. Cuando una disposición afecta todo o un segmento de las operaciones de la entidad que exceden la materialidad planeada en su totalidad. Por ejemplo, determinadas disposiciones legales pueden requerir que la entidad restrinja algunos gastos establecidos por la ley anual de presupuesto, pueden requerir que la entidad establezca procedimientos para monitorear la recepción de información relacionada con la transferencia de fondos y establezca el destino de esos recursos, entre otras.
- Evaluar los efectos directos de la normativa aplicable y su influencia en el registro adecuado.

Un efecto directo de la normativa significa que la disposición legal especifica:

- La naturaleza y/o el monto de las transacciones involucradas.
- El método utilizado para registrar las transacciones (políticas para el reconocimiento de ingresos y gastos).
- Informes sobre aprobación del marco legal presupuestario, ejecución y evaluación del presupuesto institucional (incluyendo los formularios establecidos por el ente rector del sistema nacional de presupuesto).
- Niveles legales de autorización de gastos presupuestarios por tipos de fuentes de ingresos.
- El sistema de control presupuestario de la entidad (identificación del pliego presupuestario, unidades ejecutoras, encargadas de las funciones, programas, subprogramas, actividades y proyectos, y las oficinas de presupuesto, encargadas de la coordinación, recopilación y remisión de la información del proceso presupuestal de las unidades ejecutoras que comprenda el pliego presupuestario, y su interrelación con la Dirección Nacional del Presupuesto Público) y cualquier otra información que el auditor estime relevante para comprender la autoridad y gestión del presupuesto de la entidad.

c) Comprender las restricciones presupuestarias establecidas en las leyes anuales de presupuesto

El auditor debe obtener conocimiento acerca de las restricciones presupuestarias establecidas, según el marco regulatorio aplicable a la entidad. En la etapa de planificación, el auditor identifica los controles de la entidad para prevenir o detectar el incumplimiento de regulaciones importantes. El auditor puede considerar las disposiciones presupuestarias que no están vinculadas con la entidad, pero que pueden considerarse sensibles o importantes.

Para entidades que no reciben fondos del tesoro público, el auditor debe identificar los requerimientos relativos al presupuesto que establecen los dispositivos legales pertinentes. Estos requerimientos, se encuentran usualmente en la legislación o normatividad específica sobre presupuesto.

Un proceso presupuestal eficaz debe proporcionar un método lógico para planear las actividades de una entidad, medir su rendimiento y controlar costos (racionalidad del gasto).

Las siguientes características del proceso presupuestal pueden ser pertinentes en la comprensión del control interno:

- Instrucciones y capacitación apropiada para guiar al personal a cargo de la preparación, ejecución y evaluación del presupuesto.
- Participación apropiada en el proceso de preparación del presupuesto de los jefes de programas y de aquellos gerentes y personas que serán responsables de lograr los objetivos presupuestales.
- Clasificación económica contable de costos o gastos para que los resultados de las operaciones puedan ser analizados de manera significativa (por ejemplo: costos fijos, costos variables, costos directos, costos indirectos, gastos corrientes, gastos de capital).
- Procesos de revisión, aprobación y modificación claramente definidos.
- Mecanismos de control para cautelar el cumplimiento de restricciones presupuestales establecidas en las disposiciones legales y regulaciones aplicables a la entidad.
- Investigaciones apropiadas de la entidad sobre variaciones y tendencias significativas, realización de comparaciones periódicas y oportunas de los resultados reales contra los presupuestos.

El auditor deberá obtener la Carta de manifestaciones en la que el titular o encargado de la Administración, competente para los fines de la auditoría

financiera, asume el compromiso de haberle comunicado toda la normativa legal aplicable y vigente; el auditor como parte de sus procedimientos de comprensión de las operaciones de la entidad también debe indagar sobre esta normativa y su aplicabilidad, con la finalidad de encontrar normativa que estén siendo omitidas por la Administración de la entidad.

3.2.2 Obtener una comprensión de la naturaleza de la entidad

El auditor debe obtener una comprensión sobre:

- Sus operaciones.
- Sus procesos y actividades principales.
- Sus productos, programas (sociales, ambientales y otros), servicios públicos, inversión social, entre otros temas relevantes para la auditoría.
- La estructura de la Administración de la entidad.
- La forma en que la entidad está organizada.
- Fuentes de financiamiento: recursos ordinarios, recursos directamente recaudados, recursos determinados, donaciones y transferencias, entre otros.

La comprensión sobre la naturaleza de la entidad deberá estar documentada en el **Formato 01 "Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada"**.

3.2.3 Obtener comprensión sobre la selección y aplicación de políticas contables

Se debe obtener una comprensión del proceso de selección y aplicación de políticas contables por parte de la entidad, incluyendo las razones por cambios en las políticas contables, las cuales deben estar basadas en el marco de información financiera aplicable. La selección y aplicación de las políticas contables de la entidad deberá estar documentada en el **Formato 01 "Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada"**.

Por lo tanto, se deberá evaluar si las políticas contables de la entidad son consistentes con el marco de información financiera aplicable

Al obtener esta comprensión, se debe considerar factores tales como:

- Los métodos que utiliza la entidad para contabilizar las transacciones significativas y las transacciones inusuales.
- Cambios en las políticas contables de la entidad y las razones para tales cambios.
- Normas de reporte de información financiera, leyes y regulaciones que son nuevas para la entidad, incluyendo cuándo y cómo adoptará la entidad tales requerimientos.

La selección y aplicación de políticas contables es un tema de juicio profesional para la entidad y se realiza sobre la base de las operaciones de la entidad, el entorno regulatorio en el cual opera la entidad, o las prácticas del sector. La selección de políticas contables y cómo se aplican puede variar y, por lo tanto, puede dar lugar a riesgos de aseveración equívoca material en los estados financieros.

3.2.4 Comprender los objetivos y estrategia de la entidad

La entidad establece objetivos y determina las estrategias, a través de planes, programas y proyectos, que estén plasmados en sus documentos de gestión para responder a las expectativas ciudadanas asociadas a su misión. Los objetivos están incluidos en los planes de la entidad. Las estrategias son los métodos a través de los cuales la entidad pretende lograr sus objetivos. Debido a cambios en los contextos económicos, sociales y políticos, los objetivos y estrategias de la entidad pueden variar a través del tiempo.

La selección de objetivos y estrategias, y su implementación dan lugar a riesgos para la entidad. La entidad puede seleccionar una combinación de objetivos y estrategias que minimicen sus riesgos y reduzcan la complejidad en la administración de sus actividades.

La comprensión de los objetivos y estrategia de la entidad deberá estar documentada en el **Formato 01 "Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada"**.

3.2.5 Comprender la medición y revisión del desempeño financiero y presupuestario de la entidad

La Administración de la entidad diseña, mide, revisa y evalúa los indicadores que consideren importantes para verificar si el desempeño de la gestión cumple los objetivos establecidos. Las medidas de desempeño, externas o internas crean presiones sobre la entidad (tales como factores críticos de éxito). Estas presiones a su vez pueden motivar a la Administración a tomar acciones con la finalidad de mejorar el desempeño de la entidad o distorsionar los estados presupuestarios y financieros e incrementar los riesgos de aseveración equívoca material.

Por lo tanto, el auditor deberá comprender la medición y revisión del desempeño financiero de la entidad y deberá documentar en el **Formato 01 "Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada"**.

3.2.6 Comprender las relaciones y transacciones entre partes relacionadas

Es responsabilidad del auditor aplicar procedimientos de auditoría respecto a las operaciones entre partes relacionadas o verificar y evaluar los saldos y transacciones entre partes relacionadas, por tanto es relevante que el auditor entienda las operaciones vinculadas, su importancia, efectos y riesgos sobre los estados financieros.

Para obtener una comprensión de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas, se debe indagar con la Administración acerca de:

- La identidad de las partes relacionadas, incluyendo los cambios desde el periodo anterior.
- La naturaleza de las relaciones entre la entidad y las partes relacionadas identificadas.
- Si la entidad celebró algunas transacciones con partes relacionadas identificadas durante el periodo y, si es así, el tipo y propósito de las transacciones.

a) Partes relacionadas

En el ámbito gubernamental, hay diversas modalidades de partes relacionadas, como los pliegos presupuestarios y sus unidades ejecutoras; los Gobiernos locales, sus empresas, y los organismos públicos descentralizados; el Fonafe y las empresas del Estado.

Entre estas entidades existe influencia significativa, directa o indirectamente, en operaciones o transacciones que realizan o a través de uno o más intermediarios, que puedan dar lugar a riesgos de aseveración equívoca material; por lo tanto el auditor, debe ejecutar procedimientos para obtener información, identificar y determinar las relaciones y transacciones entre entidades y sus partes relacionadas.

b) Objetivos del auditor respecto a las partes relacionadas

- Obtener evidencia sobre transacciones y revelación en los estados financieros de las operaciones entre partes relacionadas.
- Obtener una comprensión de los saldos y transacciones entre partes relacionadas.
- Reconocer factores de riesgo de fraude, si los hubiera, que pudiera surgir de los saldos y transacciones con partes relacionadas y que sean relevantes para la identificación y evaluación de los riesgos de error material debido a fraude.

c) Identificar las relaciones y transacciones entre entidades y partes relacionadas en el curso normal de la gestión

Si una transacción sospechosa entre partes relacionadas se realiza en el curso normal de las actividades, puede llevar un riesgo de aseveración equívoca material en los estados financieros no más alto que el de transacciones similares con entidades no relacionadas.

Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas puede, en algunos casos, dar lugar a riesgos más altos de aseveración equívoca material en los estados financieros que las transacciones con partes no relacionadas, particularmente cuando se ha identificado que la entidad está bajo presión para lograr objetivos.

d) Identificar transacciones significativas entre partes relacionadas fuera del curso normal de la gestión

Cuando se identifican transacciones significativas entre partes relacionadas fuera del curso normal de la gestión de la entidad, se debe indagar con la Administración acerca de:

- La naturaleza de estas transacciones, incluyendo la obtención de una comprensión de la razón de ejecutar dichas operaciones, los términos y condiciones bajo los cuales se han celebrado.
- Los funcionarios y recursos que podrían estar involucrados.
- Indagar si los controles de la entidad sobre los saldos y transacciones con partes relacionadas, permiten que la Administración identifique o revele todas las partes relacionadas y transacciones realizadas.

El auditor debe diseñar y realizar procedimientos de auditoría para dar respuesta a los riesgos sobre transacciones entre partes relacionadas, obteniendo evidencia de ello.

3.2.7 Comprensión de los sistemas que sustentan el registro contable de las operaciones

La comprensión de la función de Tecnología de la Información (TI) en la entidad ayuda a obtener una comprensión de la complejidad de TI, a identificar los factores de riesgo que puedan existir en la entidad, y a determinar los efectos de TI en el trabajo de auditoría. Para documentar la comprensión de los sistemas que soportan el registro contable de las operaciones (ver el **Formato 12 "Evaluación de riesgos de fraude"** y **Formato 13 "Plantilla de transacciones significativas y procesos de revelación significativa")**.

La TI puede afectar significativamente la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y puede ser un componente integral utilizado para soportar las decisiones que toma la Administración. Se debe obtener una comprensión del alcance en que la entidad utiliza la TI para procesar o generar información.

Comprender la complejidad del entorno de TI es un proceso cualitativo, no cuantitativo. Se debe obtener una comprensión de la complejidad de TI para

determinar si se necesita involucrar a profesionales con conocimiento en TI dentro de la comisión auditora, y para determinar el efecto sobre el trabajo de auditoría, tal como la disponibilidad de evidencia de auditoría.

Cuando se obtiene una comprensión de la complejidad del TI, deben considerar factores tales como:

- La naturaleza de la entidad y su entorno.
- Los gastos anuales de la entidad en TI como un porcentaje de ingresos u otras medidas clave.
- El número de usuarios para aplicaciones financieras clave.
- El número y la capacidad de los empleados que operan el entorno de TI.
- Si la entidad utiliza una o más aplicaciones integradas.
- Si existen interfaces significativas entre las aplicaciones que procesan la información financiera de la entidad o con aplicaciones de organizaciones externas.
- La estructura organizacional del entorno TI (es decir, centralizada o descentralizada).
- El número de servidores utilizados dentro del entorno de TI.
- La naturaleza del *software* utilizado en procesos contables, incluyendo la versión del *software* (p. ej. *software* comprado, sin modificar).
- El alcance con el cual la entidad realiza cambios al código de programas.

Una vez que se ha obtenido una adecuada comprensión de la complejidad de la TI de la entidad, se debe determinar los efectos potenciales de TI sobre la evaluación de riesgos de aseveración equívoca material y sobre la estrategia de auditoría sobre la base del alcance en que TI:

- Soporta las transacciones significativas, desde el inicio hasta el reporte.
- Soporta las fuentes y la preparación de la información que produce la evidencia electrónica de auditoría.

Por consiguiente, el entorno de TI puede afectar:

- Los procedimientos aplicados al obtener una comprensión suficiente de las transacciones significativas y las aplicaciones de TI relacionadas, los riesgos identificados y los controles.
- La determinación del riesgo inherente y el riesgo de control para la evaluación del riesgo combinado.
- El diseño y ejecución de pruebas sobre controles y procedimientos sustantivos.

Sobre la base de la comprensión de la función TI, su complejidad y los efectos sobre el trabajo de auditoría, se determina el alcance con el cual se incorpora a los profesionales en TI al equipo del trabajo. Para establecer el alcance de la participación de tales profesionales, se debe determinar:

- La complejidad general de la TI en entornos más complejos, los profesionales de TI desarrollan una comprensión del entorno de TI y ayudan a obtener una comprensión inicial de los riesgos de aseveración equívoca material relacionados con TI.
- Cómo afecta TI a la estrategia de auditoría.
- El conocimiento de TI de aquellas personas que ya han sido asignadas al equipo de trabajo.

3.2.8 Obtención de información estratégica

El auditor reúne información para la planificación mediante diferentes técnicas (observación, entrevistas, visitas a las instalaciones y principales unidades

operativas, revisión de políticas y manuales de procedimientos, etc.) y desde una variedad de fuentes internas y externas, incluyendo:

- Titular o representante legal de la entidad.
- Administración de la entidad.
- Responsables de las áreas o programas más importantes.
- Auditor interno, según los casos.
- Información presupuestal, de adquisiciones y contrataciones, de inversión pública, dispuestos en los sistemas de los entes rectores.

El auditor reúne información sobre documentos importantes emitidos por la entidad y sobre la entidad incluyendo:

- Documentos de gestión pública.
- Estados presupuestarios y financieros, intermedios y finales presentados formalmente al ente rector del sistema nacional de contabilidad con sus notas y anexos.
- Plan operativo e informes de la evaluación presupuestal, de ser aplicable,
- Informes de auditoría interna, que tengan incidencia financiera y/o presupuestal.
- Informes de consultoría.
- Memoria anual de la entidad.
- Material publicado acerca de la entidad en periódicos, revistas, internet y otras publicaciones.
- Informes de auditoría emitidos por la Contraloría General de la República.

La comprensión de las operaciones de la entidad por examinar ayudará al auditor a identificar las áreas significativas y de riesgo potencial, para formular el memorando de planificación y proporcionar sugerencias constructivas al ente auditado.

Para documentar la comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada ver **Formato 01 "Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada"**.

3.3 Determinar la necesidad de expertos en el equipo

Al realizar la comprensión de la entidad y el entorno en el cual opera, el auditor debe determinar si necesita experiencia adicional a la que poseen los integrantes de la comisión auditora.

Un experto puede ser un profesional con pericia en:

- Valoración de ciertas clases de activos, por ejemplo: terrenos, edificios, infraestructura pública, instalaciones, maquinaria, equipo pesado obras de arte, entre otros.
- Determinación de las condiciones físicas y características de ciertos activos, tales como la vida útil de instalaciones y maquinaria y equipo de centros de salud, armamento militar y otros activos que requiere valorar y de la opinión del experto para los fines de la auditoría.
- Determinación de importes mediante la utilización de métodos y técnicas especializadas, por ejemplo una valoración actuarial de contratos de seguro o cálculo actuarial para determinar el horizonte de las pensiones.
- Opiniones legales relativas a la interpretación de acuerdos, reglamentaciones sobre concesiones y otras regulaciones, que se está, examinando.
- Opiniones sobre procesos contenciosos en curso, litigios o cualquier otro tipo de reclamaciones que pueda tener la entidad auditada.
- La valuación de instrumentos financieros; primarios y derivados, activos adquiridos y pasivos asumidos por emisión de bonos, y activos que hayan perdido valor o deterioro de valor debido a fluctuaciones del mercado.

- La estimación de reservas de petróleo y gas.
- La valoración de los pasivos ambientales, y los costos de retiro.
- La interpretación de contratos, leyes y reglamentos o el análisis de cuestiones complejas o inusuales en materia de cumplimiento legal, fiscal o tributario.

Si se determina la participación de expertos, en el memorando de estrategia de auditoría deberán documentarse las razones y la aprobación de dicha decisión por parte del supervisor y jefe de comisión. Adicionalmente, el auditor deberá:

3.3.1 Revaluar cómo está integrada la comisión auditora

Lo cual permite confirmar que se tiene el balance apropiado en cuanto a habilidades/destrezas, experiencia y capacidad. Sobre la base de la comprensión de la entidad y su entorno, el auditor determina si debe incluirse a profesionales expertos con conocimientos especializados vinculados con el sector en que opera la entidad (p. ej. TI, impuestos, planes pensionarios, cartera crediticia, instrumentos financieros). El trabajo de tales profesionales debe ser supervisado, dirigido y revisado considerando lo establecido en el presente manual. Es recomendable que tales expertos asistan al evento de planificación, porque ellos participarán directamente en la ejecución de procedimientos de auditoría.

3.3.2 Determinar la inclusión de profesionales en auditoría con conocimientos especializados en TI

La comisión auditora involucra profesionales con conocimiento especializado de TI, con base en la comprensión del alcance en el que la entidad usa TI y la complejidad del entorno de TI de la entidad. Por ejemplo, aunque el equipo tenga conocimiento en TI, se incluye a un profesional con mayor experiencia para ayudar con los aspectos del trabajo de auditoría cuando el entorno de TI es complejo.

El alcance y la naturaleza de los riesgos asociados con TI varían dependiendo de la naturaleza y complejidad del uso de TI por la entidad. A medida que las operaciones y el entorno de TI de una entidad se vuelven más complejos y sofisticados, es más importante que se utilice la comprensión de TI para identificar los riesgos de aseveración equívoca material y para diseñar pruebas sobre controles y procedimientos sustantivos.

Para establecer el alcance de la participación de los profesionales de TI, se determina:

- La complejidad general de TI. En entornos de TI más complejos, los profesionales desarrollan una comprensión del entorno de TI y ayudan a obtener comprensión inicial de los riesgos de aseveración equívoca material relacionados con TI.
- Cómo la TI afecta la estrategia de auditoría.
- El conocimiento de TI de aquellas personas que ya han sido asignadas al equipo de auditoría.

3.3.3 Determinar si se usa el trabajo de un experto en un campo distinto de la contabilidad o control gubernamental como parte de la evidencia de auditoría

De ser así, se debe considerar si:

- La entidad emplea expertos en este campo, y si usa el trabajo del auditor.
- La Administración contrata a expertos para ayudar en asuntos en particular, y si se usa el trabajo de esos expertos.
- Se involucra a un experto que es empleado por el auditor interno.
- Se involucra a un experto que es externo del auditor.

3.3.4 Determinar la inclusión de profesionales adicionales y expertos

Al comprender la entidad y el entorno en el cual opera, el auditor debe determinar si necesita contar con personal adicional a los miembros de la comisión auditora; asimismo, se determina la inclusión de expertos. Por lo tanto, se espera que el equipo de auditoría tenga una cabal comprensión de la entidad, para evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y apropiada para sustentar la opinión de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias, se requiere que el equipo tenga un conocimiento más técnico de la entidad, y que estos profesionales sean incluidos en el equipo para ayudar a ejecutar y concluir el trabajo de auditoría.

Cuando se determina si se requiere un conocimiento más técnico de la entidad, se debe considerar:

- Si la entidad tiene prácticas operativas especializadas.
- Si los estados financieros de la entidad contienen cuentas significativas o políticas contables que son únicas para la entidad.
- Si las valuaciones de activos o pasivos usan metodologías, modelos o supuestos específicos de la entidad. Por ejemplo: Cuando se audita un plan de pensiones, se incluye en el equipo de auditoría a profesionales con conocimiento especializado en cálculo actuarial, en la legislación y regulaciones de pensiones.

3.3.5 Determinar si es necesario contar con un experto en estimaciones contables

Al determinar si se necesitan habilidades/destrezas especializadas o conocimiento en relación con uno o más aspectos sobre estimaciones contables de la entidad (p. ej. si se requiere estimar el valor razonable, cálculos actuariales u otros), se debe considerar:

- La naturaleza del activo, pasivo o componente del patrimonio fundamentales en una entidad o actividades específicas.
- Si existe un alto grado de incertidumbre en la estimación.
- Si hay cálculos complejos o modelos especializados involucrados, por ejemplo, al estimar los valores razonables cuando no existe mercado observable.
- La complejidad de los requerimientos del marco de información financiera aplicable para estimaciones contables, incluyendo si existen áreas que se conocen que son sujetas a interpretación diferente o inconsistente, o prácticas en desarrollo.
- Los procedimientos que se pretende llevar a cabo en respuesta al riesgo de aseveración equívoca material.

3.3.6 Determinar la necesidad de involucrar a un experto

En un proceso de auditoría usualmente no se tiene la experiencia de una persona calificada para participar en la práctica de otra profesión u ocupación. (p. ej. ingeniero, actuario). Cuando se requiere tal experiencia a fin de obtener evidencia suficiente y apropiada, se deberá considerar si debe usarse el trabajo de un experto apropiado; por tal motivo, para determinar la necesidad de involucrar a un experto se deberá considerar:

- Valuar instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, planta y maquinaria, armamentos, barcos, trabajos de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios y activos que pueden haber sido deteriorados.
- Comprender los aspectos técnicos del sector de la entidad (p. ej., ingenieros de reservas para determinar las cantidades o valores estimados de reservas de petróleo y gas; actuario para verificar los cálculos pensionarios).

- Calcular los pasivos asociados con contratos de seguros o planes de beneficios a empleados.
- Valuar pasivos ambientales.
- Analizar asuntos de cumplimiento de impuestos complejos o inusuales.
- Medir el trabajo terminado y por terminar en contratos que se encuentran en proceso (p. ej. obras concluidas, obras en curso).
- Interpretar requerimientos técnicos, estatutos, regulaciones o acuerdos (p. ej., la importancia de contratos u otros documentos legales).
- Revisar el trabajo de otro experto.

La decisión y las razones para tal decisión deben documentarse, siendo de utilidad el **Formato 15 "Memorando de estrategia de auditoría (MEA)"**.

La tabla siguiente muestra el tipo de expertos y el trabajo que se puede usar:

Tipo de actividad	Ejemplo	Término usado en el manual
Al preparar los estados financieros, la Administración puede requerir de un experto en un campo distinto de la contabilidad para tratar alguna complejidad en el giro de la entidad o para proporcionar conocimiento o experiencia que la Administración no posee.		Experto de la Administración.
• La entidad puede emplear a expertos con experiencia apropiada, y se puede decidir usar su trabajo.	• Ingenieros empleados por una entidad que realiza construcción de obras, como carreteras, pistas, veredas, etc. • Expertos en inventarios y valuación de armamento. • Expertos en medición de resultados e impacto del Presupuesto por Resultados (PpR) y los programas estratégicos.	Experto de la Administración.
• La Administración puede contratar a un experto, y se puede decidir usar el trabajo del experto.	• Un actuario de pensiones contratado por la Administración de la entidad para valuar los activos y pasivos por pensiones. • Expertos en instrumentos financieros.	Experto de la Administración.
El auditor emplea a profesionales con un amplio rango de experiencia.		Experto del auditor.
• El equipo de auditoría puede incluir a un profesional del	• Experto en valuaciones que forma una opinión	Experto del auditor.

auditor para ayudar a obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en un asunto en particular o para ayudar a resolver un problema específico.	sobre la valuación de la Administración de activos intangibles o el valor razonable de activos financieros.	
• Si no se tiene la experiencia relevante dentro de la comisión auditora, se puede contratar a un experto. Esto es en circunstancias limitadas, ya que en la mayoría de los casos, se tiene la experiencia relevante con el auditor o se puede usar el trabajo de un experto de la Administración.	• Se puede contratar a un experto para corroborar la valuación de un activo realizada por la Administración (p. ej., arte o inmueble).	Experto del auditor.

3.3.7 Evaluar la competencia, capacidades y objetividad del experto

Cuando se usa el trabajo de un experto se evalúa su competencia, capacidades y objetividad.

La **competencia** se refiere a la naturaleza y nivel de experiencia de un experto.

La **capacidad** se relaciona con la aptitud del experto para ejercer esa competencia en las circunstancias del trabajo a ejecutar (p. ej., influenciado por la localización geográfica y la disponibilidad de tiempo y recursos).

La **objetividad** se refiere a los posibles efectos que la imparcialidad, el conflicto de intereses o la influencia de otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto. La objetividad del experto debe ser evaluada considerando, entre otros, medidas que pueden ser creadas por estructuras externas (p. ej. la regulación profesional del experto) o por el entorno de trabajo del experto (p. ej., el entorno de control y las políticas y procedimientos de control de calidad de la entidad).

Cuando se usa el trabajo de un experto se debe:

- Evaluar si el experto es empleado de la entidad o contratado por la Administración, obtener una comprensión del trabajo de ese experto.
- Si se involucra a un experto del auditor, se debe evaluar los acuerdos sobre el alcance de su trabajo.
- Sin importar el tipo de experto, se evalúa el trabajo ejecutado por él para determinar si es adecuado para los propósitos,
- Ejecutar la evaluación del trabajo del experto, con un alto grado de escepticismo profesional.
- Evaluar la competencia, capacidades y objetividad del experto.
- Obtener una comprensión del trabajo ejecutado por el experto.
- Evaluar lo apropiado de ese trabajo como evidencia de auditoría para la aseveración relevante.

3.3.7.1 Obtener conocimiento de la competencia y capacidades de un experto

Para obtener conocimiento acerca de la competencia y capacidades de un experto, se debe considerar:

- La experiencia personal con trabajos anteriores del experto. Cuando el experto es una organización, se considera tanto los atributos personales del individuo asignado al trabajo como los atributos de la organización, incluyendo los procedimientos de control de calidad en la organización sobre el trabajo del experto.
- Las calificaciones del experto, incluyendo su membresía a un cuerpo profesional o asociación, licencia para practicar u otras formas de reconocimiento externo.
- Documentos o libros publicados, escritos por el experto.
- Discusiones con el experto.
- Discusiones con otras personas que conocen el trabajo del experto.

El riesgo de que la objetividad de un experto se deteriore, se incrementa cuando el experto es empleado por la entidad y aumenta cuando el experto está relacionado de alguna manera con la entidad (p. ej., dependiendo financieramente de la entidad, o teniendo una inversión en la entidad).

Si a medida que avanza la auditoría, se advierten aspectos que indican un problema potencial, deberá revaluarse la evaluación inicial sobre la competencia, capacidades u objetividad del experto, tomando las acciones correctivas pertinentes.

Para documentar el uso del trabajo de un experto, se deberá considerar el **Formato 02 "Uso del trabajo de un experto de la Administración"** y **Formato 03 "Uso del trabajo de un experto por parte del auditor".**

4. Diseño y desarrollo de procedimientos de revisión analítica

4.1 Aspectos generales de los procedimientos de revisión analítica

4.1.1 Concepto

Los procedimientos de revisión analítica son evaluaciones a la información presupuestal y financiera realizados mediante el análisis de las relaciones lógicas entre datos financieros y no financieros e implican comparaciones de montos registrados con expectativas que desarrolla el auditor. Los procedimientos analíticos también incluyen la investigación de fluctuaciones o relaciones identificadas que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados por un monto significativo.

4.1.2 Aspectos que comprende la revisión analítica

Los procedimientos de revisión analítica comprenden la aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones, para efectuar el análisis y desarrollo de expectativas, respecto a las relaciones entre los datos financieros y de operación, con el objeto de compararlos con los saldos contables o tipos de transacciones que se hayan registrado.

Los procedimientos de revisión analítica se basan en el supuesto de que existen relaciones entre los datos y que continuarán existiendo, en ausencia de información que evidencie lo contrario. Si las relaciones esperadas se mantienen, estas proporcionan la evidencia de que los estados financieros representan los hechos y transacciones pertinentes.

4.2 Revisión analítica en la etapa de planificación

- Análisis de variaciones horizontales.
- Análisis de la composición vertical.
- Ratios financieros.

- Comparación de la información financiera con la información presupuestaria,
- Determinación de relaciones entre cuentas del estado de situación financiera con los rubros del estado de gestión y la información presupuestaria.
- Análisis comparativo del presupuesto de inversión frente al presupuesto de gastos corrientes, respecto a los niveles permitidos por ley de acuerdo con su fuente de financiamiento.

4.3 La revisión analítica como prueba sustantiva

- Prueba de ingresos entre la información presupuestaria, el estado de gestión y el estado de flujos de efectivo.
- Prueba de gastos corrientes y gastos de inversión, con cuentas del estado de gestión, y cuentas de activos permanentes, y el estado de flujos de efectivo.
- Prueba a los saldos de balance incorporados en la información presupuestaria con los saldos finales del estado de situación financiera.
- Prueba de ingresos tributarios y no tributarios relacionados con el cobro y el saldo en cuentas por cobrar.
- Prueba de depreciación de activos de propiedad planta y equipo y amortización de intangibles.
- Pruebas para la razonabilidad de las estimaciones de cobranza dudosa.
- Pruebas de deterioro de valor de activos de propiedad planta y equipo.
- Análisis de la evolución de sueldos por tipos de contratos laborales.
- Consiste simplemente en analizar comparativamente los estados financieros de este periodo con los del anterior para detectar posibles inconsistencias, errores o cambios en su preparación.

4.4 Utilización de los procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos se utilizan para examinar y comparar la información financiera y no financiera relevante del periodo, incluyendo la ejecución presupuestaria. También se realizan comparaciones similares sobre la relación existente entre la información seleccionada con ejercicios anteriores y con entidades que realizan la misma actividad. Los procedimientos analíticos incluyen pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias o análisis de relación.

4.5 Propósito de los procedimientos analíticos

Durante la etapa de planificación, los procedimientos analíticos se ejecutan para ayudar al auditor a:

- Comprender las operaciones de la entidad, sus fuentes de financiamiento y gastos permitidos por ley, el registro de las transacciones, eventos inusuales, relaciones y tendencias que hayan ocurrido en el periodo bajo examen o transacciones que pueden señalar riesgos inherentes o riesgos de control.
- Identificar la presencia de posibles errores en los estados presupuestarios y financieros.
- Identificar y comprender las políticas contables más significativas.
- Determinar el diseño, materialidad de las pruebas y alcance de los procedimientos de auditoría a ser realizados.
- Diseñar y aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que ayudan al auditor a formarse una conclusión general sobre si los estados presupuestarios y financieros son congruentes con la comprensión que tiene de la entidad.

a) Comparar la información presupuestaria y financiera reciente con la información presupuestaria y financiera del periodo anterior

Una clave para ejecutar un procedimiento analítico efectivo es utilizar información que sea comparable en términos de periodos de tiempo. El auditor puede realizar el análisis

de razones sobre la información del presente año y compararlas con las del periodo anterior. El auditor debe hacer esto para estudiar las relaciones entre la ejecución presupuestaria del periodo con los componentes de los estados financieros e incrementar su comprensión sobre las actividades de la entidad.

El auditor debe discutir las fluctuaciones significativas o inusuales identificadas con el personal apropiado de la entidad, las cuales deben quedar evidenciadas en los papeles de trabajo del auditor. Los procedimientos de revisión analítica, no necesitan ser corroborados con explicaciones adicionales, porque el resultado de su ejecución será evaluado posteriormente. Sin embargo, las explicaciones podrían ser razonables y consistentes para el auditor. La falta de explicación del personal de la entidad sobre la causa de una fluctuación, puede indicar la existencia de riesgos inherentes o riesgos de control.

b) Identificar fluctuaciones significativas

Las fluctuaciones son diferencias entre los montos registrados y los esperados por el auditor, basados en información comparativa financiera y el conocimiento de la entidad. Las fluctuaciones se refieren a ambas diferencias entre montos del presente periodo e información del anterior. La identificación de fluctuaciones es un asunto que está determinado por el criterio del auditor. El auditor establece criterios para seleccionar fluctuaciones significativas. Al considerar estos parámetros, el auditor debe considerar el monto de la fluctuación en términos de tamaño absoluto y/o la diferencia del porcentaje.

c) Discutir las fluctuaciones significativas o inusuales con la Administración y con las personas adecuadas

Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos de revisión analítica diseñados y ejecutados anteriormente, deben ser interpretados y analizados por el auditor para extraer información razonable que están destinadas a corroborar las expectativas del auditor e informar y discutir con la Administración las fluctuaciones o relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se diferencian de los valores esperados para un rubro importante, por lo tanto, el auditor deberá investigar y discutir con la Administración estas diferencias y obtener las evidencias de auditoría apropiadas en materia de respuestas de la Administración o la realización de otros procedimientos de auditoría que sean necesarios en las circunstancias sobre la cual basarán sus conclusiones, para ello el auditor deberá:

- Buscar explicaciones de los cambios significativos.
- Identificar cambios significativos no explicados.
- Detectar fluctuaciones atípicas.
- Detectar ausencia de fluctuaciones esperadas.
- Analizar evolución de las tendencias detectadas.
- Efectuar observaciones sobre las condiciones en que se desenvuelve la entidad.
- Efectuar observaciones sobre las condiciones del sector.
- Diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría de acuerdo a las explicaciones o justificaciones, a la evaluación de la materialidad de los rubros analizados y a los riesgos que se pudieran determinar al no encontrar justificaciones razonables a las variaciones encontradas.

d) Documentar los procedimientos de revisión analítica

Para documentar los procedimientos de revisión analítica, ver **Formato 04 "Matriz de revisión analítica - Estado de situación financiera", Formato 05 "Matriz de revisión analítica - Estado de gestión"** y **Formato 07 "Memorando de revisión analítica"**.

5. Determinación de la materialidad, el error tolerable y el resumen de diferencias de auditoría

En una auditoría financiera gubernamental, los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre la razonabilidad de los estados presupuestarios y financieros preparados según el marco legal y de información financiera aplicable, respectivamente.

Al determinar la materialidad durante la planificación, se incluyen tanto los aspectos cuantitativos como los cualitativos. En el sector público, el punto de referencia y rangos para tipos de transacciones, saldos contables y revelaciones pueden establecerse a un nivel más bajo que en las auditorías del sector privado, a causa de la obligación de rendir cuentas, requerimientos legales y normativos, así como la sensibilidad de los programas, actividades y funciones gubernamentales.

La materialidad se define como la magnitud de una omisión o una aseveración equívoca que, individualmente o en conjunto, a la luz de las circunstancias que la rodean, podría razonablemente esperarse que tenga influencia en las decisiones económicas, financieras y presupuestarias de los usuarios de los estados presupuestarios y financieros.

Durante el desarrollo de la estrategia de auditoría debe determinarse la materialidad a nivel general (materialidad de planeación) y a nivel de cuenta individual (error tolerable). Adicionalmente a la materialidad de planeación y el error tolerable, también se debe determinar el importe nominal apropiado para usar, al registrar las aseveraciones equívocas en el resumen de diferencias de auditoría (es decir, el importe nominal para el RDA), lo cual se logra mediante la comprensión de las consideraciones para:

- Determinar la materialidad de planeación.
- Determinar el error tolerable.
- Determinar el importe nominal para el RDA.

Los importes que se usan para la MP y el ET juegan un rol importante en la estrategia de auditoría. Si bien el alcance del trabajo de auditoría está ligado a la determinación de la MP y el ET, no hay una correlación directa entre los dos importes. En otras palabras, si la MP se aumenta en un 20 %, esto no resulta automáticamente en una reducción del 20 % en el trabajo general de auditoría. Simplemente, aumentar la MP (y por lo tanto el ET) en 20 % puede resultar en límites más altos para las pruebas, pero la composición del universo que se está probando puede ser tal que el aumento de los límites no afectaría el número de partidas a probar. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a nivel de rubro y de aseveración se basan tanto en la materialidad como en las evaluaciones de riesgo combinado.

La determinación de la MP, el ET y el RDA requieren de juicio profesional documentado y de la participación de los responsables del trabajo de auditoría, tales como el jefe de comisión, supervisor y socio a cargo del trabajo de auditoría.

El auditor deberá determinar una materialidad para los estados presupuestarios, la cual debe ser utilizada para efectuar las pruebas sustantivas a las transacciones presupuestarias del año auditado. Adicionalmente se debe determinar una materialidad para los estados financieros en su conjunto.

5.1 Consideraciones para determinar la materialidad de planeación

La MP refleja la determinación preliminar de lo que es material para los usuarios de los estados presupuestarios y financieros; y la estimación preliminar del importe que se considerará material al formarse una opinión sobre si los estados presupuestarios y financieros se encuentran libres de aseveración equívoca material. La MP se usa al desarrollar el alcance general de los procedimientos de auditoría.

Si bien muchos factores pueden influir en la determinación de la MP, el razonamiento es guiado por dos consideraciones primordiales:

- Las perspectivas y expectativas de los usuarios de los estados presupuestarios y financieros en el contexto de la comprensión de la entidad y el entorno en el cual opera.
- La base de medición apropiada para la MP.

Algunas referencias que pueden ser útiles para determinar la materialidad son:

- El número de usuarios o entidades afectados expresado en porcentaje del total de usuarios o entidades que participan en un determinado programa gubernamental.
- Pagos de prestaciones comparadas con indicadores del costo de vida, p. ej. la importancia para el beneficiario de pagos mensuales de prestaciones, como pensión o discapacidad, efectuados conforme a los programas del sector público.

5.1.1 Determinar el porcentaje apropiado a ser aplicado a la utilidad antes de impuestos cuando se determina la MP

Las bases de medición descritas en las secciones siguientes como utilidad antes de impuestos, ingresos, EBITDA (beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones), margen bruto, activos y patrimonio, son las bases más comunes para calcular la MP. Puede haber otras medidas más apropiadas basadas en el juicio profesional, de acuerdo con las circunstancias particulares de la entidad.

Los factores que pueden afectar la identificación de una base de medición adecuada pueden ser:

- Los elementos de los estados presupuestarios y estados financieros.
- Las partidas sobre las cuales los usuarios de los estados presupuestarios y financieros desean centrar su atención.
- La naturaleza y el entorno en el cual opera la entidad.
- La estructura accionaria de la entidad y la forma en que se financia.
- La volatilidad relativa de la base de medición.

5.1.1.1 Empresas del Estado

Para las empresas, se supone que los usuarios de los estados financieros generalmente se enfocarían en los resultados operativos y en la utilidad. La experiencia ha demostrado que cuando los usuarios de los estados financieros, incluyendo los reguladores, se enfocan en la utilidad, con frecuencia consideran como materiales las aseveraciones equívocas entre el rango de 5 % y 10 % de la utilidad antes de impuestos.

Se establece la MP entre el rango de 5 % y 10 % de la utilidad antes de impuestos, cuando se concluye que la utilidad antes de impuestos es la base de medición apropiada.

No es apropiado establecer la MP por encima del 10 % de la utilidad antes de impuestos para una empresa que cotiza en bolsa o creer que el riesgo es bajo en una empresa que no cotiza en bolsa.

5.1.1.2 Entidades

Cuando se determina la MP para entidades, primero se determina un punto de referencia para calcularla. Se considera criterios operativos y de experiencia para determinar el punto apropiado en el rango.

5.1.1.3 Consideraciones para determinar el punto apropiado dentro del rango

Después de determinar el punto de referencia, se consideran los siguientes criterios operativos y de experiencia para determinar el punto apropiado en el rango y aplicarlo al punto de referencia:

- La entidad opera en un entorno que no está en constantes cambios (p. ej. la entidad no está decayendo o creciendo rápidamente ni el sector está cambiando rápidamente).
- La entidad tiene una operación viable con buenas perspectivas a largo plazo y tiene un Estado de situación financiera sólido.
- Trabajos de auditoría previos indican que la Administración es competente, de integridad alta, y aplica los principios contables de forma conservadora y no agresiva, y se tiene razones para creer que esto continuará.
- Las expectativas del usuario.
- Las medidas de materialidad de años anteriores, lo cual solo será útil cuando las condiciones de la entidad son las mismas.
- El concepto de materialidad de la entidad, el punto de vista de la Administración de una entidad sobre la materialidad puede proporcionar información que ayude a realizar la evaluación.
- Los trabajos de auditoría con riesgo, los porcentajes más bajos de intervalos suelen ser seleccionados para entidades que representan mayor riesgo.

5.1.2 Determinar el porcentaje apropiado a ser aplicado a la base de medición

Para determinar la base de medición y el punto apropiado dentro del rango se usa el juicio profesional, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias de la entidad y lo que se considere que sería importante o material para los usuarios de los estados presupuestarios y financieros.

Las bases de medición y los rangos que se deberán considerar para establecer la MP son los siguientes:

Base de medición	Rango para empresas	Rango para entidades
Utilidad antes de impuestos	5-10 %	N/A
Ingresos	0.5-3 %	N/A
Ejecución de ingresos y gastos (*)	0.25-3 %	0.25-3 %
Margen bruto	1-2 %	N/A
EBITDA	2-5 %	N/A
Patrimonio	1-5 %	1-5 %
Activos	0.5-3 %	0.25-3 %

(*) Para el caso de la auditoría a los estados presupuestarios, la base de medición deberá ser el total de la ejecución de ingresos o gastos.

El auditor podrá utilizar una base de medición y rangos distintos a los indicados anteriormente; los cuales deberán estar debidamente sustentados y documentados.

5.1.3 Correcciones a la materialidad planeada

Se actualizan las consideraciones sobre la MP durante la auditoría, en el caso que se tenga conocimiento de información que hubiera llevado a determinar un importe diferente para la MP, si se hubiese conocido tal información en el momento en que inicialmente se determinó la MP.

En el caso circunstancial que se redujo la MP, deberá evaluarse si los procedimientos de auditoría ejecutados hasta la fecha son suficientes o se deben ejecutar procedimientos de auditoría adicionales.

5.2 Consideraciones para determinar el error tolerable

El ET es la aplicación de la materialidad de planeación a nivel de cuenta o saldo individual.

Planificar la auditoría solo para detectar aseveraciones equívocas materiales de forma individual pasa por alto el hecho de que las aseveraciones equívocas individuales inmateriales pueden causar en conjunto que los estados presupuestarios y financieros sean presentados incorrectamente en forma material, y no deja margen para posibles aseveraciones equívocas no detectadas. El ET se establece para reducir a un nivel apropiadamente bajo, la probabilidad de que el conjunto de aseveraciones equívocas no corregidas y no detectadas exceda la MP.

La determinación del ET afecta a:

- Las cuentas que se identifican como significativas.
- El tamaño de las muestras.
- El punto de referencia para identificar partidas clave y los alcances y límites de prueba.
- Un punto de referencia para determinar la precisión deseada cuando se ejecutan procedimientos analíticos sustantivos.

La estrategia de auditoría se diseña para obtener una seguridad razonable de que se detectarán aseveraciones equívocas materiales.

A medida que se eleva la MP y/o el ET, aumenta el tamaño de las aseveraciones equívocas que pueden pasar sin ser detectadas. Por lo tanto, el ET es la mejor estimación, aunque no exacta, del importe de las posibles aseveraciones equívocas no detectadas que se considerarán al alcanzar la conclusión en el RDA respecto de si los estados presupuestarios y financieros están presentados razonablemente.

El ET se determina en un 50 % o 75 % de la materialidad de planeación.

Se usa el juicio profesional y el riesgo de auditoría al decidir si se eleva el ET al 75 % de la MP para una empresa del estado, o si se baja el ET al 50 % de la MP para una entidad. Al hacer la determinación, se considera:

- Las expectativas acerca de aseveraciones equívocas.
- La designación en el proceso de aceptación y continuidad del trabajo de auditoría.
- La comprensión integral de la entidad en el sector público.
- Los antecedentes de la entidad en auditorías anteriores.
- La evaluación de los riesgos asociados con el trabajo de auditoría.
- Los resultados de las observaciones sobre el ambiente de control de la entidad y el efecto en el control interno sobre los estados presupuestarios y financieros.

5.3 Consideraciones para determinar el importe nominal para el Resumen de Diferencias de Auditoría

Se establece el importe nominal para el RDA de acuerdo con lo siguiente:

	RDA
cuando el ET se ha establecido al 50 % de la MP	5 % de la MP
cuando el ET se ha establecido al 75 % de la MP	3 % de la MP

Para designar el importe nominal para el RDA se determina un importe por debajo del cual no se acumularían aseveraciones equívocas puesto que se espera que la acumulación de tales importes claramente no tenga un efecto material sobre los estados financieros. Es decir, los montos por debajo del importe nominal para el RDA, evaluados por cualquier criterio ya sea tamaño, naturaleza o circunstancias, son claramente inmateriales y en el acumulado tales importes no serían considerados en la evaluación general de las aseveraciones equívocas.

Las aseveraciones equívocas incluidas en el RDA, se comunican al titular de la entidad.

Cuando se establece el ET al 75 % de la MP, se hace con base en la expectativa de obtener pocas aseveraciones equívocas. En estas situaciones, cuando se identifica un número de aseveraciones equívocas por debajo del importe nominal para el RDA, se cuestiona si se debe recalcular el importe nominal para el RDA en un nivel inferior para que el auditor se asegure de que estas aseveraciones equívocas sean incluidas en el RDA y evaluadas apropiadamente. También, se cuestiona si el ET se debió haber establecido al 50 % de la MP y si se debe reevaluar el alcance de los procedimientos de auditoría.

En ciertas situaciones, durante la etapa de planificación de la auditoría se puede decidir que es apropiado designar el importe nominal para el RDA en un porcentaje más bajo (inferior al 5 % o al 3 % de la MP). Al hacer esta determinación, se considera los siguientes factores:

- Si la entidad tiene expectativas que se comuniquen aseveraciones equívocas de una magnitud diferente.
- La inquietud del auditor acerca de que la entidad conscientemente permita aseveraciones equívocas con base en su conocimiento de los límites de materialidad.

El monto que se selecciona para el importe nominal del RDA no tiene efecto al establecer alcances y parámetros, únicamente establece el límite sobre el cual se acumulan las aseveraciones equívocas en el RDA.

Se debe documentar:

- MP, ET y RDA.
- La base de la MP y ET, incluyendo el % usado y los factores considerados.

(Ver Formato 07 "Determinación de la materialidad, error tolerable y resumen de diferencias de auditoría").

6. Identificación de cuentas significativas, revelaciones significativas y sus riesgos relevantes

6.1 Aspectos generales

Planificar una auditoría eficaz y eficiente requiere de una evaluación sobre la probabilidad de que puedan ocurrir aseveraciones equívocas materiales en la información sujeta a auditoría. Por lo tanto, el auditor deberá determinar las cuentas, revelaciones y aseveraciones relevantes que pudieran contener riesgos de aseveración equívoca material sobre la base de la comprensión de las operaciones de la entidad, la comprensión de los controles a nivel de entidad y la determinación de la materialidad de planeación.

Para documentar la identificación de cuentas contables significativas y riesgos de las mismas se deberá tomar en cuenta el **Formato 08 "Matriz de cuentas significativas del estado de situación financiera-Evaluación del riesgo combinado"** y **Formato 09 "Matriz de cuentas significativas del estado de gestión-Evaluación del riesgo combinado"**.

6.2 Cuentas significativas y revelaciones significativas

Una cuenta que podría contener una aseveración equívoca material basada en su tamaño (es decir, la materialidad de la cuenta para los estados presupuestarios y financieros en su conjunto) y/o tiene un riesgo identificado de aseveración equívoca material asociado a ella.

La determinación de las cuentas significativas se realiza a nivel de rubro de los estados presupuestarios y financieros (estado de situación financiera y estado de gestión y el estado de ejecución de los ingresos y gastos presupuestales). Una cuenta con un saldo que se aproxima o exceda el importe establecido para el error tolerable es probablemente significativa puesto que el tamaño relativo de la cuenta hace posible que esta pueda contener una aseveración equívoca material.

Las cuentas con saldos inferiores al ET son significativas si, individualmente o en conjunto, tienen el potencial para contener errores por un importe que se aproxima o es mayor que el ET. Por lo tanto, se considera si las cuentas pueden ser significativas sobre la base de la susceptibilidad de la cuenta a aseveraciones equívocas materiales, o de la naturaleza o volumen de las transacciones procesadas a través de la cuenta.

Deberán separarse los componentes de una cuenta en la medida que tales componentes estén sujetos a riesgos diferentes (tanto riesgo inherente como riesgo de control). Estos riesgos diferentes con frecuencia son el resultado de diferentes clases de transacciones que influyen en el saldo contable o resultan en revelaciones separadas en los estados financieros.

No se deberá desagregar una cuenta al extremo que sus componentes estén por debajo del ET y concluir que cada componente, y la cuenta misma, son insignificantes. Si bien cada componente puede estar sujeto a riesgos diferentes, habrá siempre el riesgo de que, en conjunto, la cuenta podría contener un riesgo de aseveración equívoca material.

Generalmente todas las revelaciones son significativas. No se califican revelaciones como "no significativas".

6.3 Cuentas no significativas

Cuentas con saldos que se aproximan o exceden el ET, que tienen un riesgo limitado de aseveración equívoca material. Las cuentas "no significativas" se conocen también como cuentas de riesgo limitado.

Una cuenta con un saldo que se aproxima o excede el ET que tiene riesgo limitado de aseveración equívoca material es considerada una cuenta "no significativa" cuando se cumplen los siguientes criterios:

- Se determina que el riesgo inherente al nivel de saldo contable (no al nivel de aseveración) es muy bajo. Nota: Para cuentas designadas como cuentas 'no significativas', no se requiere que se evalúe el riesgo inherente al nivel de aseveración. Se determina que el ambiente de control soportará la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas para el reporte de información financiera.
- Existe un volumen bajo y un importe monetario bajo de transacciones o actividad en la cuenta (p. ej. asientos de diario).
- Se determina que no hay riesgos significativos asociados con la cuenta.

- No hay cambios significativos para la entidad que puedan afectar la contabilización para el saldo contable.
- No hay cambios significativos en el marco de información financiera aplicable que puedan afectar el saldo contable.

Cuando se designa una cuenta como “no significativa”, se obtiene una breve comprensión, mediante indagación, de la naturaleza y propósito de la cuenta. Esto incluye comprender los tipos y el volumen de las transacciones que afectan la cuenta durante el periodo y el proceso por el cual las transacciones relacionadas con la cuenta son iniciadas, registradas, procesadas y reportadas y confirma que los criterios anteriores han sido cumplidos.

6.4 Cuentas insignificantes

Cuentas con saldos inferiores al ET que se determina que no son susceptibles a aseveración equívoca material.

Para cuentas con saldos inferiores al ET, se determina si tales cuentas son significativas considerando su susceptibilidad a aseveraciones equívocas materiales. A menos que los factores de riesgo inherente lleven a concluir lo contrario, las cuentas individuales que son inferiores al ET son consideradas cuentas insignificantes.

6.5 Características para que una cuenta sea considerada como significativa

- Naturaleza y volumen de la cuenta (monto o tamaño del saldo).
- Consideración de la materialidad de la cuenta y el ET.
- Errores detectados en auditorías anteriores.
- Debilidad de los controles.
- Riesgos identificados.
- Susceptibilidad de la cuenta a contener aseveraciones equívocas materiales.
- Inamovilidad del saldo durante muchos periodos (no cambia el saldo o su fluctuación es poco significativo).
- Incumplimiento reiterado de la aplicación de las políticas contables basados en el marco de información financiera aplicable.
- Efecto que tiene sobre los estados presupuestarios y/o financieros (pueden distorsionar los estados presupuestarios y/o financieros, pueden afectar su razonabilidad, entre otros).

6.6 Actividades a desarrollar

6.6.1 Identificar las características para que una cuenta sea considerada como significativa

El auditor deberá reunir información para identificar las características mencionadas líneas arriba.

6.6.2 Identificar y evaluar los riesgos de error material en cuentas significativas

El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de error material a nivel de aseveraciones para los distintos tipos de transacciones, saldos contables significativos y sus revelaciones.

6.6.3 Separar las cuentas que contengan subcuentas con riesgos diferentes

Se debe considerar separar los componentes de una cuenta en la medida en que los componentes estén sujetos a riesgos diferentes (tanto riesgo inherente como riesgo de control). Estos riesgos diferentes con frecuencia son el resultado de diferentes clases de transacciones que influyen en el saldo contable o resultan en revelaciones separadas en los estados financieros.

Por lo tanto, se debe cuidar de no desagregar una cuenta a tal extremo que sus componentes estén por debajo del ET, y concluir que cada componente, y la cuenta misma, son insignificantes. Si bien cada componente puede estar sujeto a riesgos diferentes, habrá siempre el riesgo de que, en conjunto, la cuenta podría contener un riesgo de aseveración equívoca material.

6.6.4 Consideraciones adicionales para cuentas o revelaciones específicas

Si bien otros asuntos no son materiales en términos de su tamaño, pudieran resultar en una aseveración equívoca material debido a las consideraciones cualitativas de materialidad (p. ej., actos ilegales, conflictos de intereses y privilegios de la Administración no autorizados).

Al desarrollar la estrategia de auditoría para estas cuentas se debe considerar:

- Identificar los riesgos inherentes o significativos relacionados con estas cuentas o revelaciones que reflejen las expectativas o influencias de los usuarios de los estados financieros,
- Alterar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para estas cuentas o revelaciones. Esto incluye usar el juicio profesional para fijar las expectativas y límites de prueba para estas cuentas o revelaciones cuando se obtiene evidencia de auditoría que responda a la expectativa de los usuarios de los estados financieros.

6.6.5 Considerar los riesgos inherentes identificados y su relación con las diferentes cuentas y revelaciones

Adicionalmente al tamaño de una cuenta, se deberá considerar los riesgos inherentes identificados cuando se califique si una cuenta es significativa. Se debe determinar cómo estos riesgos se relacionan con las diferentes cuentas y revelaciones en los estados financieros, incluyendo:

- Una cuenta es significativa si se ha identificado un riesgo significativo vinculado con dicha cuenta.
- Una cuenta podría ser significativa si es susceptible a aseveración equívoca material.
- Una cuenta podría ser significativa si es considerada para identificar indicadores clave de desempeño y medidas de desempeño financiero que monitorea la Administración.
- Una cuenta podría ser significativa como resultado del grado general de cambio que ocurre en el giro de la entidad y sus efectos sobre las cuentas. Una entidad que experimenta cambios significativos (p. ej., en la tasa de crecimiento, mercados, productos, servicios, personal, tecnología) tendrá más incertidumbre y más riesgos inherentes dominantes que una entidad que es estable.

6.6.6 Determinar las aseveraciones relevantes para los estados presupuestarios y financieros

Después de identificar las cuentas significativas y las revelaciones significativas, se debe determinar qué aseveraciones de los estados presupuestarios y financieros son relevantes para las cuentas y las revelaciones significativas. Ciertas aseveraciones pueden no ser relevantes para ciertas cuentas significativas.

Las aseveraciones relevantes son aquellas relacionadas con una cuenta significativa y/o revelación que pudiera resultar en una aseveración equívoca material. Una aseveración no es relevante cuando no existen las circunstancias de la misma en la entidad.

Las aseveraciones utilizadas por el auditor para considerar los distintos tipos de imprecisiones o errores significativos potenciales que pueden ocurrir se clasifican en tres categorías y se agrupan de la siguiente forma:

a) Aseveraciones sobre tipos de transacciones y eventos durante el periodo objeto de auditoría

Para cuentas significativas de los estados presupuestarios (en lo aplicable) y financieros que se acumulan durante el periodo auditado (p. ej. cuentas de ingresos y gastos), se debe considerar si las siguientes aseveraciones son relevantes:

Legalidad	Las transacciones y eventos registrados en el estado presupuestario están autorizados y ejecutados según normativa legal vigente.
Ocurrencia	Las transacciones y eventos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.
Integridad	Se han registrado todos los eventos y transacciones que tenían que registrarse.
Exactitud	Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y eventos se han registrado apropiadamente.
Corte	Las transacciones y los eventos se han registrado en el periodo correcto.
Clasificación	Las transacciones y los eventos se han registrado en las cuentas apropiadas.

b) Aseveraciones sobre saldos contables al cierre del periodo

Para cuentas significativas asociadas con saldos contables al final del periodo, se considera si las siguientes aseveraciones son relevantes:

Existencia	Los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
Derechos y Obligaciones	La entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
Integridad	Se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse.
Valuación e imputación	Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante han sido apropiadamente registrados.

c) Aseveraciones sobre la presentación e información a revelar

Un rubro es clasificado, descrito y revelado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Considerar que la aseveración de presentación y revelación para cuentas significativas y revelaciones varía con base en cómo son generadas las revelaciones.

Se debe considerar por separado la aseveración de presentación y revelación para información extraída específicamente en el proceso de cierre de estados financieros de la entidad.

Para revelaciones asociadas con una cuenta significativa, se debe considerar la aseveración de presentación y revelación como relevante para la cuenta significativa relacionada.

Para las revelaciones generadas como parte del proceso de cierre de estados presupuestarios y financieros, se debe considerar la aseveración de presentación y revelación en conjunto, puesto que estas revelaciones con frecuencia son relevantes para muchas cuentas significativas (p. ej., revelaciones de políticas contables).

Ocurrencia, derechos y obligaciones	Los eventos, transacciones y otros asuntos revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
Integridad	Se ha incluido en los estados presupuestarios y financieros todas las revelaciones que tenían que incluirse.
Clasificación y comprensibilidad	Los estados presupuestarios y financieros se presentan y describe apropiadamente, y las revelaciones se expresan con claridad.
Exactitud y valuación	La información presupuestaria, financiera y otra información son reveladas razonablemente y por las cantidades apropiadas.

6.6.7 Actualizar la determinación de las cuentas significativas, las revelaciones significativas y las aseveraciones relevantes

Continuamente durante la auditoría se debe cuestionar la determinación de las cuentas significativas, las revelaciones significativas y las aseveraciones relevantes, de manera que se pueda responder a los cambios en las circunstancias de la entidad y a nueva información que surge a medida que se ejecuta el trabajo de auditoría.

Se debe estar alerta a las siguientes indicaciones:

- Que una cuenta o revelación que se había considerado como insignificante o "no significativa" es significativa,
- Que una cuenta o revelación que se había considerado como significativa es "no significativa" o insignificante,
- Que una aseveración que no se había considerado como relevante es relevante, o viceversa.

Para documentar la Identificación de cuentas contables significativas y riesgos relevantes de las mismas, ver **Formato 08 "Matriz de cuentas significativas del estado de situación financiera-Evaluación del riesgo combinado", Formato 09 "Matriz de cuentas significativas del estado de gestión-Evaluación del riesgo combinado", Formato 10 "Lista de procesos significativos, estrategia y aplicaciones relacionadas".**

7. Comprensión del sistema de control interno a nivel de entidad

7.1 Aspectos generales

La Administración de la entidad tiene la responsabilidad legal de establecer el sistema de control interno. En la auditoría financiera es fundamental que el sistema contable, debe velar para que los registros de contabilidad se lleven en forma correcta y presenten estados presupuestarios y financieros válidos y confiables a los niveles competentes (Administración de la entidad, accionistas en caso de empresas, usuarios de los estados presupuestarios, financieros y al ente rector de la contabilidad para la preparación de la Cuenta General de la República).

La Administración debe habitualmente comprometer su responsabilidad mediante la implementación de un sistema de control interno que asegure que los funcionarios de la entidad lleven a cabo su trabajo de manera correcta. Asimismo, puede depositar su confianza en dicho sistema con el fin de obtener información fidedigna para el desarrollo de su gestión y de los estados presupuestarios y financieros, así como para evitar errores, fraude u otras pérdidas de activos de la entidad. Dentro de este contexto, el auditor deposita su confianza en el sistema de control interno para llevar a cabo la auditoría financiera.

7.1.1 Definición de control interno

Se denomina sistema de control interno al conjunto de acciones, actividades, planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo las actitudes de las autoridades y el personal, organizados e instituidos en cada entidad para alcanzar sus objetivos.

Las entidades implantan obligatoriamente sistemas de control interno en sus procesos, actividades, recursos, operaciones y actos institucionales, orientando su ejecución al cumplimiento de los objetivos vinculados con eficiencia, eficacia, transparencia y economía en las operaciones, resguardo de los recursos y bienes del estado, cumplimiento de las leyes y regulaciones, así como confiabilidad y oportunidad de la información presupuestaria y financiera.

7.1.2 Responsabilidad del diseño, implementación y efectividad del control interno

La Administración es responsable por el diseño, implementación y efectividad del control interno para tratar los riesgos de las operaciones identificadas que amenazan el logro de los objetivos de la entidad, los cuales se relacionan con la confiabilidad del reporte de información presupuestaria y financiera, la eficacia y eficiencia de sus operaciones y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

La forma en la cual se diseña, implementa y mantiene el control interno variará dependiendo del tamaño y complejidad de la entidad.

7.1.3 Seguridad razonable en el logro de los objetivos de información y riesgo inherente

El control interno, sin importar que tan eficaz sea, únicamente puede proporcionar a la entidad seguridad razonable sobre el logro de los objetivos del reporte de información presupuestaria y financiera. Las probabilidades de lograr los objetivos se ven afectadas por las limitaciones inherentes del control interno. Estas limitaciones inherentes incluyen la posibilidad que un juicio humano equivocado puede tener efectos negativos en la toma de decisiones y pueden ocurrir fallas en el control interno debido a errores humanos.

7.1.4 Ámbito del control interno

El control interno opera en toda la organización y en diversos niveles, aunque no todos los controles son relevantes para la auditoría. El auditor se debe enfocar sobre aquellos elementos del control interno que afectan los estados presupuestarios y financieros en los cuales se basa la opinión de auditoría (es decir, controles que son relevantes para la auditoría). Los controles relacionados con las operaciones y el cumplimiento de objetivos pueden ser relevantes para la auditoría si se relacionan con la información que es evaluada por el auditor o utilizada en la aplicación de procedimientos de auditoría.

El control interno puede dividirse en cinco componentes interrelacionados. Aunque esto no refleja necesariamente la forma en que la entidad considera e implementa

el control interno, estos componentes proporcionan un marco útil para que se pueda considerar el control interno de la entidad y se evalúe el efecto sobre la estrategia de auditoría.

Los cinco componentes del control interno son:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Actividades de control.
- Información y comunicación.
- Monitoreo.

7.1.5 Control interno en la generación de información presupuestaria y financiera

Algunos de los componentes del control interno incluyen controles que se relacionan principalmente con partidas, cuentas y aseveraciones o clases de transacciones específicas. Asimismo, otros componentes del control interno son más generalizados debido a que relacionan los estados presupuestarios y financieros en su conjunto y afectan potencialmente a varias partidas, cuentas y aseveraciones.

Existen diferentes tipos de control como el desarrollado antes o durante las operaciones de la Administración (control preventivo), aquel orientado a detectar fraude, errores o variaciones en su ejecución (control simultáneo) como los incluidos en los manuales de procedimientos y sistemas informáticos, y finalmente tenemos la evaluación y consistencia de las operaciones, verificaciones, conciliaciones u otros (control posterior).

7.2 Actividades a desarrollar

7.2.1 Comprender los componentes del control interno a nivel de entidad y los elementos relacionados

Se debe obtener una comprensión de los cinco componentes pero a diferentes niveles:

- Para el ambiente de control y las actividades de monitoreo de la Administración, se debe enfocar la comprensión sobre aquellos elementos que operan en estos componentes.
- Para los procesos de evaluación de riesgos y de comunicación de la Administración, se debe obtener una comprensión de estos procesos. Sin embargo, la comprensión no es tan detallada como para los componentes del ambiente de control y actividades de monitoreo de la Administración,
- Para los componentes de información y actividades de control, se debe obtener una comprensión similar a la que se obtiene sobre las transacciones significativas.

Respecto a la información de control interno, el auditor debe revisar que exista independencia de funciones entre los diferentes niveles de aprobación de las entidades a evaluar, que conlleven a identificar aseveraciones equívocas materiales en el procesamiento de transacciones, lo cual proporciona una base apropiada para los demás componentes de control, observándose factores que no soporten la prevención o detección o corrección de aseveraciones equívocas materiales.

En las siguientes secciones se trata a cada componente y el alcance con el cual se obtiene la comprensión de los elementos relacionados.

7.2.2 Comprender el ambiente de control

El ambiente de control refleja la actitud general, la conciencia y las acciones de la Administración, sobre la importancia de los controles y el énfasis que ellos ponen en los controles al determinar las políticas, procesos y estructura organizacional de la entidad, aprobación y ejecución de los recursos públicos, proporcionando la disciplina y la estructura que influyen en la conciencia de control de su personal. También tiene un efecto significativo sobre la probabilidad de reportar información financiera fraudulenta y malversación de activos.

El ambiente de control comprende la actitud de la Administración hacia las estimaciones contables, juicios y revelaciones que son incorporados en los estados financieros de la entidad, y finalmente su filosofía de reporte de información presupuestaria y financiera. El ambiente de control es el contexto en el cual opera cada control.

Cuando el ambiente de control soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equivocas materiales, proporciona una base apropiada para los demás componentes del control interno y permite considerar que existe una base de confianza en los controles para mitigar el riesgo de aseveración equivoca material. Sin embargo, cuando se identifican factores del ambiente de control que no soportan la prevención o detección y corrección de aseveraciones equivocas materiales, esto debilita a los demás componentes del control interno, y pone en duda la capacidad para otorgar confianza al control interno, e incrementa el riesgo de aseveración equivoca material. Específicamente, un ambiente de control que no soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equivocas materiales pueda dar lugar a una mayor incidencia de riesgos de aseveración equivoca material proveniente de fraude.

Se debe obtener una comprensión de los siguientes elementos del ambiente de control y sus interrelaciones:

- Integridad, valores éticos y comportamiento de los ejecutivos clave.
- Conciencia de control y estilo operativo de la Administración que estimule los controles.
- Participación en la Administración de la entidad y vigilancia por parte de quienes están a cargo del mismo.
- Estructura orgánica y asignación de autoridad y responsabilidad.
- Políticas y prácticas de recursos humanos.

7.2.3 Influencia del ambiente de control TI en el ambiente de control

La tecnología de información (TI) puede influir positivamente en el ambiente de control debido a que permite a la entidad:

- Aplicar consistentemente reglas predefinidas y ejecutar cálculos complejos al procesar grandes volúmenes de transacciones e información.
- Mejorar la oportunidad, disponibilidad y precisión de la información.
- Facilitar el análisis adicional de la información.
- Mejorar la capacidad para monitorear el desempeño de las actividades de la entidad, de sus políticas y de sus procedimientos.
- Reducir el riesgo de que los controles puedan manipularse.
- Mejorar la capacidad para lograr una segregación eficaz de funciones incompatibles implementando controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos y sistemas operativos.

7.2.4 Comprender el proceso de evaluación de riesgos

Las entidades, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o sector, encuentran riesgos que pueden ser externos o internos para la organización. El

propósito del proceso de evaluación de riesgos de una entidad es identificar, analizar y administrar los riesgos que afectan su capacidad para lograr sus objetivos.

Se debe obtener una comprensión sobre si la entidad tiene un proceso para:

- Identificar los riesgos de operaciones relevantes para el reporte de información financiera.
- Estimar la importancia de los riesgos.
- Evaluar la probabilidad de ocurrencia.
- Determinar las acciones para tratar esos riesgos.
- Si la entidad tiene un proceso de evaluación de riesgos, se debe obtener una comprensión del mismo y sus resultados.

El auditor debe comprender cómo la Administración ha diseñado el proceso de evaluación de riesgos, y si este es adecuado para evaluar los riesgos y diseñar las respuestas apropiadas. Cuando la Administración no ha identificado ni tratado los riesgos relevantes para el reporte de información financiera o si el proceso de evaluación de riesgos de la entidad no es apropiado de acuerdo con las circunstancias (p. ej., la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad), se debe determinar si esto ha tenido algún efecto sobre la comprensión del ambiente de control.

Cuando se identifican riesgos de aseveración equívoca material que la Administración no identificó en su proceso de evaluación de riesgos y el auditor determina que esos riesgos debieron haber sido identificados por el proceso:

- Se debe comprender por qué el proceso de evaluación de riesgos de la entidad no identificó esos riesgos de aseveración equívoca material.
- Se debe evaluar si el proceso de evaluación de riesgos de la entidad es apropiado según las circunstancias que existen en la entidad.
- Se debe determinar si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con el proceso de evaluación de riesgos de la entidad.

Cuando la Administración no ha identificado ni gestionado los riesgos relevantes para el reporte de información presupuestaria y financiera, o si los procesos de evaluación de riesgos de la entidad no son apropiados para las circunstancias (p. ej., la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad), esto puede indicar riesgos potenciales de aseveración equívoca material en los estados presupuestarios y financieros. Además, esto también puede ser un indicador de una deficiencia en el control interno.

Si la entidad no ha establecido un proceso de evaluación de riesgos, o tiene un proceso especial, el auditor debe:

- Indagar con la Administración si han sido identificados riesgos de negocios relevantes para el reporte de información financiera y cómo han sido tratados.
- Evaluar si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos documentado es apropiada en las circunstancias.
- Determinar si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos documentado representa una deficiencia o una deficiencia significativa en el control interno.

7.2.5 Comprender el monitoreo de controles

Las actividades de monitoreo más comunes en auditoría son:

- Efectuar evaluaciones separadas de la operatividad o funcionamiento de los controles y eficiencia de los mismos.
- Evaluar el diseño e implementación de los controles, ellos comunican información acerca de las fortalezas y debilidades, pudiendo dar recomendaciones sobre su mejora.
- Verificar las acciones y el interés que muestra la entidad en promover los controles.

Procedimiento

a) Se debe obtener una comprensión de las actividades implementadas y vigiladas sobre el monitoreo de los controles por quienes están a cargo de la Administración, que monitorean la eficacia continua de los controles.
b) Se debe indagar con la Administración acerca de las fuentes de información que usan al monitorear las actividades y cómo aseguran la integridad de esa información.
c) Se debe indagar con la Administración qué acciones se toman cuando identifican deficiencias provenientes del monitoreo de controles de la entidad.

El monitoreo es un proceso que consiste en:

- Evaluar la eficacia del desempeño de los controles internos a través el tiempo.
- Determinar si los controles están funcionando como se esperaba.
- Determinar si los sistemas de control interno son modificados según sea apropiado cuando existen cambios en las condiciones.

Cuando se planea confiar en estos controles, al determinar el alcance de los procedimientos sustantivos el auditor:

- Debe incluir estos controles dentro de la comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa.
- Debe probar estos controles para evaluar la eficacia operativa de los controles en los que se planea confiar.

Una de las actividades de monitoreo más comunes es la Auditoría Interna. En muchas entidades, los auditores internos (o personal que desempeña funciones similares) contribuyen al monitoreo de las actividades de la entidad mediante evaluaciones separadas. Regularmente proporcionan información sobre el funcionamiento del control interno, prestando atención considerable a la evaluación del diseño e implementación de controles. Ellos comunican información acerca de fortalezas y debilidades y dan recomendaciones para mejorar el control interno. La importancia que la entidad presta a la función del Auditoría Interna con frecuencia proporciona evidencia acerca de su compromiso general con el control interno.

7.2.6 Comprender el proceso de Información y comunicación

Consiste en realizar acciones para comprender las funciones y responsabilidades respecto del control interno sobre el reporte de información financiera y presupuestal. La comunicación incluye en qué medida el personal comprende cómo sus actividades dentro del sistema de reporte de información financiera y presupuestal se relacionan con el trabajo de otras personas y los medios para reportar excepciones a un nivel apropiado más alto dentro de la entidad.

Se debe obtener una comprensión de cómo la entidad comunica las funciones y responsabilidades sobre el reporte de información financiera y cualquier asunto que sea significativo para el reporte de información financiera, incluyendo:

- Comunicaciones entre el titular de la entidad, funcionarios y responsables del sector,
- Comunicaciones externas, tales como aquéllas con las autoridades reguladoras.

7.2.7 Comprender las actividades de control

Son las políticas y procedimientos de control que imparte la dirección, Administración y los niveles ejecutivos competentes, en relación con las funciones asignadas al personal, a fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos de la entidad.

Para las actividades de control, se obtiene una comprensión similar a la que se obtiene sobre las transacciones significativas (**Ver sección sobre Identificación de transacciones significativas y procesos de revelación significativas)**.

7.2.8 Seguimiento de resultados

Consistente en la revisión y verificación actualizadas sobre la atención y logros de las medidas de control interno corregidas, incluyendo la implementación de las recomendaciones formuladas en los informes de los órganos del Sistema Nacional de Control.

7.2.9 Revisar los compromisos de mejoramiento

Los compromisos de mejoramiento, por cuyo mérito los órganos y personal de la Administración efectúan autoevaluaciones conducentes al mejor desarrollo del control interno e informan sobre cualquier desviación o deficiencia susceptible de corrección, obligándose a dar cumplimiento a las disposiciones o recomendaciones que se formulen para la mejora u optimización de sus labores.

7.3 Identificación de los riesgos de aseveración equívoca material relacionados con el control interno

Se puede identificar riesgos de aseveración equívoca material, a nivel de estados presupuestarios, financieros y/o de aseveración, desde cualquiera de los componentes del control interno (es decir, ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, comunicación y monitoreo). Se puede determinar que los riesgos identificados de aseveración equívoca material son riesgos significativos, incluyendo riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, o que afectan el riesgo inherente o las evaluaciones del riesgo de control del auditor.

El ambiente de control por sí solo no previene o detecta y corrige una aseveración equívoca material; sin embargo, influye sobre otros controles y, por lo tanto, tiene un efecto dominante sobre la evaluación de los riesgos de aseveración equívoca material por parte del auditor.

El auditor debe enfocarse en el efecto del ambiente de control para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales. Se debe cuestionar que tan apropiado es el ambiente de control para prevenir, detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales cuando:

- Se identifica la ausencia de elementos o características dentro del ambiente de control que se esperaría que estuvieran presentes.
- Se obtiene una comprensión del ambiente de control como resultado de las indagaciones con la Administración, pero no se encuentra evidencia de que los elementos o características dentro del ambiente de control, descritos por la Administración, están funcionando.

En las situaciones donde se identifican factores negativos (es decir, ausencia de elementos o características, que no están funcionando) dentro del ambiente de control, se debe considerar el efecto sobre la identificación de los riesgos de aseveración equívoca material y sobre la estrategia general de auditoría. También se debe considerar si estos factores negativos dentro del ambiente de control representan una deficiencia significativa.

7.4 Determinar el efecto sobre la estrategia de auditoría

Cuando el auditor determina que el ambiente de control soportará la prevención, detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales relevantes para el reporte de información financiera, existen beneficios potenciales para la estrategia de auditoría.

Un ambiente de control que soporta la prevención, detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales genera los siguientes efectos:

7.4.1 Efectos generales

- Tiene un efecto positivo al evaluar riesgos de aseveración equívoca material.
- Proporciona bases para establecer un nivel apropiado de escepticismo profesional.
- Tiene un efecto positivo al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.
- Proporciona una base para obtener asistencia directa de los auditores internos.

7.4.2 Efectos específicos

- Proporciona una base para establecer el error tolerable (ET).
- Ayuda a determinar la estrategia general de auditoría.
- Puede hacer más eficaces los controles sobre el procesamiento de transacciones.
- Proporciona una base para probar controles a una fecha intermedia.
- Permite rotar pruebas sobre controles para “Transacciones Significativas” rutinarias.
- Permite ejecutar los procedimientos sustantivos en una etapa más temprana durante el periodo, cuando se concluye que los controles probados a una fecha intermedia están funcionando como se pretende.
- Puede reducir la cantidad de procedimientos de conexión que pueden ser necesarios.

Determinar que el ambiente de control no soporta la prevención, detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales tiene efectos adversos sobre la estrategia de auditoría (es decir, el auditor no podrá beneficiarse de los efectos positivos en la estrategia de auditoría como se describió anteriormente). Se limita la capacidad para cambiar la oportunidad de las pruebas sobre controles y procedimientos sustantivos, y la naturaleza y alcance de los procedimientos probablemente incremente para tratar la probabilidad creciente de riesgos de aseveración equívoca material.

7.5 Obtener evidencia de auditoría de la operatividad de los elementos del componente a nivel de entidad

Se obtiene evidencia de que los elementos y características del ambiente de control y el monitoreo de controles están funcionando, porque estos elementos tienen un efecto dominante sobre la evaluación de riesgos de aseveración equívoca material.

Debido a la naturaleza de los elementos dentro de las actividades del ambiente de control y monitoreo, la evidencia de que estos elementos están funcionando es improbable que se obtenga principalmente a través de indagaciones y observación, en comparación con la

inspección de documentos e informes o rastreando transacciones relevantes a través del sistema de información para el reporte de información financiera.

Las indagaciones por sí solas generalmente no son suficientes para evaluar si un elemento ha sido puesto en operación; sin embargo, en algunas circunstancias puede no ser posible observar la operación de los elementos dentro de las actividades del ambiente de control y monitoreo. En estas situaciones, se debe determinar cómo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Esta evidencia puede obtenerse de una combinación de fuentes (p. ej., corroborando indagaciones, inspeccionando documentos, entre otros).

Adicionalmente, se puede obtener evidencia a través de las interacciones normales con la Administración y el personal a medida que se ejecutan los procedimientos de auditoría. Se puede percibir el estilo operativo de la Administración, cómo se comunica la Administración con los empleados y cómo los asuntos que surgen son escalados y tratados dentro de la entidad.

Para documentar la comprensión del sistema de control interno a nivel de entidad, ver **Formato 11 "Comprensión del sistema de control interno a nivel de la entidad"**.

8. Identificar riesgos de aseveración equívoca

8.1 Aspectos generales

Para formar una base apropiada y expresar opinión sobre los estados presupuestarios y financieros, el auditor tiene que establecer procedimientos en la etapa de planificación que le permitan identificar riesgos de aseveración equivoca material para obtener seguridad razonable respecto de si dichos estados están libres de aseveraciones equivocas materiales debido a errores o fraude. La seguridad razonable se obtiene mediante la reducción del riesgo de auditoría a un nivel apropiadamente bajo, mediante la aplicación del debido cuidado profesional, que incluye obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

8.2 Procedimientos a desarrollar

8.2.1 Identificar riesgos de aseveración equívoca material en relación con el control interno a nivel entidad

Sobre la base de la comprensión de los componentes del control interno a nivel de entidad, se identifican los riesgos de aseveración equívoca material. Cuando se identifican riesgos de aseveración equívoca material, se debe determinar las respuestas para tratar esos riesgos y evaluar su efecto sobre la auditoría. Para la documentación de los riesgos de aseveración equívoca se deberá considerar el **Formato 12 "Evaluación de riesgos de fraude"**.

Se puede identificar riesgos de aseveración equívoca material, a nivel de estados presupuestarios, financieros y/o de aseveración, desde cualquiera de los componentes del control interno (es decir, ambiente de control, actividades de control, evaluación de riesgos, comunicación y monitoreo). Se puede determinar que los riesgos identificados de aseveración equívoca material son riesgos significativos, incluyendo riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, o que afectan el riesgo inherente o las evaluaciones del riesgo de control.

Se requiere de juicio considerable para identificar y evaluar los riesgos de aseveración equívoca material. Por lo tanto, se involucra a integrantes del equipo de trabajo experimentados en la identificación y evaluación de los riesgos de aseveración equívoca material. Al hacer esto, ellos consideran las características de la entidad como tamaño, complejidad y propiedad cuando se evalúan los factores que incrementan la probabilidad de riesgos de aseveración equívoca material. La importancia de muchos de los factores varía dependiendo de las características de la entidad.

8.2.2 Determinar la influencia del ambiente de control

8.2.2.1 Aspectos generales

El entorno de control por sí solo no previene o detecta y corrige una aseveración equívoca material; sin embargo, influye sobre otros controles y, por lo tanto, tiene un efecto dominante sobre la evaluación de los riesgos de aseveración equívoca material.

El auditor debe enfocar su trabajo en el efecto del ambiente de control para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales. Se debe cuestionar que tan apropiado es el ambiente de control para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales cuando:

- Se identifica la ausencia de elementos o características dentro del ambiente de control que se esperaría que estuvieran presentes.
- Se obtiene una comprensión del ambiente de control como resultado de las indagaciones con la Administración, pero no se encuentra evidencia de que los elementos o características dentro del ambiente de control, descritos por la Administración, están funcionando.

En las situaciones donde se identifican factores negativos (es decir, ausencia de elementos o características, que no están funcionando) dentro del ambiente de control, se debe considerar el efecto sobre la identificación de los riesgos de aseveración equívoca material y sobre la estrategia general de auditoría. También se debe considerar si estos factores negativos dentro del ambiente de control representan una deficiencia significativa.

Los factores negativos en el ambiente de control tendrían que ser significativos y fundamentales para determinar que el ambiente de control no sustenta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales. Si estos factores negativos del ambiente de control son de tal magnitud que dan lugar a riesgos de aseveración equívoca material, se podría determinar que no se puede confiar en el control interno.

Se puede identificar ciertos factores dentro del ambiente de control que indican que este no es tan sólido como se esperaría para una entidad de su tamaño y complejidad. En estas situaciones, se debe evaluar los factores e inquietudes acerca del ambiente de control para determinar si aún se puede decidir sobre una estrategia de confianza en controles. Si se decide que una estrategia de confianza en controles aún es apropiada, se debe diseñar las pruebas de procedimientos sobre controles reconociendo que se requiere más evidencia para sustentar la evaluación de la eficacia operativa de los controles. Al evaluar los factores negativos dentro del ambiente de control, tanto individualmente como combinados, se determina la importancia de los factores identificados. Se puede determinar la importancia de los factores formulando la siguiente pregunta: “¿cuáles son las posibles consecuencias adversas resultantes relacionadas con estos factores?” La respuesta asiste a determinar la materialidad de los factores, así como su efecto sobre la evaluación de los riesgos de aseveración equívoca material. Durante la evaluación, se determina si existen controles u otros factores que puedan mitigar o agravar estos factores.

En ciertos casos, la presencia de un solo factor negativo puede ser un indicativo de un ambiente de control que no sustenta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales.

En otros casos, la presencia de algunos factores negativos que dan lugar a riesgos de aseveración equívoca material no permiten que se determine que el ambiente de control no soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales (es decir, no necesariamente significa que el ambiente de control no respalda el funcionamiento eficaz del control interno).

Por ejemplo, una entidad sin un código de conducta, que no comunica formalmente las normas éticas y de comportamiento, en combinación con una Administración que no tiene métodos apropiados para asignar funciones y responsabilidades, puede dar lugar a riesgos de aseveración equívoca material. Sin embargo, estos factores por sí solos no significan que el ambiente de control no promovería el funcionamiento eficaz de los controles.

La entidad puede tener una cultura tal que la comunicación de comportamiento ético se efectúa a través del ejemplo de la Administración. Las funciones y responsabilidades pueden ser asignadas por cada jefe de departamento con base en lo que la función históricamente ha implicado. Por lo tanto, aún se puede determinar que el ambiente de control soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales.

Algunos elementos del ambiente de control tienen efectos más dominantes sobre la evaluación de riesgos de aseveración equívoca material que otros. La conciencia de control de una entidad está influenciada significativamente por parte de quienes están a cargo de la Administración, puesto que una de sus funciones es equilibrar las presiones sobre la Administración en relación con el reporte de información financiera que pueden surgir de las demandas laborales.

El diseño del ambiente de control en relación con la participación de quienes están a cargo de la Administración está, por lo tanto, influenciado por aspectos tales como:

- Su independencia de la Administración y su habilidad para evaluar las acciones de esta.
- Si entienden las transacciones de la entidad.
- El alcance con el cual ellos evalúan si los estados presupuestarios y financieros son preparados de acuerdo con el marco legal y de información financiera aplicable.

8.2.2.2 Evaluar la segregación de funciones incompatibles, autorización, salvaguarda de activos, responsabilidad por los activos y otras políticas

Para este aspecto se debe desarrollar los siguientes procedimientos:

- Evaluar, en términos generales, si la entidad tiene políticas y procedimientos apropiados en relación con la segregación de funciones incompatibles, autorización, salvaguarda de activos y responsabilidad por los activos, que estén en proporción a su naturaleza y tamaño, al determinar la influencia del ambiente de control.
- Evaluar si existen controles apropiados para prevenir funciones incompatibles. En esta etapa, no se busca evidencia de segregación

específica de funciones incompatibles (p. ej., si existen controles de acceso apropiados para prevenir que un empleado autorice una compra y también autorice el pago). En cambio, se determina en términos generales, si el nivel de segregación de funciones incompatibles es apropiado de acuerdo con la naturaleza y tamaño de la entidad,

- De la misma manera, no se busca obtener evidencia de controles específicos de autorización pues esto se realizará en otra etapa de la auditoría. Sin embargo, se evalúa si el nivel de importancia que la entidad otorga a las políticas y procedimientos de autorización está de acuerdo con la naturaleza y tamaño de la entidad,
- Confirmar el establecimiento de controles sobre el cumplimiento de leyes y regulaciones. Se genera esta situación cuando una entidad ha establecido políticas y procedimientos en otros aspectos asociados a las operaciones de la entidad (p. ej., en relación con transacciones entre partes relacionadas o leyes y regulaciones), estos tienen un efecto positivo sobre la comprensión del ambiente de control por parte del auditor.

Cuando existen estas políticas en la entidad, al realizar la evaluación de los riesgos de aseveración equívoca material se determina si el ambiente de control de la entidad mitiga los riesgos de aseveración equívoca material asociados con el aspecto operativo de la entidad de que trata la política (p. ej., riesgos asociados con transacciones entre partes relacionadas o incumplimiento de leyes y regulaciones).

Por el contrario, cuando una entidad no tiene políticas y procedimientos establecidos en relación con transacciones entre partes relacionadas o leyes y regulaciones, y se determina que la complejidad de la organización justificaría tales políticas y procedimientos, se debe determinar si esto tiene un efecto negativo sobre el ambiente de control y se evalúa en consecuencia el riesgo de aseveración equívoca material.

8.2.3 Determinar el efecto del ambiente de control sobre la estrategia de auditoría

El ambiente de control sirve como base para otros componentes del control interno y es el contexto en el cual opera cada control. El ambiente de control tiene un efecto dominante sobre la evaluación de los riesgos de aseveración equívoca material porque influye sobre otros controles. Por lo tanto, el auditor debe enfocarse en el ambiente de control al determinar el efecto sobre la estrategia general de auditoría.

Cuando se determina que el ambiente de control sustenta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales relevantes para el reporte de información financiera, existen beneficios potenciales para la estrategia de auditoría.

El auditor se basa en la expectativa de que los controles funcionan, salvo evidencia en contrario, el ambiente de control promoverá la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales relevantes para el reporte de información financiera. Como resultado, existe la suposición de que la estrategia de auditoría puede reflejar los beneficios de que el ambiente de control promoverá la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales.

8.2.3.1 Efectos generales

Un ambiente de control que promueve la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales:

- Tiene un efecto positivo al evaluar riesgos de aseveración equívoca material.
- Proporciona bases para establecer un nivel apropiado de escepticismo profesional.
- Tiene un efecto positivo al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.
- Proporciona una base para obtener asistencia directa de los auditores internos.

8.2.3.2 Efectos específicos

- Ayuda a determinar la estrategia general de auditoría. Un ambiente de control que promueve la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales permite otorgar más confianza al control interno y a la evidencia de auditoría generada internamente. Como resultado se puede decidir sobre una estrategia de confianza en controles.

- Influye positivamente en las evaluaciones de riesgo inherente y de control. Un ambiente de control que respalda la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales reduce la probabilidad de riesgos de aseveración equívoca material, lo cual a su vez puede reducir el riesgo inherente y/o de control.

- Puede hacer más eficaces los controles sobre el procesamiento de transacciones. El ambiente de control establece la base para una continua eficacia operativa de los controles a nivel de transacción. Las deficiencias en el ambiente de control pueden aumentar el riesgo de aseveración equívoca material a nivel de transacción y por lo tanto reducir la eficacia de los controles a nivel de transacción, por ejemplo, mediante la manipulación de controles por parte de la Administración.

- Proporciona una base para probar controles a una fecha intermedia.
  Un ambiente de control que soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales proporciona una base para esperar que los controles que se evalúan y se prueban a una fecha intermedia continúen funcionando apropiadamente durante todo el periodo de la auditoría.

- Permite rotar pruebas sobre controles para TS rutinarias. Un ambiente de control que soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales establece la base para una continua eficacia operativa del proceso y los controles a nivel de transacción. Si las pruebas sobre controles ejecutadas en las auditorías anteriores indican que los controles sobre las transacciones rutinarias son eficaces y puede haber una oportunidad para rotar las pruebas sobre controles de un periodo a otro.

  Permite ejecutar los procedimientos sustantivos en una etapa más temprana durante el periodo, cuando se concluye que los controles probados a una fecha intermedia están funcionando como se pretende.

- Cuando se concluye que los controles probados a una fecha intermedia están funcionando como se espera, un ambiente de control que soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales proporciona la base para esperar que los riesgos de aseveración equívoca material, ocurriendo durante el periodo entre la fecha intermedia y la fecha del estado de situación financiera, se vean reducidos. También, un ambiente de

control que soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales ayuda a reducir los riesgos de aseveración equívoca material, lo cual proporciona una base para esperar que las transacciones serán procesadas apropiadamente en el periodo transcurrido desde los procedimientos intermedios hasta el final del periodo. Estos factores proporcionan la flexibilidad para ejecutar los procedimientos sustantivos en una etapa más temprana durante el periodo.

Se espera que el ambiente de control promueva la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales relevantes para el reporte de información financiera y, por lo tanto, que la estrategia de auditoría pueda, aunque no necesariamente, reflejar estos beneficios. Se conoce que existen otras condiciones relacionadas con estos beneficios que afectan la capacidad para decidir sobre una estrategia específica de auditoría.

Determinar que el ambiente de control no promueva la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales tiene efectos adversos sobre la estrategia de auditoría. Se limita la capacidad para cambiar la oportunidad de las pruebas sobre controles y procedimientos sustantivos, y la naturaleza y alcance de los procedimientos probablemente incremente para tratar la probabilidad creciente de riesgos de aseveración equívoca material.

8.2.4 Identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude

La responsabilidad del auditor es planear y ejecutar una auditoría para obtener seguridad razonable acerca de si los estados presupuestarios y financieros están libres de aseveraciones equívocas materiales provenientes de fraude o error, por lo tanto, debe identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude y se debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto a estos riesgos mediante el diseño e implementación de respuestas apropiadas de auditoría. Para documentar la identificación riesgos de aseveración equívoca material en relación con el control interno a nivel entidad considerar el **Formato 12 –parte 2 "Evaluación de riesgos de fraude"**.

8.2.4.1 Identificar los factores de riesgo de fraude

Se identificarán los factores de riesgo de fraude en el contexto de las tres condiciones que generalmente están presentes cuando ocurre un fraude (es decir, incentivo/presión, oportunidad y actitud/racionalización), al identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude. Asimismo se usa el juicio profesional para determinar si un factor de riesgo de fraude está presente.

Se debe evaluar el conocimiento colectivo que se ha obtenido a través de la auditoría e identificar riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, considerando lo siguiente:

- El tipo de riesgo (es decir, reporte de información financiera fraudulenta o malversación de activos).
- La magnitud del riesgo.
- La probabilidad de que el riesgo resulte en una aseveración equívoca material en los estados presupuestarios y financieros.
- La importancia del riesgo (es decir, si el riesgo afecta a los estados presupuestarios, financieros en conjunto o está relacionado específicamente con una cuenta en particular, una aseveración o tipo de transacción).

8.2.4.2 Tipos de fraude

El principal factor que distingue el fraude del error es si la acción fundamental que resultó en la aseveración equívoca de los estados presupuestarios y financieros es intencional o no intencional. El fraude es intencional, y generalmente involucra el encubrimiento de los hechos.

El interés del auditor se relaciona específicamente con actos fraudulentos que causan una aseveración equívoca material en dichos estados.

En la auditoría financiera gubernamental podemos identificar los siguientes tipos de fraude:

- Información financiera fraudulenta.
- Malversación de los recursos públicos y de activos.

Cuando se reúne información para identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, se consideran ambos tipos de aseveraciones equívocas.

La información financiera fraudulenta involucra actos tales como:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos de soporte en base en los cuales se preparan los estados financieros.
- Falsa interpretación, u omisión intencional en los estados financieros, de eventos, transacciones u otra información significativa.
- Aplicación errónea intencional de principios contables relativos a importes, clasificación, forma de presentación o revelación.

La malversación de recursos públicos y de activos, puede lograrse de varias maneras, incluyendo:

- Malversación de ingresos (p. ej., sustraer cobranzas de cuentas por cobrar o desviar los cobros de cuentas castigadas a cuentas bancarias personales).
- Malversación de fondos (p.e, utilizar los recursos de inversión en gasto corriente).
- Robo de activos físicos o de propiedad intelectual (p. ej., robo de inventario para uso personal o para venta, robo de sobrantes para reventa, colusión con un competidor para revelar información tecnológica a cambio de obtener un pago). Hacer que una entidad pague por productos y servicios no recibidos (p. ej., pagos a proveedores ficticios, pagos no permitidos realizados por proveedores a los agentes de compras de la entidad a cambio de inflar precios, pagos a empleados ficticios).
- Usando los activos de una entidad para uso personal (p. ej., usar los activos de la entidad como garantía para un préstamo personal o un préstamo a una parte relacionada).

La malversación de activos puede estar acompañada de registros o documentos falsos o engañosos y puede involucrar a una o más personas entre la Administración, empleados o terceros.

El fraude, independientemente de su tipo, con frecuencia se oculta mediante:

- Documentación falsificada.
- Colusión entre la Administración, empleados o terceros.

8.2.4.3 Realizar indagaciones de riesgos de fraude

Se debe obtener información para identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, realizando indagaciones. Se debe indagar con las siguientes instancias acerca de aspectos específicos de fraude:

- La Administración.
- Titular de la entidad o directorio.
- Auditoría interna.
- Otras personas dentro de la entidad.

Indagaciones con la Administración

Se indaga con la Administración acerca de:

- La evaluación de la Administración sobre los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, incluyendo la naturaleza, alcance y frecuencia de tales evaluaciones.
- El proceso de la Administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo cualquier riesgo de fraude que haya sido identificado por la Administración o que haya llamado su atención.
- Comunicación de la Administración, con el titular de la entidad o del sector, respecto de sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude.
- Comunicación de la Administración, si existe, con los empleados en relación con sus puntos de vista sobre prácticas de gestión y comportamiento ético.
- Conocimiento de la Administración sobre algún fraude real o sospecha de fraude que afecte a la entidad.

Indagaciones con el titular de la entidad o Directorio

Se debe indagar si el titular o el directorio tienen conocimiento o sospecha de algún fraude que afecte a la entidad. También se debe indagar, o ejecutar los procedimientos alternativos, para obtener una comprensión acerca de cómo, el titular de la entidad o directorio, ejercen vigilancia sobre los procesos de la Administración para identificar y responder a los riesgos de fraude y los controles que ha establecido la Administración para tratar estos riesgos.

Adicionalmente a la indagación con quienes están a cargo de la gestión con la entidad, se pueden ejecutar procedimientos tales como:

- Asistir a las reuniones cuando se producen discusiones relacionadas con la vigilancia sobre fraude.
- Leer las actas de tales reuniones.
- Leer los informes presentados en relación con las actividades y controles de la Administración sobre el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

Indagaciones con auditoría interna

Para entidades que tienen una función de auditoría interna, se debe indagar con el jefe (o su equivalente) como mínimo, y con otro personal de control interno según sea apropiado, acerca de:

- Su opinión sobre los riesgos de fraude.
- Si han tenido conocimiento de algún fraude o sospecha de fraude.
- Si han ejecutado procedimientos para identificar fraude durante el periodo.
- Si han ejecutado actividades concernientes al diseño y eficacia de los controles de la entidad para prevenir o detectar y corregir fraude.
- Si la Administración ha respondido satisfactoriamente a cualquier hallazgo resultante de esos procedimientos.
- El departamento de auditoría interna tiene conocimiento significativo dentro de las operaciones del negocio y, por lo tanto, puede proporcionar información útil que asistiría en la identificación de riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

8.2.4.4 Reconocimiento de ingresos

Se evalúa que tipo de transacciones de ingresos dan lugar a riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude. Si se identifica un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude en relación con el reconocimiento de ingresos, se documenta la(s) razón(es) de esta conclusión.

8.2.4.5 Procedimientos analíticos

Cuando los resultados de los procedimientos analíticos generales sobre la información financiera y no financiera, y otros procedimientos analíticos ejecutados no cumplen con las expectativas, se evalúa si las relaciones inusuales o inesperadas, incluyendo las que se relacionan con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

8.2.4.6 Naturaleza de las operaciones de la entidad

Se evaluarán los factores de riesgo de fraude que surgen de la comprensión de la entidad y su entorno (p. ej., la naturaleza de la entidad, el sector en el que opera, y el tamaño y complejidad de las operaciones de la entidad).

8.2.4.7 Discusión con el equipo de trabajo

Al identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, se evalúa la información obtenida con el equipo de trabajo sobre cómo y cuándo los estados presupuestarios y financieros de la entidad pueden ser susceptibles a aseveración equívoca material proveniente de fraude y cómo puede ocurrir el fraude. Para documentar la discusión con el equipo de trabajo ver **Formato 14 "Evento de planificación de auditoría".**

La discusión con el equipo de trabajo es una parte fundamental para proponer ideas/información sobre cómo pudiera ser perpetrado un fraude y es importante para la auditoría, debido a:

- Proporciona una oportunidad para que los integrantes del equipo con más experiencia compartan sus conocimientos acerca de cómo y dónde los estados presupuestarios y financieros pueden ser susceptibles a aseveración equívoca material proveniente de fraude.
- Permite considerar respuestas apropiadas a los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude y determinar qué integrante del equipo ejecutará los procedimientos de auditoría

que respondan a los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

- Facilita la determinación de cómo compartir dentro del equipo los resultados de los procedimientos de auditoría para responder al riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude, y cómo tratar con las denuncias de fraude que pueda llegar a tomar conocimiento el equipo de auditoría.

8.2.5 Determinar respuestas a los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude

Por cada riesgo identificado de aseveración equívoca material proveniente de fraude, se debe determinar una respuesta de auditoría apropiada. Los riesgos identificados de aseveración equívoca material proveniente de fraude son siempre riesgos significativos y, por lo tanto, se debe comprender y evaluar los controles, incluyendo los posibles programas y controles antifraude, que han sido diseñados e implementados para prevenir o detectar aseveraciones equívocas materiales provenientes de fraude. Un riesgo identificado de aseveración equívoca material proveniente de fraude no puede ser mitigado completamente por controles. Por lo tanto, se ejecuta también procedimientos sustantivos que respondan al riesgo identificado de aseveración equívoca material proveniente de fraude, aun cuando se haya decidido probar la eficacia operativa de los controles. Esto será documentado dentro del Memorando de estrategia de auditoría (ver **Formato 15 "Memorando de estrategia de auditoría [MEA]").**

Como mínimo cuando se diseña los procedimientos, además de comprender y evaluar los controles diseñados e implementados para prevenir o detectar aseveraciones equívocas provenientes de fraude, se responde a los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude de la siguiente manera:

- Respuesta general, respuesta que tiene un efecto general sobre cómo es conducida la auditoría.
- Respuesta específica, respuesta a los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude identificados que involucra la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos específicos de auditoría que serán ejecutados.
- Respuesta para tratar la manipulación de controles por parte de la Administración, respuesta que involucra la ejecución de ciertos procedimientos para tratar más a fondo el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude debido a la manipulación de controles por parte de la Administración, dado que las formas en que tal manipulación pudiera ocurrir son impredecibles.

Para documentar la identificación riesgos de aseveración equívoca material en relación con el control interno a nivel entidad, ver **Formato 12 "Evaluación de riesgos de fraude"**.

9. Identificación de transacciones significativas (TS) y procesos de revelación significativa

9.1 Aspectos generales

9.1.1 Concepto de transacciones significativas

Son tipos de transacciones que afectan de forma material una cuenta significativa y sus aseveraciones relevantes, ya sea directamente o a través de asientos contables o indirectamente mediante la creación de derechos u obligaciones que pueden no ser reportados en la contabilidad. Incluye transacciones significativas rutinarias, no rutinarias y de estimación desde el inicio, registro, procesamiento, corrección, según sea necesario, y reporte en los estados financieros. Para documentar las transacciones significativas, ver **Formato 13 "Plantilla de transacciones significativas y procesos de revelación significativa".**

9.1.2 Concepto de proceso de revelación significativa

Es el proceso por el cual las transacciones, eventos o condiciones que requieren ser revelados por el marco de información financiera aplicable son acumulados, registrados, procesados, sumados y reportados apropiadamente en los estados financieros.

9.2 Procedimientos a desarrollar

9.2.1 Identificar las transacciones significativas

Un tipo de transacciones significativas se identifican cuando afectan de forma material a una cuenta significativa o cuando:

- Resulta en importes materiales que son registrados en la cuenta significativa. Es susceptible a aseveración equívoca material que surge de factores cualitativos (p. ej., la complejidad de las transacciones u otros factores de riesgo inherente).
- Es afectada por un riesgo significativo.
- Naturaleza y volumen de la transacción (monto o tamaño del saldo).
- Errores detectados en auditorías anteriores.
- Debilidad de los controles para transacciones significativas.
- Riesgos identificados en transacciones significativas.
- Susceptibilidad de las transacciones significativas a contener aseveraciones equívocas materiales.
- Incumplimiento reiterado de la aplicación de las normas legales en la ejecución de los ingresos y/o gastos presupuestales.
- Efecto que tiene sobre los estados presupuestarios (pueden afectar su razonabilidad).
- Incumplimiento reiterado de la aplicación de las políticas contables basados en el marco de información financiera aplicable.
- Efecto que tiene sobre los estados presupuestarios y financieros (pueden distorsionar los estados presupuestarios y financieros, pueden afectar su razonabilidad, etc.).

En la identificación de las TS de estimación, se considera aquellos tipos de transacciones de estimación que:

- Afectan una cuenta significativa.
- Involucran un alto grado de juicio. Mientras mayor sea el grado de subjetividad en las TS de estimación, mayor es la probabilidad de que la estimación sea imprecisa (p. ej., la provisión para inventario obsoleto o las utilidades sobre contratos a largo plazo a precio fijo).

- Son complejas y pueden requerir usar el trabajo de integrantes expertos del personal de la entidad o expertos externos (p. ej., estimación de pasivos ambientales).
- Con base en la experiencia anterior con la entidad, tienen más probabilidad de requerir ajustes (p. ej., tipos de transacciones que afectan cuentas significativas cuando se identificaron aseveraciones equívocas en el periodo anterior).
- Pueden resultar en una estimación inmaterial, pero podrían ser significativamente subestimadas debido a fraude o error.

9.2.2 Determinar los tipos de transacciones

Se debe determinar los tipos de transacciones que resultan en importes que son registrados en una cuenta significativa y que crean derechos y obligaciones para la entidad.

Las transacciones procesadas de forma similar y que comparten los mismos o similares riesgos de aseveración equívoca material son consideradas dentro del mismo tipo de transacciones.

Se identifica un tipo separado de transacciones cuando:

- Su efecto contable es significativamente diferente al de otras transacciones.
- Su procesamiento difiere significativamente de otros tipos de transacciones y por lo tanto es susceptible a riesgos inherentes y/o de control diferentes.

Esta identificación de tipos separados de transacciones se obtiene mediante:

- La comprensión y experiencia con la entidad.
- Indagación con el personal apropiado, complementada con la observación y revisión de la documentación proporcionada por la Administración.
- Los análisis de asientos de diario. En situaciones donde se obtiene un archivo con la información de asientos de diario, se puede analizar tales asientos por cuenta significativa para identificar los tipos de transacciones individuales.
- La determinación de las aplicaciones de TI. En entornos de TI más complejos, aprovechar el conocimiento de un profesional de TI puede ayudar en la identificación y comprensión de los tipos de transacciones separados.

Cuando se identifican tipos separados de transacciones que afectan la misma cuenta significativa, se debe cuestionar si es apropiado separar la cuenta significativa en cuentas significativas individuales en la medida en que los componentes estén sujetos a riesgos diferentes.

Los tipos de transacciones se categorizan como:

- Rutinarias (p. ej., que provienen de la información presupuestaria y van a la información financiera frecuentemente recurrente registrada en los libros y registros o información no financiera usada para administrar las actividades y operaciones de la entidad).
- No rutinarias (p. ej., como otros ingresos, transferencias, donaciones en la información presupuestaria e información financiera u otras transacciones que ocurren con menor frecuencia).
- De estimación (p. ej., transacciones que reflejan numerosos juicios, decisiones y elecciones realizadas por la Administración).

9.2.3 Identificar los principales ciclos de operaciones y relacionarlos con transacciones significativas

La identificación de las diferentes áreas o ciclos operativos a auditar está

conformada por una o más actividades. Para aplicar los programas de auditoría es necesario considerar cada ciclo operativo asociado a las principales transacciones significativas, para ello se desarrollarán las siguientes actividades:

- Agrupar aquellas actividades de los ciclos operativos con características comunes que derivan de la estructura organizacional de la entidad, las cuales se pueden identificar como divisiones o departamentos, gerencias, divisiones, departamentos o áreas de actividad.

- Comprender las funciones que se desarrollan durante los ciclos operativos. Las funciones tienen una estrecha relación con los objetivos de la entidad; a su vez, forman parte de los ciclos operativos ya que están conformadas por una actividad central con una antecedente y otra consecuente. Son funciones tales como: rentas, emisión de recibos de ingreso, recepción de ingresos, logística, recepción y entrega de suministros diversos, cobranza, entre otros.

9.2.4 Principales ciclos de transacciones

Los ciclos de transacciones que se presentan principalmente en la contabilidad de las entidades públicas son los siguientes:

CICLO	SISTEMA CONTABLE/CUENTAS
Ingresos	Ingresos tributarios y no tributarios/Transferencias corrientes y de capital recibidas/donaciones/cuentas por cobrar/Efectivo y equivalente de efectivo.
Compras	Gastos de bienes y servicios/Existencias/Cuentas por pagar/Gastos diversos de gestión
Remuneraciones	Gastos de personal/Efectivo y equivalente de efectivo/Gastos de administración
Activo Fijo	Gastos de capital/Propiedad planta y equipo/Infraestructura pública/Cuentas por pagar/Depreciación acumulada.

Los ciclos de transacciones que se presentan y pueden aplicarse a entidades que forman parte de la actividad empresarial del Estado son:

CICLO	SISTEMA CONTABLE/CUENTAS
Ventas	Ingresos ordinarios/Cuentas por cobrar/Efectivo y equivalente de efectivo.
Compras	Existencias /Cuentas por pagar/Costos/Gastos.
Remuneraciones	Gastos de operación/Cuentas por pagar/Efectivo y equivalente de efectivo.
Activo fijo	Propiedades planta y equipo/Cuentas por pagar/Depreciación acumulada.

Para la comprensión de los ciclos de operación, el auditor deberá tener en cuenta las leyes y regulaciones aplicables a las operaciones de la entidad.

9.2.5 Determinar los procesos de revelación significativa

Las revelaciones significativas se derivan de:

- Una cuenta significativa (p. ej., movimientos en las clasificaciones de inventario).
- El proceso de cierre de estados presupuestarios y financieros de la entidad (p. ej., revelaciones de políticas contables).

- Información extraída específicamente.

Cuando se identifican las revelaciones significativas derivadas de una cuenta significativa o del proceso de cierre de estados financieros, los procesos subyacentes usados para crear y registrar las revelaciones significativas se incluyen dentro de las TS para la cuenta significativa o dentro del proceso de cierre de estados financieros.

10. Comprensión de las transacciones significativas y los procesos de revelación significativa

10.1 Aspectos generales

Comprender las transacciones significativas y los procesos de revelación significativa

Se debe obtener una comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa para identificar y comprender los riesgos de aseveración equívoca material a nivel de aseveración (es decir, "lo que puede fallar" – Riesgo identificado) y, cuando sea aplicable, identificar y comprender los controles sobre los riesgos identificados. Para documentar las transacciones significativas y los procesos de revelación significativa, se debe utilizar el **Formato 13 "Plantilla de transacciones significativas y procesos de revelación significativa".**

Obtener la comprensión a través de la ejecución de procedimientos de indagación, observación e inspección

La obtención de la comprensión de las TS y de los procesos de revelación significativa es un proceso continuo. Cuando se ejecutan procedimientos de auditoría y se identifica cambios en las TS o los procesos de revelación significativa, se actualiza la comprensión del auditor. Cuando se identifica una TS nueva o un nuevo proceso de revelación significativa durante el trabajo de auditoría, se deben ejecutar los procedimientos indicados en este objetivo. Uno de los procedimientos de auditoría efectuados en su mayoría para la comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa son las narrativas por proceso.

La comprensión de las TS y de los procesos de revelación significativa, incluyendo los riesgos de aseveración y los controles, cuando sea aplicable, obliga al auditor a:

- Realizar evaluaciones de riesgo combinado (ERC) para cada aseveración relevante para cada cuenta y revelación significativa.
- Adaptar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para tratar los riesgos identificados de aseveración equívoca material.

10.2 Considerar el efecto del ambiente de control sobre la comprensión del auditor de las TS y los procesos de revelación significativa

Se debe evaluar el efecto del ambiente de control sobre las TS y los procesos de revelación significativa, debiendo determinar si la entidad ha establecido un ambiente de control que sea suficiente para la operación eficaz de las TS y los procesos de revelación significativa, incluyendo los controles relevantes.

Al obtener una comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa, se debe considerar el efecto del ambiente de control. A medida que se obtiene la comprensión de los controles a nivel de entidad se puede identificar factores negativos (es decir, ausencia de controles o controles que no están diseñados eficazmente o que no han sido implementados apropiadamente) dentro del ambiente de control y otros elementos de los controles a nivel de entidad que afectan la comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa. Por ejemplo:

- La actitud negativa o desidia por parte de la Administración puede indicar falta de importancia otorgada al control interno.
- El nivel de importancia que la entidad otorga a los procedimientos de autorización es deficiente.
- La segregación de funciones incompatibles no es proporcional al tamaño y complejidad de la entidad.

10.3 Obtener una comprensión del flujo crítico de las TS y los procesos de revelación significativa

Al obtener una comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa, se debe obtener una comprensión del flujo crítico, incluyendo:

- Cómo son iniciadas, registradas, procesadas y reportadas las transacciones, y corregida la información incorrecta.
- Las políticas y procedimientos dentro de las TS y los procesos de revelación significativa.
- El efecto de TI en las TS y los procesos de revelación significativa.

10.3.1 Comprender las TS y los procesos de revelación significativa

Se debe obtener una comprensión del flujo crítico de las TS y de los procesos de revelación significativa obteniendo comprensión de cada una de las siguientes etapas:

- **Inicio**: el punto donde la transacción primero entra al proceso de la entidad y es preparada y enviada para registro.
- **Registro**: el punto donde la transacción es primero registrada en los libros y registros de la entidad, (p. ej., en las entidades públicas se inicia con el registro de la información presupuestaria).
- **Procesamiento**: cualquier cambio, manipulación o transferencia de la información en los libros y registros de la entidad.
- **Reporte**: el punto donde la transacción es reportada (es decir, contabilizada) en el mayor general.

Además, cuando se obtiene una comprensión del flujo crítico, se obtiene una comprensión de cómo la información que es procesada incorrectamente es detectada y corregida oportunamente. También se obtiene una comprensión de cómo las transacciones son acumuladas y registradas de los auxiliares al mayor general, incluyendo los controles sobre los asientos de diario asociados.

Si bien los procesos de revelación significativa pueden ser menos formales en comparación con las TS, se debe identificar el flujo crítico dentro de los procesos de revelación significativa para identificar los riesgos identificados y, cuando sea aplicable, los controles relevantes. Generalmente, se obtiene una comprensión del flujo crítico de los procesos de revelación significativa indagando con la Administración acerca de los procedimientos ejecutados para reunir y verificar la información a ser revelada en los estados financieros.

Además cuando se obtiene una comprensión del flujo crítico, el auditor debe conocer las circunstancias específicas de la entidad. Dada la naturaleza de la entidad, se debe considerar factores que incluyan:

- **El punto de inicio**. Se usa el juicio para determinar el punto apropiado en el cual la TS o el proceso de revelación significativa son iniciados.
- **Oportunidad del inicio y registro de la TS o el proceso de revelación significativa**. Para algunas TS, el inicio y registro pueden tener lugar simultáneamente. Generalmente, según la naturaleza de los procesos de revelación significativa, su inicio y registro tienen lugar simultáneamente.

- **Naturaleza de las TS**. Para las TS no rutinarias y de estimación, se debe obtener una comprensión del flujo crítico identificando el inicio, registro, procesamiento y reporte, incluyendo la corrección de información incorrecta. Sin embargo, dado el grado de juicio para las TS no rutinarias y de estimación, el resultado será más complejo y, por lo tanto, la identificación de las etapas en el flujo crítico puede ser más compleja.
- **Alcance de la documentación**. La forma y alcance de la documentación es influenciada por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, y la disponibilidad de la información proveniente de la entidad. Se usa el juicio profesional para determinar el alcance de la documentación. Para documentar las Transacciones Significativas ver **Formato 13 "Plantilla de transacciones significativas y procesos de revelación significativa"**.

10.3.2 Comprensión de las políticas y procedimientos dentro de las TS y los procesos de revelación significativa

Cuando se obtiene una comprensión del flujo crítico, se debe obtener una comprensión de las políticas y procedimientos establecidos que la Administración usa para determinar qué directivas son aplicadas en los distintos niveles de la organización y funciones. Las políticas y procedimientos incluyen:

- Autorización de operaciones.
- Segregación de funciones incompatibles.
- Salvaguarda de activos.
- Procesamiento de información.
- Revisiones de desempeño.

10.3.3 Reporte de las TS en el mayor general

La comprensión de las TS y de los procesos de revelación significativa incluye obtener una comprensión de cómo se contabilizan las transacciones en el mayor general (es decir, los asientos de diario que pasan las transacciones del diario al mayor general), y los controles sobre la autorización y contabilización de tales asientos. Se debe obtener una comprensión de los asientos de diario de la entidad, incluyendo los asientos rutinarios y los generados por el sistema, así como los controles relevantes sobre estos asientos de diario.

Se debe obtener una comprensión de cómo son contabilizadas las transacciones en el mayor general puesto que la contabilización de los asientos de diario aumenta el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude (es decir, actividades fraudulentas con frecuencia involucran asientos de diario).

Para entidades con entornos de TI complejos, se puede involucrar a los profesionales de TI en el equipo de trabajo para obtener una comprensión de cómo son contabilizados los asientos de diario desde el registro correspondiente hasta el mayor general.

10.4 Comprender el efecto de TI sobre las TS y los procesos de revelación significativa

Cuando se obtiene una comprensión de las TS y de los procesos de revelación significativa, se obtiene una comprensión de los aspectos automatizados de las TS y de los procesos de revelación significativa, incluyendo:

- Aspectos manuales que dependen de la funcionalidad de la computadora o de la información generada por la computadora.
- Aplicaciones o infraestructura de TI.

TI afecta la forma en que se procesan las TS y los procesos de revelación significativa; por consiguiente, la TI afecta el flujo crítico de las TS y los procesos de revelación significativa

y puede dar lugar a riesgos de aseveración equívoca material. Por lo tanto, se debe obtener una comprensión de los puntos dentro de las TS y los procesos de revelación significativa donde pueden ocurrir aseveraciones equívocas materiales (es decir, los riesgos identificados).

Identificación de riesgos en la TI

Los riesgos respecto a la TI en una auditoría financiera gubernamental pueden incluir:

a) **Inicio no autorizado o autorización de transacciones**. Las aplicaciones de TI generalmente permiten el inicio y autorización automática de ciertos tipos de transacciones. La automatización de estos procedimientos de procesamiento podría dar lugar a que personal no autorizado tenga la posibilidad de ejecutar el procesamiento de transacciones.

b) **Falta de segregación de funciones incompatibles**. Muchos procedimientos de control que serían ejecutados por personas independientes en sistemas manuales, pueden ser combinados dentro de TI. Por lo tanto, una persona que tiene acceso a programas computarizados, capacidades de procesamiento o datos, puede estar en posición de ejecutar funciones incompatibles, lo cual podría resultar en procesamiento no autorizado de transacciones, actualizaciones a los archivos maestros o cambios a información y programas. Aunque puede haber una efectiva segregación manual de funciones incompatibles, el auditor permanecerá alerta de la falta de segregación de funciones incompatibles dentro de TI.

c) **Confianza en las aplicaciones de TI o programas que están procesando información incorrectamente**. Las aplicaciones de TI procesan transacciones uniformemente, lo cual reduce el riesgo de errores aritméticos asociados con el procesamiento manual. Sin embargo, los errores de programación (u otros errores sistemáticos en el *hardware* o *software*) pueden resultar en transacciones procesadas incorrectamente. Los errores en la lógica del programa pueden ser difíciles de detectar oportunamente.

d) **Potencial para errores y fraude**. El error humano potencial en el desarrollo, mantenimiento e implementación de aplicaciones puede ser mayor que en sistemas manuales, en parte debido al nivel de detalle inherente en estas actividades. Los errores o el fraude que ocurren durante el diseño o modificación de aplicaciones o *software* de sistemas pueden permanecer sin ser detectados por largos periodos de tiempo.

e) **Procesamiento de información incorrecta.** La reducida participación humana en el manejo de transacciones procesadas por aplicaciones puede reducir el potencial para observar errores y fraude relacionados con el ingreso de información incorrecta.

f) **Dependencia inapropiada de los resultados del procesamiento computarizado.** El procesamiento computarizado puede producir informes y otros resultados que se usan para ejecutar procedimientos de control manuales o la creación de asientos contables. La eficacia de estos procedimientos manuales de control o la confiabilidad de los asientos contables dependen de la integridad y precisión del procesamiento computarizado.

g) **Falta de evidencia (rastro) de la transacción o pérdida de información**. Algunas aplicaciones están diseñadas de tal manera que la evidencia (rastro) completa de una transacción, que es útil para propósitos de auditoría, puede existir solamente por un corto periodo de tiempo o para ser leído solamente en forma computarizada. O, donde una aplicación compleja ejecuta un gran número de pasos de procesamiento, la evidencia (rastro) completa puede no estar disponible. Adicionalmente, los errores en el sistema generan el riesgo de pérdida de información financiera.

Al obtener una comprensión de los aspectos automatizados de las TS y de los procesos de revelación significativa, se debe considerar:

- Cómo y cuándo la información es ingresada a las aplicaciones de TI.
- Cómo son procesadas la información y las transacciones dentro de las aplicaciones.
- Cómo las configuraciones clave (p. ej., parámetros, características de configuración) afectan el procesamiento.

- Cómo la información es direccionada e intercomunicada entre las aplicaciones de TI,
- Segregación de funciones incompatibles dentro de la aplicación.
- Cómo es reportada finalmente la transacción en el mayor general (incluyendo si este proceso es manual o automatizado).
- Cómo la información transaccional interactúa con la información del archivo maestro, incluyendo cómo y cuándo la información del archivo maestro es creada, actualizada y eliminada, y quién es responsable de mantener la información del archivo maestro (integridad de la información del archivo maestro).
- Cómo y cuándo el resultado del aspecto automatizado es reingresado en el aspecto manual de la TS y el proceso de revelación significativa.

Identificar estos riesgos de aseveración equívoca material asiste al auditor a diseñar los procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos.

Los sistemas de TI eficaces pueden reducir el riesgo de aseveración equívoca material cuando son usados para procesar las TS y los procesos de revelación significativa. Sin embargo, para que sean eficaces, la Administración implementa procedimientos para mantener la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan los sistemas (es decir, CGTI y controles de aplicación eficaces).

10.5 Determinar los riesgos identificados en las TS y en los procesos de revelación significativa

Al comprender las TS y los procesos de revelación significativa, se debe determinar los riesgos identificados. El auditor se debe enfocar en aquellos que podrían tener un efecto material sobre las aseveraciones relevantes, cumpliendo los siguientes criterios:

- Existe una probabilidad de ocurrencia de una aseveración equívoca.
- La aseveración equívoca potencial es de tal magnitud, que podría resultar en una aseveración equívoca material.

Los riesgos identificados ayudan a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría a nivel de aseveración, necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

La probabilidad de aseveraciones equívocas materiales en los estados financieros aumenta debido a factores tales como:

- Autorización inapropiada de transacciones. Las transacciones no son ejecutadas de acuerdo con la autorización general o específica de la Administración.
- Segregación inadecuada de funciones incompatibles:

  - Una persona ejecuta procedimientos que son incompatibles entre sí.
  - Una persona ejecuta el procesamiento y/o registro de la transacción y los controles relacionados y/o tiene acceso a los activos relacionados.
  - Las transacciones no son procesadas de acuerdo con la autorización general o específica de la Administración.

- Carencia de salvaguarda de activos. Acceso a activos e información sin autorización de la Administración.
- Falta de responsabilidad por activos:

  - Los importes registrados para los activos no son comparados con los activos existentes, a intervalos razonables.
  - No se toma acción apropiada por cualquier diferencia.

10.5.1 Determinar los riesgos identificados y vincularlos con las aseveraciones relevantes

Se debe determinar y vincular los riesgos identificados con aseveraciones relevantes para cuentas y revelaciones significativas. No se debe determinar riesgos identificados para aseveraciones que no son relevantes.

Los riesgos identificados se refieren a puntos donde pueden ocurrir riesgos de aseveración equívoca material, proveniente de error o fraude, en la TS o en el proceso de revelación significativa. Se debe considerar la TS o el proceso de revelación significativa, en su totalidad, generalmente comenzando al final de la TS o el proceso de revelación significativa (es decir, en la etapa de reporte) y se debe trabajar hacia atrás hasta su inicio. Se debe formular una serie de preguntas relacionadas a los riesgos identificados y se relaciona con aseveraciones relevantes. Estas preguntas ayudan a identificar dónde pueden ocurrir aseveraciones equívocas potenciales.

Por ejemplo, se puede formular las siguientes preguntas para identificar riesgos para una entidad en particular, en relación con la compra de inventario:

Integridad

¿Están registradas todas las adquisiciones autorizadas por tipos de compras?
¿Están registradas todas las compras recibidas?
¿Están registradas todas las cuentas por pagar a proveedores?

Existencia u ocurrencia

¿Los inventarios adquiridos tienen la conformidad del área usuaria?
¿Están registradas compras que no son transacciones válidas?
¿Hay registradas cantidades de inventario que no existen?

Valuación o medición

¿Las compras de inventario se realizaron por el importe correcto?
¿Están las compras de inventario registradas por el importe correcto?
¿Las transacciones denominadas en moneda extranjera están valuadas correctamente?

Derechos y obligaciones

¿Las transacciones registradas están cumpliendo las normas legales vigentes?
¿Hay condiciones especiales otorgadas como parte de una compra que puedan impedir que la transacción sea reconocida (p. ej., consignación)?

Presentación y revelación

¿Se requiere de información para acumular correctamente las revelaciones de información por segmentos en los estados financieros?

10.5.2 Riesgos significativos y los riesgos identificados relacionados

Cuando un riesgo significativo afecta una TS o un proceso de revelación significativa, puede ser útil relacionar el riesgo significativo con un riesgo identificado con el fin de identificar y evaluar el diseño e implementación de los controles relacionados con los riesgos identificados.

Cuando un riesgo significativo no está relacionado directamente con una TS o un proceso de revelación significativa (p. ej., está relacionado más directamente con el proceso de cierre de estados financieros de una entidad), se considera las

cuentas, revelaciones y las aseveraciones relacionadas afectadas por el riesgo significativo y se busca directamente los controles implementados por la Administración para mitigar el riesgo significativo. Se tiene presente que es poco probable que los riesgos significativos estén sujetos a controles formales rutinarios.

10.5.3 Aspectos de TI de los riesgos identificados

Cuando se detallan los riesgos identificados, se considera factores con respecto a aspectos automatizados de la TS y el proceso de revelación significativa, tales como:

- La integridad de la información transmitida o enviada a través de interfaces; es decir, la transferencia automatizada de la información desde una aplicación a otra.
- El reprocesamiento de la información rechazada o inusual y el procesamiento de archivos erróneos (resultantes).
- La posibilidad de que se duplique el procesamiento de la información de entrada, o de información enviada a través de interfaces, especialmente si se usa el procesamiento por lotes.
- El efecto de la información inexacta o incorrecta en el archivo maestro.
- La posibilidad de errores sistemáticos que afectan los cálculos.
- La capacidad para alterar la secuencia normal del procesamiento de información.

10.6 Determinar la estrategia preliminar de auditoría

Se debe establecer una estrategia preliminar de auditoría para otorgar confianza a los controles relacionados con las TS y los procesos de revelación significativa una vez que se obtenga la comprensión de los mismos.

10.6.1 Estrategia de confianza en controles

En una estrategia de confianza en controles, se debe obtener una comprensión de los controles relevantes para la auditoría (es decir, controles relevantes). Se debe identificar, evaluar y probar los controles relevantes con la expectativa de otorgarles confianza.

La decisión, de confiar o no en los controles, depende de:

- La comprensión acumulada de la entidad y su entorno, incluyendo los resultados de los procedimientos de auditoría de periodos anteriores y la comprensión obtenida de los procedimientos del periodo actual, que han sido completados. Esto puede ayudar a determinar si una estrategia de confianza en controles es apropiada.
- Observaciones provenientes de la comprensión del ambiente de control. Cuando se identifica un ambiente de control que soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales, se otorga más confianza al control interno y confiabilidad a la evidencia de auditoría generada internamente (es decir, el ambiente de control soporta la decisión de confiar en los controles). Sin embargo, el ambiente de control no garantiza la eficacia de los controles específicos; por el contrario, los factores negativos (es decir, la ausencia de controles o controles no diseñados eficazmente o implementados apropiadamente) dentro del ambiente de control pueden debilitar la eficacia de los controles.
- Si se ha identificado las TS altamente automatizadas y por lo tanto se toma una estrategia de confianza en controles.
- La naturaleza de los controles específicos usados por la entidad, incluyendo el uso de TI por la entidad (es decir, la complejidad de su entorno de TI).

- La naturaleza y alcance de los cambios en los sistemas y operaciones provenientes del periodo anterior.
- El volumen de transacciones o información relacionada con la TS y el proceso de revelación significativa.

Una estrategia de confianza en controles es una estrategia de auditoría eficaz y puede:

- Tratar las aseveraciones afectadas por riesgos de aseveración equívoca material.
- Cambiar la naturaleza de los procedimientos sustantivos.
- Cambiar la oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.
- Cumplir los requerimientos legales y regulatorios que requieren probar los controles.
- Cumplir con los requerimientos de la entidad de probar los controles como parte de la auditoría.
- Servir como una fuente de puntos para la carta de control interno a la Administración para ayudarla a mejorar los controles y el procesamiento de transacciones.

La estrategia puede incluir una combinación de estrategias de confianza en controles y de estrategia solamente sustantiva (p. ej., para una o más TS se toma una estrategia de confianza en controles y para las TS restantes un enfoque únicamente sustantivo) a fin de lograr una auditoría eficaz.

10.6.2 Estrategia únicamente sustantiva

Cuando se decide no otorgar confianza a los controles relevantes para la auditoría, para una TS o un proceso de revelación significativa, se usa la estrategia solamente sustantiva. Bajo esta estrategia, no se identifica, no se comprende ni se evalúa los controles.

Cuando se ejecuta una estrategia solamente sustantiva, el propósito es obtener una comprensión suficiente de la TS y del proceso de revelación significativa desde el inicio hasta el reporte para determinar los riesgos identificados con la finalidad de diseñar procedimientos sustantivos eficaces.

10.7 Identificar los controles que son relevantes para la auditoría, cuando sea aplicable

Se debe identificar los controles relevantes para la auditoría (controles relevantes):

- Cuando la estrategia es una estrategia de confianza en controles.
- Para los riesgos significativos.
- Para las TS altamente automatizadas
- Sobre asientos de diario, incluyendo aquellos que registran las transacciones del auxiliar al mayor general. Cuando las regulaciones locales lo requieren (p. ej., cuando se está reportando sobre la eficacia del control interno sobre el reporte de información financiera).

Para cada TS de estimación que no es afectada por un riesgo significativo, para la cual no se está tomando una estrategia de confianza en controles, se obtiene una comprensión de alto nivel de los controles relevantes sobre el proceso para determinar la estimación. Para documentar la identificación de los controles que son relevantes para la auditoría, ver **Formato 13 “Plantilla de transacciones significativas y procesos de revelación significativa”.**

Para las transacciones entre partes relacionadas para las cuales no se está tomando una estrategia de confianza en controles, se obtiene una comprensión de alto nivel de los controles, si los hay, que la Administración ha establecido sobre el proceso para

identificar, contabilizar y revelar las relaciones entre partes relacionadas. Además, se obtiene una comprensión de alto nivel de los controles que la Administración tiene establecidos para autorizar y aprobar las transacciones entre las mismas o transacciones fuera del curso normal de operaciones de la entidad.

Cuando se identifica controles relevantes sobre los riesgos identificados:

- Se obtiene una comprensión de las categorías de los controles.
- Se Indaga con el personal para comprender cómo son ejecutados los controles.
- Se obtiene información de las consideraciones específicas para identificar los controles que mitiguen los riesgos significativos.

No se requiere que se obtenga una comprensión de todos los controles relacionados con cada TS, cuenta y revelación significativa o para cada aseveración relevante, sino solamente de aquellos controles que son relevantes para la auditoría.

10.7.1 Identificar los controles relevantes para la auditoría

Los controles que son relevantes para la auditoría son:

- Controles que se relacionan con los riesgos significativos, asientos de diario, incluyendo los que registran transacciones del libro auxiliar al mayor general, las TS altamente automatizadas, las TS de estimación o controles sobre los cuales es requerido reportar de acuerdo con las regulaciones locales.
- Controles que en base al juicio profesional, son suficientemente sensibles, individualmente o en combinación con otros controles, para prevenir aseveraciones equívocas o para detectar y corregir aseveraciones equívocas que ocurren para una o más aseveraciones, cuando se toma una estrategia de confianza en controles.
- Los controles tratan apropiadamente el riesgo identificado evaluado a nivel de estados presupuestarios y financieros o de aseveración.
- Los controles operan eficazmente durante todo el periodo de confianza,
- El control opera en un momento específico pero se relaciona con transacciones acumuladas hasta ese momento.
- La información sujeta al control está completa y es confiable.
- Los controles son aplicados oportunamente o la corrección de aseveraciones equívocas que fueron detectadas por el control ocurre oportunamente.
- La persona que opera el control es competente y objetiva.
- El control es un control de detección y de corrección y es ejecutado por una persona de un nivel superior del nivel de quienes ejecutan los controles.
- Se puede obtener suficiente evidencia de auditoría respecto de la eficacia operativa del control.

Cuando se obtiene una comprensión de los controles relevantes:

- Se debe usar un enfoque “descendente” al identificar y comprender los controles que son relevantes para la auditoría. Se debe obtener una comprensión de los controles que la Administración considera importantes.
- Se debe identificar y comprender los controles detectivos y correctivos.
- Se debe indagar con la Administración y con el personal a nivel de supervisión sobre lo que ellos consideran que son los controles importantes y que están diseñados para detectar y corregir aseveraciones equívocas. Obtener una comprensión de la Administración acerca de lo que ellos consideran controles importantes de detección y de corrección ayuda a determinar si se identifica esos controles detectivos y correctivos como controles relevantes para la auditoría.
- No se debe obtener una comprensión de cada control cuando varios controles logran cada uno el mismo propósito.

El auditor se debe informar sobre el riesgo de manipulación por parte de la Administración.

10.7.2 Objetivos y categorías de los controles relevantes

Objetivo: prevenir aseveraciones equívocas o detectar y corregir oportunamente aseveraciones equívocas en los estados presupuestaros y financieros, o soportar el funcionamiento continuo de los aspectos automatizados de tales controles.

10.7.2.1 Tipos de controles

a) Controles preventivos

Los controles preventivos generalmente son aplicados a cada transacción dentro de una TS y/o proceso de revelación significativa para prevenir que ocurran aseveraciones equívocas. Prevenir aseveraciones equívocas durante el procesamiento es un objetivo esencial de cada sistema contable. Se tiene presente que, para ser eficaces, los controles sobre TS y procesos de revelación significativa con frecuencia incluyen controles para prevenir aseveraciones equívocas y controles para detectar y corregir, porque estos últimos sin los controles subyacentes de prevención pueden no ser suficientemente sensibles o pueden operar demasiado tarde para prevenir una pérdida para la entidad.

La ausencia de controles de prevención eficaces aumenta el riesgo de que ocurran aseveraciones equívocas materiales en la información, aumentando así la necesidad de controles particularmente sensibles para detectar y corregir oportunamente tales aseveraciones equívocas.

Los beneficios y desventajas de los controles preventivos, son como siguen:

Beneficios de los controles de prevención	Desventajas de los controles preventivos
• Evitan aseveraciones equívocas que son difíciles de definir, anticipar o predecir de que ocurran al procesar una transacción. • Impiden que ocurran aseveraciones equívocas en la etapa de procesamiento. • Cuando son operados por sistemas de TI (es decir, controles de aplicación), los controles de prevención pueden ser más eficientes para probar puesto que la 'prueba de uno' será suficiente para cada tipo de transacción y alternativa de procesamiento aplicables cuando se tienen controles generales de tecnología de la información (CGTI) eficaces.	• Evidencia directa puede no estar disponible puesto que los controles preventivos operan sobre una base de 'tiempo real' (p. ej., puede no haber evidencia directa de que un pago no autorizado fue prevenido por el control relevante). • Puede ser menos eficiente probar si el control es ejecutado manualmente porque el auditor prueba un gran número de ocurrencias en transacciones de alto volumen y/o recurrentes para obtener más evidencia persuasiva de auditoría de que el control manual está operando eficaz y consistentemente.

b) Controles de detección y corrección

El propósito de los controles de detección y corrección es detectar aseveraciones equívocas que puedan haber ocurrido durante el procesamiento (es decir, las aseveraciones equívocas que ocurren a pesar de los controles preventivos de la entidad) y el de rectificar esas aseveraciones equívocas. Desde una perspectiva de auditoría, el aspecto del control, que es importante entender, es cómo la entidad rectifica las aseveraciones equívocas encontradas. La entidad frecuentemente implementa controles detectivos y correctivos para monitorear el funcionamiento confiable de sus procesos y la operación de los controles preventivos relevantes para corregir las aseveraciones equívocas oportunamente.

Los controles detectivos y correctivos son aplicados generalmente fuera de la TS a grupos de transacciones que han sido procesadas o parcialmente procesadas.

Los controles de detección y corrección generalmente varían más de una entidad a otra que los controles preventivos. Muchos controles de detección y corrección dependen de la naturaleza de la entidad y su entorno, así como de la competencia, preferencias e imaginación de las personas que los ejecutan.

Los controles detectivos y correctivos pueden ser procedimientos establecidos formalmente, tales como la elaboración de conciliación y el seguimiento posterior de los rubros en conciliación e inusuales. O puede haber otros procedimientos que los empleados ejecutan regularmente y generalmente documentan aunque no estén prescritos formalmente.

En muchos casos, si bien no están formalmente prescritos, estos tipos de controles son una parte integral del control interno de una entidad. Lo que es importante es que los controles:

- Capturen completa y correctamente toda la información relevante.
- Identifiquen las aseveraciones equívocas potencialmente significativas.
- Sean ejecutados consistente y regularmente.
- Incluyan procedimientos de seguimiento y corrección, ejecutados oportunamente, de aseveraciones equívocas u otros problemas que son detectados.

Los controles detectivos y correctivos puede incluir:

- **Revisiones de alto nivel**. Revisiones del desempeño real contra presupuestos, pronósticos, periodos anteriores y competidores. Las acciones de la Administración para analizar y dar seguimiento a las variaciones inesperadas representan actividades de control.
- **Indicadores de desempeño**. Relacionar grupos diferentes de información, operativa o financiera, entre sí, junto con un análisis de las relaciones y acciones de investigación y correctivas, puede servir como actividades de control. Si los gerentes usan esta información solamente para tomar decisiones operativas o también para dar seguimiento a resultados inesperados reportados por sistemas de información financiera, determina si el

análisis de los indicadores de desempeño solo sirve para propósitos operativos o también para propósitos de reporte de información financiera.

- **Conciliaciones**. Las conciliaciones son preparadas y las partidas en conciliación o las partidas inusuales son posteriormente investigadas y resueltas, y se realizan correcciones donde sea necesario. La sola ejecución de una conciliación sin dar seguimiento a las partidas en conciliación o a las partidas inusuales no es un control.
- **Revisión de reportes de excepción**. Los reportes son generados automáticamente mostrando las transacciones/grupos de transacciones que están fuera de los parámetros establecidos por la entidad. Tales excepciones son revisadas y se les da seguimiento según se requiera. Los parámetros también son revisados periódicamente para confirmar que tan apropiados son.

Un control de detección y corrección puede ser una fuente principal de evidencia de auditoría de que no es probable que se presenten riesgos de aseveración equívoca material con respecto a una aseveración relevante de estados presupuestarios y financieros cuando se cree que:

- La información sujeta al control es completa y confiable.
- El control es suficientemente sensible para identificar aseveraciones equívocas materiales.
- Personal de la entidad corrige oportunamente las aseveraciones equívocas detectadas.
- Hay controles de prevención eficaces durante el procesamiento de las transacciones.

Es importante que se obtenga una comprensión de cómo resuelve la entidad el procesamiento incorrecto de transacciones. Esto incluye los procedimientos para corregir y reprocesar las transacciones anteriormente rechazadas y para corregir las transacciones erróneas mediante asientos de diario de ajuste. Sin esta comprensión, un control detectivo no puede proporcionar una seguridad de que las aseveraciones equívocas son corregidas.

Los beneficios y desventajas de los controles de detección y corrección para la auditoría, son como sigue:

Beneficios de los controles de detección y corrección	**Desventajas de los controles de detección y corrección**
• Detectar aseveraciones equívocas que ocurren durante el procesamiento (es decir, las aseveraciones equívocas que ocurren aún con la presencia de controles de prevención de la entidad) y corregir posteriormente las aseveraciones equívocas. • Pueden ser suficientemente sensibles para tratar aseveraciones y los riesgos identificados múltiples. • Frecuentemente hay evidencia directa disponible de que el control fue	• Pueden no ser suficientemente oportunos para impedir aseveraciones equívocas. • La evidencia directa del seguimiento puede no estar disponible. • Puede ser necesario probar controles sobre la información subyacente.

ejecutado (p. ej., una conciliación revisada apropiadamente). • Pueden ser más eficaces para probar que los controles preventivos porque los controles de detección y corrección son ejecutados con menor frecuencia y son aplicados a grupos de transacciones en lugar de transacción por transacción.	

10.7.2.2 Categorías de controles

Los controles preventivos, de detección y de corrección pueden ser:

a) Controles de aplicación

Los controles de aplicación son controles automatizados procesados por las aplicaciones de TI de la entidad sin la intervención de una persona y se relacionan con procedimientos usados en el flujo crítico de las transacciones u otra información financiera. Los controles de aplicación ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, están autorizadas y son registradas y procesadas completa y correctamente.

Los controles de aplicación pueden incluir los siguientes:

- **Revisiones de edición**. Controles para limitar el riesgo de entrada, procesamiento o resultado inapropiado de información debido al formato de campo (p. ej., los importes en dólares son en formato numérico).
- **Validaciones.** Controles para limitar el riesgo de entrada, procesamiento o resultado inapropiado de información debido a la confirmación de una condición. Los ejemplos incluyen tolerancia, verificaciones de duplicación, y cotejo (p. ej., cotejo triple automatizado, cuando un cheque a un proveedor no será generado sin que la orden de compra, el recibo de mercancías y la factura sean cotejados).
- **Cálculos**. Controles para asegurar que un cálculo está hecho correctamente (p. ej., el sistema calcula automáticamente los totales de la factura).
- **Interfaces**. Controles para limitar el riesgo de entradas, procesamientos o salidas inapropiados de información que son intercambiadas de una aplicación a otra. Los controles determinan la integridad de las transacciones y el procesamiento oportuno (p. ej., el sistema confirma mediante un conteo de registros que todos los registros fueron cargados del auxiliar de ventas al mayor general, o confirmando que los totales de un registro concilien con el detalle que fue registrado).
- **Autorizaciones.** Controles para limitar el riesgo de entradas, procesamientos o salidas inapropiados de información financiera clave debido a acceso no autorizado a funciones o información financieras clave, e incluyen segregación de funciones incompatibles, chequeos de autorización, límites y jerarquías (p. ej., las funciones se definen dentro del sistema, de manera que solo el jefe de compras tiene capacidad para adicionar proveedores al archivo maestro de proveedores).

Para poder confiar en los controles de aplicación, se deberá:

- Confirmar que el control ha sido diseñado apropiadamente para lograr el objetivo de control.
- Determinar que la aplicación de TI procesa el control de una manera consistente y es aplicada a todo el universo de transacciones.

Los beneficios y desventajas de los controles de aplicación para la auditoría, son como sigue:

Beneficios de los controles de aplicación	Desventajas de los controles de aplicación
• Un control eficiente y eficaz puesto que opera consistentemente sobre cada transacción y puede ejecutar cálculos complejos sobre grandes volúmenes de transacciones o información. • Aumenta la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información puesto que el control es operado por la aplicación de TI sin intervención manual • Menos propenso a errores humanos o equivocaciones. • Pueden ser controles eficaces sobre riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude. • Proporcionan seguridad razonable de que las transacciones son válidas, autorizadas apropiadamente, completas, registradas y procesadas adecuada y oportunamente, si los CGTI son eficaces. • El recorrido puede ser suficiente como 'prueba de uno', si cubre cada tipo de transacción y alternativa de procesamiento con CGTI eficaces. Aún si los CGTI son evaluados como ineficaces, todavía se puede concluir que un control de aplicación está operando eficazmente siempre y cuando se haya ampliado los procedimientos de auditoría. • Proporcionan una oportunidad para aplicar una estrategia de puntos de referencia debido a la naturaleza del control.	• Las aseveraciones equívocas pueden no ser detectadas cuando se otorga confianza a aplicaciones de TI que están procesando información incorrecta. • Mediante intervención manual inapropiada se puede manipular la configuración o programas del sistema para permitir que una transacción sea procesada en forma diferente de como el sistema hubiera procesado normalmente una transacción específica. • Las excepciones de control son probablemente más sistemáticas.

b) Controles manuales dependientes de TI

En muchas situaciones, se identifica un control para prevenir aseveraciones equívocas o un control para detectar y corregir aseveraciones equívocas que tiene aspectos tanto manual como automatizado (p. ej., una revisión un reporte de pedidos pendientes generado por la computadora para determinar que todos los ingresos son facturados). Hace referencia a estos como controles manuales dependientes de TI.

Para tales controles, se considera los aspectos tanto manual como automatizado de los controles (es decir, no solamente la sensibilidad del control, sino también si existen controles sobre la integridad y exactitud de la información producida por el computador).

Cuando se evalúa la integridad y exactitud de la información generada por la computadora:

- Se identifica la fuente de la información. En caso de consultas, se valida que el informe produce la misma información cada vez que se corre una consulta.
- Se identifica el proceso y los controles de la Administración para asegurar que la información es completa y exacta.

  Con frecuencia, la Administración confía en los controles de aplicación e CGTI para determinar la integridad y exactitud de la información generada por la computadora. Por lo tanto, el auditor ejecutará procedimientos sobre los controles de aplicación y los CGTI para obtener una seguridad sobre la exactitud continua de la información generada por la computadora o se prueba directamente la información generada por la computadora.

  Los beneficios y desventajas de los controles manuales dependientes de TI para la auditoría, son como sigue:

Beneficios de los controles manuales dependientes de TI para la auditoría	**Desventajas de los controles manuales dependientes de TI para la auditoría**
• Facilitan el análisis adicional de la información (p. ej., analizando tendencias, índices clave, excepciones, etc.). • Proporcionan evidencia directa en relación con la eficacia de un control (p. ej., revisión, seguimientos y corrección oportuna de las aseveraciones equívocas). • Proporciona una oportunidad para aplicar una estrategia de puntos de referencia sobre la información generada por TI.	• Son ejecutados por personas y, por lo tanto, pueden dar lugar a incertidumbre sobre si el control es aplicado consistentemente en un momento específico o durante todo el periodo de auditoría. • Mediante intervención manual inapropiada se puede manipular la configuración o programas del sistema para permitir que una transacción sea procesada en forma diferente de como el sistema hubiera procesado normalmente una transacción específica. • Con frecuencia proporcionan menos evidencia persuasiva de auditoría porque tales controles pueden ser omitidos, ignorados, manipulados o son propensos a errores humanos o equivocaciones. • Dependen de aspectos automatizados de otros controles para determinar la integridad y precisión de la información generada por TI

	usada dentro del control.

c) Controles manuales

Los controles manuales son aquellos controles que son operados completamente por una persona sin contar con el entorno de TI de la entidad. Sin embargo, los controles manuales pueden usar información de terceros generada por TI.

Se considera lo siguiente:

- La competencia y objetividad de la persona que ejecuta el control manual.
- Si la persona ha ejecutado consistentemente el control manual durante todo el periodo.

Este último punto es importante puesto que puede haber momentos en los cuales un control no es ejecutado cuando la persona no está en el trabajo. Se considera estos riesgos adicionales al tratar de otorgar confianza a un control manual y se busca evidencia para mitigar los riesgos, tal como si alguien más está capacitado para ejecutar el control.

Los beneficios y desventajas de los controles manuales para la auditoría son como sigue:

Beneficios de los controles manuales	**Desventajas de los controles manuales**
Ejecutados por personas que son capaces de analizar la información y hacer juicios y decisiones, lo cual un sistema de TI puede no ser capaz de realizar para prevenir, o detectar y corregir aseveraciones equívocas.	• Son ejecutados por personas y, por lo tanto, pueden dar lugar a incertidumbre sobre si el control es aplicado consistentemente en un momento específico o durante todo el periodo de auditoría. Generalmente se prueba un mayor número de ocurrencias en comparación con los controles automatizados (p. ej., controles de aplicación), puesto que se requiere más evidencia de que los controles manuales están funcionando eficaz y consistentemente. • Con frecuencia proporcionan menos evidencia persuasiva de auditoría porque tales controles pueden ser omitidos, ignorados, manipulados, o son propensos a errores humanos o equivocaciones.

d) Controles generales de TI (CGTI)

Los CGTI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento eficaz de los controles de aplicación para prevenir aseveraciones equívocas y los controles para detectar y corregir aseveraciones equívocas oportunamente, y contribuyen para confiar en la evidencia electrónica de auditoría. Los CGTI también pueden tener aspectos manuales y/o

automatizados que se considera tal como se indica anteriormente (p. ej., una revisión de un informe de excepción detallando fallas de acceso).

Para una mayor comprensión referirse al punto “Controles generales de tecnologías de la información (CGTI)”.

10.7.3 Comprender cómo son ejecutados los controles

Cuando se identifica controles relevantes, se debe obtener una comprensión de cómo están diseñados dichos controles.

Cuando se debe identificar controles relevantes para la auditoría, se obtiene información acerca de cómo esos controles operan realmente, y no cómo fueron designados para operar (es decir, se comprende el diseño de los controles y cómo funcionan realmente en la entidad). Al comprender el diseño de los controles se considera si, como operan realmente, son capaces de prevenir eficazmente o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales (es decir, mitigando el riesgo identificado).

Se debe verificar, cuando se ejecuta los recorridos, que los controles relevantes han sido implementados según fueron diseñados. Tiene poco sentido comprender si los controles están implementados, si ellos no son eficaces en prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales (es decir, diseñados apropiadamente).

Se obtiene la comprensión de cómo funcionan los controles realmente mediante indagación con el personal.

10.7.4 Consideraciones específicas para identificar los controles que mitigan los riesgos significativos

La comprensión de si la entidad ha diseñado e implementado los controles para riesgos significativos incluye cómo responde la Administración a los riesgos significativos.

Al identificar los controles relevantes que mitiguen los riesgos significativos dentro de la TS o el proceso de revelación significativa, se está consciente de que los riesgos significativos tienen menos probabilidad de estar sujetos a controles formales rutinarios (es decir, riesgos significativos relacionados con las TS no rutinarias o de estimación, o con eventos no frecuentes para los cuales no existe un proceso designado). No obstante, la Administración puede tener respuestas que tienden a tratar los riesgos significativos una vez que estos hayan surgido. Se considera si estas respuestas indican controles sobre los riesgos significativos y se evalúa si la Administración ha diseñado e implementado estos controles apropiadamente.

En algunos casos, la Administración puede no haber respondido apropiadamente a los riesgos significativos de aseveración equívoca material, mediante la implementación de controles sobre estos riesgos significativos. La falla de la Administración al no implementar tales controles es un indicativo de una deficiencia significativa en el control interno, la cual se comunica a quienes están a cargo de la Administración.

10.8 Consideraciones específicas para comprender la naturaleza diferente de las TS

Para que ayude a la comprensión del flujo crítico de unas transacciones significativas, se debe clasificar las TS en las siguientes categorías:

10.8.1 Transacciones significativas rutinarias

Son transacciones normativas o estandarizadas que se repiten con frecuencia. Están sujetas a un procesamiento sistemático y tienen poca probabilidad de dar lugar a riesgos significativos.

10.8.2 Transacciones significativas no rutinarias

Se relacionan con transacciones que son inusuales, debido al tamaño o a la naturaleza, y por lo tanto ocurren con poca frecuencia. La información involucrada generalmente no es parte de la TS rutinaria.

Cuando se identifica una TS no rutinaria, se obtiene una comprensión de su flujo crítico, incluyendo los siguientes factores:

- La experiencia, conocimiento y autoridad del gerente responsable.
- Las motivaciones de la Administración.
- Si la entidad usa expertos o consultores externos, cuando es aplicable.
- Si la Administración monitorea la razonabilidad de los resultados.
- Si las políticas y procedimientos relacionados con la TS no rutinaria son mejorados cuando se detectan aseveraciones equívocas.

Al obtener una comprensión del flujo crítico, se reconoce que los riesgos de aseveración equívoca material pueden ser más altos para las TS no rutinarias.

10.8.3 Transacciones significativas de estimación

Se relacionan con transacciones que incluyen el desarrollo de estimaciones contables para las cuales existe una incertidumbre de medición significativa. Estas transacciones reflejan juicios, decisiones y elecciones efectuadas por la Administración.

Se debe obtener una comprensión de cómo determina la Administración las estimaciones contables, y cómo es generada la información en la cual se basan las estimaciones contables, incluyendo:

- El método, y cuando es aplicable el modelo, usado al determinar la estimación.
- Los controles relevantes.
- Si la Administración ha usado un experto.
- Los supuestos/premisas que fundamentan las estimaciones contables.
- Si hubo un cambio desde el periodo anterior en los métodos para determinar las estimaciones contables, y de ser el caso obtener las explicaciones correspondientes.
- Si la Administración ha evaluado el efecto de la incertidumbre de estimación y, si es así, cómo lo ha hecho.

Generalmente, las TS de estimación contienen riesgos más altos de aseveración equívoca material que las TS rutinarias y no rutinarias, debido a las incertidumbres inherentes involucradas en la medición del importe a ser incluido en los estados financieros.

Cuando se identifica los riesgos de aseveración equívoca material en relación con las TS de estimación, se evalúa el grado de incertidumbre de estimación asociado con la estimación contable.

La incertidumbre de estimación es la susceptibilidad de una estimación contable y las revelaciones relacionadas a una falta de precisión inherente en su medición. El grado de incertidumbre de estimación asociado con una estimación contable puede ser influenciado por factores tales como:

- El alcance en el que la estimación contable depende del juicio.
- La sensibilidad de la estimación contable a cambios en los supuestos/premisas.
- La existencia de técnicas de medición reconocidas que pueden mitigar la incertidumbre de estimación (aunque la subjetividad de los supuestos/premisas usadas puede dar lugar a incertidumbre de estimación). La extensión del periodo pronosticado, y la relevancia de la información proveniente de eventos pasados para pronosticar eventos futuros.
- La disponibilidad de información confiable proveniente de fuentes externas.
- El alcance con el cual la estimación contable se basa en información observable o no observable.

El grado de incertidumbre de estimación asociado con una estimación contable puede influir en la susceptibilidad de la estimación a manipulaciones/influencias.

Se debe determinar sí, con base en el juicio profesional, alguna de las estimaciones contables que han sido identificadas con una alta incertidumbre de estimación da lugar a riesgos significativos.

Obtener una comprensión de las TS de estimación requiere de experiencia y se deberá considerar la participación oportuna de los expertos.

Se puede considerar los siguientes factores:

Factores	Ejemplos
Naturaleza de la partida, incluyendo las incertidumbres asociadas	• La naturaleza de una partida de inventario puede hacerla más o menos susceptible a obsolescencia.
Naturaleza de la entidad	• La naturaleza de los productos o las prácticas de mercadeo de la entidad puede afectar la provisión para garantías. • La susceptibilidad de la entidad a las fluctuaciones de los precios de mercado y a los cambios tecnológicos puede afectar la valuación del inventario.
Organización y políticas de la entidad	• Las políticas de cobranza de la entidad o la naturaleza de sus deudores pueden tener un efecto sobre la provisión para cuentas de cobranza dudosa. • Los cambios en el personal clave responsable de calcular o revisar una estimación registrada en los estados financieros pueden afectar la determinación de la estimación.
Tendencias económicas	• Las condiciones económicas malas pueden afectar significativamente la rotación del inventario y por consecuencia, la valuación del inventario. • Los aumentos en la inflación pueden afectar la rentabilidad de los contratos a futuro.
La complejidad de la TS de estimación	• La complejidad de las TS de estimación varía normalmente con la disponibilidad y confiabilidad de información relevante sobre la cual se basa la estimación, el número de

	supuestos/premisas que se realizan y el grado de incertidumbre asociada con las premisas. • La influencia de TI usada en la TS de estimación. • Una Administración con expectativas muy ambiciosas puede tener más probabilidad de desarrollar estimaciones poco realistas.
La tendencia conservadora aplicada generalmente por la Administración al realizar la estimación	• Una historia agresiva de la aplicación de políticas contables podría indicar una predisposición a errores en los estados financieros.

A fin de responder a los riesgos de aseveraciones equívocas materiales en las estimaciones efectuadas por la Administración el auditor debe efectuar procedimientos tales como:

a) Identificar los controles relevantes

Se debe identificar y comprender los controles relevantes sobre las TS de estimación, independientemente de si se toma una estrategia de confianza en controles.

Cuando no se toma una estrategia de confianza en controles, el alcance de la comprensión depende de la complejidad de la TS de estimación y de la probabilidad de aseveración equívoca material.

Para estimaciones que contienen alta incertidumbre de estimación y se determina que son riesgos significativos, se identifica y se comprende los controles relevantes que mitiguen el riesgo significativo.

Para todas las demás estimaciones, se obtiene una comprensión de alto nivel de los controles relevantes sobre el proceso para determinar la estimación.

Por ejemplo, se debe obtener una comprensión de los siguientes controles:

- Un proceso formal o informal a través del cual la Administración determina la integridad, relevancia y exactitud de la información usada para determinar estimaciones contables.
- La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluyendo los supuestos/premisas u otra información usada en su desarrollo, por los niveles apropiados de la Administración y, cuando se requiera, por el titular de la entidad.
- La segregación de funciones entre quienes comprometen a la entidad en transacciones subyacentes y quienes son responsables de hacer las estimaciones contables, incluyendo si la asignación de responsabilidades considera apropiadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios.

Si la entidad usa modelos específicos para realizar estimaciones contables, la Administración puede establecer políticas y procedimientos acerca de tales modelos. Los controles relevantes pueden incluir, por ejemplo, aquellos establecidos sobre:

- El diseño y desarrollo, o selección de un modelo específico para un propósito específico.
- El uso del modelo.
- El mantenimiento y validación periódica de la integridad del modelo.

Si se concluye que los controles no están implementados de acuerdo con la comprensión, se debe ampliar los procedimientos sustantivos. Cuando se ha determinado que una estimación contable da lugar a un riesgo significativo, se debe obtener una comprensión más detallada del diseño e implementación de los controles. Debido a la naturaleza menos formal del control o la documentación de control en relación con las TS de estimación, se considera factores tales como:

- La experiencia y conocimiento de los gerentes que son responsables de realizar y revisar las estimaciones, y su independencia de los resultados de esas estimaciones.
- La autoridad del gerente que inicia y revisa la eficacia de los controles relacionados con la estimación.
- La amplitud de la revisión de la Administración.
- Si la Administración monitorea la razonabilidad de las estimaciones, y que medidas toma (p. ej., usando indicadores clave de desempeño que son aplicados regularmente y actualizados con base en los cambios en el negocio de la entidad).
- Si la estimación es actualizada cuando las comparaciones de los resultados reales con los resultados estimados indican que es necesario.
- Si se usa un experto cuando una estimación involucra áreas altamente técnicas o especializadas.
- Si se requiere que las bases de los supuestos/premisas clave sean documentadas y soportadas por información disponible,
- Si otras TS proporcionan información relevante y confiable para uso en las TS de estimación.
- Si la Administración proporciona las directrices para la aplicación de supuestos/premisas al personal que participa en el desarrollo de la estimación.
- Las motivaciones de la Administración y la tendencia conservadora aplicada al ejecutar las transacciones de estimación (incluyendo si las motivaciones de la Administración pueden haber cambiado desde la auditoría del periodo anterior).
- La exactitud de las estimaciones contables anteriores de la entidad. El alcance con el cual las estimaciones anteriores que se han aproximado a los resultados reales pueden proporcionar evidencia acerca de la confiabilidad de las TS de estimación de la entidad. Obtener una comprensión de cómo las estimaciones del periodo anterior comparadas con las reales proporciona una buena perspectiva en cuanto a lo apropiado del proceso de la Administración para determinar las estimaciones. Sin embargo, aunque una estimación fuera materialmente cercana al resultado real, esto no es evidencia suficiente para concluir que los controles funcionan eficazmente.

b) Uso de expertos para realizar las estimaciones

Si la Administración o los empleados no tienen la experiencia y la capacidad necesarias para hacer las estimaciones requeridas, la entidad puede contratar a un experto para realizar, o ayudar a realizar, las estimaciones debido a:

- La naturaleza especializada del asunto que requiere estimación.
- La naturaleza técnica de los modelos requeridos para cumplir con los requerimientos relevantes del marco de información financiera aplicable (p. ej., mediciones del valor razonable).
- La naturaleza inusual o no frecuente de la condición, transacción o evento que requiere de una estimación contable.

c) Supuestos/premisas que fundamentan las estimaciones

Al obtener una comprensión de los supuestos/premisas que fundamentan las estimaciones contables, se debe obtener una comprensión de los factores relevantes que fundamentan las premisas (p. ej., planes financieros y operativos, políticas contables seleccionadas, tendencias históricas).

Cuando se obtiene una comprensión de los factores relevantes que fundamentan los supuestos/premisas, se considera factores tales como:

- La naturaleza de las premisas, incluyendo cuáles de ellas probablemente son premisas significativas.
- Cómo evalúa la Administración si los supuestos/premisas son relevantes y están completas (es decir, que todas las variables relevantes han sido consideradas).
- Cuando es aplicable, cómo determina la Administración que los supuestos/premisas usadas son consistentes internamente.
- Si los supuestos/premisas se refieren a asuntos que están:

  - Bajo el control de la Administración (p. ej., supuestos/premisas acerca de programas de mantenimiento que pueden afectar la estimación de la vida útil de un activo, o cómo se alinean los supuestos/premisas con los planes de operación y el entorno externo de la entidad).

  - Fuera del control de la Administración (p. ej., supuestos/premisas acerca de tasas de interés, tasas de mortalidad, acciones judiciales o regulatorias potenciales, o la variabilidad y la oportunidad de los flujos de efectivo futuros).

- La naturaleza y alcance de la documentación, si la hay, que soporta los supuestos/premisas usadas.
- Variación en la relevancia y confiabilidad de la fuente de información (es decir, la información usada para soportar los supuestos/premisas, tal como documentación interna y externa).

d) Cambios en los métodos para determinar estimaciones contables

Se debe comprender si la Administración ha realizado o debería haber realizado un cambio desde el periodo anterior en los métodos para determinar las estimaciones contables.

Un método de estimación específico puede ser cambiado en respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad o en los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Si la Administración ha cambiado el método para realizar una estimación contable, es importante que la Administración pueda demostrar que el nuevo método es más apropiado, o es una respuesta a tales cambios.

e) Incertidumbre de estimación

Las TS de estimación y los procesos de revelación están sujetos a incertidumbre de estimaciones, el auditor debe considerar ciertos aspectos tales como:

- Si la Administración ha considerado supuestos/premisas alternativas o resultados y, si es así, cómo lo ha hecho (p. ej., ejecutando un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en los supuestos/premisas sobre una estimación contable),

- Cómo determina la Administración la estimación contable (es decir, el importe registrado en los estados financieros) cuando el análisis de la Administración indica varios escenarios de resultados,
- Si la Administración monitorea el resultado de estimaciones contables realizadas en el periodo anterior, y si la Administración ha respondido apropiadamente al resultado de ese procedimiento de monitoreo.

f) Obtener información sobre transacciones entre partes relacionadas

Se ejecuta procedimientos para obtener información acerca de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas que pueden dar lugar a riesgos de aseveración equívoca material. Esta comprensión ayuda a determinar si algunas relaciones y transacciones entre partes relacionadas son parte de una TS rutinaria, no rutinaria o de estimación o una TS por separado.

Para revelaciones significativas respecto a relaciones y transacciones entre partes relacionadas, generalmente se identifica una TS por separado (proceso de revelación de partes relacionadas).

Independientemente de si se identifica una TS por separado para las relaciones y transacciones entre partes relacionadas o la TS forma parte de una TS rutinaria, no rutinaria o de estimación, se debe obtener una comprensión de los controles, si los hay, que la Administración ha establecido para:

- Identificar, justificar y revelar las relaciones entre partes relacionadas de acuerdo con el marco legal de información presupuestaria y financiera aplicable.
- Autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos significativos entre partes relacionadas.
- Autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos significativos fuera del curso normal de negocios.

10.9 Comprender los procesos de revelación significativa

Se debe obtener una comprensión de los procesos de revelación significativa para poder identificar los riesgos identificados relacionados con la aseveración de estados financieros de presentación y revelación y, cuando es aplicable, para identificar los controles sobre los riesgos identificados.

Se tiene los siguientes tipos de revelaciones:

- Revelaciones derivadas de cuentas significativas.
- Revelaciones derivadas de información generada específicamente.
- Revelaciones derivadas del proceso de cierre de estados presupuestarios y financieros.

Para documentar la identificación y comprensión de transacciones significativas y procesos de revelación significativa, ver **Formato 13 "Plantilla de transacciones significativas y procesos de revelación significativa"**.

11. Recorrido de transacciones significativas a través de los sistemas de aplicación de la entidad

Se ejecuta recorridos para las TS y los procesos de revelación significativa en cada periodo, independientemente de la estrategia (si es una estrategia de confianza en controles o una estrategia únicamente sustantiva).

11.1 Pruebas de recorrido de transacciones significativas (TS)

11.1.1 Concepto

Las pruebas de recorrido se desarrollan en la etapa de planificación y consisten en realizar acciones de seguimiento a las transacciones significativas u operaciones críticas a través del sistema de información de la entidad (reconocimiento de las fuentes presupuestales, registro administrativo, contable financiero y de ejecución presupuestal), reproducir y documentar, las etapas manuales y automatizadas de un proceso de gestión, evento, hecho económico o de un tipo de transacción, desde su inicio hasta su finalización (reconocimiento, valuación, registro, revelación y presentación), sirviéndose de una operación referente como ejemplo.

Se deben realizar pruebas de recorrido para todos los procesos de contabilidad, registros TI y aplicaciones significativas y así obtener evidencia sobre su operatividad, funcionamiento, identificando los principales riesgos en su contabilización que puedan existir y los controles existentes para mitigarlos.

Antes de realizar una prueba de recorrido, se debe comprender el proceso global, de principio a fin. En entidades pequeñas, las pruebas de recorrido pueden realizarse al mismo tiempo que se obtiene la comprensión del sistema de control interno.

11.1.2 Propósito de las pruebas de recorrido

Tiene como propósito verificar la integridad del flujo de operaciones y del proceso de contabilización de las transacciones significativas seleccionadas o actividades analizadas, asimismo, determinar y evaluar los riesgos y los controles clave relacionados.

En un proceso de auditoría, se debe obtener un conocimiento suficiente de la entidad y de su entorno, incluyendo el proceso de contabilidad sistematizado y su sistema de control interno, para evaluar el riesgo de aseveraciones equívocas o significativas en los estados presupuestarios y financieros.

Para obtener ese conocimiento, el auditor evaluará el diseño del proceso TI de contabilidad y determinar si han sido implementados los controles respectivos; por lo cual pueden realizarse varios procedimientos de auditoría, como por ejemplo:

- Revisión de las actividades desarrolladas en el registro TI y el proceso de integración en la información financiera.
- Inspección de documentación que respalda y sustenta dichas transacciones, autorizaciones conformidades y V° B°.
- Revisiones de los registros auxiliares y su incidencia en el diario, mayor, balance de comprobación.
- Revisión de los criterios establecidos en las políticas contables, especialmente los relacionados al reconocimiento, valuación inicial y posterior, revelación y presentación.
- Comprobación de la integridad de los registros y que correspondan a eventos reales acontecidos en la entidad.

- Realizar un seguimiento de las transacciones a través del sistema de información TI con relevancia para la información financiera, que puede ser llevado a cabo como parte de una prueba de recorrido.
- Se debe ejecutar recorridos para las TS y los procesos de revelación significativa en cada periodo, independientemente de la estrategia (si es una estrategia de confianza en controles o una estrategia únicamente sustantiva).

11.2 Procedimientos a desarrollar

11.2.1 Recorrer el proceso completo

- Para cada uno de los procesos o transacciones significativas a revisar, se debe seguir el flujo de procesamiento de una transacción real utilizando los mismos documentos fuente y comprobantes de pago respectivos y simular operaciones informáticas que utiliza el sistema de TI.
- No se deben revisar copias de documentos proporcionados por una única fuente o que presuntamente están en uso, se debe solicitar los documentos originales que respaldan las operaciones bajo examen.
- El auditor debe analizar una transacción a través de todo el proceso, empezando por el inicio de la operación a partir del evento o hecho económico, siguiendo por el proceso de selección o contratación, las autorizaciones respectivas (requerimiento de la unidad orgánica competente. certificación presupuestal y otros fundamentales para que se ejecute la transacción), registro, procesamiento en TI hasta su contabilización e inclusión en los estados presupuestarios y financieros, durante el desarrollo del análisis del proceso, deben ser verificados también los controles existentes y la selección de controles clave.
- Cuando la prueba se realice sobre el funcionamiento de la aplicación TI, será preferible utilizar un entorno de pruebas que sea parecido al registro de la operación examinada; si no fuera posible trabajar en un entorno de pruebas reales, se deberá tener cuidado en examinar todas las transacciones ejecutadas en la prueba.

11.2.2 Analizar los cambios en la frecuencia de las operaciones

Las pruebas de recorrido son relevantes para la auditoría en tanto la entidad auditada no haga cambios significativos en la forma y en el modo del procesamiento de una determinada transacción; por ejemplo, cambios en las políticas contables o en la presentación y revelación de la información presupuestaria y financiera originada por las directivas anuales de cierre contable. Si se han realizado cambios significativos, se debe verificarlos y analizar su incidencia en las operaciones bajo examen, así como modificar la documentación de la prueba para reflejar la comprensión por el auditor del nuevo procedimiento.

11.2.3 Determinar el grado de detalle requerido de la prueba de recorrido

El grado de detalle con el que se desarrolla una prueba de recorrido depende de la intención del auditor y del nivel de riesgo de la operación o de la debilidad de los controles y definir si debe o no apoyarse en el sistema de control interno existente:

- Si el auditor tiene la intención de apoyarse sobre los controles clave, analizará detalladamente el funcionamiento de los diferentes controles al realizar esta prueba para saber si cubren eficazmente o no los riesgos existentes.
- Si el auditor no tiene la intención de apoyarse sobre la eficacia de los controles y concluye que los controles no son confiables deberán desarrollarse pruebas más profundas y a mayor detalle, tales como las pruebas sustantivas y pruebas de detalle.

11.2.4 Entrevistas con el personal encargado de la ejecución de los registros de TI, sobre su comprensión del proceso

Durante las pruebas de recorrido, el personal encargado de registrar las operaciones debe ser entrevistado sobre el proceso operativo de la transacción y su vinculación con las áreas que intervinieron en su generación, describiendo los eventos o hechos económicos, la documentación que lo sustenta, las instrucciones para la realización de los controles, especialmente en lo que respecta al cruce de información, consistencia o inconsistencia del registro, generado por el propio sistema, el tratamiento de las excepciones en el procesamiento de las operaciones o de la detección de errores por el sistema, la corrección de errores, etc.

Para realizar un seguimiento o recorrido en cada punto del proceso de contabilidad donde ocurra alguna incidencia o actividad de control importante, se debe preguntar al personal encargado sobre su conocimiento y comprensión de lo que debe de hacer, según las instrucciones y procedimientos establecidos por el aplicativo de TI y si realizan con frecuencia lo que está previsto; por lo tanto, el auditor debe estar atento a las posibles excepciones sobre procedimientos y actividades de control previstas.

11.2.5 Solicitar información sobre los registros TI de las transacciones significativas

Los procedimientos de auditoría deben contemplar requerimientos tales como: solicitar información a aquellos servidores que realmente llevan a cabo los procesos de registro mediante el aplicativo informático en áreas clave (presupuesto, abastecimiento, tesorería y contabilidad) y verificar las actividades de control relevantes como parte de su trabajo diario.

Cuando estemos realizando la prueba de recorrido a través de la aplicación de entrevistas, reconstrucción de registros, verificación de los controles clave; debemos asegurarnos también de que el usuario lógico, narre con mayores detalles las transacciones significativas, limitaciones, dificultades, cambios en las versiones del aplicativo informático, posibles variaciones por causas que no sean de su competencia, entre otros.

11.2.6 Corroborar la información obtenida

Se debe corroborar la información en varios puntos de la prueba de recorrido solicitando al personal que describa su conocimiento de la parte anterior y posterior del proceso y/o actividad de control y que muestre lo que hace (es preciso pedir que muestren lo que realiza, en lugar de que se lo manifieste al auditor, lo que debe hacer).

El auditor deberá corroborar/confirmar la información obtenida de las entrevistas a través de procedimientos tales como:

- Volviendo a realizar el procedimiento usando la misma fuente de documentos y sistemas (electrónico o manual) que el personal de la entidad utiliza.
- Corroborando la información obtenida con otras personas que estén familiarizadas con los procesos y controles.
- Haciendo una selección de transacciones adicionales comprobando que los procesos y controles descritos han sido efectuados para cada transacción adicional seleccionada.

11.2.7 Hacer preguntas de seguimiento

Debe preguntar y obtener evidencia que ayude a identificar inexistencias o deficiencias del control o indicadores de fraude. Por ejemplo, puede preguntarse:

- ¿Le han pedido alguna vez que evite o fuerce el procedimiento de control interno establecido? Si es así, describa la situación, por qué ocurrió y qué sucedió
- ¿Qué sucede cuando usted encuentra un error?
- ¿Cómo determina si ha ocurrido un error?
- ¿Qué clase de errores suele encontrar?
- ¿Cómo se solucionan los errores?

Si nunca se ha detectado un error, el auditor debe evaluar si es debido a buenos controles preventivos o si las personas que realizan los controles adolecen de las necesarias habilidades para identificar un error.

11.2.8 Tratamiento de las incidencias detectadas

Un control indebidamente diseñado puede representar una debilidad significativa en el sistema de control interno de la entidad.

Se debe considerar su comunicación a los responsables de la entidad. El informe que resuma las deficiencias de control interno detectadas y las recomendaciones para su subsanación se hará por escrito.

11.2.9 Documentar la prueba de recorrido

Se deberá obtener la documentación que proporcione evidencia suficiente y apropiada de que los objetivos de la prueba de recorrido se han alcanzado.

El grado de confianza en el trabajo realizado por otros se documentará junto con una evaluación de su competencia profesional y objetividad.

Para documentar las pruebas de recorrido se puede usar anexos, papeles de trabajo y añadir narrativas, diagramas de flujo, capturas de pantalla o cualquier otro papel de trabajo. Allí donde los procedimientos estén documentados, el auditor debe recoger la información indicada en ellos. Si la entidad ha documentado sus políticas para procesar una transacción, se puede hacer referencia a dichas políticas en los papeles de trabajo.

11.3 Requerimientos

11.3.1 Utilizar la indagación y observación

Tales aspectos sirven para comprender los siguientes recorridos:

a) Recorridos de TS rutinarias y no rutinarias y proceso de revelación significativa, seleccionando una transacción y rastreándola a lo largo de su flujo crítico.

b) Se ejecuta el recorrido de los controles para confirmar la comprensión de:

- La exactitud de la información que se ha obtenido acerca de los controles relevantes de prevención y/o detección y corrección sobre la TS o el proceso de revelación significativa.
- Si los controles han sido diseñados eficazmente para prevenir o detectar y corregir oportunamente aseveraciones equívocas materiales.
- Si los controles han sido implementados.

c) Recorridos de TS de estimación cuando se toma una estrategia de confianza en controles, para confirmar la comprensión del proceso usado para desarrollar la estimación. Se confirma la comprensión de si los controles que se identifican han sido implementados y están diseñados eficazmente para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales oportunamente.

d) Consideraciones relacionadas con recorridos de controles que mitigan riesgos significativos de aseveración equívoca material.

Se determina si los recorridos han confirmado la comprensión de la TS y el proceso de revelación significativa y, cuando es aplicable, la comprensión del diseño e implementación de los controles relevantes.

Para cada control identificado, bien sea de aplicación, manual dependiente de TI o manual, se concluye si el control identificado es:

- **Efectivo:** Si se encuentra durante el recorrido que el control ha sido diseñado eficazmente para mitigar los riesgos identificados, ha sido implementado y está funcionando según está diseñado, entonces se evalúa preliminarmente el control como eficaz.

- **Inefectivo:** Si se encuentra durante el recorrido que el control no ha sido implementado como se entendía y/o el diseño no mitiga los riesgos identificados, entonces se evalúa el control como ineficaz.

12. Comprender el proceso de cierre de los estados presupuestarios y financieros

12.1 Aspectos generales

12.1.1 Comentario

El cierre contable es un aspecto importante en la preparación de los estados presupuestarios y financieros, porque de él se desprenden las cifras que sustentan los derechos, obligaciones y resultados de gestión financiera del Estado para la Cuenta General de la República; por ello la pertinencia de sus resultados son el reflejo del desempeño presupuestario y financiero del Estado y la transparencia del proceso de rendición de cuentas. En tal sentido, los procedimientos de cierre deben ser consistentes con las políticas contables adoptadas, tanto para el inicio, el desarrollo de operaciones y cierre del ejercicio.

12.1.2 Cierre contable

Es el conjunto de acciones y procedimientos orientados al cierre de las transacciones contables y su incidencia financiera durante el ejercicio, así como analizar, conciliar la información presupuestaria con la financiera y ajustar las operaciones a los requerimientos establecidos en las directivas de cierre emitidas por el ente rector del sistema nacional de contabilidad. Para dicho efecto, las diversas áreas relacionadas con la información presupuestaria y financiera desarrollan diversos procedimientos de coordinación para que el proceso de cierre se realice en condiciones óptimas y proporcionar toda la información necesaria, lo cual posteriormente contribuirá con el trabajo de auditoría.

12.1.3 Comprender el proceso de cierre de estados presupuestarios y financieros

Comprende la evaluación del diseño y operación del proceso de cierre de estados presupuestarios y financieros y, cuando sea apropiado, los controles relevantes usados por la entidad para preparar dichos estados, según corresponda.

Los requerimientos de comprender, documentar y ejecutar recorridos de los subprocesos, los riesgos identificados y los controles (cuando sea aplicable) del proceso de cierre de estados presupuestarios y financieros son, en varios aspectos, los mismos que para las transacciones significativas (TS).

Durante el proceso de cierre contable, por lo general, todo el conjunto de información disponible es sometido a un proceso de análisis, en el que se pueden diferenciar los siguientes aspectos:

- Obtener una comprensión de los subprocesos del cierre de los estados presupuestarios y financieros.
- Identificar lo que puede fallar (riesgos identificados).
- Determinar la estrategia preliminar de auditoría.
- Identificar y comprender los controles relevantes sobre los subprocesos del proceso de cierre de estados presupuestarios y financieros relacionados con la iniciación, autorización y registro de asientos de diario.
- Identificar y comprender los controles relevantes sobre los demás subprocesos de cierre de los estados presupuestarios y financieros, cuando sea aplicable.
- Ejecutar recorridos y, cuando sea aplicable, realizar una evaluación preliminar de la eficacia de los controles.
- Identificación del objeto de análisis (exactitud, integridad, razonabilidad, consistencia, revelación suficiente de los estados presupuestarios y financieros).
- Revisión de costos y gastos desembolsados y su relación con los programas, proyectos y otras actividades realizadas.
- Revisión de las conciliaciones bancarias, ajustes necesarios a las cuentas bancarias, cheques girados no cobrados.

- Acopio de información necesaria e importante, que consiste en reunir toda la información y documentación que sustenta las operaciones a fin de inferir conclusiones.
- Evaluación de la integridad, fiabilidad y validez de la información, que desempeña un importante papel la experiencia del propio auditor, a la hora de evaluar las posibilidades de que se hayan empleado mecanismos de contabilidad creativa (fraude) e incluso de error material que pueden afectar a la información presupuestaria y financiera.
- Análisis de errores frecuentes, operaciones sin sustento documentario, registros contables errados.
- Falta de conciliación entre declaraciones tributarias y cumplimiento de obligaciones formales (retención y pago de tributos).

12.1.4 Objetivo de la comprensión del cierre contable

El auditor efectuará, entre otros, los siguientes procedimientos:

- Obtener una comprensión de la conciliación entre la ejecución presupuestal y el resultado de la información financiera.
- Obtener una comprensión del proceso de cierre de operaciones y preparación de estados presupuestarios y financieros.
- Identificar normativa interna de cierre de operaciones, así como los controles establecidos, corte documentario, cruce de información y análisis de cuenta,
- Determinar incumplimientos a las directivas de cierre impartidas por el ente rector del sistema nacional de contabilidad.
- Identificar los riesgos que inciden en las transacciones significativas y saldos contables por la utilización inadecuada de políticas contables y procedimientos incorrectos durante el proceso de cierre de operaciones.
- Identificar y comprender los controles relevantes sobre el proceso de cierre de operaciones relacionadas con la consistencia de saldos iniciales y saldos finales, hechos posteriores a la elaboración de los estados presupuestarios y financieros.
- Identificar la información utilizada en los papeles de trabajo para elaborar las notas y anexos, especialmente aquellos que se refieren a activos fijos, operaciones recíprocas, obligaciones previsionales, inversiones en infraestructura pública, gasto social y otros de importancia significativa que forman parte de los estados presupuestarios y financieros.
- Determinar la estrategia preliminar de auditoría.

12.2 Procedimientos a desarrollar

12.2.1 Desarrollar procedimientos específicos de verificación y revisión del proceso de cierre

El auditor efectuará, entre otros, los siguientes procedimientos:

- Verificar y comprobar los procedimientos de conciliación de saldos entre la información presupuestaria y financiera proporcionada por la entidad.
- Verificar los cortes de la ejecución presupuestaria, con los movimientos de efectivo y equivalente de efectivo en el área de tesorería, y su efecto en los saldos de la información financiera de las áreas de logística, inversión pública, propiedad planta y equipo, infraestructura, entre otros.
- Determinar si se realizan inventarios físicos correspondientes.
- Verificar los métodos para las estimaciones contables correspondientes y comprobar las estimaciones contables realizadas así como de las provisiones de activos y pasivos contingentes.
- Verificar y contrastar las operaciones relacionadas con las provisiones y contingencias, tales como: Reclamos conocidos, litigios en fase de sentencia, obligaciones por daños y perjuicios y otros que la entidad tenga que reconocer

en el corto plazo como obligaciones presentes y realizar el seguimiento correspondiente a las provisiones que se convirtieron en pasivos.

- Verificar como se corrigen los errores del ejercicio y de ejercicios anteriores.
- Cerciorarse mediante que cuenta se corrigen los errores de ejercicios anteriores.
- Indagar como se elabora el balance constructivo e identificar aspectos tales como:

  - Operaciones no reportadas u omisión de registro de operaciones, por no haber sido registradas en la fecha correspondiente.
  - Verificar el cumplimiento de las directivas de cierre contable emitidas por el ente rector.
  - Operaciones no formalizadas.
  - Reclasificación de partidas.
  - Regularización de activos y pasivos diferidos (determinación de ingresos diferidos, devengamiento de gastos).
  - Correcciones de valor por cambios en moneda extranjera, deterioro de valor, etc.
  - Activos en malas condiciones no incluidos en los inventarios,
  - Acumulación de activos y pasivos pendientes de registrar, etc.

- Comprobar si se realiza el análisis de los encargos otorgados, verificando el envío de notas o comunicaciones exigiendo su rendición.
- Verificar si se depositan en bancos todos los fondos disponibles en caja.
- Comprobar si son diferidos los ingresos (cobros adelantados) que se devengarán en ejercicios futuros.
- Comprobar si son diferidos los gastos (pagos adelantados) correspondientes a ejercicios futuros.
- Realizar un seguimiento a las operaciones de reclasificación de cuentas e identificar aquellas que no se efectuaron.
- Verificar los asientos de cierre contable.
- Verificar el cierre de operaciones.

12.2.2 Diseñar y desarrollar procedimientos de auditoría para identificar hechos posteriores ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del dictamen del auditor

El auditor debe realizar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia suficiente y apropiada de que se han identificado todos los eventos ocurridos, que involucran ajuste o revelación en los estados financieros, entre la fecha de los estados financieros y la fecha de su dictamen. Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos adicionales de auditoría en aquellos asuntos donde los procedimientos previamente aplicados proporcionaron conclusiones satisfactorias.

Para el caso de la información presupuestaria deberá probarse la ejecución de gastos en bienes y servicios, y obras a través de la prueba de corte y la inspección física de los bienes y obras que estén en ejecución y/o entrega, con la finalidad de asegurar la integridad y validez de los gastos ejecutados y la existencia y estado situacional de bienes y obras.

12.2.3 Al desarrollar los procedimientos requeridos el auditor debe evaluar los riesgos para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría

El auditor debe realizar sus procedimientos, de tal forma que cubra el periodo comprendido desde la fecha de los estados financieros hasta la fecha de su dictamen, o lo más cercano posible. El auditor debe tomar en cuenta la evaluación del riesgo para determinar la naturaleza y el alcance de dichos procedimientos de auditoría, las cuales deben incluir los siguientes:

- Obtener una comprensión de todos los procedimientos que la Administración ha establecido para asegurar que los hechos posteriores se han identificado.
- Investigar con la Administración y, cuando sea apropiado, con los encargados del gobierno de la entidad sobre la ocurrencia de cualquier hecho posterior que pudiera afectar los estados financieros.
- Tomar conocimiento de los acuerdos de las juntas de los accionistas, de Administración y de los encargados del gobierno de la entidad, que se hayan llevado a cabo después de la fecha de los estados financieros e investigar sobre los asuntos discutidos en dichas juntas.
- Tomar conocimiento de los estados presupuestarios y financieros intermedios posteriores, más recientes de la entidad.

12.2.4 Determinar los hechos o eventos que involucran un ajuste o revelación en los estados presupuestarios y financieros

Si como resultado de los procedimientos efectuados por el auditor identifica hechos que involucren un ajuste o revelación en los estados presupuestarios y/o financieros, el auditor debe determinar si cada uno de esos eventos ha sido reconocido en tales estados de acuerdo con el marco legal y de información financiera aplicable.

12.2.5 Solicitar confirmaciones escritas de que la entidad ha realizado ajustes o requerimientos de revelación en los estados financieros

El auditor debe solicitar a la Administración, y cuando sea apropiado a los encargados del gobierno de la entidad, que le proporcionen una manifestación escrita que todos los hechos que ocurrieron después de la fecha de los estados financieros han sido ajustados o revelados, según el marco de información financiera aplicable.

12.2.6 Discutir con la Administración sobre los hechos conocidos por el auditor después de la fecha de su dictamen, pero antes de la fecha en que los estados presupuestarios y financieros sean emitidos

El auditor no está obligado a realizar algún procedimiento de auditoría respecto a los estados presupuestarios y financieros después de la fecha de su dictamen. Sin embargo, si después de la fecha de su dictamen, pero antes de la fecha en que se emitan los estados financieros, conoce hechos que si hubieran sido de su conocimiento en la fecha del dictamen hubieran causado una modificación al dictamen, el auditor debe:

- Discutir el asunto con la Administración y, cuando sea apropiado, con los encargados del gobierno de la entidad.
- Determinar si los estados presupuestarios y financieros necesitan una modificación y, de ser así, indagar cómo pretende la Administración considerar el asunto en dichos estados.

12.2.7 Desarrollo de procedimientos para examinar los estados presupuestarios y/o financieros modificados por la entidad después de emitir el dictamen

Si la Administración en casos excepcionales modifica los estados presupuestarios y/o financieros auditados, el auditor debe llevar a cabo procedimientos de auditoría, previa autorización de la Contraloría General de la República.

El auditor deberá:

- Extender los procedimientos de auditoría necesarios hasta la fecha de su nuevo dictamen.
- Proporcionar un nuevo dictamen sobre los estados presupuestarios y/o financieros modificados. El nuevo dictamen no debe ser fechado antes de la fecha de aprobación de dichos estados modificados.

13. Determinar la selección de los controles para probar

13.1 Aspectos generales

El auditor debe seleccionar los controles relevantes a probar, ya que son importantes para extraer conclusiones respecto de si los controles implementados cubren de manera suficiente la prevención de errores, riesgos de fraude y riesgos de aseveración equivoca material. Los controles pueden encontrarse aprobados formalmente o no necesariamente.

La selección de los controles a probar es un procedimiento que debe ejecutar el auditor antes y durante la prueba de recorrido. Consiste en escoger entre los controles implementados, los controles relevantes diseñados por la Administración de la entidad y aquellos controles vulnerables a riesgos, para lo cual se deberá comprobar su efectividad y operatividad respecto a la prevención de errores materiales o mitigar riesgos de fraude.

Puede haber más de un control que cubra los riesgos de aseveración equivoca, para una aseveración relevante en particular. De manera inversa puede haber un control específico que pueda cubrir el riesgo evaluado para más de una aseveración relevante, por lo tanto no es necesario evaluar todos los controles, sino más bien seleccionar los controles significativos para probar cuáles, individualmente o en combinación, cubren de manera suficiente la prevención de errores y el riesgo de fraude. La decisión final estará fijada en función del juicio profesional que estará basada en criterios técnicos.

13.2 Finalidad de la selección de controles

La evaluación de los riesgos de control subyace a todo el proceso de auditoría incluyendo a las transacciones significativas, los rubros y revelaciones importantes, así como las aseveraciones relevantes; es por ello que el auditor debe poner énfasis en escoger los controles adecuados a probar, cuya finalidad se fundamenta en los siguientes aspectos:

- Se selecciona los controles a probar para evaluar la eficacia operativa de los controles sobre las transacciones Significativas" (TS) y los procesos de revelación significativa para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales a nivel de aseveración.
- Se selecciona para determinar la confiabilidad o no en los controles.
- Para documentar la determinación de la selección de los controles a probar.

13.3 Objetivo del auditor

Seleccionar los controles a probar a través de muestras sobre el universo (cantidad y variedad) de transacciones, saldos contables y otras operaciones relacionadas con la información financiera.

13.4 Controles relevantes

Los controles relevantes a probar que trata lo que puede fallar (riesgos identificados) para cada aseveración relevante de los estados presupuestarios y financieros, para la cual se planea confiar en los controles. Se prueba los controles para evaluar la eficacia operativa de los controles sobre las "transacciones significativas" (TS) y los procesos de revelación significativa para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales a nivel de aseveración. Para documentar la determinación de la selección de los controles para

probar, ver **Formato 13 "Plantilla de transacciones significativas y procesos de revelación significativa"**.

Sin embargo, no es necesario seleccionar y probar cada control identificado.

Se logra esto a través de:

- Determinar los controles apropiados para seleccionar y probar.
- Confirmar que los controles seleccionados para probar son relevantes para la auditoría.
- Evaluar si los controles seleccionados para probar son suficientemente sensibles.

El auditor debe ejecutar los procedimientos anteriores simultáneamente, reconociendo que puede haber evaluado ya la relevancia y sensibilidad de los controles cuando ha obtenido la comprensión de las TS y de los procesos de revelación significativa.

13.5 Oportunidad de la selección de controles

El auditor selecciona los controles a probar después de haber:

- Obtenido una comprensión del ambiente de control de la entidad y de haber determinado que el ambiente de control respalda la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales.
- Decidido sobre una estrategia de confianza en controles, e identificado y comprendido los controles relevantes dentro de las TS o los procesos de revelación significativa que responden a los riesgos identificados a nivel de aseveración.
- Ejecutado recorridos y realizado evaluaciones preliminares sobre la eficacia de los controles.

13.6 Selección de controles a probar

La selección de los controles a probar se realiza solo sobre aquellos controles que el auditor considera adecuadamente diseñados para prevenir o para detectar y corregir, errores materiales o previene fraudes tanto en las aseveraciones, como en las transacciones o rubros de los estados presupuestarios y financieros. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes al proceso de información financiera en distintos momentos del flujo de operaciones, cada uno se considera de forma separada.

13.7 Seleccionar controles no documentados para probar su efectividad

Aunque es posible que algunos procedimientos para seleccionar los controles a probar no hayan sido específicamente diseñados, se deberá considerar la existencia de controles no documentados que de alguna manera proporcionan cierta certeza y confiabilidad en las actividades y operaciones relacionadas con la información financiera, por tanto se debe seleccionar y comprobar su eficacia.

13.8 Criterios para seleccionar los controles a probar

- Controles generales clave o controles relevantes para la auditoría.
- Controles preventivos.
- Controles concurrentes.
- Controles posteriores.
- Controles de cumplimiento.
- Controles específicos en la información presupuestaria y financiera.
- Controles para las aseveraciones incluidas en los estados presupuestarios y financieros.
- Riesgos en los controles.

El auditor deberá probar el diseño y eficacia de los controles, determinando los procedimientos adecuados para comprobar los supuestos mencionados; en

consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño e implementación.

13.9 Procedimientos a desarrollar en la selección de controles a probar

13.9.1 Determinar los criterios apropiados para seleccionar y probar los controles clave

- El auditor debe identificar el universo de las transacciones significativas, rubros importantes de los estados presupuestarios y financieros, los ciclos de los procesos clave, los procedimientos ejecutados durante las transacciones o ciclo de procesos, los documentos que sustentan dichas operaciones y otros elementos que puedan promover la selección adecuada de los controles a probar.
- El auditor debe centrarse en los factores cuantitativos y cualitativos de ciclo de procesos, transacciones significativas, rubros de los estados financieros y partidas presupuestales que pueden afectar a la confiabilidad de la información financiera y ejecución presupuestal.
- Se deberá considerar las circunstancias en que las aseveraciones generen dudas o que podrían estar equivocadas.

14. Identificar las aplicaciones de tecnologías de la información (TI) que soportan las transacciones significativas (TS), los procesos de revelación y la evidencia electrónica de auditoría

Una vez que se identifican las TS y los procesos de revelación significativa, deben identificarse aquellas aplicaciones de tecnologías de la información (TI) relevantes para la auditoría para asistir a determinar el alcance del trabajo que se ejecutará sobre estas aplicaciones de TI.

14.1 Aplicación de TI

Una aplicación de TI relevante para la auditoría es un programa de *software* que sustenta cualquiera de las siguientes operaciones:

- Las TS desde el inicio, registro, procesamiento, corrección según sea necesario y reporte en los estados financieros.
- Los procesos de revelación significativa por los cuales las transacciones, eventos o condiciones que requieren ser reveladas por el marco de información financiera aplicable son acumulados, registrados, procesados, sumados y reportados apropiadamente en los estados financieros.
- La producción o creación de evidencia electrónica de auditoría (EEA).

14.2 Procedimientos a desarrollar

14.2.1 Identificar la aplicación de TI en el procesamiento y registro de información financiera

Para ello el auditor deberá identificar:

- Las transacciones significativas TS, desde el inicio en su tramitación, registro, procesamiento, corrección según sea necesario y reporte en los estados financieros.
- Los procesos o ciclo de procesos significativos por los cuales las transacciones, eventos o condiciones que requieren ser reveladas por el marco legal y de información financiera aplicable son acumulados, registrados, procesados, sumados y reportados apropiadamente en los estados financieros.
- La producción o creación de evidencia electrónica de auditoría (EEA).
- La documentación que genera los ciclos de procesos, las transacciones y otros reportes importantes.

- La preparación de los estados presupuestarios y financieros en forma automatizada con excepción del estado de flujos de efectivo que el contador realiza en forma manual o asistida por un programa paralelo.
- El cruce de información y validación de las operaciones y reportes integrados al sistema.

14.2.2 Identificar los atributos de la TI

Se debe identificar los siguientes atributos de TI para cada aplicación de TI relevante para la auditoría:

- El *hardware* de computador, el sistema operativo y las bases de datos que soportan la aplicación de TI.
- La localización geográfica del *hardware*, sistema operativo y bases de datos,
- El alcance con el cual la entidad efectúa cambios a programas.
- Los elementos relevantes de la ruta de acceso lógico (p. ej., aplicación de TI, sistema operativo, base de datos, red e internet/acceso remoto).
- Cuando es aplicable, las herramientas de TI usadas para administrar los cambios en la aplicación, controlar el acceso lógico y soportar operaciones de TI.
- Cuando es aplicable las organizaciones de servicio que soportan la prestación del servicio de desarrollo y cambios en aplicaciones, el acceso lógico a programas e información y, cuando es relevante, las operaciones de TI.
- Otra información según se determine necesaria para la comprensión de los atributos de la aplicación de TI relacionada.

14.2.3 Obtener evidencia electrónica de auditoría (EEA)

La evidencia electrónica de auditoría (EEA) es información generada o procesada a través de una aplicación de TI, hoja de cálculo y/o solución informática del usuario final, ya sea en forma electrónica o impresa, usada para soportar procedimientos de auditoría.

Cuando se otorga confianza a la evidencia electrónica de auditoría (EEA) a través de las pruebas de controles y procedimientos sustantivos, el auditor debe:

- Determinar la fuente de la evidencia electrónica de auditoría (EEA), es decir, que aplicación de TI produce la evidencia electrónica de auditoría.
- Probar la exactitud aritmética de la evidencia electrónica de auditoría (EEA).
- Ejecutar pruebas sobre la información electrónica para determinar la integridad del flujo de información y las fuentes originales de los documentos.
- Ejecutar pruebas sobre controles que soporten directamente la exactitud de la EEA (p. ej., conciliaciones, recálculos).
- Ejecutar pruebas de controles que sustenten indirectamente la exactitud de la EEA (p. ej., pruebas de CGTI relevantes o pruebas directas ejecutadas en lugar de CGTI).

Si se determina, que el ambiente de control no sustenta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales, se debe probar manualmente la exactitud aritmética de la EEA y ejecutar pruebas de la información electrónica para determinar la integridad de los flujos de información y de los documentos fuentes originales.

15. Controles generales de tecnologías de la información (CGTI)

15.1 Aspectos generales

En una auditoría financiera gubernamental basada en el análisis de riesgos, el estudio y revisión de los controles generales de las tecnologías de información (CGTI) se ha convertido en una actividad de importancia creciente, en la medida en que dichas

tecnologías han ido adquiriendo una complejidad cada vez mayor, lo que genera una serie de nuevos riesgos de auditoría (inherentes y de control) que deben ser considerados en la estrategia de auditoría.

En este sentido, es importante revisar la situación de los CGTI, ya que el grado de confianza en los mismos determinará la posterior estrategia de auditoría, a fin de reducir los riesgos de auditoría a un nivel aceptable.

En un entorno informatizado de complejidad media o alta, la revisión de los CGTI requerirá, normalmente, la colaboración de un experto en auditoría de sistemas de información y la aplicación de una metodología específica.

En entornos informatizados complejos, no será posible concluir sobre la razonabilidad de las cuentas examinadas sin haber revisado los CGTI salvo que se incurra en un riesgo global de auditoría muy elevado, no asumible desde un punto de vista técnico.

15.2 Objetivos de la revisión de los CGTI

La revisión de los CGTI tiene los siguientes objetivos:

- Adquirir un conocimiento general de la estructura y organización de los sistemas de información de la entidad y un conocimiento profundo de aquellos que afectan a los procesos de gestión significativos que van a ser revisados.
- Identificar, analizar y comprobar el adecuado funcionamiento de los CGTI.
- Reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

15.3 Controles generales

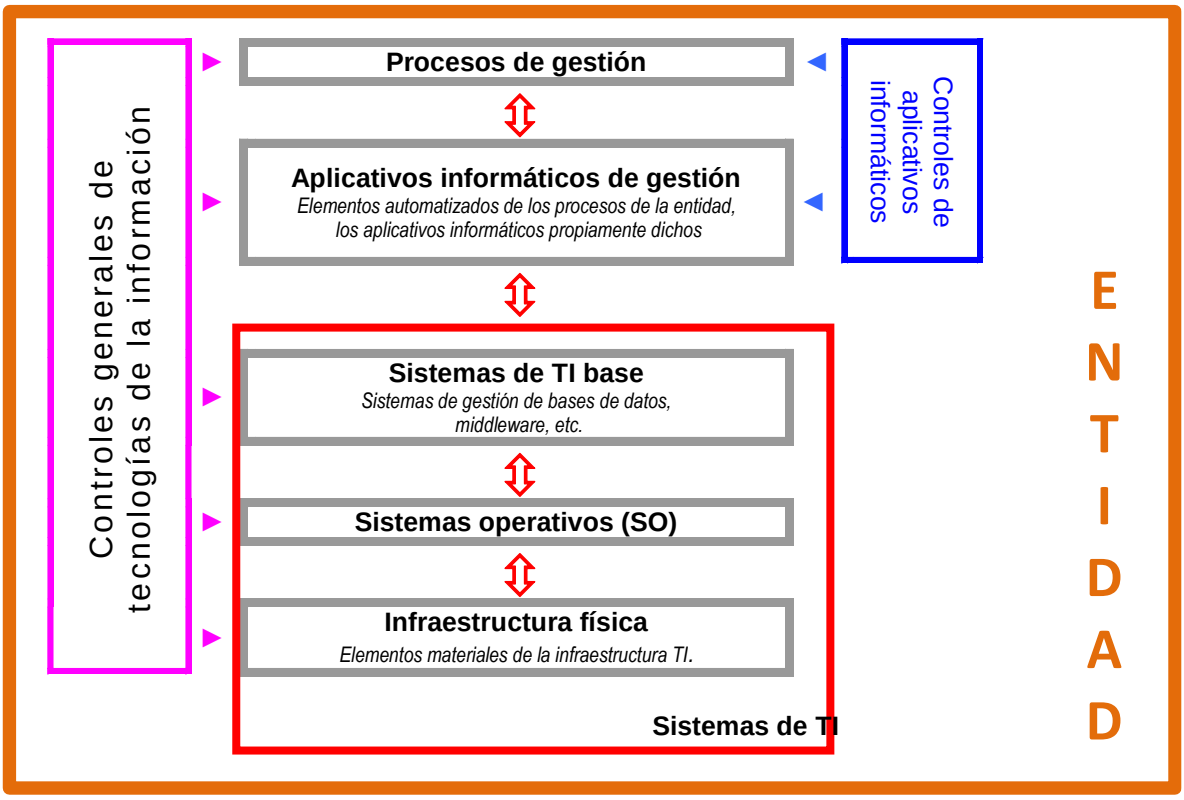
Los controles generales son las políticas y procedimientos que se aplican a la totalidad o a gran parte de los sistemas de información de una entidad, incluyendo la infraestructura y plataformas de tecnologías de la información de la entidad auditada y ayudan a asegurar su correcto funcionamiento.

El propósito de los controles generales de un entorno informatizado es establecer un marco conceptual de control general sobre las actividades del sistema informático y asegurar razonablemente la consecución de los objetivos generales de control interno y el correcto funcionamiento de los controles de los aplicativos informáticos.

A continuación se muestra el sistema de información de una entidad, mediante un modelo simplificado formado por cinco niveles o capas tecnológicas superpuestas:

Gráfico N° 1

Sistema de información de una entidad



Los CGTI se establecen en los siguientes niveles:

- **Nivel de la entidad**

  El ambiente o entorno de control y el compromiso con comportamientos éticos es una "filosofía" de trabajo a nivel de entidad, que tiene influencia significativa sobre el rigor con el que el sistema de control interno es diseñado y opera en el conjunto de los procesos. La existencia de unos CGTI rigurosos a este nivel, como son, por ejemplo, unas políticas y procedimientos bien definidos y comunicados, con frecuencia sugieren un entorno operativo TI más fiable.

  En sentido contrario, las entidades con unos controles débiles a este nivel es más probable que tengan dificultades a la hora de realizar actividades de control regularmente. Por consiguiente, la fortaleza o debilidad de los controles a nivel de entidad tendrá su efecto en la naturaleza, extensión y momento en que se realicen las pruebas de auditoría.

  La identificación de los CGTI debe integrarse en la evaluación general de controles realizada a nivel de entidad. Una sólida comprensión de los controles a este nivel por parte del auditor, proporciona una buena base para evaluar los controles relevantes relacionados con la información contable y financiera en el nivel de los procesos de gestión.

- **Nivel de los sistemas de TI**

  Los servicios de tecnología de la información constituyen la base de las operaciones y son prestados a través de toda la entidad. Normalmente incluyen la gestión de redes, la gestión de bases de datos, la gestión de sistemas operativos, la gestión de

almacenamiento, la gestión de las instalaciones y sus servicios, y la administración de seguridad. Todo ello está gestionado generalmente por un departamento de TI.

Los controles en el nivel de los sistemas de TI están formados por los procedimientos que gestionan los recursos específicos del sistema TI, relacionados con su soporte general o con los aplicativos principales; son más específicos que los establecidos al nivel de entidad y normalmente están relacionados con un tipo determinado de tecnología.

Dentro de este nivel hay tres subniveles o capas tecnológicas que el auditor debe evaluar separadamente:

a) Sistemas de TI base

Incluye el *software* necesario para que se interrelacionen todos los sistemas, e incluye el *software* y procedimientos de gestión de redes y comunicaciones. También se incluyen los sistemas de gestión de las bases de datos, correo electrónico, *middleware*, utilidades diversas y aplicativas no relacionadas con los procesos de gestión de la actividad de la entidad. Por ejemplo, las aplicaciones que permiten a múltiples procesos funcionar en uno o más servidores e interactuar a lo largo de toda la red.

b) Sistemas operativos (SO)

Es el *software* que controla la ejecución de otros programas de cómputo, la programación de tareas, distribuye el almacenamiento, gestiona las interfaces y muestra la interfaz por defecto con el usuario.

Es muy importante realizar determinados procedimientos de auditoría para analizar los controles existentes a este nivel, ya que vulnerabilidades en los SO tienen un impacto potencial en todo el sistema de información (aunque las aplicaciones y las bases de datos tengan buenos controles, si un intruso penetra sin restricciones en el sistema operativo y su sistema de carpetas, podría provocar graves daños en los datos y sistemas de la entidad).

c) Infraestructura física

Son todos los elementos físicos. Incluye la infraestructura de redes y comunicaciones.

- **Nivel de procesos/aplicativos informáticos de gestión**

En este caso, los procesos de gestión (o de negocio) son aquellos relacionados a las transacciones financieras que serán examinadas, y los aplicativos informáticos de gestión que las soportan.

Si el auditor llega a una conclusión favorable sobre los CGTI al nivel de la entidad y de los sistemas TI, debe necesariamente revisar los CGTI a nivel de procesos/aplicativos informáticos de gestión.

Los controles generales a este nivel consisten en las políticas y procedimientos establecidos para controlar determinados aspectos relacionados con la gestión de la seguridad, controles de acceso, gestión de la configuración y de usuarios. Por ejemplo, los procedimientos de gestión de la configuración garantizarán razonablemente que los cambios en los aplicativos son verificados totalmente y están autorizados.

Las entradas, el procesamiento y las salidas de información son aspectos de los procesos de gestión, que cada vez están más automatizados e integrados en complejos sistemas informáticos.

Cuando son examinados los CGTI a nivel de aplicativos informáticos, el auditor financiero y el auditor de sistemas evalúan los controles de acceso que limitan o

restringen el acceso de usuarios a determinados aplicativos y archivos relacionados; por ejemplo, el archivo maestro de empleados y los archivos de transacciones de nóminas. También se puede evaluar la seguridad establecida en el propio aplicativo informático para restringir el acceso en mayor medida, normalmente mediante creación de usuarios con palabras clave de acceso y otras restricciones programadas en el código fuente del aplicativo mediante una adecuada gestión de los perfiles de usuario y sus privilegios. Así, un empleado responsable de las nóminas puede tener acceso a los aplicativos informáticos sobre nóminas, pero puede tener restringido el acceso a una determinada función, como puede ser la revisión o actualización de datos de las nóminas sobre los empleados del propio departamento de nóminas.

15.4 Interrelación de los controles generales con los controles de aplicativos informáticos

Los CGTI ayudan a asegurar el correcto funcionamiento de los sistemas de información mediante la creación de un entorno adecuado para el correcto funcionamiento de los controles de aplicativos informáticos.

Una evaluación favorable de los CGTI da confianza al auditor sobre los controles integrados en los aplicativos informáticos que soportan los procesos de gestión (o procesos de negocio), relacionados a las transacciones presupuestarias y financieras que serán examinadas.

La eficacia de los CGTI es un factor significativo a la hora de determinar la eficacia de los controles de aplicativos informáticos, incluyendo los controles manuales de usuario. Sin unos CGTI efectivos, los controles de aplicativos pueden dejar de ser efectivos ya que resultará mucho más fácil eludirlos. Por ejemplo, la emisión y revisión manual de un informe puede ser un control de aplicativo efectivo; no obstante, dicho control dejará de ser efectivo si los controles generales permitiesen realizar modificaciones no autorizadas en los aplicativos informáticos utilizados para generar dicho informe, de forma que determinados elementos quedasen excluidos deliberadamente de manera indebida del informe revisado.

Unos CGTI ineficaces pueden impedir que los controles de aplicativos funcionen correctamente y permitir que se den manifestaciones erróneas significativas en las cuentas anuales y que estas no sean detectadas. Por ejemplo, garantizar la seguridad de las bases de datos se considera un requisito indispensable para que la información presupuestaria y financiera sea fiable. Sin seguridad a nivel de base de datos, las entidades estarían expuestas a cambios no autorizados en la información presupuestaria y financiera.

El reto con los CGTI consiste en que estos controles casi nunca afectan a la información financiera directamente, pero tienen un efecto generalizado y permanente en todos los controles internos. Es decir, si un CGTI importante falla (p. ej. un control de restricción de acceso a programas y datos), tiene un efecto dominante en todos los sistemas que dependen de él, incluidos los aplicativos informáticos que soportan las transacciones financieras, por consiguiente, sin estar seguros de que solamente los usuarios autorizados tienen acceso a las aplicaciones presupuestarias y financieras o a las bases de datos subyacentes, no se puede concluir que únicamente aquellos usuarios con autorización iniciaron y aprobaron transacciones.

Si no existieran controles generales o no fueran efectivos, sería necesario adoptar un enfoque de auditoría basado exclusivamente en procedimientos sustantivos.

15.5 Categoría de CGTI

Los CGTI pueden agruparse en cinco categorías, a continuación se muestran dichas categorías con sus principales subcategorías y controles más usuales:

Cuadro N° 1

Categorías de CGTI

Categorías de controles	Subcategorías y controles principales
A. Marco organizativo	A.1 Organización y personal de TI *Organización del departamento de TI* *Segregación de funciones en el departamento de TI* A.2 Planificación, políticas y procedimientos *Plan estratégico de tecnologías de información* *Procedimientos de gestión de riesgos de TI* *Políticas y normas de gestión de la seguridad de la información* *Planes de formación y concienciación en seguridad TI*
B. Gestión de cambios en sistemas	B.1 Adquisición de sistemas
	B.2 Desarrollo y mantenimiento de sistemas *Existencia de una metodología de desarrollo de aplicativos* *Participación de los usuarios en el diseño de aplicativos* *Documentación generada* *Planes de pruebas antes del pase a producción*
	B.3 Gestión de cambios en los sistemas *Documentación de los requerimientos de cambios*
C. Operaciones de los sistemas de informacón	C.1 Operaciones TI *Inventario de* hardware *y* software *Gestión de incidencias* *Procedimientos de control de los servicios de TI* *Antivirus*
	C.2 Seguridad física *Controles de acceso físico a la entidad* *Controles de acceso físico al centro de procesamiento de datos*
	C.3 Servicios contratados con terceros
D. Acceso a datos y programas	D.1 Protección de las redes y comunicaciones
	D.2 Procedimientos de gestión de usuarios
	D.3 Mecanismos de identificación y autenticación
	D.4 Gestión de derechos de acceso
E. Continuidad de negocio (servicios de TI)	E.1 Copias de seguridad *Procedimientos de copias de seguridad* *Almacenamiento de copias en locación remota*
	E.2 Planes de continuidad *Plan de continuidad de negocios* *Pruebas periódicas de los planes* *Centros alternativos de procesamiento de datos*

La ausencia de una actividad de control determinada o la ineficacia de su diseño, no significa que el sistema de control interno de una entidad tenga un diseño inadecuado, ya que en muchos casos el riesgo provocado por aquella deficiencia puede ser mitigado por un control compensatorio. Situaciones de este tipo se presentan con frecuencia en las organizaciones pequeñas.

15.6 Identificar los CGTI relevantes

Los controles a considerar para su pertinente revisión, se referirán básicamente a sistemas y aplicativos que previamente se hayan considerado como significativos a efectos de la información contable, presupuestaria o financiera auditada, de acuerdo con los objetivos y alcance de la auditoría que se esté realizando.

Si se revisan los CGTI de algún sistema o subsistema que no tiene relación con la información presupuestaria y financiera auditada se estará haciendo un trabajo innecesario. Por ejemplo si se está revisando un aplicativo de gestión de nóminas por ser un área significativa, los procedimientos de revisión de los controles generales estarán focalizados en aquellos controles que afectan más directamente a ese aplicativo; en este caso, no es necesario revisar los controles relacionados con el desarrollo y mantenimiento del aplicativo de gestión de inventarios.

Es decir, los CGTI deben evaluarse en relación con su efecto en los aplicativos informáticos y en los datos relacionados con las cuentas anuales auditadas. Por ejemplo, si no se han implementado nuevos sistemas durante el periodo auditado, las debilidades en los CGTI sobre el desarrollo de sistemas pueden no ser relevantes respecto de las cuentas anuales auditadas.

Si se realiza una auditoría informática no integrada en una auditoría financiera, generalmente todas las categorías de controles y todos los CGTI serán relevantes excepto que expresamente se excluyan del alcance de la auditoría.

Si la auditoría informática forma parte de una auditoría financiera gubernamental se analizará con los auditores aquellos controles que son relevantes para los objetivos de la auditoría financiera gubernamental, ya que no todos los riesgos son iguales, ni en probabilidad, ni en su materialidad. Se deberá adoptar un enfoque basado en el análisis de riesgos.

Por otra parte, todos los controles tampoco son iguales en su grado de eficacia a la hora de reducir los riesgos identificados; por tanto, no será necesario evaluar todas las actividades de control relacionadas con un riesgo concreto, hay que ceñirse a aquellos controles que sean relevantes, es decir, aquellos que proporcionan una mayor seguridad de que el objetivo de control se ha alcanzado.

A la hora de decidir si un control es relevante, debe aplicarse el juicio profesional, y se tendrá en cuenta lo siguiente:

- Los controles relevantes generalmente incluyen políticas, procedimientos, prácticas y una estructura organizativa que son esenciales para que la dirección pueda reducir los riesgos significativos y alcanzar el objetivo de control relacionado.

- Los controles relevantes a menudo respaldan más de un objetivo de control. Por ejemplo, los controles de acceso respaldan la integridad y validez de las transacciones financieras, las valoraciones contables, la segregación de tareas, etc. En la mayoría de los casos, resulta efectivo hacer una combinación de controles relevantes a fin de alcanzar un objetivo concreto o bien una serie de objetivos, para no depender demasiado de un solo control.

- Los controles que hacen frente directamente a los riesgos significativos son con frecuencia relevantes. Por ejemplo, el riesgo de acceso no autorizado es un riesgo significativo para la mayoría de entidades; por tanto, los controles de seguridad que previenen o detectan accesos no autorizados son importantes.

- Los controles preventivos son por regla general más eficientes que los detectivos o posteriores. Por lo tanto, los controles preventivos se consideran a menudo relevantes. Por ejemplo, prevenir que se produzca un fraude es mucho mejor que simplemente detectarlo después de que haya ocurrido.

- Los controles automatizados son más fiables que los controles manuales. Por ejemplo, los controles automatizados que obligan al usuario a cambiar periódicamente de contraseña son más fiables que las normas genéricas que no son de uso forzoso. Los procesos manuales también están expuestos a errores humanos.

Para cada CGTI que se haya identificado como relevante, el auditor debe diseñar procedimientos para analizar la efectividad de su diseño, considerando el riesgo TI y los objetivos de la auditoría. Si se concluye que el diseño es eficaz se formularán procedimientos de auditoría para verificar si está implementado y en funcionamiento durante todo el periodo auditado.

15.7 Evaluación de las incidencias detectadas

Las incidencias detectadas en la revisión de los CGTI se clasifican de la siguiente forma:

- Una deficiencia de control interno existe cuando el diseño o el funcionamiento de un control no permite al personal de la entidad o a su dirección, en el curso ordinario de las operaciones, prevenir o detectar errores o irregularidades en un plazo razonable. Pueden ser deficiencia de diseño del control (cuando un control necesario para alcanzar el objetivo de control no existe o no está adecuadamente diseñado) o deficiencias de funcionamiento (cuando un control adecuadamente diseñado no opera tal como fue diseñado o la persona que lo ejecuta no lo realiza eficazmente).

- Una deficiencia significativa es una deficiencia en el control interno, o una combinación de deficiencias, que afectan adversamente la capacidad de la entidad para iniciar, autorizar, registrar, procesar o reportar información financiera de forma fiable, de conformidad con los principios o normas aplicables, y existe una probabilidad más que remota, que una manifestación errónea en las cuentas anuales, no sea prevenida o detectada y corregida en plazo oportuno.

Para determinar si una deficiencia de control, individualmente o junto con otras, constituye una deficiencia significativa, el auditor considerará varios factores, incluyendo los siguientes:

  - La probabilidad de que una persona pueda obtener acceso no autorizado o ejecutar actividades no autorizadas o inapropiadas en sistemas críticos de la entidad o archivos, que puedan afectar a la información con impacto en las cuentas anuales.

  - La posibilidad para tener acceso a sistemas en los que residen aplicativos informáticos críticos y que posibilita a usuarios no autorizados a leer, añadir, borrar, modificar o extraer información presupuestaria y/o financiera, directamente o a través de la utilización de *software* no autorizado;

  - La posibilidad para acceder directamente y modificar archivos que contengan información financiera;

  - La posibilidad para asignar derechos de acceso a los aplicativos a usuarios no autorizados, con la finalidad de procesar transacciones presupuestarias y/o financieras no autorizadas.

- La naturaleza de los accesos no autorizados que pueden conseguirse o la naturaleza de las actividades no autorizadas o inadecuadas que pueden llevarse a cabo. Por ejemplo tener acceso a recursos exclusivos de programadores y administradores de los sistemas.

- La probabilidad de qué cuentas anuales están afectados de forma significativa.
- La probabilidad de que otros controles puedan prevenir o detectar accesos no autorizados.
- El riesgo de que la dirección de la entidad pueda evadir los controles, por ejemplo, mediante acceso con privilegios excesivos.

Además, al evaluar las deficiencias de un CGTI deben hacerse otras consideraciones adicionales:

- Efecto en los controles de los aplicativos

  La importancia de una deficiencia en un CGTI debe ser evaluada en relación con su efecto en los controles de los aplicativos, es decir, si provoca que los controles de aplicativos sean ineficaces. Si la deficiencia del aplicativo es provocada por el CGTI, ambas deficiencias deben ser consideradas de la misma forma (como deficiencias o deficiencias significativas).

- Efecto en el entorno de control

  Después de que una deficiencia de un CGTI haya sido evaluada en relación con los controles de aplicativos, también debe ser evaluada considerando el conjunto de las deficiencias de control y su efecto agregado. Por ejemplo, debe considerarse la decisión de la gerencia de no subsanar una deficiencia de CGTI y reflexionar sobre su relación con el entorno de control; al considerarla agregada a otras deficiencias que afectan al entorno de control puede llevar a la conclusión de que existe una deficiencia significativa en el entorno de control.

- Análisis del efecto agregado de las deficiencias de control

  Algunas deficiencias de control pueden ser consideradas no significativas individualmente; pero, consideradas conjuntamente con otras similares, el efecto combinado puede ser más significativo. Por ejemplo, en una entidad que no realiza revisiones periódicas de las listas de usuarios con acceso a su aplicativo de contabilidad se considerará que tiene una deficiencia en el diseño de un control. Por un lado puede que no se considere significativa, especialmente si existen controles compensatorios. Pero si se ha detectado que el procedimiento de autorización de nuevos usuarios a este aplicativo es inadecuado, entonces el efecto agregado de las dos deficiencias puede resultar en una deficiencia significativa. Es decir, el efecto combinado de las deficiencias de control relacionadas con las solicitudes de nuevos accesos y las revisiones de los derechos de acceso en un aplicativo contable, cuestiona la validez de los permisos de acceso en ese aplicativo y en consecuencia plantea dudas sobre la validez de las transacciones dentro del sistema de información.

Basándose en las consideraciones reseñadas el auditor financiero y el auditor informático, conjuntamente, determinarán si las deficiencias de control son, individualmente o en conjunto deficiencias significativas.

Si las deficiencias de control constituyen deficiencias significativas, el auditor concluirá que los controles internos no son eficaces y deberá replantearse su estrategia de auditoría, es decir, la combinación adecuada de pruebas de cumplimiento y de pruebas sustantivas, dando mayor énfasis a estas últimas de forma que se intentará minimizar el riesgo final de auditoría.

16. Evaluación de riesgos

Con el fin de desarrollar una estrategia de auditoría que responda a los riesgos de aseveración equívoca material, se debe realizar una evaluación de riesgo combinado para cada aseveración relevante de cada cuenta y revelación significativa.

16.1 Evaluación del riesgo inherente

El riesgo inherente es la susceptibilidad de una aseveración acerca de un tipo de transacciones, un o una revelación a una aseveración equívoca que pudiera ser material, individualmente o en conjunto con otras aseveraciones equívocas, antes de considerar cualquier control relacionado. Para la documentación de la evaluación del riesgo inherente ver **Formato 08 "Matriz de cuentas significativas del estado de situación financiera - Evaluación del riesgo combinado"** y **Formato 09 "Matriz de cuentas significativas del estado de gestión - Evaluación del riesgo combinado"**.

El riesgo inherente se evalúa con base en:

- El conocimiento obtenido en trabajos de auditoría de periodos anteriores, de ser disponible.
- La información que se ha reunido como parte de los procedimientos de planificación ejecutados hasta la fecha.

16.1.1 Factores que afectan la evaluación del riesgo inherente

Para cada aseveración relevante, se evalúa el efecto que los factores generales de riesgo inherente identificados durante los procedimientos de planificación tienen sobre la evaluación del riesgo inherente. Si hay factores generales de riesgo inherente presentes, se determina si el riesgo inherente es evaluado como más alto solamente para aseveraciones relevantes específicas o para todas las aseveraciones relevantes.

a) Factores generales de riesgo inherente

Se considera factores que tienen un efecto dominante a través de los estados presupuestarios y financieros tales como:

- Integridad de la Administración.
- Presiones inusuales sobre la Administración.
- La naturaleza de las actividades de la entidad y el grado de cambio durante el periodo.
- Factores que afectan el sector en el cual opera la entidad.
- Influencias de los interesados clave sobre las acciones de la Administración.
- La presencia de riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude.
- Grado de experiencia y conocimiento que tiene la Administración sobre la entidad y el sector.
- Cambios en la Administración durante el periodo.
- Complejidad de la organización (p. ej., centralizada o descentralizada, restructuración, etc.).
- La no consolidación de la información presupuestaria y financiera, en entidades que poseen empresas, organismos públicos descentralizados, u otras unidades contables.

b) Factores que pueden afectar una evaluación de riesgo inherente para una aseveración relevante

- La susceptibilidad de la cuenta o revelación de estados financieros a aseveraciones equívocas materiales, tomando en cuenta la experiencia anterior con la entidad o entidades similares dentro del sector o mercados iguales o similares.
- Los factores de riesgo inherente identificados durante la comprensión del negocio, que afectan cuentas y revelaciones significativas específicas.
- El tamaño y composición de la cuenta o revelación, incluyendo su susceptibilidad a manipulación o pérdida.
- Las variaciones del importe esperado en el saldo contable o los cambios significativos en el saldo contable.
- Los efectos de factores externos sobre la cuenta o revelación.
- La competencia y experiencia del personal de la entidad responsable de la cuenta o la revelación.
- El grado de subjetividad al determinar el saldo contable o la revelación,
- La realización de una transacción inusual o compleja, particularmente al final del periodo o cerca del final del periodo.
- Una transacción que no está sujeta a procesamiento rutinario.

16.1.2 Evaluación de riesgo inherente

- Se evalúa el riesgo inherente asociado con una aseveración relevante como más alto o más bajo.
- Se evalúa el riesgo inherente como más alto cuando la aseveración es afectada por un riesgo significativo, que hacen creer que existe una probabilidad más alta de que una aseveración equívoca material pueda ocurrir.
- Se debe usar el juicio profesional al hacer la evaluación de riesgo inherente para cada aseveración relevante.
- Al decidir si se evalúa el riesgo inherente como más alto o más bajo, se debe considerar si se ha identificado factores de riesgo inherente que hagan creer que existe una probabilidad más alta de que una aseveración equívoca material pueda ocurrir. Si se cree que existe tal probabilidad, se debe evaluar el riesgo inherente para las aseveraciones relevantes como más alto.
- Si se identifica factores de riesgo inherente que hagan creer que es más baja la probabilidad de que una aseveración equívoca material pueda ocurrir, sin suponer controles, se debe evaluar el riesgo inherente como más bajo.

16.1.3 Riesgo inherente más alto en relación con una aseveración relevante que contiene un riesgo significativo

Los riesgos significativos son riesgos inherentes con una probabilidad más alta de ocurrencia y una magnitud más alta de aseveración equívoca potencial. Se identifican los riesgos significativos para determinar las consideraciones de auditoría especiales. Se evalúan las aseveraciones afectadas por un riesgo significativo como de riesgo inherente más alto.

Como se indica en la comprensión de la entidad, los siguientes riesgos son riesgos significativos:

- Riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude.
- Transacciones significativas entre partes relacionadas que están fuera del curso normal de operaciones para la entidad.

16.2 Evaluación del riesgo de control preliminar

El riesgo de control es el riesgo de que una aseveración equívoca que pueda ocurrir en un tipo de transacciones, saldo contable o revelación, y que podría ser material individualmente o en conjunto con otras aseveraciones equívocas, no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el control interno de la entidad.

La evaluación del riesgo de control en este punto se basa en la evaluación preliminar de los controles, usando:

- La información que se obtuvo de trabajos de auditoría de periodos anteriores,
- La información que se obtuvo como parte de los procedimientos de planificación ejecutados hasta la fecha.

La evaluación preliminar se hace típicamente después de comprender las TS, identificando lo que puede fallar (riesgos identificados) y los controles en las “transacciones significativas” (TS) y los procesos de revelación significativa, y después de ejecutar los recorridos pero antes de ejecutar cualquier prueba sobre controles. En otras palabras, la evaluación preliminar del riesgo de control se basa en el diseño de los controles y la determinación de si los controles han sido implementados. Se hace una evaluación preliminar de manera que se pueda desarrollar la estrategia de auditoría y planear los recursos. Puesto que la evaluación es preliminar, está sujeta a cambios con base en las pruebas sobre controles, pudiendo determinarse:

a) **Confiar en controles.** Se evalúa si los controles han sido diseñados y están funcionando eficazmente durante todo el periodo de confianza. En esta etapa de la auditoría, la evaluación de "confiar en controles" es una evaluación preliminar.

   En la ejecución de pruebas sobre controles, se prueba realmente la eficacia operativa de los controles. Durante toda la auditoría, se evalúa la idoneidad de la evidencia que se ha obtenido y si esta evidencia justifica una evaluación del riesgo de 'confiar en controles'. Si se concluye que la evidencia no respalda esta evaluación, se reconsidera la evaluación de la eficacia de los controles.

b) **No confiar en controles.** Se evalúa el riesgo de control como "no confiar en controles" cuando:

   - Después de obtener la comprensión necesaria de las TS o los procesos de revelación significativa de la entidad:
     - Se cree que los controles no han sido diseñados apropiadamente ni implementados eficazmente o no parecen estar funcionando eficazmente durante todo el periodo de confianza y, por lo tanto, se ha decidido no probar los controles.
     - Se ha identificado procedimientos sustantivos que se cree aportan la evidencia necesaria para respaldar los saldos contables o la revelación relacionados.
     - Se cree que probar los controles sería ineficiente.
   - Los resultados de las pruebas sobre controles, si ya han sido ejecutadas, u otra evidencia de auditoría, indican que los controles no han sido implementados o que los controles son ineficaces.

16.2.1 Factores a considerar cuando se hace las evaluaciones preliminares del riesgo de control

Se considera factores tales como:

- La influencia del ambiente de control sobre el control interno.
- Evaluaciones de los controles generales de TI (CGTI) relacionados (para controles de aplicación y controles manuales dependientes de TI).
- El enfoque de pruebas planeadas sobre TS y procesos de revelación (es decir, estrategia de confianza en controles o estrategia únicamente sustantiva).
- Expectativas acerca de la eficacia operativa de los controles con base en los recorridos.
- Resultados de las pruebas sobre controles, si han sido ejecutadas, incluyendo el diseño y sensibilidad de los controles.
- Si varios controles operan colectivamente (es decir, un conjunto de controles) para lograr un objetivo de reporte de información financiera.

16.2.2 Evaluación del riesgo de control para aseveraciones de presentación y revelación

Se realiza como sigue:

- Para revelaciones que se derivan directamente de la cuenta significativa en el mayor general, se evalúa los controles relacionados con la aseveración de presentación y revelación dentro de la TS que afecta la cuenta significativa. Se documenta la evaluación del riesgo de control para la aseveración de presentación y revelación para esa cuenta significativa.
- Para revelaciones derivadas de información extraída específicamente (es decir, procesos de revelación significativa), se identifica estas revelaciones por separado y se hace una evaluación del riesgo de control para la aseveración

de presentación y revelación y otras aseveraciones relevantes para esa revelación.

16.3 Evaluación del riesgo combinado (ERC)

En base a las evaluaciones del riesgo inherente y de control para cada aseveración relevante, se debe realizar las evaluaciones de riesgo combinado para cada aseveración relevante, así como para cada cuenta y revelación significativa. Para la documentación de la evaluación del riesgo combinado ver **Formato 08 "Matriz de cuentas significativas del estado de situación financiera - Evaluación del riesgo combinado"** y **Formato 09 "Matriz de cuentas significativas del estado de gestión - Evaluación de riesgo combinado"**.

Cuando el riesgo combinado se ubique en el rango "Alto", el equipo de auditoría deberá aumentar las pruebas sustantivas con el fin de obtener evidencia suficiente y apropiada para la emisión de su opinión.

16.3.1 Tabla de evaluación de riesgo combinado

Para establecer la relación entre el riesgo inherente y el riesgo de control, se muestra la siguiente tabla:

EVALUACIÓN DE RIESGO INHERENTE		EVALUACIÓN DEL RIESGO DE CONTROL	
		Confiar en controles	**No confiar en controles**
	Más bajo	Mínimo	Moderado
	Más alto	Bajo	Alto
	Riesgo significativo(*)	Consideraciones de auditoría especiales	

(*) Tal como se indica en la sección relacionada a la comprensión de las operaciones de la entidad, los riesgos significativos son riesgos inherentes con una probabilidad más alta de ocurrencia y una magnitud más alta de aseveración equívoca material. Se aplican consideraciones de auditoría especiales a los riesgos significativos.

Consideraciones de auditoría especiales para un riesgo significativo cuando **"se confía en los controles"** significa que:

- Se diseña y se ejecuta procedimientos sustantivos adicionales que derivan de los resultados de las pruebas sobre controles y responden al riesgo significativo.

Consideraciones de auditoría especiales para un riesgo significativo cuando **"no se confía en los controles"** significa que:

- Se debe obtener una comprensión de los controles relevantes para el riesgo significativo identificado y se confirma que esos controles han sido implementados.
- Se diseña y se ejecuta procedimientos sustantivos adicionales que respondan al riesgo significativo, reconociendo que "no se confía en los controles".

El riesgo combinado se clasifica en las siguientes categorías:

Mínimo

- La evaluación de riesgo inherente indica que la susceptibilidad de la cuenta o revelación significativa a aseveraciones equívocas al nivel de aseveración es más baja, y
- se cree que los controles son eficaces y prevendrán o detectarán y corregirán aseveraciones equívocas oportunamente.

Bajo

- La evaluación de riesgo inherente indica que la susceptibilidad de la cuenta o revelación significativa a aseveraciones equívocas al nivel de aseveración es más alta; sin embargo,
- se cree que los controles son eficaces y prevendrán o detectarán y corregirán aseveraciones equívocas oportunamente.

Moderado

- La evaluación del riesgo inherente indica que la susceptibilidad de la cuenta o revelación significativa a aseveraciones equívocas al nivel de aseveración es más baja, y
- no se tiene evidencia suficiente de que los controles funcionan eficazmente y, por lo tanto, no se puede concluir que los controles reducirán el riesgo de aseveración equívoca material que ocurra para una aseveración relevante.

Alto

- La evaluación de riesgo inherente indica que la susceptibilidad de la cuenta o revelación significativa a aseveraciones equívocas al nivel de aseveración es más alto, y
- no se tiene evidencia suficiente de que los controles funcionan eficazmente y, por lo tanto, no se puede concluir que los controles reducirán el riesgo de aseveraciones equívocas materiales que ocurran para una aseveración relevante.

16.3.2 Determinar el efecto de la evaluación del riesgo combinado (ERC) sobre los procedimientos sustantivos

Se determina el efecto que las evaluaciones de riesgo inherente y de control para cada aseveración relevante tienen sobre los procedimientos sustantivos (es decir, el riesgo de detección) que se diseña y se ejecuta. A medida que aumenta el ERC, se requiere más evidencia persuasiva de auditoría proveniente de los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y obtener conclusiones razonables sobre las cuales fundamentar la opinión.

La conclusión de riesgo y el efecto sobre los procedimientos sustantivos son los siguientes:

ERC	Conclusión de riesgo	Efecto sobre los procedimientos sustantivos
Mínimo	Se tiene suficiente evidencia de que los controles son eficaces para prevenir o detectar y corregir riesgos de que ocurran aseveraciones equívocas materiales.	Diseñados para confirmar que no han ocurrido aseveraciones equívocas materiales.

Bajo	Se tiene evidencia suficiente de que los controles son eficaces para prevenir o detectar y corregir riesgos de que ocurran aseveraciones equívocas materiales. Sin embargo, se evalúa que existe una probabilidad más alta de que ocurran riesgos de aseveración equívoca material.	Diseñados para confirmar que los riesgos que han creado una probabilidad más alta de que ocurran aseveraciones equívocas no han resultado en una aseveración equívoca material.
Moderado	No se tiene evidencia suficiente para concluir que los controles funcionaron eficazmente y que prevendrán o detectarán y corregirán aseveraciones equívocas.	Diseñados para detectar y evaluar aseveraciones equívocas que pueden no haber sido prevenidas o detectadas y corregidas por los controles.
Alto	No se tiene suficiente evidencia para concluir que los controles funcionan eficazmente y que prevendrán o detectarán y corregirán aseveraciones equívocas, y se evalúa que existe una probabilidad más alta de que ocurran riesgos de aseveración equívoca material.	Diseñados para detectar si los riesgos de aseveración equívoca material han resultado en una aseveración equívoca material.

17. Diseño de pruebas de controles

17.1 Aspectos generales

El diseño de pruebas de controles es para evaluar la eficacia operativa de los controles sobre transacciones significativas (TS) y procesos de revelación significativa que tratan lo que puede fallar (riesgos identificados) para cada aseveración presupuestaria y financiera relevante para la cual se planea confiar en los controles.

Las pruebas sobre controles se requieren cuando se planea confiar en la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.

Los procedimientos sustantivos solos no pueden proporcionar suficiente evidencia de auditoría apropiada al nivel de aseveración (p. ej., para TS altamente automatizadas).

17.2 Diseñar la naturaleza de las pruebas sobre controles

Esto se realiza para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada de que los controles seleccionados para prueba funcionan eficazmente como están diseñados durante todo el periodo de confianza, para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales al nivel de aseveración.

Indagación

- Buscar información con personas conocedoras, tanto financiera como no financieras, dentro de la entidad o fuera de ella. Las indagaciones pueden ser por escrito o verbalmente.
- Evaluar las respuestas es una parte importante del proceso de indagación, debido a que ello puede proporcionar información que no ha sido obtenida anteriormente o

corroborar la evidencia de auditoría ya obtenida. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar una base para modificar los procedimientos de auditoría o ejecutar procedimientos adicionales.
- En ciertas circunstancias, se puede considerar obtener manifestaciones escritas de la Administración, para confirmar respuestas a indagaciones verbales.

Por ejemplo, se indaga con la Administración acerca de sus procedimientos de seguimiento o acciones correctivas en respuesta a las deficiencias significativas provenientes de reportes de excepción.

Observación

- Observar procesos o procedimientos que son ejecutados por personal de la entidad. La observación proporciona evidencia de auditoría acerca de la ejecución de un proceso o procedimiento, pero se limita al momento específico en que la observación tiene lugar. Adicionalmente, el hecho de ser observado puede afectar la manera en que el proceso o el procedimiento es ejecutado.

Por ejemplo, se observa los conteos de inventario físico ejecutados por el personal de la entidad.

Inspección

- Examinar registros o documentos (internos o externos), en papel, en forma electrónica u otros medios. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de los diferentes grados de confiabilidad, dependiendo de su naturaleza y su fuente y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su generación.
- La inspección incluye examen físico (p. ej., inspección de partidas individuales de inventario), lo cual proporciona evidencia de auditoría con respecto a la existencia, pero no necesariamente acerca de los derechos y obligaciones de la entidad o la valuación.

Por ejemplo, se inspecciona un documento en cuanto a su existencia y posteriormente se examina en cuanto a la evidencia de autorización.

Repetir cálculos (recálculo)

- Verificar la exactitud matemática de documentos o registros. Los cálculos se pueden volver a ejecutar manual o electrónicamente.

Por ejemplo, se verifica la exactitud matemática de una conciliación preparada manualmente.

Repetir ejecución

- La ejecución independiente, bien sea manualmente o usando técnicas de auditoría con ayuda del computador, de los procedimientos de control relevantes que fueron ejecutados originalmente como parte del control interno de la entidad.
- Se repite la ejecución de los procedimientos de control para obtener evidencia de auditoría de que los procedimientos fueron ejecutados apropiadamente como estaban diseñados.

Por ejemplo, se ejecuta de nuevo el cotejo de una factura de compra con una nota de mercaderías recibidas (p. ej., guía de internamiento).

Análisis de datos

- En ciertas situaciones, se puede usar técnicas de análisis de datos, principalmente mediante el uso de herramientas automatizadas para obtener evidencia acerca de la eficacia operativa de los controles.

Por ejemplo, se puede probar que tan apropiado es el inicio o la aprobación de asientos de diario mediante el uso de una herramienta de análisis de datos.

17.2.1 Consideraciones sobre evidencia de auditoría

Cuando se diseña las pruebas sobre controles, se debe evaluar la relevancia y confiabilidad de la información que se planea obtener como evidencia de auditoría.

La relevancia se refiere a la conexión lógica con el propósito del procedimiento de auditoría o la aseveración que está siendo probada. Se diseña la naturaleza de las pruebas sobre controles con el fin de obtener evidencia relevante de la eficacia operativa de los controles.

La confiabilidad de la información a ser usada como evidencia de auditoría es influida por su fuente y su naturaleza y la circunstancia bajo la cual se debe obtener la evidencia. Los factores siguientes influyen en la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La confiabilidad de la evidencia aumenta cuando es obtenida de fuentes independientes fuera de la entidad.
- La confiabilidad de la evidencia generada internamente aumenta cuando los controles relacionados impuestos por la entidad son eficaces.
- La evidencia obtenida directamente es más confiable que la obtenida indirectamente o por deducción.
- La evidencia en forma documental, bien sea en papel, electrónicamente o por otros medios, es más confiable que la evidencia obtenida verbalmente,
- La evidencia aportada por documentos originales es más confiable que la evidencia aportada por fotocopias, fax o documentos que han sido filmados, digitalizados o transformados de otra manera en forma electrónica, cuya confiabilidad puede depender de los controles sobre su elaboración y efectividad.

El auditor deberá obtener evidencia sobre la existencia de controles de prevención, detección y corrección, con la finalidad de diseñar adecuadamente las pruebas de controles.

a) Consideraciones sobre evidencia de auditoría para controles de prevención

Un control de prevención manual que opera en cada transacción no siempre proporciona evidencia de que el control ha funcionado eficazmente como está diseñado.

Por el contrario, un control de prevención ejecutado por una aplicación de TI (es decir un control de aplicación) puede proporcionar evidencia de auditoría confiable. Se puede obtener evidencia de que un control de prevención ejecutado por una aplicación de TI funciona eficazmente como está diseñado, estableciendo una base de que el control opera consistentemente y según está diseñado, revisando el código o los parámetros subyacentes del control y luego, con la prueba de los controles generales de TI (CGTI) relevantes, se puede confiar en que el control continúa funcionando eficazmente para cada ocurrencia del control. Por lo tanto, un control de prevención ejecutado por una aplicación de TI puede ser una fuente eficaz y eficiente de evidencia de auditoría.

b) Consideraciones sobre evidencia de auditoría para controles de detección y corrección

Los controles de detección y corrección con frecuencia están acompañados por evidencia física y directa (p. ej., informes o conciliaciones) para soportar la eficacia operativa del control.

Adicionalmente, debido a que los controles de detección y corrección operan sobre grupos de transacciones, se puede obtener más evidencia de auditoría persuasiva en comparación con los controles manuales de prevención y, por lo tanto, el alcance de las pruebas puede ser menor que para los controles manuales.

Si se planea confiar en un control de detección y corrección con menos evidencia de auditoría persuasiva (p. ej., sin evidencia documental o física), se diseña la naturaleza de las pruebas sobre controles para obtener evidencia de auditoría corroborativa (p. ej., mediante indagaciones con el personal que ejecutó las acciones que surgieron de las reuniones y para establecer que se han llevado a cabo acciones de seguimiento que puedan proporcionar evidencia de que el control funcionó eficazmente).

Los controles de detección y corrección con frecuencia son dependientes de información para que el control funcione. Por lo tanto, es necesario probar la eficacia operativa de los controles sobre la elaboración de esta información con el fin de determinar si el control de detección y corrección está funcionando eficazmente.

17.2.2 Pruebas sobre controles a ser ejecutadas simultáneamente con procedimientos sustantivos (pruebas de doble propósito)

Se puede diseñar las pruebas sobre controles a ser ejecutadas simultáneamente con las pruebas de detalles (procedimientos sustantivos) sobre la misma transacción o partida, conocidas como pruebas de doble propósito. Se diseña la naturaleza de las pruebas de doble propósito para lograr los propósitos de:

- Las pruebas sobre controles (es decir, para evaluar la eficacia operativa del control que mitigan los riesgos identificados).
- Las pruebas de detalles (es decir, para identificar y cuantificar el efecto de cualquiera de las aseveraciones equívocas materiales sobre los estados financieros).

17.2.3 Consideraciones adicionales sobre la naturaleza de las pruebas sobre controles para aspectos automatizados de los controles

a) Naturaleza de las pruebas sobre controles para controles de aplicación

Los controles de aplicación son controles automatizados operados por aplicaciones de TI de la entidad sin intervención manual, y relacionados con procedimientos usados para iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones y otra información financiera.

Cuando se selecciona controles de aplicación para probar, se considera la naturaleza de las pruebas que se ejecuta para evaluar la eficacia operativa de los controles. La naturaleza de los procedimientos de auditoría puede incluir:

- **Repetir la ejecución de cada tipo de transacción aplicable y alternativa de procesamiento**. Se prueba cómo es procesada una transacción aplicable con base en la programación o configuración integrada del sistema. Repetir la ejecución establece que el control de aplicación impide las transacciones con base en los parámetros establecidos como programados o configurados y las procesa consistentemente.
- **Inspección de la configuración**. La configuración de un sistema procesa una transacción de cierta manera (p. ej., el sistema detendrá una factura si

la variación de un precio de compra excede un límite configurado). Esta configuración generalmente puede ser inspeccionada dentro de una pantalla de aplicación o en un informe.

- **Inspección de autorización**. Para determinar que el sistema de TI está programado y/o configurado para restringir el acceso con base en las responsabilidades de trabajo de los usuarios y para reforzar los controles sobre segregación de funciones incompatibles. Se evalúa si los privilegios asignados a usuarios particulares del sistema son proporcionales a las responsabilidades de trabajo de los usuarios y si el sistema de TI refuerza los controles sobre segregación de funciones incompatibles.

La naturaleza de una prueba sobre un control de aplicación es dependiente de si este es:

- **Integrado.** Los controles integrados son programados dentro de una aplicación para ejecutar el control como resultado de codificación adaptada o funcionalidad entregada con el paquete de *software*. Se prueba cada tipo de transacción aplicable y procesamiento alternativo para evaluar que el control está funcionando eficazmente.
- **Configurable.** Los controles de aplicación configurables son ejecutados dependiendo de la estructura de una aplicación. Con base en estructuras de aplicación específicas, los controles configurables pueden no funcionar en la misma forma entre categorías de transacciones diferentes en la misma aplicación. Se inspecciona la autorización y/o se prueba la configuración para cada tipo de transacción aplicable y alternativa de procesamiento durante el recorrido para evaluar que el control está configurado como fue diseñado por la Administración.

b) Naturaleza de las pruebas sobre controles para controles manuales dependientes de TI

Los controles manuales dependientes de TI son controles manuales que dependen del procesamiento completo y preciso de TI para que el control funcione eficazmente.

Cuando se diseña las pruebas sobre controles para controles manuales dependientes de TI, se debe determinar:

¿Qué datos están siendo usados para soportar el control?
¿Dónde se originaron los datos?
¿Cuáles supuestos/premisas o parámetros han sido aplicados a los datos?
¿Qué cálculos son hechos o información usada proveniente de los datos y por quién?
¿Cuándo los datos son producidos por el sistema de TI, se evalúa los CGTI como eficaces?

Cuando la información producida por TI es usada por la entidad como una referencia para ejecutar el control, se ejecuta procedimientos de auditoría para establecer que la información usada en la operación del control manual dependiente de TI es completa y exacta.

La Administración puede haber establecido controles sobre la integridad y exactitud de los datos usados en la ejecución del control manual dependiente de TI. Se considera evaluar estos controles (p. ej., probando los controles sobre la preparación y mantenimiento de la información), incluyendo la fuente de la información, para obtener evidencia acerca de la integridad y exactitud de la información.

Alternativamente, se puede probar directamente la información fuente usada en soporte del control manual dependiente de TI.

c) Manipulación manual de aspectos automatizados de los controles

Se considera la capacidad del usuario de un sistema para manipular manualmente los controles automatizados dentro de las TS y procesos de revelación significativa, lo cual puede afectar la eficacia operativa del control y alterar el alcance de la prueba o la confiabilidad.

La manipulación de un programa o configuración de un sistema permite procesar una transacción de cierta manera que difiere de cómo la aplicación de TI procesaría normalmente esa transacción. La determinación de si existen manipulaciones manuales requiere conocimiento básico de la aplicación de TI y las manipulaciones que esta permite.

Se evalúa el efecto y el riesgo de aseveración equívoca material de la manipulación de controles cuando se ejecuta el recorrido y/o se prueba procedimientos para controles de aplicación.

Se determina la respuesta de auditoría apropiada para los riesgos identificados (p. ej., se prueba los controles de detección y corrección, por ejemplo, de la revisión de la Administración de los uniformes de excepciones producidos por TI y el seguimiento de partidas inusuales o excepcionales que están fuera de los parámetros estándar establecidos en el sistema de TI).

17.3 Diseñar la oportunidad de las pruebas sobre controles

Se diseña la oportunidad de las pruebas sobre controles para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada de que los controles seleccionados para prueba funcionan eficazmente como fueron diseñados durante todo el periodo de confianza.

Se ejerce el juicio profesional al decidir cuándo probar los controles, lo cual puede ser ejecutado antes de la fecha del estado de situación financiera o al final del periodo. Probar los controles temprano en el periodo puede ayudar a identificar asuntos importantes en una etapa temprana de la auditoría y, por consiguiente, resolverlos con la ayuda de la Administración y quiénes están a cargo de la Administración de la entidad, o desarrollar una respuesta de auditoría eficaz para tratar tales asuntos.

a) Oportunidad para probar aspectos automatizados de los controles

Para los aspectos automatizados de los controles de aplicación o los controles manuales dependientes de TI, se considera:

- Cuando alguna de la información electrónica de la entidad solamente existe en cierto momento específico o para un periodo limitado, tal información puede no ser recuperable después de que los archivos han cambiado o si no existen archivos de respaldo. Por lo tanto, se considera el periodo en que la información existe o está disponible al determinar la oportunidad de las pruebas sobre controles.
- Si se ejecuta el recorrido simultáneamente con las pruebas sobre controles. Para ciertos controles de aplicación, se puede usar la partida seleccionada para el recorrido como la muestra de prueba del control debido a que el tamaño de la muestra es una ‘prueba de uno’ de cada tipo de transacción y alternativa de procesamiento, siempre y cuando esté soportada por CGTI.

17.4 Diseñar el alcance de las pruebas sobre controles

Se debe diseñar el alcance de las pruebas sobre controles para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada de que los controles seleccionados para prueba funcionan eficazmente como fueron diseñados durante todo el periodo de confianza para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales al nivel de aseveración.

Sobre la base de la comprensión del control seleccionado para prueba, se debe identificar:

- Las características que indican el desempeño del control.
- Lo que constituye una excepción de control.

17.4.1 Definir el universo

Cuando se define el universo, se determina que este es:

- Apropiado para el objetivo específico de auditoría.
- Completo (la información es íntegra).

Se determina la unidad de muestreo apropiada en el universo para prueba.

17.4.2 Considerar el tamaño mínimo de muestra

Los tamaños mínimos de muestra para pruebas sobre controles están indicados en la siguiente tabla. El tamaño mínimo de muestra para un control específico se basa en situaciones donde se está probando más de un control relacionado con una aseveración relevante y cuando no se espera encontrar excepciones en la operación del control.

Cuando se determina el método de selección de muestra, se considera:

- Control manual, ejecutado diariamente o muchas veces al día: El tamaño mínimo de muestra de 25 se basa en teoría estadística,
- Todos los demás controles – Estos tamaños de muestra se basan en guías publicadas en literatura profesional.

Se selecciona las partidas de muestreo para controles usando un método de selección aleatorio, sistemático o al azar. La meta es seleccionar una muestra representativa y por lo tanto la selección es hecha sin influencias.

Naturaleza del control y frecuencia de ejecución	**Número mínimo de partidas para probar** **(Nota 2)**
Control manual, ejecutado diariamente o varias veces por día **(Nota 1)**	25
Control manual, ejecutado semanalmente	5
Control manual, ejecutado mensualmente	2
Control manual, ejecutado trimestralmente	2
Control manual, ejecutado anualmente	1
Control de aplicación	Probar una aplicación (prueba de uno) de cada control de aplicación para cada tipo de transacción y alternativa de procesamiento, si es soportada por CGTI eficaces (que han sido probados); de lo contrario probar 25

Naturaleza del control y frecuencia de ejecución	Número mínimo de partidas para probar (Nota 2)
CGTI	Seguir las guías anteriores para aspectos manuales y automatizados de CGTI

Nota 1: El tamaño mínimo de muestra de 25 supone que el universo es grande (es decir, superior a 250 ocurrencias). Para ciertos tipos de controles (p. ej., CGTI) se puede identificar un pequeño número de ocurrencias de control para un tipo de control que opera frecuentemente. En estas circunstancias, se determina lo siguiente:

OCURRENCIAS	TAMAÑO MÍNIMO DE MUESTRA
De 50 a 250	10 % del número de ocurrencias
Menos de 50	5 partidas
Menos de 5	100 % de las partidas

Nota 2: La muestra seleccionada para los recorridos de controles puede ser incluida como parte del tamaño de muestra. (pruebas de doble propósito).

17.4.3 Considerar factores que influyen en el tamaño de la muestra

Se ejerce el juicio profesional para determinar el alcance de las pruebas, reconociendo que mientras más confianza se otorgue a los controles se requiere más evidencia persuasiva de auditoría.

Los siguientes factores son considerados al determinar si se prueba tamaños de muestra mayores a los mínimos cuando se ejecuta pruebas sobre controles:

- Observaciones sobre el ambiente de control.
- La materialidad de la posible aseveración equívoca que pudiera resultar si el control no estuviera funcionando.
- Los controles relacionados con TS no rutinarias y de estimación.
- Otros factores relacionados con eficacia del control – Se considera los siguientes factores y, si están presentes, se determina si se ejecuta procedimientos más extensos, incluyendo aumentar los tamaños de la muestra por encima del mínimo o ejecutar procedimientos específicos para esas transacciones.

  - Características del empleado que ejecuta el control.
  - Cambios en las transacciones significativas (TS).
  - Cambios no explicados o fluctuaciones en los saldos contables relacionados.
  - La experiencia anterior con el trabajo de auditoría.
  - Riesgo potencial que la Administración sobrepase los controles.

17.4.4 Determinar el método de selección de la muestra

Se selecciona partidas para la muestra de tal manera que cada unidad de muestreo en el universo tenga una oportunidad de selección.

Los principales métodos para seleccionar muestras son:

- Selección de muestra aleatoria.
- Selección de muestra sistemática.
- Selección de muestra al azar.

17.4.5 Consideraciones adicionales para el alcance de las pruebas sobre controles para aspectos automatizados de los controles

Existen dos categorías de controles automatizados: controles de aplicación y controles manuales dependientes de TI.

Los **controles de aplicación automatizada** son aquellos incorporados a los programas o *software* que funcionan en forma sistematizada para prevenir o detectar errores al cruzar la información y datos registrados con aquellas tablas de datos incorporados en el sistema; por ejemplo, al preparar y presentar los estados financieros existen controles para validar los datos e información incorporada, cuyas cuentas se entrecruzan con los respectivos estados financieros y los anexos respectivos para otorgar confiabilidad.

Los **controles manuales dependiente de TI**, son aquellos que dependen de la combinación del control manual y del aspecto automatizado del control, mediante el uso de información producida por TI para que funcione eficazmente.

a) Consideraciones adicionales para el alcance de pruebas sobre controles para controles de aplicación

Al diseñar pruebas para obtener evidencia de que los controles de aplicación funcionaron eficazmente, se considera lo siguiente:

- Probar CGTI para las aplicaciones de TI que soportan el control. Esto ayuda a determinar que los cambios son autorizados, probados y aprobados antes de que tales cambios sean puestos en operación y que el acceso lógico a archivos de programas y datos es restringido.
- Cuando se ha identificado CGTI ineficaces, aún se puede confiar en los controles de aplicación ampliando el tamaño de la muestra.
- Probar cada control de aplicación para cada tipo de transacción y alternativa de procesamiento.
- Probar directamente la operación de los controles de aplicación durante todo el periodo de auditoría.
- Probar controles manuales que soportan el control de aplicación.
- Ejecutar procedimientos de puntos de referencia.

b) Consideraciones adicionales para el alcance de pruebas sobre controles para controles manuales dependientes de TI

Las siguientes son consideraciones cuando se diseña las pruebas para obtener evidencia de que los controles sobre la información producida por TI usada en el control manual dependiente de TI funcionaron eficazmente durante todo el periodo de auditoría:

- Probar los CGTI para las aplicaciones de TI que soportan el control. Esto ayuda a determinar que los cambios son autorizados, probados y aprobados antes de que sean puestos en operación y que el acceso lógico a programas y archivos de datos es restringido apropiadamente.
- Probar la operación de la funcionalidad del sistema de TI sobre la integridad y exactitud de la información producida por TI durante todo el periodo de auditoría.

- Probar controles manuales que soportan el control manual dependiente de TI.
- Considerar inspeccionar la existencia de la evidencia física de la información producida por TI y revisar alguna o toda la información producida por TI (p. ej., informes, conciliaciones) en momentos relevantes durante el periodo de auditoría para determinar si se ha hecho el seguimiento apropiado para tratar partidas inusuales o aseveraciones equívocas identificadas.

c) Consideraciones adicionales para segregación de funciones incompatibles

La falta de segregación de funciones incompatibles puede permitir la manipulación de controles automatizados. Como resultado, cuando se otorga confianza a controles automatizados, además se comprende y se prueba, según sea apropiado, los controles relacionados con la segregación de funciones incompatibles.

Las pruebas de CGTI pueden proporcionar evidencia suficiente en relación con la segregación de funciones incompatibles. Sin embargo, en algunas circunstancias los CGTI pueden no proporcionar suficiente evidencia para que se pueda concluir específicamente si los controles de acceso lógico soportan la segregación apropiada de funciones incompatibles para transacciones individuales. Este puede ser el caso cuando la segregación de funciones incompatibles al nivel de aplicación es importante para las evaluaciones de riesgo.
En esta situación, se ejecuta pruebas específicas sobre el control de segregación de funciones incompatibles al nivel de aplicación como parte de las pruebas sobre controles de aplicación.

17.5 Rotar pruebas sobre controles para TS rutinarias

En ciertas circunstancias, se puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en periodos anteriores para evaluar la eficacia operativa de controles en el periodo actual rotando las pruebas sobre controles (conocido como estrategia de confianza en controles de rotación).

Sujeto a los siguientes criterios, se ejerce juicio profesional para determinar si una estrategia de confianza en controles de rotación es eficaz y eficiente, reconociendo que existen circunstancias donde rotar las pruebas sobre controles puede aumentar el riesgo de que excepciones de control no sean identificadas.

17.5.1 Criterios para una estrategia de confianza en controles de rotación

Se pueden rotar las pruebas sobre controles para TS rutinarias, cuando todas las siguientes condiciones se cumplen:

- Se determina que el ambiente de control en el periodo actual y en periodos anteriores ha establecido la base para una eficacia operativa continua de los controles a nivel de transacción para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales en los cuales se planea confiar.
- Se confirma la comprensión de TS rutinarias y los controles relevantes en el periodo actual.
- Se ejecuta pruebas sobre controles para las TS rutinarias y se establece una base para confiar al menos una vez cada tres periodos de auditoría.
- Se incluye la mayoría de TS rutinarias identificadas en la estrategia de confianza en controles. A más alto número de TS rutinarias incluidas en la estrategia de confianza en controles, más tipos de transacciones rutinarias se prueba en el periodo de auditoría actual. Se ejerce juicio profesional para decidir la idoneidad de la evidencia para obtener evidencia de auditoría

corroborativa acerca de la continua eficacia de los controles dentro de las TS en el periodo actual.

Cuando se obtiene la comprensión de una TS rutinaria, o cuando se ejecuta el recorrido, o se identifica cambios en una TS rutinaria, se debe obtener una comprensión del efecto que esos cambios tienen sobre la capacidad para rotar pruebas sobre controles. Tales cambios pueden incluir:

- Cambios en políticas y procedimientos que afectan las TS rutinarias.
- Cambios en el sistema de TI (incluyendo modificaciones significativas o actualizaciones sobre el sistema de TI existente).
- Cambios en el personal que afectan la aplicación del control.
- Circunstancias variables que indican la necesidad de cambios en el control.

17.5.2 Aplicación de una estrategia de confianza en controles de rotación

Si se pretende aplicar una estrategia de confianza en controles de rotación, se establece una base para la continua relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en periodos anteriores sobre la eficacia operativa de los controles probados dentro de las TS (transacciones significativas). Se determina las TS rutinarias que están incluidas en la estrategia de confianza en controles de rotación, según como sigue:

- En el periodo actual, se diseña y se ejecuta pruebas sobre controles para cada control relevante para por lo menos una TS rutinaria incluida en la estrategia de confianza en controles de rotación, incluyendo cualquier TS rutinaria que haya cambiado significativamente en el periodo actual.
- Se diseñan pruebas para los controles relevantes de transacciones significativas rutinarias en la que se está en una estrategia de confianza de controles y se someten a cumplimiento por lo menos una vez cada tercer periodo (plan de rotación).

18. Diseño de pruebas de asiento diario y otros procedimientos obligatorios de fraude

18.1 Aspectos generales

El control interno, sin importar qué tan efectivo es, puede proporcionar a una entidad solamente seguridad razonable acerca del logro de los objetivos del reporte de información financiera de la misma. La probabilidad de su logro es afectada por las limitaciones inherentes del control interno (p. ej., la posibilidad de errores humanos o equivocaciones, o de controles que son vulnerados por confabulación o manipulación inapropiada por parte de la Administración).

Sobre la base de esto, el auditor diseña procedimientos que le permitan responder a la limitación inherente del control; entre ellos, que la Administración sobrepase los controles, en respuesta a este riesgo diseña ciertos procedimientos entre ellos la prueba de asientos de diario.

18.2 La Administración y el riesgo de fraude

La Administración se encuentra en una posición única para perpetrar fraude debido a su capacidad para manipular los registros contables y preparar estados presupuestarios y financieros fraudulentos manipulando controles que de otra manera parecen estar funcionando eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de manipulación de controles por parte de la Administración varía de una entidad a otra, el riesgo está presente en toda entidad. Como la manipulación por parte de la Administración es un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude, el riesgo de manipulación por parte de la Administración es siempre un riesgo significativo.

Independientemente de la estrategia de auditoría que se use para las transacciones Significativas (TS) y los procesos de revelación significativa (es decir, si se usa una estrategia de confianza en controles o una estrategia solamente sustantiva), el riesgo de manipulación de controles por parte de la Administración permanece. Por tanto, se debe ejecutar procedimientos para mitigar este riesgo.

Esto se logra a través de:

- Probar qué tan apropiados son los asientos de diario registrados en el mayor general y otros ajustes hechos en la preparación de los estados presupuestarios y financieros.
- Evaluar las transacciones significativas inusuales que están fuera del giro de actividad de la entidad.
- Revisar las estimaciones contables significativas en cuanto a evidencia de influencias de la Administración.

Se evalúa si se deberá ejecutar otros procedimientos de auditoría, además de aquellos antes indicados específicamente, para responder al riesgo de manipulación de controles por la Administración.

18.3 Tipos de fraude

A efectos de la auditoría financiera gubernamental los fraudes se dividen en:

a) Fraude relacionado con información presupuestaria y financiera: Estos son producidos por distorsiones, alteraciones o manipulaciones intencionales de las cifras presentadas o por omisiones en las partidas o cuentas y revelaciones de los estados presupuestarios y financieros, que causan que estos no estén presentados de conformidad con el marco legal y de información financiera aplicable.

La información presupuestaria y financiera fraudulenta puede ser el resultado de:

- Manipulación, falsificación, distorsión o alteración de los documentos que sustentan la información y los registros de contabilidad y que son la base para la preparación de los estados financieros.
- Alteración, distorsión u omisión intencional en las manifestaciones de la Administración en relación con los estados financieros, eventos, transacciones u otra información significativa.

b) Fraude proveniente del robo de activos, entre otros, que causan que los estados financieros no se presenten, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable por la entidad.

c) Fraude proveniente del uso indebido de los recursos públicos y **malversación de fondos**, frecuentemente relacionado al incumplimiento de la normativa aplicable al presupuesto público asignado a la entidad, así como a la ausencia de documentación fidedigna y confiable, entre otros.

18.4 Pruebas de asientos de diario y otros ajustes

La aseveración equívoca material proveniente de fraude con frecuencia involucra la manipulación del proceso de reporte de información presupuestaria y financiera (por ejemplo, en la etapa de reporte de las TS y el proceso de cierre contable), registrando asientos de diario inapropiados o no autorizados. Esto puede ser hecho para manipular importes en los estados financieros con el fin de lograr que cierto importe sea reportado o para ocultar la malversación de activos. Esta manipulación puede ocurrir durante todo el periodo, al final del periodo, o mediante ajustes hechos por la Administración a importes reportados en los estados financieros que no están reflejados en asientos de diario, como a través de ajustes y reclasificaciones.

Se obtiene una comprensión de los tipos de asientos de diario que existen dentro del proceso de reporte de información financiera (p. ej., asientos generados por el sistema, asientos de diario manuales, asientos de diario relacionados con transacciones rutinarias o asientos de diario relacionados con asientos contables no recurrentes), el proceso por el cual cada tipo es iniciado, autorizado y registrado, y los controles que rodean los asientos de diario.

- Se considera el riesgo de manipulación por parte de la Administración.
- Se hace indagaciones con personas que participan en el proceso de reporte de información financiera acerca de actividades inapropiadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de asientos de diario y otros ajustes.
- Se determina el universo de asientos de diario y otros ajustes para prueba.
- Se selecciona asientos de diario y otros ajustes hechos al final del periodo de reporte o cerca del mismo, ajustes posteriores al cierre y asientos de diario y ajustes hechos para registrar transacciones fuera del curso normal de operaciones, para pruebas sustantivas.
- Se determina la necesidad de probar los asientos de diario y otros ajustes durante todo el periodo.
- Se determina el método para probar los asientos de diario y se planea la captura de información de los asientos de diario.
- Se evalúa la integridad del universo de asientos de diario y otros ajustes del cual se selecciona los asientos para prueba.

18.5 Identificar y comprender la razón de las operaciones de la entidad para transacciones significativas inusuales

Se debe obtener una comprensión de la razón de las operaciones de la entidad para las transacciones significativas inusuales con el fin de determinar si las transacciones pueden haber sido ingresadas para comprometerse en reporte de información financiera fraudulenta o para ocultar malversación de activos.

Las transacciones significativas inusuales son aquellas que están fuera del curso normal de las operaciones de la entidad o que parecen inusuales sobre la base de la comprensión del negocio de la entidad (p. ej., una adquisición mayor, disposición o restructuración de la entidad). Las transacciones inusuales no constituyen automáticamente reporte de información financiera fraudulenta.

Los indicadores de transacciones significativas inusuales que pueden haber sido ingresados para cometer reporte de información financiera fraudulenta o para ocultar malversación de activos, incluyen:

- La forma de tales transacciones es demasiado compleja (p. ej., la transacción involucra varias entidades dentro de un grupo consolidado o terceros no relacionados).
- La Administración no ha discutido la naturaleza y la contabilización de tales transacciones con quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
- Existe documentación inadecuada para la transacción.
- La Administración está poniendo más énfasis en la necesidad de un tratamiento contable específico que en la substancia subyacente de la transacción.
- Las transacciones que involucran partes relacionadas no consolidadas, incluyendo entidades de propósito especial, no han sido revisadas y aprobadas adecuadamente por quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
- Las transacciones involucran partes relacionadas o entidades no identificadas anteriormente que no tienen substancia o solidez financiera para soportar la transacción, sin asistencia por parte de la entidad.

19. Diseño de procedimientos sustantivos

19.1 Aspectos generales

Es necesario aclarar dos conceptos fundamentales que se mencionan siempre indistintamente, nos estamos refiriendo a los términos procedimientos sustantivos y pruebas sustantivas.

a) Procedimientos y pruebas de auditoría

Un procedimiento es un conjunto de acciones u operaciones que describe secuencialmente, la forma de realizar una actividad para lograr un objetivo dado, dentro de un alcance establecido.

En dicho procedimiento se:

- Describen procesos operativos.
- Se ejecutan: pruebas, revisiones, comprobaciones, análisis y otros elementos que ayuden a cumplir con los objetivos del procedimiento.
- Se definen responsabilidades y actividades a ejecutar.
- Establecen los documentos que deben sustentar el procedimiento (papeles de trabajo, informes, registros y otras evidencias obtenidas).

En cambio, la prueba es una actividad que permite comprobar la exactitud, calidad, integridad, verdad o falsedad de un hecho económico, operación o saldo contable contenido en los estados financieros, por lo tanto la prueba forma parte de un procedimiento.

La prueba sustantiva en auditoría requiere que el auditor obtenga la evidencia necesaria que le permita asegurarse, que las transacciones, saldos contables de los estados financieros son verdaderos y exactos, por lo tanto la evidencia que necesita el auditor para comprobar y considerar válido su examen se obtiene por medio de una serie de pruebas.

En conclusión, los procedimientos sustantivos contienen: procedimientos analíticos sustantivos y las pruebas de saldos o de detalle.

En cambio las pruebas sustantivas utilizan las denominadas técnicas de auditoría.

b) Procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos, son actividades realizadas durante el proceso de auditoría que tienen por finalidad demostrar la verdad de los hechos económicos y financieros, transacciones, saldos contables, etc. que son realizados para obtener evidencia de auditoría con respecto a las aseveraciones incorporadas en los estados financieros, reconocimiento, corte, existencia, integridad, valuación, presentación y revelación, etc. Así como detectar errores materiales en las aseveraciones.

Se diseña procedimientos sustantivos de manera que la combinación de los procedimientos (incluyendo pruebas sobre controles) proporcione suficiente evidencia de auditoría apropiada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y permita alcanzar conclusiones razonables para fundamentar la opinión.

Los procedimientos sustantivos pueden ser:

- **Procedimientos analíticos sustantivos:** Consisten en cálculos analíticos a través de proyecciones e información de fuente independiente a los registros contables que le permite al auditor realizar pruebas generales, cuyo alcance es mayor al

efectuar pruebas de detalle; sin embargo estos procedimientos están sujetos a la naturaleza de la cuenta a auditar.

- **Pruebas de saldos o de detalle:** son procedimientos que se aplican a detalles individuales seleccionados para el examen, comprenden la aplicación de una o más técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales, se refieren a: efectuar pruebas de cálculos, confirmaciones, inspecciones físicas, indagaciones y observaciones proporcionan evidencia directa de auditoría de transacciones o saldos.

Se comienza por determinar si se puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada de procedimientos analíticos sustantivos. Cuando se determina que no se puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada de los procedimientos analíticos sustantivos, se acude a ejecutar pruebas de detalles sobre partidas clave. Cuando los resultados de las pruebas de partidas clave, junto con procedimientos analíticos sustantivos, proporcionan suficiente evidencia de auditoría apropiada para concluir que el saldo contable en su conjunto está libre de aseveración equívoca material.

19.2 Procedimientos a desarrollar para diseñar procedimientos sustantivos y pruebas de detalle

a) Diseñar y evaluar procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos evaluados para cada tipo de transacción o cuenta

Con independencia de la evaluación de riesgos de error material, el auditor debe diseñar y desarrollar procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción saldo contable y revelación material en los estados presupuestarios y financieros.

b) Determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos a diseñar

Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar solo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Solo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos evaluados.

Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La naturaleza del riesgo y de la evaluación de las aseveraciones es relevante, para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de saldos o de detalle relacionadas con la aseveración de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la aseveración de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente en los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

19.3 Adaptar a la medida los procedimientos sustantivos primarios (PSP) para cuentas y revelaciones significativas

Se diseña la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos al nivel de aseveración que respondan a la evaluación de riesgo combinado para identificar aseveraciones equívocas materiales y cuantificar el efecto de cualquiera de las aseveraciones equívocas identificadas en los estados presupuestarios y financieros.

Los PSP son requeridos porque:

- La identificación y evaluación de riesgos requiere juicio y puede no necesariamente reflejar cada riesgo de aseveración equívoca material.
- Existen limitaciones inherentes a los controles, incluyendo la omisión por parte de la Administración.

Como tal, los PSP aportan el nivel mínimo de evidencia sustantiva de auditoría que se espera obtener para aseveraciones relevantes de cuentas y revelaciones significativas.

Los PSP describen la naturaleza del procedimiento de auditoría a ser ejecutado.

Los PSP se adaptan a la medida según como sigue:

- **Oportunidad**. Se determina cuándo es más eficaz y eficiente ejecutar los PSP y el periodo cubierto por el PSP.
- **Alcance**. Se ajusta la cantidad de evidencia a ser obtenida de los PSP en respuesta al riesgo combinado y cualquier riesgo significativo relacionado (p. ej., aumentando el tamaño de la muestra para pruebas de detalles o disminuyendo el límite de variación para procedimientos analíticos).

Determinar los tipos de riesgo combinado cuando se planea confiar en los controles

19.3.1 Riesgo combinado mínimo o bajo

Cuando se planea confiar en controles (ERC es mínimo o bajo), se adapta a la medida la naturaleza, oportunidad y alcance de los PSP para incluir:

- Procedimientos analíticos sustantivos.
- Pruebas de detalles menos extensas de partidas clave para cuentas del estado de situación financiera.

Como se está confiando en los controles, los PSP son adaptados a la medida para corroborar la expectativa de que no han ocurrido aseveraciones equívocas materiales (ERC mínimo) o los riesgos de aseveración equívoca material identificados (incluyendo riesgos significativos) que han creado una probabilidad más alta de que ocurran aseveraciones equívocas no han resultado en una aseveración equívoca material (ERC bajo).

19.3.2 Riesgo combinado moderado o alto

Cuando no se planea confiar en controles o cuando se ha probado los controles y se ha encontrado que son ineficaces (ERC es moderado o alto), se adapta a la medida la naturaleza, oportunidad y alcance de los PSP para incluir:

- Procedimientos analíticos sustantivos en un mayor nivel de desagregación soportada por pruebas de información subyacente.
- Pruebas de detalles más extensas de partidas clave y muestras representativas para cuentas del estado de situación financiera y pruebas de detalles o transacciones para cuentas del estado de resultados.

Como no se está confiando en controles, los PSP son adaptados a la medida para determinar si han ocurrido aseveraciones equívocas materiales que pueden no haber sido prevenidas o detectadas y corregidas por los controles para la aseveración relevante, y para cuantificar las aseveraciones equívocas identificadas. También se diseña otros procedimientos sustantivos para tratar lo que puede fallar (riesgos identificados) que no han tratado los procedimientos primarios.

19.4 Diseñar otros procedimientos sustantivos para cuentas y revelaciones sustantivas

Se diseña procedimientos sustantivos de manera que la combinación de los procedimientos (incluyendo pruebas sobre controles) proporcione suficiente evidencia de auditoría apropiada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y permita alcanzar conclusiones razonables sobre las cuales fundamentar la opinión.

Además de los PSP, se diseña la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos sustantivos para responder al ERC para cada aseveración relevante para cuentas y revelaciones significativas cuando no se ha obtenido suficiente evidencia de auditoría de los PSP solos.

La tabla siguiente resume cómo el riesgo combinado afecta los procedimientos sustantivos planificados:

		Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos			
Evaluación del riesgo de control		**Confiar en controles**		**No confiar en controles**	
Evaluación de riesgo inherente		**Riesgo inherente más bajo**	**Riesgo inherente más alto**	**Riesgo inherente más bajo**	**Riesgo inherente más alto**
ERC		**Mínimo**	**Bajo**	**Moderado**	**Alto**
PSP	Procedimientos analíticos	Adaptar a la medida la naturaleza, oportunidad y alcance de los PSP para incluir procedimientos analíticos sustantivos.		Adaptar a la medida la naturaleza, oportunidad y alcance de los PSP para incluir procedimientos analíticos sustantivos a un mayor nivel de desagregaciones soportadas por pruebas de información subyacente.	
	Pruebas de detalles	Adaptar a la medida la naturaleza, oportunidad y alcance de los PSP para incluir pruebas de detalles menos extensas de partidas clave* para cuentas del estado de situación financiera.		Adaptar a la medida la naturaleza, oportunidad y alcance de los PSP para incluir pruebas de detalles más extensas de partidas clave* y, si es necesario, muestras representativas para cuentas del Estado de situación financiera y pruebas de detalles o transacciones para cuentas del Estado de Gestión	
		N/A	Considerar bajar los límites de prueba* y/o probar una muestra representativa para PSP para responder a riesgo inherente más alto y riesgos significativos.	N/A	Considerar bajar los límites de prueba* y/o ampliar la muestra representativa para PSP para responder a riesgo inherente más alto y riesgos significativos.
Otros Procedimientos Sustantivos	Procedimientos analíticos	No necesarios a menos que no se haya obtenido suficiente evidencia de auditoría de los PSP.	Considerar procedimientos analíticos sustantivos para tratar riesgos inherentes más altos y específicamente para responder a riesgos significativos.	Considerar procedimientos analíticos sustantivos para tratar riesgos identificados que no son tratados por los PSP soportados por pruebas de información subyacente.	Considerar técnicas analíticas pronosticables, soportadas por pruebas de información subyacente.
	Pruebas de detalles	No necesarias a menos que no se haya obtenido suficiente evidencia de auditoría de los PSP.	Considerar pruebas de detalles de partidas clave* para tratar riesgos inherentes más altos. Considerar pruebas de detalles para responder específicamente a riesgos significativos.	Considerar pruebas de detalles de partidas clave* y muestras representativas para tratar riesgos identificados que no son tratados por los PSP.	Diseñar pruebas de detalles de partidas clave* y, si es necesario, muestras representativas para identificar y cuantificar aseveraciones equívocas materiales. Adicionalmente, diseñar pruebas de detalles para responder específicamente a riesgos significativos.
Límites de prueba**		Para cuentas del activo o ingresos, en o cerca del ET, p. ej., 75-100 % del ET Para cuentas del pasivo o gastos, p. ej., 25-50 % del ET	Para cuentas del activo o ingresos, un porcentaje alto del ET, p. ej., 50-75 % del ET Para cuentas del pasivo o gastos, 15-25 % del ET	Para cuentas del activo o ingresos, un porcentaje bajo del ET, p. ej., 25-50 % del ET Para cuentas del pasivo o gastos, p. ej., 10-15 % del ET	Para cuentas del activo o ingresos, significativamente menos que el ET, p. ej., 10-25 % del ET Para cuentas del pasivo o gastos, p. ej., 5-10 % del ET
Consideraciones sobre la oportunidad		Temprano en el periodo de reporte (p. ej., hasta 6 meses antes de la fecha del estado de situación Financiera)	Durante la última porción del periodo de reporte (p. ej., hasta 3 meses antes de la fecha del estado de situación financiera)	Al final del periodo o cerca del mismo (p. ej., hasta 1 mes antes de la fecha del estado de situación financiera)	

* Se ejerce el juicio profesional para establecer límites de prueba de partidas clave con base en el ERC de la aseveración relevante, la naturaleza del procedimiento planificado y la composición del saldo probado, entre otras cosas. Si no hay partidas clave seleccionadas para prueba, se determina cómo obtener apropiada evidencia de auditoría sustantiva (p. ej., bajando el límite de prueba o seleccionando una muestra representativa pequeña).

** Se ejerce el juicio profesional para establecer límites de prueba de partidas clave con base en el ERC de la aseveración relevante, la naturaleza del procedimiento planificado y la composición del saldo probado, entre otras cosas.

19.5 Planear la oportunidad de procedimientos sustantivos

Debe tenerse en cuenta que los reportes obtenidos cercanos a la fecha de cierre de la información presupuestaria y financiera resultan más convincente que aquellos obtenidos en la visita preliminar, dadas las circunstancias en que se requiere cumplir con la presentación de los estados presupuestarios y financieros; y suelen cometerse errores o realizarse diversos ajustes. Para ciertas aseveraciones, la evidencia después del cierre es especialmente adecuada como, por ejemplo, una prueba sobre cobros posteriores al cierre para auditar la evolución de las cuentas por cobrar o estimaciones sobre la morosidad. Las pruebas posteriores nos permiten reconstruir el saldo contable del estado de situación financiera.

La oportunidad de los PSP y otros procedimientos sustantivos es dirigida principalmente por la determinación del riesgo combinado y otras consideraciones sobre oportunidad.

Otros factores que pueden influir en la oportunidad de los procedimientos incluyen:

- Los vencimientos de la fecha de presentación de estados presupuestarios y financieros, la prontitud de la entidad y la disponibilidad de la información a ser auditada.
- Los vencimientos de los informes (p. ej., memoria institucional, rendición de cuentas, entre otros), la disponibilidad de los integrantes de la comisión auditora y los factores de eficiencia (p. ej., evitar periodos de más actividad).
- El tiempo necesario para que la entidad u otras personas respondan a las solicitudes de auditoría (p. ej., confirmaciones, cartas indagatorias).

19.5.1 Procedimientos sustantivos ejecutados a una fecha intermedia

Una fecha intermedia es una fecha anterior a la fecha del estado de situación financiera, en la cual se planea ejecutar procedimientos sustantivos intermedios. Las fechas intermedias no necesariamente coinciden con las fechas de revisiones intermedias ejecutadas cuando la entidad está emitiendo información presupuestaria y financiera intermedia.

Se puede diseñar procedimientos sustantivos a ser ejecutados en una fecha o fechas intermedias. Estos procedimientos sustantivos intermedios proporcionan beneficios tales como:

- Facilitar la identificación temprana de problemas significativos contables y de auditoría.
- Permitir más tiempo para tratar y resolver problemas contables significativos.
- Reducir el trabajo ejecutado durante la época más activa.
- Ayudar a administrar vencimientos estrechos de reporte.

Los procedimientos sustantivos intermedios pueden no ser eficaces o eficientes cuando:

- Se esperan cambios significativos en la entidad (p. ej., aplicaciones de TI, TS o personal), porque serán necesarios procedimientos más extensos de actualización.
- La entidad no prepara ni analiza los estados presupuestarios y financieros en la fecha intermedia, lo cual afecta la capacidad para ejecutar procedimientos sustantivos intermedios.
- El sistema contable de la entidad no proporciona detalles de transacciones para el periodo comprendido entre las fechas intermedia y del estado de situación financiera, lo cual afecta la capacidad para ejecutar procedimientos de actualización.

- Existen riesgos significativos que afectan la cuenta o revelación significativa o la aseveración relevante, lo cual puede requerir procedimientos de actualización más extensos.

19.5.2 Incidencia del riesgo combinado y otras consideraciones sobre oportunidad

El auditor puede diseñar sus procedimientos sustantivos intermedios en las siguientes oportunidades:

Si el riesgo combinado es:	Oportunidad
Mínimo	Temprano en el periodo de reporte (p. ej., hasta seis meses antes de la fecha del estado de situación financiera)
Bajo	Durante la última porción del periodo de reporte (p. ej., hasta tres meses antes de la fecha del estado de situación financiera)
Moderado o alto	Al final del periodo o cerca del mismo (p. ej., hasta un mes antes de la fecha del estado de situación financiera)

Las oportunidades anteriores son aproximadas y dependen de cuando la entidad cierra sus registros contables.

Como el periodo de conexión es ampliado, el riesgo de detección (es decir, el riesgo de que los procedimientos puedan dejar de identificar una aseveración equívoca material) aumenta y por lo tanto, se ejecuta procedimientos de conexión más extensos para identificar si han ocurrido aseveraciones equívocas materiales.

Por ejemplo, se decide confiar en controles para existencia e integridad de inventarios y se evalúa el ERC como moderado. Sin embargo, la entidad ejecuta su conteo anual de inventario físico 3 meses antes de la fecha del estado de situación financiera, para poder reportar al pliego si se trata de una unidad ejecutora. Se observa el conteo de inventario físico 3 meses antes de la fecha del estado de situación financiera y se ejecuta procedimientos de conexión al final del periodo para extender las conclusiones de auditoría a la fecha del estado de situación financiera.

19.5.3 Procedimientos intermedios de corte

Los procedimientos de corte a la fecha intermedia se diseñan para verificar que los saldos contables sobre los cuales se ejecuta los procedimientos intermedios reflejan correctamente las transacciones y eventos hasta la fecha intermedia. Generalmente, los procedimientos intermedios de corte no son diseñados para verificar que los ingresos concuerdan con sus costos asociados puesto que se puede estar ejecutando los procedimientos intermedios sobre algunas cuentas solamente.

Sin embargo, cuando la entidad ha cerrado formalmente sus libros y el auditor deberá diseñar procedimientos intermedios para los estados presupuestarios y financieros intermedios completos, los procedimientos de corte son diseñados para incluir la verificación del cotejo apropiado de los ingresos con sus costos asociados.

19.5.4 Obtener evidencia durante todo el periodo de auditoría

Para algunas cuentas, las transacciones durante el periodo de auditoría se acumulan y permanecen en el saldo contable a la fecha del estado de situación financiera. Estas cuentas son típicamente cuentas del estado de resultados tales como ingresos y gastos. Sin embargo, algunas cuentas del estado de situación financiera son también significativas por su magnitud y tienen características similares, tales como propiedad, planta y equipo.

Para estas cuentas, el auditor puede diseñar procedimientos sustantivos para ser ejecutados antes de la fecha del estado de situación financiera, independientemente del riesgo combinado, puesto que se puede obtener evidencia durante todo el periodo de auditoría. Esto reduce los procedimientos sustantivos a ser ejecutados a la fecha del estado de situación financiera, para cubrir la porción restante del periodo de auditoría.

19.6 Diseñar procedimientos de conexión

Cuando se diseña procedimientos intermedios, también se debe diseñar procedimientos de conexión para obtener suficiente evidencia de auditoría que proporcione una base razonable para extender las conclusiones de auditoría a la fecha de los procedimientos intermedios hasta la fecha del estado de situación financiera.

Los procedimientos de conexión ayudan a comprender los cambios que han ocurrido en el periodo de conexión de manera que se pueda concluir sobre el saldo final del periodo.

Durante el periodo de conexión, se trata los riesgos de aseveración equívoca material diseñando procedimientos de conexión para cada cuenta significativa. Se ejerce juicio profesional al determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos de conexión, reconociendo que el riesgo de no identificar una aseveración equívoca material que ocurra durante el periodo de conexión aumenta dependiendo del riesgo combinado y la duración del periodo de conexión.

Sin embargo, se diseña procedimientos de conexión extensos, los cuales incluyen ejecutar nuevamente algunos o todos los procedimientos intermedios cuando:

- Se ejecuta los procedimientos sustantivos intermedios significativamente más temprano de lo esperado.
- Se ha identificado aseveraciones equívocas durante los procedimientos sustantivos intermedios que fueron causadas por un problema subyacente que aún está presente a la fecha del estado de situación financiera.

19.6.1 Procedimientos de conexión cuando se tiene confianza en controles

Cuando el auditor tiene planificado confiar en controles, los procedimientos de conexión incluyen:

- Actualizar los papeles de trabajo iniciales y comparar los importes a la fecha del estado de situación financiera con los importes a la fecha intermedia para identificar e investigar cambios inusuales e inesperados, o la falta de cambios esperados. Típicamente, esto no incluiría preparar u obtener una cédula detallada de conexión (es decir, que detalle los débitos y créditos o resuma la actividad intermedia para la cuenta).
- Actualizar los procedimientos analíticos sustantivos de la fecha intermedia a la fecha del estado de situación financiera.

- Actualizar los procedimientos sustantivos intermedios diseñados para tratar riesgos inherentes más altos, incluyendo el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude y otros riesgos significativos.
- Diseñar procedimientos adicionales para tratar cualquier riesgo restante no cubierto por los procedimientos sustantivos intermedios.

Además, se debe obtener evidencia de auditoría de que no ha habido cambios significativos al ambiente de control durante el periodo intermedio y que los controles han continuado operando durante el periodo de conexión

19.6.2 Procedimientos de conexión cuando no se tiene confianza en controles

Cuando no se tiene confianza en los controles o cuando se han probado y se ha encontrado que son ineficaces, el auditor ejecuta procedimientos de conexión sobre la actividad en el periodo intermedio. Los procedimientos de conexión incluyen:

- Actualizar los papeles de trabajo iniciales y comparar los importes a la fecha del estado de situación financiera con los importes a la fecha intermedia para identificar e investigar cambios inusuales e inesperados, o la carencia de cambios esperados.
- Actualizar los procedimientos analíticos sustantivos, incluyendo probar la información subyacente, desde la fecha intermedia hasta la fecha del estado de situación financiera.
- Probar una muestra de transacciones en el periodo de actualización.
- Actualizar los procedimientos sustantivos intermedios diseñados para tratar riesgos inherentes más altos, incluyendo fraude y riesgos significativos.
- Diseñar procedimientos adicionales para tratar cualquier riesgo restante no cubierto por los procedimientos sustantivos intermedios.

19.7 Diseñar procedimientos para cuentas “no significativas” e insignificantes

El auditor también deberá diseñar procedimientos para cuentas no significativas e insignificantes.

19.7.1 Cuentas no significativas o cuentas de riesgo limitado

Cuentas con saldos que se aproximan o exceden el ET, que tienen un riesgo limitado de aseveración equívoca material. Las cuentas “no significativas” se conocen también como cuentas de riesgo limitado.

Los procedimientos para cuentas “no significativas” incluyen:

- Ejecución de procedimientos analíticos sustantivos.
- Ejecución de pruebas limitadas de detalles, cuando es apropiado.

Esos procedimientos son diseñados, en su conjunto, para proveer de evidencia de auditoría suficiente para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable al menor.

Cuando se identifica una cuenta como “no significativa”, se cree que el riesgo inherente es bajo, lo cual permite auditar la cuenta ejecutando procedimientos de revisión analítica así como pruebas a detalle limitadas, según sea apropiado, sin la necesidad de recorrer el proceso, entenderlo y probar controles.

19.7.2 Cuentas insignificantes

Son cuentas con saldos inferiores al ET que se determinan porque no son susceptibles a aseveraciones equivocas materiales.

Durante los procedimientos de estados financieros se debe ejecutar procedimientos analíticos generales comparando el importe a la fecha del estado de situación financiera con el importe a la fecha del estado de situación financiera del periodo anterior u otras fechas intermedias. Como parte de los procedimientos de estados financieros, se debe obtener explicaciones para cualquiera de los cambios significativos inesperados o la falta de cambios esperados para cuentas insignificantes. Cuando se ejecuta estos procedimientos de estados financieros se determina si algo ha llamado la atención respecto al riesgo de aseveración equívoca material para cuentas insignificantes que pudiera cambiar la designación de insignificantes.

20. Planear y ejecutar procedimientos generales de auditoría

20.1 Aspectos generales

El auditor debe planear y ejecutar procedimientos generales de auditoría en cada trabajo de auditoría para tratar áreas que no están relacionadas directamente con las aseveraciones de cuentas de los estados presupuestarios y financieros.

Estos procedimientos específicos se refieren a diseñar pruebas para:

- Cumplimiento con leyes y reglamentos.
- Determinar la existencia de litigios y demandas.
- Comprender el principio de entidad en marcha (que la entidad no dejará de operar en un futuro cercano).
- Comprender el riesgo de efectuar transacciones con vinculados, personas o partes relacionadas con la Administración.

Para ello se documentará los procedimientos generales de auditoría en el Programa para procedimientos generales de auditoría (PPGA). El PPGA se complementa, donde sea aplicable, por normas y requerimientos profesionales locales.

20.2 Evidenciar el cumplimiento de la entidad con leyes y regulaciones

El auditor, durante todo su trabajo, debe obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada sobre el cumplimiento con las disposiciones de aquellas leyes y regulaciones que tienen un efecto directo sobre la determinación de importes y revelaciones en los estados presupuestarios y financieros. Adicionalmente, los procedimientos son planificados y ejecutados para ayudar a identificar casos de incumplimiento con otras leyes y regulaciones que pueden tener efecto sobre los estados financieros.

Para ello, el auditor debe:

- Obtener una comprensión de las leyes y regulaciones aplicables a la entidad y su entorno, y cómo la entidad cumple con ellas.
- Planear procedimientos para determinar el cumplimiento de la entidad con las leyes y regulaciones aplicables.
- Ejecutar procedimientos de auditoría para determinar el cumplimiento de la entidad con las leyes y regulaciones aplicables.
- Obtener manifestaciones escritas de la Administración respecto al cumplimiento con leyes y regulaciones.
- Diseñar procedimientos de auditoría apropiados cuando se identifica o sospecha sobre el incumplimiento con leyes y regulaciones.

a) Identificar leyes y regulaciones que tienen un efecto directo sobre cuentas y revelaciones significativas

Evaluar las leyes y regulaciones que tienen un efecto directo sobre la determinación de las cuentas y revelaciones significativas en los estados presupuestarios y financieros, como parte de la evaluación de riesgo combinado de las aseveraciones relevantes para cuentas y revelaciones significativas y al ejecutar los procedimientos de estados presupuestarios y financieros.

b) Identificar leyes y regulaciones que no tienen un efecto directo sobre los estados presupuestarios y financieros

Para otras leyes y regulaciones que no tienen un efecto directo sobre los estados presupuestarios y financieros, pero que pueden afectar aspectos operativos de la entidad, el auditor debe:

- Indagar con la Administración y con quienes están a cargo de la Administración de la entidad, de ser apropiado, sobre si la entidad está cumpliendo con tales leyes y regulaciones.
- Inspeccionar la correspondencia con las autoridades que otorgan licencias o autoridades reguladoras relevantes.

20.3 Revisión de litigios y demandas

El auditor debe planear y ejecutar procedimientos para:

- Obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada sobre la integridad de litigios y demandas que involucran a la entidad.
- Identificar litigios y demandas que puedan dar lugar a un riesgo de aseveración equívoca material.

a) Actividades a ejecutar

- Indagar con la Administración y otras personas, incluyendo el asesor legal interno, acerca de asuntos tales como las políticas y procedimientos de la entidad para identificar, evaluar y contabilizar litigios y demandas.
- Leer las actas de las reuniones de quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
- Leer la correspondencia entre la entidad y su asesor legal externo en cuanto a indicaciones de litigios y demandas reales o amenazantes.
- Revisar las cuentas de gastos legales en cuanto a importes inusuales o inesperados.
- Obtener de la Administración y del asesor legal interno una lista de litigios y demandas reales o posibles conocidas, incluyendo una evaluación del resultado y su efecto financiero estimado.
- Establecer si se tiene conocimiento de algún litigio o demanda potencial como resultado de obtener una comprensión de la entidad y su entorno u otros procedimientos de planificación.
- Obtener manifestaciones escritas de la Administración y, de ser apropiado, de los encargados del gobierno de la entidad, sobre que todos los litigios y demandas reales conocidos cuyos efectos deben ser considerados al preparar los estados financieros, han sido revelados al auditor y contabilizados y revelados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

b) Enviar carta indagatoria de auditoría acerca de litigios y demandas

Si el auditor evalúa un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de litigios o demandas identificados, o si los procedimientos de auditoría indican que pueden existir otros litigios o demandas materiales, se debe comunicar

directamente con el asesor legal externo de la entidad y, de ser apropiado, con el asesor legal interno, enviando una carta indagatoria de auditoría.

Comunicarse con el asesor legal de la entidad ayuda al auditor a obtener evidencia sobre si se conocen litigios y demandas materiales potenciales y si las estimaciones de la Administración de las implicaciones financieras son razonables, incluyendo los costos.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría acerca del estatus de litigios y demandas hasta la fecha del informe de auditoría. Si es necesario, se debe obtener información actualizada del asesor legal externo de la entidad antes de firmar el informe de auditoría.

20.4 Comprender aspectos claves de actas y contratos importantes

Leer las actas y contratos ayuda al auditor a comprender y evaluar los efectos de las decisiones de negocios, contratos significativos y otros convenios clave sobre los estados financieros.

Los documentos que el auditor deberá leer para obtener esta información incluyen:

- Las actas de reuniones de accionistas, directorio, concejo regional, concejo municipal, quienes están a cargo de la Administración de la entidad y comités importantes llevadas a cabo desde la auditoría anterior hasta las últimas reuniones celebradas antes de que los estados presupuestarios y financieros fueran emitidos. También, se identifica y se trata puntos que surgen de actas relacionadas con la parte inicial del periodo actual que se lee como parte de la auditoría del periodo anterior.
- Los contratos y convenios significativos (p. ej., contratos para la compra de activos significativos, contratos de concesión, préstamos obtenidos y destino de los préstamos, entre otros).
- Otros documentos clave relacionados con el negocio, las actividades y operaciones de la entidad (p. ej., registros estatutarios relacionados con la estructura y constitución de la entidad).

20.4.1 Manifestaciones del titular de la entidad

Cuando los contratos y convenios son significativos para la auditoría de las transacciones u operaciones de la entidad, el auditor deberá determinar si debe obtener manifestaciones del titular de la entidad respecto a que cada contrato y convenio significativo ha sido proporcionado para ser examinado por el auditor.

20.4.2 Determinar la integridad de las actas

El auditor determina la integridad de las actas de las reuniones de accionistas, directores, consejeros, titular de la entidad y los comités, en las cuales el auditor pueda estar interesado.

Por ejemplo, verificar los números de secuencia de las páginas o párrafos de una reunión a la siguiente, o la aprobación formal de las actas de la reunión anterior en la siguiente reunión, proporciona evidencia de la integridad de las actas de las reuniones de accionistas, directores, consejeros, del titular de la entidad y otros comités.

Si se obtiene copias de las actas y documentos de la Administración, el auditor determina que las copias estén completas, sean auténticas y finales.

20.4.3 Si las actas no han sido preparadas

Si una entidad no ha preparado actas de las reuniones de accionistas, directores, consejeros, del titular de la entidad u otros comités importantes, el auditor deberá planear y ejecutar procedimientos alternativos para determinar los asuntos que se trataron en la reunión.

Si una entidad no prepara o no entrega actas de las reuniones, puede haber casos de incumplimiento con requerimientos legales. En esta situación, se discute el asunto con el titular de la entidad y se recomienda que la Administración discuta las implicaciones legales del incumplimiento con sus asesores legales. Se considera si el incumplimiento con los requerimientos legales representa un asunto que se deberá comunicar a quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
La no entrega de actas de reuniones de los que gobiernan la entidad será expuesta en el Reporte de Deficiencias Significativas (RDS).

20.5 Comprensión del principio de empresa en marcha

En el sector público, la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha es una decisión que debe ser aprobada por normativa legal correspondiente, toda vez que no depende de la Administración definir si la entidad continuará como empresa en marcha.

El auditor debe obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada para concluir si existe una incertidumbre material acerca de la capacidad de la entidad para continuar como una entidad en marcha y si es apropiado para la Administración preparar los estados financieros de la entidad usando la premisa de empresa en marcha.

La premisa de empresa en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros. Dichos estados de propósito general son preparados sobre una base de empresa en marcha, salvo cuando la entidad esté declarada legalmente en proceso de liquidación, en cuyo caso la entidad preparará sus estados financieros fuera del contexto de este principio.

20.5.1 Evaluación de empresa en marcha

La evaluación de la Administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha involucra hacer un juicio, en un momento específico, acerca de un resultado futuro incierto inherente de hechos o condiciones. Al hacer tal juicio, la Administración y/o titular de la entidad comunicará al organismo competente, los resultados de su evaluación considerando:

- El grado de incertidumbre asociada con el resultado de un evento o condición aumenta significativamente cuando en un futuro más lejano ocurra el evento o condición, o su resultado. Por esa razón, la mayoría de los marcos de información financiera aplicables que requieren una evaluación explícita de la Administración, especifican el periodo para el cual se requiere que la Administración considere toda la información disponible.
- El tamaño y la complejidad de la entidad, la naturaleza y condición de su negocio, y el grado al cual es afectada por factores externos.
- Cualquier juicio acerca del futuro se basa en la información disponible en el momento en que se hace el juicio. Pueden suceder eventos posteriores que pueden dar lugar a resultados que son inconsistentes con los juicios que fueron razonables en el momento en que se hicieron.

El auditor debe verificar la documentación que sustenta la evaluación de la Administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha.

Este procedimiento incluye obtener una comprensión de:

- El proceso que siguió la Administración para hacer esta evaluación.
- Las premisas sobre las cuales está basada la evaluación.
- Los planes de la Administración para una acción futura.

Asimismo determinar si la evaluación de la Administración ha considerado toda la información relevante que se ha conocido como resultado de los procedimientos ejecutados durante la auditoría.

El resultado de la evaluación de empresa en marcha deberá ser expuesta en el Reporte de Deficiencias Significativas (RDS).

20.5.2 Periodo cubierto por la evaluación de empresa en marcha de la Administración

El auditor debe obtener una apreciación de la evaluación de la Administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha cubre el mismo periodo que la Administración usó para hacer su evaluación. Sin embargo, si la evaluación de la Administración cubre menos de doce meses desde la fecha de los estados financieros (es decir, la fecha del estado de situación financiera para el periodo que está siendo auditado), el auditor deberá pedir a la Administración extender el periodo de evaluación por lo menos doce meses a partir de la fecha de los estados financieros.

Si la Administración está renuente a hacer o a extender la evaluación, el auditor determina si se puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha. Si el auditor no puede obtenerlo, se requiere que el equipo de auditoría consulte con el supervisor del trabajo de auditoría, para determinar la acción apropiada y las implicaciones para la opinión de auditoría.

20.5.3 Concluir sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha

Si el auditor concluye que el uso de la premisa de entidad en marcha es apropiado en las circunstancias, pero existe una incertidumbre importante, se determina la idoneidad de las revelaciones hechas por la Administración en los estados financieros y el efecto sobre la opinión. También se tiene que evaluar el efecto sobre la opinión del auditor, si se concluye que el uso de la premisa de empresa en marcha es impropio o si la Administración es renuente a hacer o extender una evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

20.6 Auditoría de relaciones y transacciones entre partes relacionadas

El interés público de las entidades al realizar transacciones económicas, financieras y otros, puede verse afectado por los intereses particulares o privados de los encargados del gobierno de la entidad, la Administración, personal vinculado al entorno estratégico de las entidades y otros niveles de decisión, pudiendo generarse conflicto de intereses que constituyen parte de los riesgos que enfrentan las transacciones realizadas por las entidades.

Las transacciones más comunes en el sector público corresponden a: traspasos de documentos, transferencias de fondos, transferencia de donaciones, ejecución de obras por encargo, concesión de activos, entre otros.

20.6.1 Naturaleza de las transacciones entre partes relacionadas

Muchas transacciones entre partes relacionadas tienen lugar en el curso normal de operaciones de la entidad. En tales circunstancias, estas transacciones pueden no tener un riesgo más alto de aseveración equívoca material en los estados presupuestarios y financieros, que las transacciones similares con entidades no relacionadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a riesgos más altos de aseveración equívoca material de los estados financieros que las transacciones con entidades no relacionadas.

Cuando el marco de información presupuestaria y financiera aplicable establece requerimientos de partes relacionadas, se planea y se ejecuta procedimientos para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada sobre si las relaciones y transacciones entre partes relacionadas han sido identificadas, contabilizadas y reveladas apropiadamente en los estados presupuestarios y financieros de acuerdo con el marco legal y de información financiera aplicable, respectivamente.

Aún si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos mínimos o ninguno de partes relacionadas, se debe obtener una comprensión de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas de la entidad. El auditor para poder concluir si los estados financieros logran una presentación razonable (es decir, “presentan razonablemente, en todos sus aspectos materiales”, o son “verdaderos y razonables”) o en el caso de marcos de cumplimiento, no son engañosos.

20.6.2 Procedimientos para identificar y responder a los riesgos de aseveración equívoca material asociados con relaciones y transacciones entre partes relacionadas

Se ejerce el juicio profesional y se involucra a ejecutivos del encargo cuando se diseña procedimientos de auditoría para revisar las transacciones identificadas con partes relacionadas.

Se inspecciona los siguientes documentos en cuanto a la existencia de relaciones o transacciones entre partes relacionadas que la Administración no ha identificado o revelado anteriormente:

- Confirmaciones bancarias o legales obtenidas.
- Actas de reuniones de accionistas, directores, consejos regionales, concejo de Gobiernos locales y actas de reuniones de quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
- Cualquier otro registro o documento que se considere necesario.

Se puede decidir inspeccionar otros registros o documentos en cuanto a la existencia de transacciones entre partes relacionadas tales como:

- Otras confirmaciones de terceros obtenidas (es decir, además de las confirmaciones bancarias y legales).
- Declaraciones de impuestos sobre utilidades de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Declaraciones de conflictos de intereses de la Administración y de quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
- Registros de las inversiones de la entidad y los de sus planes de pensiones.
- Contratos y convenios con la alta Administración y con quienes están a cargo de la Administración de la entidad.

- Recibos por honorarios profesionales y correspondencia de asesores y consultores de la entidad.
- Contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.

Adicionalmente:

- Se obtiene una cédula o resumen de transacciones identificadas con partes relacionadas incluyendo aquellas identificadas por los equipos locales y otros auditores del componente en una auditoría de grupo.
- Se obtiene una comprensión del propósito de negocios de las transacciones entre partes relacionadas que tienen un efecto material sobre los estados financieros y se revisa las revelaciones para evaluar su conveniencia.
- Se determina si las transacciones materiales entre partes relacionadas fueron aprobadas por quienes están a cargo de la Administración de la entidad. Si no, se determina si se deberá llevar las transacciones a la atención de quienes están a cargo de la Administración de la entidad para su consideración.

20.6.3 Identificar la existencia de partes relacionadas no reveladas por la Administración

Cuando se realiza la inspección de registros o documentos, el auditor deberá permanecer alerta a arreglos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones entre partes relacionadas que la Administración no ha identificado anteriormente o no lo ha comunicado al auditor.

Un arreglo involucra un acuerdo formal o informal entre la entidad y otra parte con el fin, por ejemplo, de establecer una relación de negocios mediante, contratos de construcción ventajosos, compra de maquinaria y equipos, o conducción de ciertos tipos de transacciones bajo términos y condiciones ventajosas. Los arreglos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones entre partes relacionadas que la Administración o el titular de la entidad no ha identificado anteriormente o no ha revelado incluyen:

- Participación en sociedades colectivas no incorporadas con otras entidades.
- Acuerdos para la prestación de servicios a ciertas entidades bajo términos y condiciones que están fuera del curso normal de negocios de la entidad.
- Garantías y relaciones con garantes.

Las transacciones que parecen inusuales en las circunstancias pueden indicar la existencia de partes relacionadas no identificadas, por ejemplo:

- Transacciones que tienen términos anormales (p. ej., precios, tasas de interés, garantías y términos de pago inusuales).
- Transacciones que carecen de razón lógica de negocios aparente para su ocurrencia.
- Transacciones procesadas de una manera inusual (p. ej., una transacción rutinaria procesada mediante un asiento de diario o una transacción no rutinaria inusual).
- Alto volumen de transacciones o transacciones significativas con ciertos clientes o proveedores en comparación con las de otros.
- Transacciones no registradas tales como la recepción o prestación de servicios de Administración sin costo alguno.

Si el auditor identifica arreglos o información que sugieren la existencia de relaciones o transacciones entre partes relacionadas que la Administración no ha identificado anteriormente o no lo ha revelado, al auditor, se determina si

las circunstancias subyacentes confirman la existencia de esas relaciones o transacciones.

Si se confirma la existencia de estas relaciones o transacciones:

- Comunicar la información relevante a los otros integrantes de la comisión auditora, para permitirles evaluar el efecto que la nueva información puede tener sobre otras áreas de la auditoría.
- Cuando el marco de información financiera aplicable establece requerimientos para partes relacionadas:

    - Solicitar a la Administración identificar cada transacción con las partes relacionadas identificadas recientemente para la evaluación adicional.
    - Indagar por qué los controles de la entidad sobre relaciones y transacciones entre partes relacionadas fallaron en permitir la identificación o revelación de las relaciones o transacciones entre partes relacionadas.

- Reconsiderar el riesgo de que puedan existir otras partes relacionadas o transacciones significativas entre partes relacionadas que la Administración no haya identificado anteriormente o no haya sido revelado, y se ejecutará procedimientos adicionales de auditoría según sea necesario.
- Si la no revelación por parte de la Administración parece intencional (y por lo tanto indicativo de un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude), el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría.

20.6.4 Evaluar relaciones y transacciones entre partes relacionadas

El auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros, debe evaluar:

- Si las relaciones y transacciones entre partes relacionadas identificadas han sido contabilizadas apropiadamente y reveladas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- Si los efectos de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas:

    - Impiden que los estados financieros logren una presentación razonable (para marcos de presentación razonable).
    - Causan que los estados financieros sean desvirtuados (para marcos de cumplimiento).

Si la Administración hace una aseveración en los estados financieros acerca de la transacción entre partes relacionadas, que ha sido conducida usando términos equivalentes a una ‘transacción en términos de mercado de libre competencia’, el auditor debe obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada acerca de la aseveración de la Administración.

En esta situación, la Administración necesita sustentar su aseveración. El soporte de la Administración para la aseveración puede incluir:

- Comparar los términos de la transacción entre partes relacionadas con los de una transacción idéntica o similar con una o más entidades no relacionadas.
- Contratar a un experto externo para determinar un valor de mercado y para confirmar los términos y condiciones de mercado para la transacción entre partes relacionadas.

- Comparar los términos de la transacción entre partes relacionadas para conocer los términos de mercado para transacciones ampliamente similares en un mercado abierto.

El auditor evaluará el soporte de la Administración para su aseveración, lo cual involucra:

- Evaluar la conveniencia del proceso de la Administración para soportar la aseveración.
- Verificar la fuente de la información interna y externa que soporta la aseveración, y probar la información para determinar su corrección, integridad y relevancia.
- Evaluar la razonabilidad de las premisas significativas sobre las cuales se basa la aseveración.

20.7 Obtener manifestaciones de la Administración

El auditor debe obtener manifestaciones apropiadas de la Administración, en forma de una carta dirigida a:

- Confirmar que la Administración ha cumplido con su responsabilidad por la preparación de los estados presupuestarios y financieros; y por la integridad de la información proporcionada al auditor.
- Respaldar otra evidencia de auditoría relevante para los estados presupuestarios y financieros o aseveraciones específicas de dichos estados.

20.7.1 Responsabilidad de la Administración de hacer manifestaciones

El auditor debe solicitar manifestaciones de la Administración con responsabilidades apropiadas por los estados presupuestarios y financieros; y conocimiento de los asuntos para los cuales se está solicitando manifestaciones.

La Administración puede hacer indagaciones con otras personas que participan en la preparación y presentación de los estados presupuestarios y financieros y las aseveraciones en los mismos, incluyendo personas que tienen conocimiento especializado acerca de los asuntos para los cuales el auditor está solicitando manifestaciones. Tales personas pueden incluir:

- Un actuario responsable de determinar, con base en cálculos actuariales, determinadas mediciones contables.
- Ingenieros del personal con conocimiento especializado acerca de mediciones de pasivos ambientales.
- Asesor legal interno con información esencial para las provisiones para demandas legales.

Para reforzar la necesidad de que la Administración haga manifestaciones con conocimiento, el auditor solicita declarar en la carta de manifestaciones de la Administración, que ha hecho las indagaciones apropiadas para estar en capacidad de hacer las manifestaciones solicitadas.

20.7.2 Contenido de las cartas de manifestaciones de la Administración

- Manifestaciones acerca de las responsabilidades de la Administración por la preparación de los estados presupuestarios y financieros, la integridad de las transacciones y la información suministrada al auditor.
- Otras manifestaciones requeridas por las normas profesionales.
- Según sea necesario, manifestaciones adicionales que respalden otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros.

20.7.3 Manifestaciones acerca de las responsabilidades de la Administración

El auditor solicita manifestaciones de la Administración que ha cumplido con sus correspondientes responsabilidades:

- Para la preparación y presentación razonable de los estados presupuestarios, de acuerdo a la normativa legal aplicable.
- Para la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- Por la integridad de las transacciones y la información suministrada al auditor, es decir, que cada transacción ha sido registrada y está reflejada en los estados presupuestarios y financieros; y que toda la información relevante y el acceso a los registros de la entidad han sido suministrados, según lo acordado en el contrato.

El auditor solicita manifestaciones de la Administración respecto a sus responsabilidades. Se debe describir las responsabilidades de la Administración en la carta de manifestaciones de la Administración en la misma forma en que son descritas en el contrato, o hacer referencia a las responsabilidades del convenio de compromiso.

Además de solicitar manifestaciones sobre si la Administración ha cumplido con sus responsabilidades de preparar los estados presupuestarios y financieros, registrar las transacciones y proporcionar información, el auditor debe solicitar a la Administración reconfirmar su aceptación y comprensión de esas responsabilidades si:

- Quienes firmaron el contrato en nombre de la entidad han dejado de tener las responsabilidades relevantes.
- Existe una indicación de que la Administración no comprende tales responsabilidades.
- Cambios en las circunstancias lo hacen apropiado.

20.7.4 Otras manifestaciones requeridas por normas profesionales

El auditor solicitará manifestaciones de la Administración que son requeridas por normas profesionales en relación con:

- Indicios o conocimiento de situaciones de fraude en la entidad.
- Leyes y regulaciones.
- Litigios y demandas.
- Empresa en marcha.
- Partes relacionadas.
- Estimaciones contables y revelaciones relacionadas.
- Eventos posteriores.
- Aseveraciones equívocas no corregidas.

Si el auditor determina que es necesario obtener manifestaciones adicionales para respaldar otra evidencia de auditoría relevante para los estados presupuestarios y financieros o una o más aseveraciones específicas en los estados presupuestarios y financieros, el auditor solicita a la Administración proporcionar estas manifestaciones adicionales.

20.7.5 Preparación de la carta de manifestaciones de la Administración

La carta de manifestaciones de la Administración se prepara en papel con membrete de la entidad y dirigida al auditor.

Se prepara un borrador de la carta de manifestaciones de la Administración. Este borrador es revisado por un ejecutivo de la comisión auditora, antes de entregarlo a la Administración, para verificar que:

- Contiene todas las manifestaciones requeridas.
- Contiene cualquier manifestación adicional que se está solicitando.
- Identifica a los integrantes de la Administración apropiados para firmar la carta.
- Será fechada apropiadamente.

El auditor debe proporcionar un borrador de la carta a la Administración con bastante anticipación al término de la auditoría, para facilitar la comprensión de la Administración del propósito y contenido de la carta y para ayudar a obtener la carta final firmada oportunamente.

Se deberá elaborar una carta de manifestaciones por separado para los estados presupuestarios y financieros. La no entrega de este documento por parte de la Administración, deberá ser incluida en el Reporte de deficiencias significativas.

21. Preparar el Memorando de estrategia de auditoría

21.1 Aspectos generales

La estrategia de auditoría comprende el alcance general, la oportunidad y la dirección de la auditoría, lo cual guía el desarrollo del plan de auditoría. La estrategia de auditoría se resume en el Memorando de estrategia de auditoría.

El plan de auditoría convierte la estrategia de auditoría en una descripción integral del trabajo a ser ejecutado. Está plasmado a través de la documentación de auditoría, describiendo el trabajo a ser ejecutado en cada clase significativa de transacciones (TS), proceso de revelación significativa, cuenta significativa y aseveraciones relevantes, incluyendo las pruebas sobre controles cuando se usa una estrategia de confianza en controles, y los procedimientos sustantivos que responden a la evaluación de riesgo combinado.

El propósito del Memorando de estrategia de auditoría (MEA) es proporcionar evidencia de que el equipo de auditoría desarrolló, discutió y aprobó una estrategia general de auditoría para el trabajo de auditoría, estableciendo el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría.

21.2 Evento de planificación de auditoría

El socio y/o supervisor debe discutir la estrategia general de auditoría durante una actividad denominada "**Evento de planificación de auditoría**" en el cual participan directamente todo el equipo de auditoría. Dicha reunión deberá documentarse como evidencia. Ver **Formato 14 "Evento de planificación de auditoría".**

El socio responsable del trabajo (por lo general, el supervisor del equipo de auditoría) es responsable de manejar la calidad general del trabajo de auditoría y es responsable por la dirección, supervisión y ejecución del trabajo de auditoría de acuerdo con normas profesionales y requerimientos legales y regulatorios aplicables.

21.3 Participantes del Evento de planificación de auditoría

Al "Evento de planificación de auditoría" asisten el socio, el supervisor del trabajo de auditoría y los principales integrantes del equipo, incluyendo de ser el caso el experto.

Dependiendo de las operaciones y actividades de la entidad, es recomendable que asistan profesionales de TI, impuestos u otros expertos (particularmente en entidades con entornos complejos de TI, impuestos u otros); sin embargo, si es apropiado puede celebrarse una reunión por separado con ellos.

Para auditorías más complejas, se debe considerar invitar a la Administración de la entidad y a personal del órgano de control institucional de ser el caso, a ciertas etapas de la discusión para que sus conocimientos y puntos de vista estén representados.

Si el auditor determina que es apropiado invitar a la Administración o diferente personal de la entidad al Evento de planificación de auditoría, se debe sostener una reunión previa con el equipo de auditoría para planear apropiadamente dicha reunión.

No se debe discutir, ni comentar, la estrategia y alcance de la auditoría cuando la Administración u otro personal de la entidad están presentes. Se puede pedir a la Administración que discuta con el auditor lo siguiente:

- La entidad y su entorno (incluyendo los cambios desde el periodo anterior y los nuevos desarrollos).
- Los resultados de operaciones hasta la fecha y los resultados esperados para el periodo y, de ser el caso, periodos posteriores.
- Las áreas de preocupación para la Administración y quienes están a cargo de la administración de la entidad.
- Los riesgos asociados a la información presupuestaria y financiera y otros conocidos.
- Las áreas donde la Administración cree que existe un riesgo de fraude más alto,
- Las expectativas de servicio, incluyendo entregables, reportes y fechas de entrega.

21.4 Temas a discutir durante el Evento de planificación de auditoría

El Evento de planificación de auditoría es más eficaz cuando los procedimientos de las etapas de planificación e identificación de riesgos, de estrategia y evaluación de riesgos se completan con anticipación, de manera que las decisiones sean validadas durante el evento y las discusiones se enfoquen en riesgos de aseveración equívoca material y asuntos de contabilidad y auditoría.

El supervisor a cargo del trabajo de auditoría toma decisiones, e informa al equipo respecto a cómo será conducida la auditoría.

Durante el Evento de planificación de auditoría, se discute como mínimo lo siguiente:

- Los cambios significativos en la entidad, su entorno y el efecto sobre la auditoría,
- Los resultados de actividades preliminares del trabajo de auditoría conducidas hasta la fecha y el efecto que estas puedan tener sobre la estrategia de auditoría,
- Observaciones provenientes del análisis de la información presupuestaria, financiera y no financiera que tiene un efecto sobre la auditoría.
- La materialidad de planeación (MP), el error tolerable (ET) y el importe nominal para el RDA.
- Asuntos relevantes de contabilidad y auditoría.
- Las conclusiones relacionadas con elementos clave del ambiente de control que tienen un efecto sobre la auditoría.
- El potencial para riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude o error, incluyendo riesgos significativos, y dónde pueden ocurrir específicamente estos,
- Problemas de negocio en marcha y la necesidad que tiene el equipo de permanecer alerta a factores que pueden afectar el supuesto/premisa de negocio en marcha.

- El potencial para relaciones y transacciones entre partes relacionadas, cómo y cuándo estas pueden ocurrir, y la estrategia de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca del riesgo evaluado de aseveración equívoca material asociado con relaciones y transacciones entre partes relacionadas.
- Las experiencias anteriores con la entidad (p. ej., áreas de riesgo, aseveraciones equívocas identificadas, deficiencias significativas),
- Cambios significativos en las evaluaciones de riesgo combinado desde el periodo anterior y el efecto sobre la estrategia de auditoría.
- La razón para determinar que cuentas con saldos que exceden el ET son “no significativas”.
- La composición del equipo y uso de expertos.

21.5 Preparar el Memorando de estrategia de auditoría (MEA)

Una vez que se haya efectuado el **Evento de planificación de auditoría** se procede a elaborar el Memorando de estrategia de auditoría (MEA), en este memorando se reflejan los asuntos discutidos en dicho evento y la estrategia general de la auditoría.

El Memorando de estrategia de auditoría proporciona:

- Un registro de los temas discutidos en el Evento de planificación de auditoría, incluyendo:

  - Los integrantes de la comisión auditora (y la Administración u otro personal de la entidad cuando es apropiado) que participaron en el Evento de planificación de auditoría.
  - La información que fue discutida durante el Evento de planificación de auditoría (p. ej., la discusión del equipo y las decisiones significativas acerca de la aplicación del marco de información presupuestaria y financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad).

- Una referencia a la documentación de auditoría que respalda la discusión en el Evento de planificación de auditoría,
- Notas detalladas de cualquier discusión significativa en el Evento de planificación de auditoría para las cuales no se habían preparado documentación de auditoría anteriormente,
- Un resumen de las decisiones clave hechas y su efecto sobre la estrategia de auditoría.

El auditor debe aplicar su juicio cuando decide sobre el contenido del Memorando de Estrategia de Auditoría y el grado de detalle a ser incluido.

Como mínimo, el Memorando de Estrategia de Auditoría contiene los siguientes temas según se discutieron durante el Evento de planificación de auditoría:

- Una breve descripción de los cambios significativos en la naturaleza de la entidad y su entorno, incluyendo el negocio u operaciones de la entidad, mercados, factores ambientales clave, y el efecto sobre la auditoría.
- Una breve descripción de cualquier consideración de requerimientos éticos (incluyendo independencia) o términos del contrato que específicamente se desea llevar a la atención de la comisión auditora.
- Observaciones provenientes del análisis general de información financiera y no financiera que tienen un efecto sobre la auditoría.
- Los importes determinados para la materialidad de planeación (MP), el error tolerable (ET) y el importe nominal para el resumen de diferencias de auditoría (RDA), incluyendo la base y los factores que se considera al hacer la determinación de la MP y el ET. Cuando se concluye que una base y/o porcentaje diferentes son apropiados para determinar la MP y/o el ET en el periodo actual,

comparado con el periodo anterior, se documenta la razón para tales cambios en el Memorando de estrategia de auditoría.

- Asuntos relevantes de contabilidad, auditoría y una breve descripción del plan para tratarlos, incluyendo cualquier cambio en la selección y aplicación de las políticas contables de la entidad.
- Un resumen de las observaciones relacionadas con los elementos clave del ambiente de control de la entidad.
- Los riesgos significativos, incluyendo riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude y riesgos relacionados con transacciones significativas entre partes relacionadas fuera del curso normal de negocios de la entidad, y la respuesta a esos riesgos. Si no se ha identificado un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude relacionado con reconocimiento inapropiado de ingresos, se incluye las razones que respaldan la conclusión en el Memorando de estrategia de auditoría.
- Problemas de empresa en marcha (en empresas del estado que aplique) y la necesidad de que el equipo permanezca alerta a factores que pueden afectar la premisa de empresa en marcha.
- Las relaciones y transacciones entre partes relacionadas discutidas, incluyendo planes para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada con respecto a estas relaciones y transacciones, así como la necesidad de que el equipo permanezca alerta a relaciones y transacciones entre partes relacionadas que no han sido identificadas o reveladas por la Administración.
- Los cambios significativos en las evaluaciones de riesgo combinado del periodo anterior y el efecto sobre la estrategia de auditoría en el periodo actual.
- La razón para determinar que cuentas con saldos que exceden el ET 'no son significativas'.
- Los cambios en el equipo de auditoría, incluyendo expertos, requeridos como resultado de las discusiones del Evento de planificación de auditoría.
- Otros asuntos de importancia según se consideren apropiados.

Para documentar la estrategia de auditoría, se debe considerar el siguiente **Formato 15 "Memorando de estrategia de auditoría (MEA)".**

22. Emisión del Memorando de planificación de auditoría

22.1 Aspectos generales

El Memorando de planificación de auditoría, resume las decisiones más significativas de la etapa de planificación de la auditoría. La información que obtenga el auditor en la etapa de planificación debe conservarse en el archivo permanente.

El auditor debe documentar la información reunida para obtener una adecuada comprensión de la entidad. El Memorando de planificación de auditoría incluye elementos importantes, tales como antecedentes de la entidad, tamaño y ubicación, organización, misión, aspectos presupuestales, contables y de auditoría. El auditor debe limitar la información que es necesaria para el Memorando de planificación de auditoría, exclusivamente a aquélla que es relevante para la planificación general de la auditoría.

Al concluir la recolección y estudio de la información el auditor debe documentar su trabajo mediante:

a) Descripción de las actividades realizadas, resumidas en la documentación de auditoría con evidencia obtenida de la entidad, como flujogramas sobre los procedimientos de las áreas más significativas,

b) Emisión del Memorando de planificación, es elaborado como resultado de la etapa de planificación de la auditoría, en este documento se resumen los factores, consideraciones y decisiones significativas relacionadas con el enfoque y su alcance.

La Sociedad de Auditoría se encuentra obligada a remitir a la Contraloría General de la República el Memorando de planificación en la forma y plazos establecidos.

22.2 Estructura del Memorando de planificación de auditoría

El memorando de planificación tiene la siguiente estructura básica:

- Antecedentes económicos que inciden en la información presupuestaria y financiera.
- Principales políticas contables.
- Normatividad aplicable a la entidad.
- Hechos significativos y transacciones inusuales.
- Identificación de cuentas significativas y de riesgo.
- Riesgos significativos identificados y procedimientos planificados.
- Importe de la materialidad de planeación (MP) determinada.
- Importe nominal para acumular errores (resumen de diferencias de auditoría, RDA).
- Importe del error tolerable (ET).
- Consideraciones para determinar la MP, ET y el importe nominal del RDA.
- Estrategia de auditoría con relación al control interno (confianza o no confianza en controles).
- Estrategia de auditoría con relación a los sistemas de información (confianza o no confianza en controles).
- Informes y reportes a emitir y fechas de entrega.
- Cronograma y relación de integrantes de la comisión auditora.

Ver Formato 16 "Memorando de planificación de auditoría"

22.3 Programa de auditoría

Como resultado de la etapa de planificación, el auditor está en condiciones de formular su programa de auditoría medida.

El programa de auditoría principalmente tiene los siguientes propósitos:

a) Identifica los procedimientos planificados de auditoría al nivel de detalle que se consideran apropiados para orientar con efectividad y eficiencia al equipo de auditoría.
b) Facilita la delegación, supervisión y revisión.
c) Coordina el desempeño de los procedimientos de auditoría planificados.
d) Documenta la ejecución de los procedimientos de auditoría aplicados.

23. Auditoría del grupo o pliego

23.1 Aspectos generales

Los auditores de las entidades pertenecientes a un grupo o pliego, al estar obligados por disposición legal, reglamentaria u otro motivo a emitir una opinión de auditoría sobre los estados presupuestarios y financieros de las entidades o unidades ejecutoras conformantes del mismo, permiten que el equipo auditor pueda decidir utilizar la evidencia en la que se basa la opinión sobre los estados presupuestarios y financieros de las entidades o unidades ejecutoras conformantes del grupo o pliego, para constituir la evidencia de auditoría, pero no por ello dejarán de aplicarse las exigencias de la Norma Internacional de Auditoría 600 "Consideraciones Especiales – Auditorías de estados financieros del Grupo (incluyendo el trabajo de los auditores de las entidades conformantes del grupo o pliego)", en adelante NIA 600.

El responsable del equipo auditor del grupo o pliego se atendrá a las exigencias de la NIA 220 con independencia de que la información presupuestaria y financiera de las entidades del grupo sea controlada por sus auditores designados o bien por el equipo auditor del grupo. La NIA 600 ayuda al responsable del equipo auditor del grupo a cumplir lo establecido en la NIA 220 cuando los auditores de las entidades conformantes del grupo, controlen la información presupuestaria y financiera correspondiente a estos.

El riesgo de auditoría está en función del riesgo de aseveraciones equívocas materiales de los estados presupuestarios y financieros y del riesgo de que el auditor no llegue a detectarlas. En la auditoría de un grupo o pliego, se añade el riesgo de que los auditores de las entidades conformantes del grupo o pliego no descubran una aseveración equívoca en la información presupuestaria y financiera de dichas entidades, provocando así una equivocación equívoca material en los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego, y el riesgo de que el equipo auditor del grupo o pliego tampoco la detecte.

La NIA 600 explica las cuestiones analizadas por el equipo auditor del grupo o pliego para decidir la naturaleza, el momento y el alcance de su participación en los procedimientos de evaluación del riesgo y otros procedimientos de auditoría llevados a cabo por los auditores de las entidades conformantes del grupo o pliego sobre la información presupuestaria y financiera de estos. El objetivo de esta participación es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar la opinión de auditoría sobre los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego.

23.2 Aplicabilidad de la NIA 600 en las auditorías del sector público

La NIA 600 es aplicable a los auditores de las entidades del sector público. En la auditoría financiera gubernamental, los objetivos van más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados presupuestarios y financieros son presentados razonablemente de acuerdo con el marco legal y de información financiera aplicable, por ejemplo, la conformidad con las normas presupuestarias, la rendición de cuentas o la eficacia del control interno relacionado a la información presupuestaria y financiera.

Las entidades conformantes del grupo o pliego comprenden a empresas del Estado, Gobierno central, Gobiernos regionales y locales, entidades con proyectos financiados o donaciones por parte de organismos cooperantes.

El mandato de auditoría o las obligaciones derivadas de leyes, reglamentos, órdenes ministeriales, exigencias de política pública o resoluciones del poder legislativo pueden conducir a obligaciones suplementarias de información. Sin embargo, aun no existiendo esas obligaciones suplementarias, puede haber expectativas de los ciudadanos en cuanto a la conformidad con las normas o la eficacia del control interno y a la atención que debe prestar el auditor a estos temas. El auditor de un grupo o pliego perteneciente al sector público ha de tener presente dichas expectativas, mantenerse alerta durante toda la auditoría respecto de los ámbitos en que pueda darse una falta de conformidad con las normas y establecer una comunicación al respecto con los auditores de las entidades conformantes del grupo o pliego.

23.3 Objetivos de la auditoría de estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego

La comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización de su trabajo sobre la información presupuestaria y financiera relacionada con los componentes, así como sobre sus deficiencias.

La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación o integración, para

expresar una opinión sobre si los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco legal y de información financiera aplicable.

23.4 Estrategia de auditoría para grupos o pliegos

El equipo del encargo del grupo o pliego establecerá una estrategia general de auditoría y desarrollará un plan de auditoría del grupo o pliego de conformidad con la NIA 300 (planificación de la auditoría de estados financieros).

El socio del encargo del grupo o pliego revisará la estrategia general de la auditoría y el plan de auditoría.

El equipo de auditoría determinará dentro del grupo o pliego los componentes significativos y no significativos y establecerá la siguiente estrategia:

Para componentes o unidades ejecutoras significativas:

Desde el punto de vista presupuestario o financiero: En caso un componente sea considerado de manera individual significativo para el grupo o pliego desde el punto de vista presupuestario o financiero, realizará una auditoría de la información presupuestaria y financiera de dicho componente o unidad ejecutora aplicando la materialidad planeada para este y emitirá una opinión de auditoría individual por este componente o unidad ejecutora sobre los estados presupuestarios y financieros.

Desde el punto de vista que incorpore riesgos significativos para el estado presupuestario o financiero del grupo o pliego: El equipo del encargo del grupo o pliego o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:

a) Una auditoría de la información presupuestaria y financiera del componente aplicando la materialidad planeada para este.

b) Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar en relación con los probables riesgos significativos de aseveración equivoca material en los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego.

c) Procedimientos de auditoría específicos en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados presupuestaros y financieros.

Para componentes o unidades ejecutoras no significativas:

Para los componentes que no sean significativos, el equipo del encargo del grupo o pliego aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo o pliego.

El equipo del encargo del grupo o pliego seleccionará algunos componentes que no sean significativos y solicitará al auditor del componente que realice procedimientos específicos sobre cuentas significativas de estos componentes, cuyos resultados podrían influir en la opinión de los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego.

En los casos que no exista auditor del componente, el auditor del grupo o pliego debe efectuar los procedimientos que correspondan.

El equipo del encargo del grupo o pliego variará la selección del componente a lo largo del tiempo.

23.5 Determinación de un componente significativo y no significativo

El equipo del encargo del grupo o pliego puede aplicar un porcentaje a una referencia elegida, como ayuda para identificar componentes que individualmente tienen significatividad presupuestaria o financiera. La referencia propuesta es el Presupuesto Inicial Modificado (PIM) o el total de activos de cada componente o unidad ejecutora en relación al total del grupo o pliego.

23.6 Determinar los riesgos significativos a nivel del grupo o pliego

El equipo auditor del grupo o pliego evalúa si alguno de los riesgos de errores significativos identificados representa riesgos significativos a nivel de grupo o pliego.

El equipo auditor del grupo o pliego revisa y evalúa los riesgos significativos que fueron identificados por los equipos de auditoría de los componentes y comunicados al equipo auditor del grupo o pliego así como su impacto a nivel de grupo o pliego.

Cuando los riesgos significativos a nivel de grupo o pliego se han identificado en un componente el equipo del grupo o pliego evalúa la idoneidad de los procedimientos adicionales de auditoría a realizar por el equipo del componente para responder a los riesgos identificados y determina si el equipo del grupo debe participar en la ejecución de los procedimientos.

Capítulo IV Etapa de ejecución

1. Aspectos generales

Es la etapa de la auditoría en la cual el auditor debe aplicar los procedimientos de auditoría para reunir la evidencia suficiente y apropiada que le permita opinar sobre los estados presupuestarios y financieros de la entidad, basada en la validación de sus aseveraciones, la evaluación de la efectividad de los controles internos, y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tienen incidencia en la presentación de dicha información.

Por el tipo de evidencia obtenida, las técnicas de auditoría se clasifican en: técnicas de obtención de evidencia física, documental, testimonial o analítica; tal como se presenta en el cuadro siguiente:

1.1 Tipos de pruebas a aplicar en esta etapa:

- **Pruebas de control:** Son efectuadas para obtener seguridad razonable del control implantado, mediante la confirmación de que los controles han operado efectivamente durante el periodo examinado, asegurando el cumplimiento de directivas internas, disposiciones legales y reglamentarias.

- **Pruebas sustantivas:** Son realizadas para obtener evidencia de auditoría, respecto de si las aseveraciones de los estados presupuestarios y financieros están libres de errores significativos; entre los procedimientos sustantivos a aplicarse tenemos los procedimientos sustantivos de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

1.2 Actividades a desarrollar

Durante la etapa de ejecución, el auditor debe llevar a cabo las siguientes actividades:

- Considerar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría, la misma que dependerá de la evaluación preliminar del sistema de control interno desarrollado en la etapa de planificación.
- Diseñar procedimientos de auditorías efectivas y eficientes.
- Realizar las pruebas. Aplicar los procedimientos de auditoría en las diferentes fuentes de información identificadas en el recorrido de las transacciones presupuestarias y financieras.
- Identificar las deficiencias de control interno, deficiencias significativas y detección de fraude.
- Evaluar los resultados obtenidos con relación a los niveles de materialidad definidos.

1.3 Inicio de la etapa de ejecución

Después de haber culminado con la planificación de auditoría y haber definido la estrategia de auditoría a aplicar, se pone en práctica el programa de auditoría elaborado, respecto a la entidad a auditar.

En esta etapa se busca obtener evidencias de auditoría mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría en las fuentes de información identificadas en el conocimiento de la entidad y sus transacciones, con la finalidad de revisarlas, contrastarlas y analizarlas, para que estas evidencias fundamenten las conclusiones que soporten la opinión de auditoría a los estados presupuestarios y financieros.

1.4 Actualización de los procedimientos de auditoría

Independientemente al nivel de detalle y preparación del memorando de planificación, este puede ser modificado durante el proceso de auditoría debido al surgimiento de eventos, circunstancias y riesgos no previstos inicialmente.

2. Evidencia y procedimientos de auditoría

2.1 Evidencia de auditoría

Es la información obtenida por el auditor como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría, la cual sustentará las conclusiones de su opinión sobre los estados presupuestarios y financieros, así como las afirmaciones que exprese en los informes y reportes que emita el auditor.

La evidencia de auditoría incluye, entre otras, la documentación de fuente interna y externa que sustentan: los registros contables, las actividades efectuadas por las áreas operativas con incidencia presupuestaria y financiera, opinión de los asesores o consultores, acuerdos, memorias, publicaciones, confirmaciones.

2.1.1 Finalidad de la evidencia de auditoría

- Otorga una seguridad razonable al proceso de auditoría.
- Obtener información, documentación que respalden las conclusiones del auditor sobre los rubros de los estados presupuestarios y financieros.
- Proporciona los elementos necesarios para que la auditoría sea confiable, objetiva y genere valor agregado a la entidad, a través de recomendaciones de mejora continua.
- Fundamenta la opinión del auditor.

2.1.2 Tipos de evidencia

La evidencia de auditoría puede clasificarse en los siguientes tipos:

- Evidencia física.
- Evidencia documental.
- Evidencia testimonial.
- Evidencia analítica.

Evidencia física

Es utilizada por el auditor en la verificación de saldos de activos tangibles y se obtiene a través de un examen físico de los recursos; sin embargo, tal evidencia no establece la propiedad o la valuación del activo.

Evidencia documental

Es la información obtenida de la entidad auditada e incluye comprobantes de pago, facturas, contratos, cheques, liquidaciones de obras, convenios, acuerdos de los encargados de la Administración, entre otros. La confiabilidad del documento depende de la forma como fue creado y su propia naturaleza. La forma más común de evidencia consiste en clasificar los documentos en:

- Externos: aquellos que se originan fuera de la entidad.
- Internos: aquellos que se originan dentro de la entidad.

Evidencia testimonial

Es la información obtenida de terceros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o mediante entrevistas. Esta evidencia deberá ser corroborada con pruebas adicionales.

Evidencia analítica

Se obtiene al analizar o verificar la información. Esta evidencia proporciona una base de respaldo para una inferencia respecto a la razonabilidad de una partida específica de un estado presupuestario y financiero.

La confiabilidad de evidencia analítica depende en gran parte de la importancia de la información comparable.

2.1.3 Relaciones de la evidencia con las aseveraciones de auditoría

Tipo de Evidencia	Aseveraciones de auditoría							
	Existencia	Derechos y obligaciones	Integridad	Valuación e imputación	Ocurrencia	Exactitud	Corte	Clasificación y comprensibilidad
Evidencia física	X							
Evidencia documental	X	X	X	X	X	X	X	X
Evidencia testimonial	X	X	X	X	X			X
Evidencia analítica	X		X	X				

- **Existencia:** Los activos, pasivos y el patrimonio neto existen por aplicación de los recursos presupuestarios.

- **Derechos y obligaciones:** La entidad posee o controla los derechos de los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.

- **Integridad:** Se han registrado todos los activos, pasivos, instrumentos de patrimonio neto, ingresos y gastos presupuestarios y otros eventos y transacciones que tenían que registrarse.

- **Valuación e imputación:** Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valuación o imputación resultante ha sido apropiadamente registrado.

- **Ocurrencia:** Las transacciones y eventos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad, de acuerdo con sus atribuciones legales, y utilización de sus recursos presupuestarios.

- **Exactitud:** Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y eventos se han registrado apropiadamente.

- **Corte:** Las transacciones y los eventos se han registrado en el periodo correcto.

- **Clasificación y comprensibilidad**: Las transacciones y los eventos se han registrado en las cuentas apropiadas.

2.1.4 Seguridad razonable y evidencia de auditoría

La seguridad razonable se logra cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría (riesgo que el auditor exprese una opinión razonable cuando los estados presupuestarios y financieros contengan errores materiales) a un nivel aceptablemente bajo, lo que permitiría al auditor llegar a conclusiones razonables sobre las cuales fundamente su opinión.

2.1.5 Atributos de la evidencia

Los atributos de las evidencias de auditoría son:

- **Suficiencia**: Es la medida de la cantidad de evidencias obtenidas y se refiere al alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados.
- **Apropiada:** Consiste en la medida de la calidad de las evidencias obtenidas, la cual depende del origen de la fuente y del aseguramiento de las aseveraciones de los estados presupuestarios y estados financieros en particular.

2.1.6 Calidad de la evidencia

La calidad de la evidencia de auditoría está referida a la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ejecutarse. Al considerar la naturaleza de los procedimientos de auditoría, puede ser útil para el auditor tomar en cuenta que:

- La evidencia de auditoría obtenida de fuentes externas es más confiable que la proveniente de fuentes internas.
- La evidencia de auditoría que se obtenga de terceros no relacionados o creada por ellos, es más convincente de aquella que es obtenida de entes relacionados.
- La evidencia de auditoría que se obtenga dentro de la entidad es más convincente cuando el control interno es efectivo.
- La evidencia de auditoría que se obtenga directamente mediante comparación, inspección, observación o examen físico, es más convincente de aquella que es obtenida indirectamente mediante indagaciones con otros.
- La evidencia de auditoría que se obtenga de varias fuentes que sugieran la misma conclusión es más convincente de aquella conseguida de una sola fuente.
- La evidencia de auditoría bajo la forma de documentos y manifestaciones escritas es más confiable que bajo la forma de declaraciones orales.

Generalmente, el auditor necesita apoyarse en evidencias que son más persuasivas que concluyentes y, con frecuencia, busca evidencias de diferentes fuentes o distinta naturaleza para sustentar una misma aseveración. El auditor no examina, por lo general, toda la información disponible, pues es posible establecer conclusiones a partir de un saldo contable o un tipo de transacción, mediante el uso del criterio o procedimientos de muestreo estadístico.

Para determinar la suficiencia y propiedad de la evidencia, el auditor puede considerar los siguientes factores:

- La evaluación del auditor sobre la naturaleza y nivel del riesgo inherente, en relación con los estados presupuestarios y financieros y los saldos contables o tipos de transacciones.
- La naturaleza de los sistemas de contabilidad, control interno y la evaluación del riesgo de control y sus aspectos de diseño y funcionamiento.
- La materialidad de la partida que examina.
- La fuente y confiabilidad de la información disponible.

La evidencia de auditoría es más persuasiva cuando consiste en elementos de evidencia que provienen de diferentes fuentes o son de distinta naturaleza, pero guardan coherencia entre ellas. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado mayor de confiabilidad que considerando individualmente tales elementos de evidencia. En un sentido contrario, cuando la evidencia obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra, el auditor debe determinar los procedimientos adicionales que son necesarios para resolver dicha situación.

El auditor obtiene evidencia de auditoría a través de las siguientes técnicas de auditoría: inspección, observación, indagación, confirmación, cálculo y procedimientos analíticos. La oportunidad de estos procedimientos depende, en parte, de los periodos en que la evidencia buscada se encuentre disponible.

2.2 Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría pueden agruparse en:

Procedimientos sustantivos, los cuales tienen por finalidad demostrar la verdad de los hechos económicos y financieros, transacciones, saldos contables, u otros que son realizados para obtener evidencia de auditoría con respecto a las aseveraciones incorporadas en los estados presupuestarios y financieros, reconocimiento, legalidad, corte, existencia, integridad, valuación, presentación y revelación, etc. Así como detectar errores materiales en las aseveraciones.

Los procedimientos sustantivos comprenden tanto las pruebas de detalle como los procedimientos analíticos sustantivos de los tipos de transacciones, saldos contables y revelaciones, según se detallan a continuación:

- Pruebas de detalle: corresponde a la aplicación de uno o más de las técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales que constituyen el saldo contable o tipo de transacciones.

- Procedimientos analíticos sustantivos: consiste en la aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones para analizar y desarrollar las expectativas con respecto a relaciones entre los datos financieros, presupuestarios y de operación para compararlos con los saldos de cuentas o tipo de transacciones que se hayan registrado. Los procedimientos

analíticos incluyen pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias y análisis de relación.

Pruebas de controles, los cuales tienen por finalidad evaluar el diseño y la eficacia operativa de los controles para prevenir, o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales al nivel de aseveración durante todo el periodo de confianza.

Las pruebas de controles deben proporcionar evidencia suficiente que permita concluir que los controles en que tiene que confiar el auditor, han estado operando en forma efectiva y continua durante el ejercicio.

3. Ejecución de pruebas de controles

La ejecución de pruebas de controles que se efectúa en esta etapa, deberá realizarse siempre y cuando la estrategia definida en la etapa de planificación sea someter a cumplimiento el control interno relacionado a la información presupuestaria y financiera implementado por la entidad.

Las pruebas de controles deben proporcionar evidencia suficiente que permita concluir que los controles en que tiene que confiar el auditor, han estado operando en forma efectiva y continua durante el ejercicio. Para asegurarse que los controles vienen funcionando eficaz y eficientemente, la Administración efectúa actividades de monitoreo; debido a ello, las pruebas de controles deben considerar procedimientos específicos sobre esas actividades de monitoreo.

El auditor ejecutará pruebas sobre controles para evaluar la eficacia operativa de los controles para cada aseveración relevante de los rubros que conforman los estados presupuestarios y financieros, en los cuales el auditor tiene planificado confiar. Si se identifica excepciones de control, se evaluará el efecto de dicha excepción.

3.1 Muestreo de auditoría en la ejecución de las pruebas de controles

El auditor debe utilizar el muestreo para obtener información en torno a las características del universo; no obstante, la mayor parte de los muestreos en la auditoría conducen, ya sea a una tasa de desviación o a una cantidad monetaria.

Los pasos a seguir para llevar a cabo las pruebas de control del muestreo son:

3.1.1 Determinar los objetivos de la prueba

El uso de técnicas de muestreo en pruebas de control es aplicable solo sobre los procedimientos de control interno que generan evidencia documental. Las pruebas de controles están vinculadas con la determinación de si una estructura de control interno de una entidad viene operando de acuerdo con las políticas establecidas. Los controles pueden ser clasificados como preventivos y detectivos; los primeros se establecen para evitar que sucedan errores y, los segundos, se establecen para detectar errores.

En la realización de pruebas de control, el auditor debe determinar si un procedimiento de control interno viene operando como se ha diseñado y si se ha alcanzado el objetivo de control. Con relación a ello, el auditor puede estar interesado en: a) la persona que realizó el procedimiento de control, b) el momento en que se efectuó el procedimiento de control, y c) si el procedimiento fue efectuado de acuerdo con la política establecida.

El auditor debe indicar con claridad los objetivos de la prueba de control específico. Al diseñar las muestras, para las pruebas de control, el auditor debe planear y evaluar la efectividad de la operación en términos de la tasa de desviaciones para los controles establecidos. Esto implica definir:

- El control específico a ser probado.
- Las condiciones de cada desviación.

3.1.2 Definir las condiciones de desviación

Una desviación es un abandono del procedimiento establecido de control interno. El auditor debe identificar cualquier situación significativa de desviación que exista en un procedimiento de control. Una situación significativa de desviación existe cuando todos los pasos necesarios para alcanzar un objetivo particular de control interno no son efectuados como se prescribe.

3.1.3 Definir el universo

El universo seleccionado para un examen debe estar completo y dar al auditor la oportunidad de cumplir con el objetivo de auditoría establecido. Si el universo no está completo en todos los aspectos, la muestra seleccionada no será confiable. Al definir el universo, el auditor debe identificar la serie completa de elementos de los cuales puede originarse la muestra. Esto incluye:

- **Determinar la integridad del universo**

  La representación física del universo debe ser compatible con su definición. Por ejemplo, el auditor puede estar interesado en todos los desembolsos de caja efectuados y definir el universo según los cheques cancelados durante el periodo. El auditor debe determinar que el universo definido esté completo en todos los aspectos.

- **Definir el periodo cubierto por la prueba**

  Se puede formular una conclusión sobre un universo solo si todas las partidas en este tienen la oportunidad de ser seleccionadas para el examen. El universo del cual se selecciona la muestra debe incluir todas las transacciones para el periodo contable bajo examen. Sin embargo, las normas de auditoría reconocen que puede ser apropiado efectuar pruebas de controles en fechas intermedias y revisar transacciones subsecuentes cuando el auditor realiza auditorías a finales de año.

- **Definir la unidad de muestreo**

  Un universo está compuesto por un número de unidades de muestreo, tales como cheques cancelados o facturas de ventas. Por ejemplo, si el objetivo de una auditoría es determinar si los comprobantes de pago han sido aprobados apropiadamente, las partidas de muestreo pueden ser partidas lineales en el registro de comprobantes en lugar de los cheques usados para pagarlos.

3.1.4 Determinar el método de selección de la muestra

Las partidas de la muestra deben ser seleccionadas de manera que la que se espera obtener sea representativa del universo. Si la muestra no es una de doble propósito, el muestreo de atributos debe usarse para seleccionar detalles para la prueba de controles. El muestreo por atributos requiere la selección aleatoria de detalles de muestra, sin considerar la cantidad de transacciones en moneda local u otra característica especial. Las unidades de muestreo deben seleccionarse del universo definido, de tal forma que cada unidad de muestreo tenga la oportunidad de ser seleccionada. Aunque existen varios métodos de selección de muestras, tres son los más usados:

- **Muestreo de números aleatorios**

  Asegura que todas las partidas del universo tengan la misma oportunidad de selección. Una muestra puede ser seleccionada del universo en forma aleatoria utilizando números generados por una computadora o seleccionados de una tabla.

- **Muestreo sistemático**

  Consiste en elegir las partidas usando un intervalo constante entre selecciones, siendo aleatorio el primer intervalo. Una muestra aleatoria puede escogerse utilizando el método de selección sistemática por intermedio del cual cada "n" partida es seleccionada. La selección sistemática también es conocida como muestreo secuencial.

  Cuando se utiliza este método, se debe tener en cuenta los siguientes pasos:

  - Determinar el universo (n).
  - Determinar el tamaño de la muestra (t).
  - Calcular la magnitud del intervalo dividiendo "n" entre "t".
  - Seleccionar un inicio casual (para determinar el punto de inicio se puede utilizar una tabla de números casuales).
  - Determinar las partidas de muestreo seleccionadas, añadiendo sucesivamente el intervalo al punto de inicio casual.

- **Otros métodos de muestreo**

  El **muestreo en bloques** se refiere a la selección de unidades de muestreo adyacentes, tales como los cheques enumerados del 120 al 140. Generalmente, el muestreo en bloques no se puede utilizar cuando es el auditor quien utiliza el enfoque de muestreo estadístico. Cuando el auditor utiliza solamente algunos bloques para seleccionar la muestra, el muestreo estadístico no sería apropiado para un planteamiento de muestreo no estadístico.

  El **muestreo al azar** consiste en seleccionar las unidades de muestreo sin ninguna preferencia conocida. Por ejemplo, la selección sería preferencial si el auditor optara siempre por seleccionar a determinados proveedores que tuviesen la mayor parte de las facturas.

3.1.5 Tamaño de la muestra

Es necesario tener suficiente criterio profesional para determinar el tamaño apropiado de la muestra. El método para adoptar una decisión en la determinación del tamaño de la muestra es el mismo para el muestreo no estadístico, así como para el muestreo estadístico. En este último, el auditor cuantificará los factores que son usados para determinar el tamaño de la muestra; en el muestreo no estadístico, los factores serán descritos en términos subjetivos. Por ejemplo, en el muestreo estadístico, el auditor puede concluir que se puede asignar un 10 % al riesgo de evaluar muy bajo el riesgo de control. En el muestreo no estadístico, el auditor puede concluir que parecen estar bien diseñados los procedimientos de control de la entidad.

Para determinar el tamaño de la muestra los factores a considerar son los siguientes:

- **Riesgo permisible de una evaluación muy baja del riesgo de control**

  El nivel de riesgo de muestreo se ve influenciado por el tamaño de la muestra. Existe siempre el riesgo de que el auditor no seleccione una muestra representativa. Cuanto más grande es la muestra, más tiempo le tomará al auditor probar la muestra. Alcanzar un nivel aceptable de riesgo de muestreo es el resultado de un intercambio entre la propuesta de evitar una auditoría excesiva por un lado y una auditoría insignificante por el otro. El establecimiento del riesgo permisible de una evaluación muy baja del riesgo de control, es una función del grado de seguridad indicada por el material de evidencia seleccionado como parte de la muestra. Si el auditor se inclina que el control interno posee un alto grado de seguridad, es necesario asumir un riesgo bajo de control. El establecimiento de un pequeño riesgo de una evaluación muy baja del riesgo de control requerirá que (asumiendo que todos los otros factores permanecen constantes) el auditor incremente el tamaño de la muestra. Cuanto más grande sea el tamaño de la muestra, mayor es el grado de seguridad que el auditor puede ofrecer sobre la efectividad del control interno en una entidad.

- **Tasa aceptable de desviación**

  La tasa aceptable es el porcentaje máximo de desviaciones (errores) en un universo que un auditor aceptará sin cambiar el nivel evaluado y planificado del riesgo de control. Por lo tanto, el establecimiento de una tasa aceptable de error en una auditoría está basado en:

  - El nivel evaluado y planificado del riesgo de control; el cual se obtiene comprendiendo la estructura de control interno de la entidad. Así, al haber conocido el ambiente de control de la entidad, el sistema de contabilidad y los procedimientos de control, el auditor establece el nivel planificado de control de riesgo, el cual a su vez es un factor para la determinación del tamaño de la muestra en las pruebas de control. Por ejemplo, si un procedimiento de control interno es considerado relevante para un informe financiero, el auditor debe planear desde un inicio confiar en el procedimiento de control y preferirá establecer una tasa pequeña aceptable.

  - El grado de seguridad indicado por el material de evidencia de la muestra.

- **Tasa prevista de desviación de universo**

  El propósito del muestreo es calcular la tasa de desviación de una característica particular de un universo. Sin embargo, antes de iniciar el muestreo, el auditor debe efectuar un cálculo preliminar de la tasa de desviación. Esta tasa prevista de desviación debe ser del universo completo. Idealmente, el cálculo debe basarse en los resultados de las auditorías de los años anteriores, tomando en cuenta cualquier modificación de la estructura de control. El auditor puede revisar la documentación de auditoría de los últimos años para obtener una idea de la tasa prevista de desviación del universo. Como la tasa prevista de desviación del universo se aproxima a la tasa aceptable establecida por el auditor, el tamaño necesario de la muestra se incrementa puesto que el auditor debe tomar en consideración el riesgo de muestreo. Si la tasa prevista de desviación del universo para un procedimiento de control interno específico es igual o mayor que la tasa aceptable, el auditor no

debe confiar en aquel procedimiento cuando se planifique las pruebas sustantivas.

- **Efecto del tamaño de universo**

  En la mayoría de los casos, el tamaño de universo tiene poco o ningún efecto en la determinación del tamaño necesario de la muestra.

- **Enfoque del tamaño de la muestra secuencial o fija**

  El auditor puede utilizar ya sea un plan de muestreo fijo o un plan de muestreo secuencial. Cuando el auditor utiliza muestreo estadístico, puede utilizar tablas para determinar el tamaño apropiado de la muestra. En cambio, cuando utiliza muestreo no estadístico, el riesgo de evaluar muy bajo el riesgo de control, la tasa aceptable, la tasa prevista de desviación del universo y el tamaño de la muestra, el auditor aplicará su criterio profesional. Cuando el auditor emplee muestreo no estadístico, debe considerar:

  - A medida que se reduce la tasa aceptable, se incrementa el tamaño de la muestra requerida.
  - A medida que se incrementa la tasa prevista de desviación del universo, se incrementa el tamaño de la muestra requerida.
  - A medida que se reduce la tasa prevista de desviación del universo, se reduce el tamaño de la muestra requerida.
  - A medida que se incrementa el riesgo de evaluar muy bajo el riesgo de control, se reduce el tamaño de la muestra requerida.
  - A medida que se reduce el riesgo de evaluar muy bajo el riesgo de control, se incrementa el tamaño de la muestra requerida.
  - A medida que se incrementa la tasa aceptable, se reduce el tamaño de la muestra requerida.

3.1.6 Ejecutar el plan de muestreo

Luego de haber seleccionado la muestra, el auditor debe aplicar los procedimientos de auditoría a cada unidad de muestreo para determinar si ha habido una desviación en el procedimiento establecido de control interno. Generalmente, se presenta una desviación si el auditor no puede efectuar un procedimiento de auditoría o aplicar procedimientos alternativos de auditoría a una unidad de muestreo. Como regla general, las unidades de muestreo que son seleccionadas pero no examinadas, tales como transacciones anuladas o documentos sin uso, deben ser reemplazadas con nuevas unidades de muestreo. Las transacciones anuladas o documentos sin uso no son considerados desviaciones si se ha aplicado apropiadamente los procedimientos establecidos de contabilidad para estas partidas.

3.1.7 Evaluar los resultados de la muestra

Luego de haber aplicado los procedimientos de auditoría a cada unidad de muestreo, y de haber resumido las desviaciones, si las hubiese, del procedimiento prescrito de control interno, el auditor debe evaluar los resultados del muestreo. Para ello debe considerar los siguientes aspectos:

- **Calcular la tasa de desviación**

  La tasa de desviación es calculada dividiendo el número de desviaciones entre el número de unidades en la muestra. La tasa de desviación de la muestra es la mejor aproximación del auditor de la tasa de desviación del universo.

- **Determinar el riesgo de muestreo**

  El auditor debe determinar el grado de riesgo de muestreo implicado en los resultados de la muestra. El riesgo de muestreo se origina debido a que el auditor no examina todas las unidades de muestreo en un universo. Basándose en los resultados de la muestra, un auditor puede llegar a una conclusión totalmente distinta a la que hubiese obtenido si el universo completo fuera examinado. Cuando el cálculo del auditor de la desviación del universo es menor que la tasa aceptable para el universo, existe aún la posibilidad que la verdadera tasa de desviación en el universo (desviación máxima del universo) sea mayor que la tasa aceptable.

- **Determinar los aspectos cualitativos de las desviaciones**

  El auditor debe determinar los aspectos cualitativos de cada desviación. Se debe determinar si la desviación es el resultado de un malentendido en las instrucciones o de una negligencia en el trabajo. La detección de un acto ilegal (fraude), generalmente, requerirá de mayor atención del auditor que en el descubrimiento de un error.

- **Llegar a una conclusión general**

  El auditor debe determinar si el enfoque general de auditoría respalda el nivel evaluado y planificado del riesgo de control. Para hacer a esta evaluación general, el auditor debe considerar los siguientes factores:

  - Resultados de las muestras de pruebas de controles.
  - Resultados de indagaciones sobre los controles que no dejan una pista de auditoría.
  - Resultados de observaciones concernientes a los procedimientos de control que están basados en la asignación de responsabilidades.

  Es necesario el criterio profesional para llegar a una conclusión para determinar de qué manera los resultados de las pruebas de controles afectarán la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

3.1.8 Documentar los procedimientos del muestreo

El auditor debe evidenciar apropiadamente en la documentación de auditoría los procedimientos de muestreo aplicados. Para ello debe considerar:

- Descripción de los controles internos probados.
- Objetivo de las prueba de controles.
- Definición del universo y unidad de muestreo.
- Definición de las condiciones de desviación.
- Bases para la evaluación del nivel planificado del riesgo de control, tasa aceptable y tasa prevista de desviación del universo.
- Método para determinar el tamaño de la muestra.
- Método de selección de la muestra.
- Descripción de los procedimientos de auditoría empleados y lista de desviaciones descubiertas por el auditor.
- Evaluación de los resultados de la muestra y conclusiones generales.

3.2 Ejecutar pruebas sobre controles

Son procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en cuanto a la eficacia operativa de los controles relevantes. Se ejecutarán estos procedimientos en cada unidad de muestreo seleccionada.

Las pruebas de controles consisten en comprender y verificar el diseño e implementación del control relevante que cubren riesgos en las diferentes clases de transacciones. Esta comprensión se logra a través del seguimiento del flujo de operaciones que tiene incidencia en la generación de información presupuestaria y financiera, lo cual será documentado por el auditor.

Para ello, el auditor aplicará algunas de las pruebas preliminares de recorrido para confirmar la veracidad de las aseveraciones obtenidas durante la evaluación del diseño de controles (probar el diseño del control de manera preliminar); el resultado de estas pruebas permitirá al auditor responder en forma afirmativa o negativa sobre la existencia de controles.

a) Objetivo de las pruebas de controles

El objetivo de las pruebas de controles es obtener evidencias sobre la eficacia operativa de los controles a fin de sustentar la opinión del auditor, por lo tanto, el auditor deberá identificar indicadores importantes de la existencia de deficiencias significativas en los controles, inexistencia de controles, desviaciones y errores en las operaciones, así como en las aseveraciones equívocas los mismos que serán detectados por los procedimientos de auditoría.

b) Características que debe reunir la prueba de control

El proceso de la prueba tiene tres etapas:

- **El diseño de la prueba,** consiste en estructurar la prueba y definir la precisión requerida.

- **La realización de la prueba**, implica obtener los datos, someter a cumplimiento el control y resumir los resultados.

- **La interpretación de los datos obtenidos,** cuya finalidad es determinar si la relación es efectivamente explicable o previsible. La interpretación puede requerir seguimiento adicional.

3.2.1 Cambios en los controles relevantes

Cuando el auditor ejecuta pruebas sobre controles, debe evaluar si hubo cambios en los controles relevantes, pudiendo determinar algunas modificaciones en los controles, desde que ejecutaron las pruebas de recorridos o se diseñaron las pruebas sobre controles, que pueden afectar la capacidad del auditor para confiar en los resultados de las pruebas planificadas sobre controles. Estos cambios pueden incluir:

- Cambios en los controles de operaciones significativas.
- Cambios en las políticas y procedimientos que afectan las Transacciones Significativas (TS),
- Cambios en el sistema de Tecnología de Información (TI), incluyendo modificaciones o actualizaciones significativas al sistema de TI existente,
- Cambios en el personal que afectan la aplicación del control.

Si se identifican cambios en las TS y los procesos de revelación significativa de la entidad o en los controles relevantes:

- Se deberá obtener una comprensión de los cambios.
- Actualizar la documentación para reflejar los cambios.
- Ejecutar un recorrido que refleje los cambios identificados.
- Determinar la respuesta de auditoría apropiada.

La respuesta de auditoría apropiada puede incluir:

- Modificar el diseño de los procedimientos de prueba sobre controles para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada acerca de la eficacia operativa de los controles,
- Seleccionar controles diferentes para probarlos, que sean suficientemente sensibles, individualmente o en combinación, para tratar los riesgos identificados.
- Modificar la estrategia de prueba para la TS y el proceso de revelación significativa (de una estrategia de confianza en controles a una estrategia solamente sustantiva).

3.2.2 Evidencia de auditoría en las pruebas de controles

Cuando el auditor ejecuta pruebas sobre los controles, debe evaluar la relevancia y confiabilidad de la información que se ha obtenido como evidencia de auditoría.

Cuando se usa información producida por la entidad, se evaluará si la información proporcionada es suficientemente confiable para sus propósitos, incluyendo:

- Obtener evidencia de auditoría acerca de la exactitud e integridad de la información.
- Evaluar si la información es suficientemente precisa y detallada.

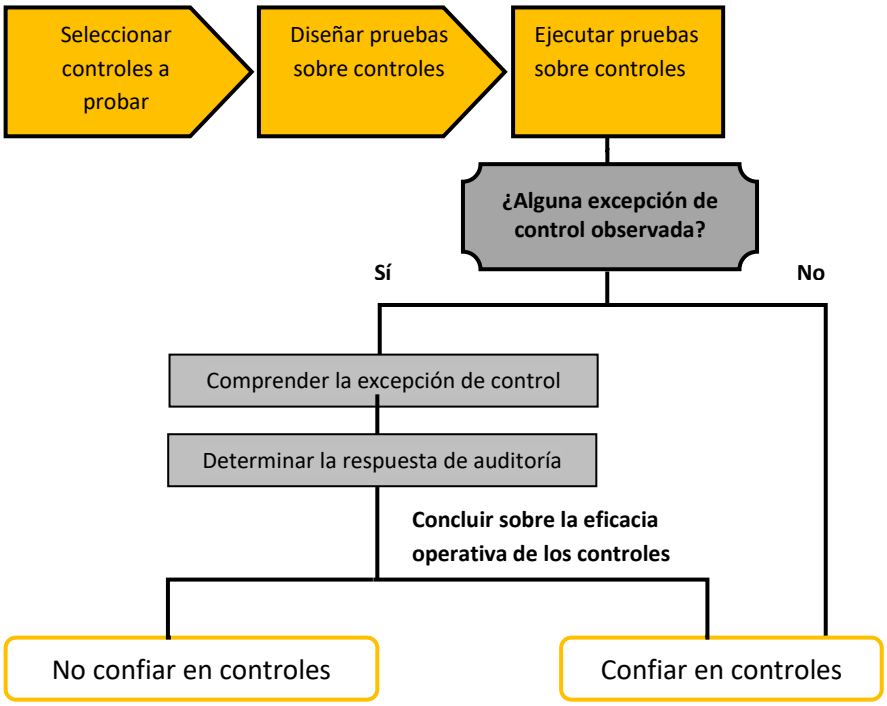
3.2.3 Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos adicionales para establecer su continua relevancia. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que los controles automatizados incorporados de TI, están funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en los controles automatizados que afecten la eficacia de su funcionamiento, mediante indagaciones ante el personal que maneja TI, inspeccionando los registros que indiquen si los controles han cambiado o no. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevé obtener durante la auditoría.

3.2.4 Evaluar los resultados de las pruebas sobre controles

El auditor evaluará los resultados de las pruebas sobre controles y determinará si las pruebas proporcionan seguridad razonable acerca de la eficacia operativa de los controles relevantes para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales, incluyendo responder a cualquier riesgo significativo.

El siguiente diagrama resume las consideraciones que deberá tener en cuenta el auditor cuando evalúa los resultados de las pruebas sobre controles.



3.2.5 Documentar la prueba de controles

Las pruebas de controles efectuadas deben ser debidamente documentadas, considerando el método de selección de la muestra, los controles a probar, los resultados obtenidos y las conclusiones a la que llega el auditor con relación al control interno, relacionado a la información presupuestaria y financiera.

3.3 Excepciones de control

3.3.1 Tratar las excepciones de control

Existen situaciones en que los controles implementados por la entidad al ser probados no operan según su diseño dentro del ciclo operativo para transacciones significativas o una partida de los estados financieros. Estas situaciones se consideran como excepciones al control y deben ser analizadas por el auditor con el fin de determinar si existe confianza en el control interno.

Procedimientos a desarrollar

Si el auditor identifica una excepción de control, se investigará la naturaleza y causa de la excepción y se evaluará su efecto sobre los procedimientos de auditoría planificados y otras áreas de la auditoría.

Para investigar excepciones potenciales de control, se puede determinar que la comprensión de las TS o los procesos de revelación significativa y los controles relacionados, fue incorrecta.

Si la comprensión fue incorrecta:

- Obtener una comprensión de los cambios.
- Actualizar la documentación para reflejar los cambios.
- Ejecutar un recorrido.
- Determinar la respuesta de auditoría apropiada.

Si una excepción de control es confirmada:

- Determinar si la excepción de control es sistemática.
- Determinar la respuesta de auditoría.
- Concluir sobre la eficacia operativa de los controles.

3.3.2 Determinar si una excepción de control es sistemática

Las excepciones de control pueden ocurrir porque la persona que ejecuta el control:

- Comete errores al reunir o procesar la información.
- No ejecuta acciones de seguimiento apropiadas.
- No tiene las capacidades, competencia u objetividad necesarias para ejecutar el control eficazmente.

Cuando se encuentra una excepción de control, se indaga con la persona que ejecuta el control para comprender cómo ocurrió la excepción de control y considerar obtener otra información relevante, tal como:

- Si el supervisor de la persona ha identificado excepciones similares anteriormente.
- La comprensión de la Administración sobre las causas reales o sospechas de la excepción.
- Otras excepciones que surgen de la excepción identificada que la Administración puede haber notado (p. ej., un CGTI ineficaz que anteriormente fue considerado eficaz).
- Los planes de la Administración para responder a sus deficiencias.

Comprender la naturaleza y la causa de las excepciones de control identificadas ayuda a determinar el potencial para que errores de un tipo similar ocurran en un universo específico, y si la excepción de control puede dar lugar a una aseveración equívoca material. Cuando el riesgo de aseveración equívoca material que está siendo tratado por el control para la cuenta significativa y la aseveración relacionada es un riesgo significativo, la excepción de control puede tener un efecto mayor sobre los estados financieros, y el auditor debe evaluar si lo trata como una excepción de control o decide no confiar.

El auditor debe considerar lo siguiente al determinar si una excepción de control es sistemática:

- La excepción de control tiene características comunes (p. ej., la excepción de control ocurre alrededor de cierto tipo de transacción, ubicación o tipo de servicio o cuando el mismo personal está ejecutando el control, o sobre cierto periodo de tiempo).
- La excepción de control es causada por un error subyacente (p. ej., la excepción de control es causada por una fórmula o cálculo incorrecto, o se basa en información incompleta o inexacta).
- El auditor debe tener cuidado de no descartar una excepción de control observada como una ocurrencia aleatoria (no sistemática). Cuando se ha seleccionado una partida de muestra representativa, se evaluará cuidadosamente la naturaleza de la excepción antes de llegar a la conclusión de que tal excepción es aleatoria.

Cuando una excepción de control es observada en una muestra representativa (p. ej., una prueba de 25 partidas), generalmente el auditor no puede descartar la excepción de control observada como una ocurrencia aleatoria. Tal conclusión sería inconsistente con el concepto de muestreo representativo. En cambio, una excepción de control en una partida de

muestra representativa indica que existe la probabilidad de una tasa consistente de error en el funcionamiento del control a través del universo muestreado. Por lo tanto, es improbable que la excepción sea una ocurrencia aleatoria.

Se evaluarán las respuestas a las siguientes preguntas para determinar si la excepción de control es aleatoria:

- ¿El diseño del control hecho por la Administración preveía excepciones ocasionales y la prueba las esperaba?

- ¿Implementó la Administración una combinación de controles (es decir, controles compensatorios) que operen juntos para soportar una o más aseveraciones?

- ¿Cambian las excepciones de control la conclusión anterior del control, como estaba diseñado, es suficientemente sensible para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales potenciales?

- ¿Si se extiende la prueba, es probable que se pueda concluir que, si bien pueden existir excepciones de control, se puede llegar a una conclusión que la excepción no es representativa y no afecta al resto del universo?

3.3.3 Determinar la respuesta de auditoría a la excepción de control

Si el auditor ha evaluado la excepción de control como una ocurrencia aleatoria, determina una respuesta de auditoría apropiada, incluyendo si debe:

- Ampliar el tamaño de la muestra probada para confirmar que la tasa de error dentro del universo está dentro de un rango tolerable y no es representativa del universo.
- Seleccionar y probar controles compensatorios para proporcionar una base alternativa para confiar en la eficacia operativa de los controles.

3.3.3.1 Ampliar el tamaño de la muestra

Se deberá probar un número más alto de ocurrencias para el control específico, para obtener evidencia persuasiva de auditoría de que una excepción de control es aleatoria. Cuando se identifica una excepción de control en la operación de un control, el tamaño ampliado de la muestra se determina con base en el número total de excepciones esperadas.

Una muestra para pruebas sobre controles se basa en la expectativa de que no existen, o hay muy pocas, excepciones de control en el universo. Por lo tanto, para controles manuales diarios, un tamaño de muestra de 25 es apropiado cuando no se espera errores en la muestra seleccionada.

Cuando se selecciona un tamaño de muestra de 25 y se encuentra una excepción de control, entonces se deberá probar un mínimo de 15 partidas de muestra adicionales (o 40 en total) puesto que no se esperan más errores.

Asimismo, si se selecciona un tamaño de muestra de 60 (suponiendo que no hay excepciones de control) y se encuentra una excepción de control que se determina es aleatoria, se prueba un mínimo de 40 partidas de muestra adicionales (o 100 en total) puesto que no se esperan más errores.

Antes de ampliar el tamaño de la muestra, el auditor debe evaluar la naturaleza de las excepciones para determinar si ampliar el tamaño inicial de la muestra proporciona al auditor la evidencia de auditoría necesaria de que la excepción de control es aleatoria. El auditor puede determinar que aún si no se identifican excepciones adicionales en el resto de la muestra, los resultados de la muestra soportarían una conclusión de que el control es ineficaz. Si se determina que ampliar la muestra no es apropiado porque el control es ineficaz, el auditor puede suspender la prueba antes de su finalización y corregir la estrategia de auditoría (p. ej., se puede seleccionar otro control relevante o se puede corregir la evaluación del riesgo de control de confiar en los controles a no confiar en los controles).

Para controles no ejecutados diariamente o varias veces por día (p. ej., semanal, mensual o trimestralmente), el auditor deberá usar el juicio profesional para determinar las partidas de muestra adicionales para probar o una respuesta de auditoría apropiada para llegar a la conclusión de que la excepción no es representativa y no afecta al resto del universo.

Si al ampliar el tamaño de la muestra no se identifican excepciones de control adicionales, el auditor puede concluir que, aunque exista una excepción de control, la tasa de error dentro del universo está dentro del rango tolerable y que la excepción no es representativa del universo y que la evaluación del riesgo de control de **"confiar en controles**" aún es apropiada.

Si al ampliar la prueba, se identifican excepciones de control adicionales, el auditor no debería poder confiar en el control probado. Si no se seleccionan y prueban controles compensatorios (o si los controles compensatorios tampoco están operando eficazmente), el auditor modificará la evaluación del riesgo de control a **"no confiar en controles"**.

Frecuencia del control	Pruebas o muestras sobre la base dela frecuencia del control
Controles manuales diarios o varias veces al día	25
Controles manuales semanales	5
Controles manuales mensuales	2
Controles manuales trimestrales	2
Controles manuales anuales	1

3.3.3.2 Seleccionar y probar controles compensatorios

El auditor seleccionará y probará controles compensatorios para tratar los riesgos identificados, si el control original que se seleccionó no está operando eficazmente. El auditor deberá diseñar y ejecutar las pruebas sobre controles para estos controles compensatorios.

Si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de la eficacia operativa de los controles compensatorios, continuará "confiando en controles" para las aseveraciones cubiertas por los controles compensatorios.

Si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de la eficacia operativa de los controles compensatorios, se modificará la evaluación del riesgo de control a “no confiar en controles”.

3.3.4 Concluir sobre la eficacia operativa de los controles

El auditor concluye sobre la eficacia operativa de los controles, con base en los resultados de las pruebas sobre controles, incluyendo si se amplía el tamaño de la muestra y se ejecutan pruebas sobre controles compensatorios.

Si el auditor no puede confirmar su evaluación preliminar del riesgo de control de “confiar en controles” entonces reevaluará el riesgo de control para las aseveraciones relevantes, y sobre la base de esto deberá:

- Modificar su evaluación del riesgo combinado para las aseveraciones relevantes.
- Diseñar procedimientos sustantivos apropiados para responder al riesgo creciente de aseveración equívoca material al nivel de aseveración.

En algunas circunstancias, las excepciones de control son cuantificables en términos de su efecto directo sobre los importes registrados. Cuando las excepciones de control son cuantificables, el auditor puede solicitar a la Administración que investigue el efecto sobre los estados financieros y el potencial para más aseveraciones equívocas y que haga los ajustes necesarios.

El auditor deberá ampliar sus procedimientos para estimar las evaluaciones de la entidad y las acciones para corregir las aseveraciones equívocas identificadas.

3.4 Determinar si existen deficiencias en el control interno

El auditor determina si, sobre la base del trabajo de auditoría ejecutado, se ha identificado una o más deficiencias en el control interno.

Deficiencias de control interno

Una deficiencia en el control interno se origina cuando el diseño u operación de un control no permite a la Administración o a los empleados de la entidad, en el curso normal del desempeño de sus funciones asignadas, prevenir, detectar y corregir aseveraciones equívocas oportunamente.

Se identifica una deficiencia en el diseño del control cuando:

- Falta un control necesario para tratar un riesgo identificado relevante.
- Un control existente no está diseñado apropiadamente de manera que, aunque el control funcione como está diseñado, el objetivo del control no se cumpliría (es decir, no prevendría oportunamente una aseveración equívoca que ocurra).

Se identifica una deficiencia en la operación del control cuando:

- Un control diseñado apropiadamente no funciona como está previsto o no se ejecuta.
- La persona que ejecuta el control no posee la autoridad, las capacidades, competencia u objetividad necesarias para ejecutar el control eficazmente.

Se puede identificar deficiencias en:

- El diseño, cuando se ejecuta los recorridos de controles dentro de las transacciones significativas y los procesos de revelación significativa.
- La operación, a medida que se ejecuta las pruebas diseñadas sobre controles.

Se puede concluir que una excepción no es una deficiencia cuando:

- Después de la evaluación adicional, el auditor determina que la excepción identificada no era en efecto una desviación del funcionamiento destinado del control (es decir, no se había interpretado la excepción correctamente).
- El auditor llega a obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada ejecutando procedimientos adicionales más allá de la indagación para concluir que la tasa de excepción en el funcionamiento del control es aceptable con base en la comprensión del diseño del control.

3.4.1 Deficiencias significativas

Cuando el auditor identifica una o más deficiencias de control, determina sobre la base de los procedimientos de auditoría ejecutados, si individualmente o en conjunto, estos constituyen una deficiencia significativa.

Desde el punto de vista del control interno, una deficiencia significativa es una deficiencia o combinación de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional, tiene suficiente importancia para merecer la atención de quienes están a cargo de la Administración de la entidad.

Una deficiencia en el control interno por sí misma no necesariamente puede representar una deficiencia significativa; sin embargo, una combinación de deficiencias que afectan la misma cuenta o revelación significativa, o la aseveración relevante, puede aumentar el riesgo de aseveración equívoca material y dar lugar a una deficiencia significativa.

La evaluación de deficiencias en el control interno también considera factores cualitativos, los cuales pueden indicar una aseveración equívoca material potencial en los estados presupuestarios y financieros. Por lo tanto, los factores cualitativos pueden resultar en deficiencias en el control interno que son deficiencias significativas.

La determinación en cuanto a si una deficiencia en el control interno es una deficiencia significativa es un asunto de juicio profesional. Al hacer esta determinación, se considera la probabilidad y la magnitud potencial de una aseveración equívoca para los estados financieros. Esto depende no solo de si realmente ha ocurrido una aseveración equívoca, sino de la probabilidad de que pudiera ocurrir.

Los siguientes son algunos de los factores a considerar al determinar si una deficiencia en el control interno es una deficiencia significativa:

- La susceptibilidad a pérdida o fraude del activo o pasivo relacionado.
- La probabilidad de que las deficiencias puedan llevar a futuras aseveraciones equívocas materiales en los estados financieros.
- Los importes de los estados presupuestarios y financieros expuestos a las deficiencias son materiales para dichos estados.
- La importancia de los controles para el proceso de reporte de información financiera, por ejemplo, controles de detección y corrección (manipulación de la Administración), controles sobre la prevención y detección de fraude o transacciones significativas entre partes relacionadas.
- El volumen de actividad que ha ocurrido o pudiera ocurrir en las TS o el saldo contable expuesto a la deficiencia.

- La combinación de la deficiencia con otras deficiencias, bien sea con otras deficiencias de control a nivel de transacción o deficiencias en el ambiente de control.
- La subjetividad y complejidad al determinar importes estimados tales como estimaciones contables de valor razonable.
- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como resultado de la deficiencia en los controles.

3.4.2 Requerimientos de comunicación - carta de control interno y reporte de deficiencias significativas

El auditor deberá comunicar oportunamente por escrito al titular de la entidad o encargados del gobierno de la entidad, las deficiencias significativas del control interno, estas serán comunicadas en el reporte de deficiencias significativas, con el objetivo que la Administración efectúe las gestiones para implementar las recomendaciones sugeridas por el auditor.

4. Ejecutar pruebas de asientos de diario y otros procedimientos obligatorios sobre fraude

El auditor deberá ejecutar los procedimientos que diseñó para tratar el riesgo de manipulación de controles por parte de la Administración.

4.1 Pruebas de asientos de diario

La dirección se encuentra en una posición privilegiada para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables, preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, operan eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que esta situación podría producirse, es un riesgo de error material debido a fraude; en consecuencia, se vuelve un riesgo significativo.

En respuesta a este riesgo el auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos con el fin de mitigar el riesgo de fraude en los estados presupuestarios y estados financieros, entre los procedimientos que aplica el auditor es comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor.

Durante ese proceso, el auditor deberá emplear un enfoque basado en riesgos para identificar el universo de asientos de diario que están incluidos en el alcance de las pruebas y evaluar la integridad de ese universo de asientos.

El auditor define el universo de asientos de diario del cual seleccionará asientos para efectuar la prueba. Asimismo el auditor analizará el universo definido con el objetivo de seleccionar asientos de diario específicos para prueba.

El proceso para efectuar pruebas de auditoría a los asientos de diario y otros ajustes requiere de juicio profesional, considerando los siguientes pasos:

- Analizar y filtrar información presupuestaria y financiera.
- Seleccionar asientos de diario y otros ajustes para prueba.
- Ejecutar procedimientos sustantivos de prueba a los asientos seleccionados.

4.1.1 Finalidad de las pruebas

Durante el desarrollo de la auditoría, el auditor debe obtener evidencia suficiente y apropiada sobre si los asientos contables son consistentes con el objeto de la entidad a fin de realizar pruebas sobre una muestra del universo que le permita mitigar el riesgo de fraude.

- **Características que debe reunir la prueba**

  El proceso de la prueba tiene tres etapas:

  - El diseño del análisis, consistente en estructurar la prueba y definir la precisión requerida.
  - La realización de la prueba, que implica obtener los datos, efectuar los cálculos y resumir u organizar las cifras.
  - La interpretación de los datos obtenidos, cuya finalidad es determinar si la relación es efectivamente explicable o previsible. La interpretación puede requerir información adicional.

- **Alcance de las pruebas**

  Dado que las operaciones de la entidad son repetitivas y es imposible realizar pruebas detalladas a todo el universo de transacciones, cuando se realizan pruebas de auditoría se examina una muestra representativa del universo, para derivar el resultado del examen de tal muestra en un comentario general sobre los asientos examinados; por lo tanto, las pruebas se efectuarán a través de muestras selectivas del total del universo.

- **Oportunidad de las pruebas**

  El auditor debe diseñar las pruebas durante la etapa de planificación y desarrollarlas en la etapa de ejecución, antes del cierre y posterior al cierre. Para ciertas aseveraciones, la evidencia después del cierre es especialmente adecuada como por ejemplo, una prueba sobre hechos posteriores o cobros posteriores al cierre para auditar la morosidad de las cuentas por cobrar, además, a partir de las pruebas posteriores a asientos contables se puede reconstruir el saldo de las partidas del estado de situación financiera al cierre.

4.1.2 Proceso para ejecutar pruebas de asientos de diario

El proceso para ejecutar pruebas de asientos de diario incluye lo siguiente:

- Identificar el universo de registros, especialmente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la Administración.
- Identificar asientos de diario relacionados al presupuesto, soportados por los dispositivos legales que le dan origen.
- Considerar la importancia de los asientos de diario.
- Evaluar el enfoque de la selección de asientos de diario sobre aquellos que no están sujetos a pruebas.
- Identificar riesgos en los asientos de diario.
- Analizar y filtrar la información.
- Usar el juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de los registros del diario y otros ajustes.
- Seleccionar asientos de diario y otros ajustes para prueba.
- Ejecutar procedimientos sustantivos de prueba.

4.1.3 Identificar el universo de asientos de diario

Se realiza a través de la comprensión del universo de asientos de diario registrados en el sistema contable, los mismos que se deberán clasificar en:

a) Asientos de diario usuales o rutinarios, que se repiten frecuentemente o son recurrentes, entre estos se encuentran los asientos generados por la

compra de bienes y servicios relacionados con los gastos operativos, pago de planillas, entre otros.

b) **Asientos de diario no usuales o no rutinarios**, se registran ocasionalmente o por correcciones o ajustes; por ejemplo, la venta de un activo de propiedad, planta y equipo, la baja de bienes de propiedad, planta y equipo, los asientos de ajustes y regularizaciones durante el ejercicio, entre otros.

c) **Asientos de diario cerca al cierre del ejercicio**, son aquellos que se realizan en fechas cercanas al cierre del ejercicio, con la finalidad de complementar operaciones, tales como las estimaciones, regularización patrimonial, asientos regulados en las normas de cierre contable, o ajuste de ciertas operaciones que regularicen las omisiones de registro.

d) **Asientos de diario no usuales o no rutinarios cerca al cierre del ejercicio,** son los asientos que se registran cercanos al cierre del ejercicio o al finalizar este, con el objetivo de ajustar asientos contables no consistentes, sin justificación alguna o con indicios de fraude, son los que más duda traen consigo, son realizados por terceros que usualmente no registran asientos o solicitados por la Administración.

4.1.4 Considerar la importancia de los asientos de diario

El auditor deberá seleccionar cierta clase de operaciones que puedan afectar de forma material a una cuenta significativa y sus aseveraciones relevantes, ya sea directamente o a través de asientos en la contabilidad mediante la verificación de sus características que pueden no ser reportados en la contabilidad.

Para que un asiento sea reconocido como significativo se debe considerar:

- Naturaleza y volumen de la transacción (monto o tamaño del saldo).
- Errores detectados en auditorías anteriores.
- Debilidad de los controles para transacciones significativas.
- Riesgos identificados en transacciones significativas.
- Susceptibilidad de las transacciones significativas a contener aseveraciones equívocas materiales.
- Incumplimiento reiterado de la aplicación de las políticas contables basados en el marco de información financiera aplicable.
- Efecto de los asientos contables significativos que tienen sobre los estados financieros (pueden distorsionar los estados financieros, pueden afectar su razonabilidad, entre otros).

Además se debe contar con los siguientes asuntos de relevancia:

- La evaluación de la presencia de riesgos de error material debido a fraude, la presencia de factores de riesgo de fraude y cualquier otra información obtenida durante la evaluación del auditor de los riesgos de error material debido al fraude pueden ayudar al auditor a identificar las clases específicas de las entradas de diario y otros ajustes para someterlos a prueba.

- Los controles que se han implementado sobre los asientos de diario y otros registros tales como ajustes contables, verificando y evaluando los controles efectivos sobre la preparación y registro de las entradas y salidas de diario y otros ajustes, cuyo resultado puede reducir el alcance de las pruebas necesarias de fondo, siempre que el auditor haya puesto a prueba la efectividad operativa de los controles.

- El proceso de información presupuestaria y financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener, el procesamiento de las transacciones de rutina para muchas entidades involucra una combinación de asientos de diario, registros manuales, automatizados y procedimientos establecidos en TI, por lo tanto se debe obtener evidencia que confirme, la confiabilidad e integridad de los registros.

- Se debe evaluar las características de los registros de asientos de diario y otros ajustes fraudulentos o inadecuados, entradas de diario u otros ajustes que tienen características únicas de identificación que pueden incluir entradas de registros:

  a) Realizados a cuentas no relacionadas, inusuales o que rara vez se utilizan.
  b) Ejecutados por personas que usualmente no realizan los asientos de diario.
  c) Registros al final del periodo o entradas posteriores al cierre que tienen poca o ninguna explicación o descripción.
  d) Registros efectuados, antes o durante la preparación de los estados presupuestarios y financieros, que no tienen relación con las operaciones normales o con los ajustes realizados que provienen de correcciones de análisis de cuentas.

- Se debe evaluar la naturaleza y complejidad de cuentas inadecuadas, entradas de diario o ajustes que se pueden aplicar a cuentas que:

  a) Contengan transacciones que son complejas o inusuales en la naturaleza.
  b) Contengan estimaciones y ajustes de fin de periodo.
  c) Han estado propensos a errores en el pasado.
  d) No se han reconciliado en el momento oportuno o que contengan diferencias de mayor magnitud en las conciliaciones efectuadas.
  e) Contengan operaciones con errores o fraude, o están asociados a riesgos identificados de error material debido al fraude. En auditorías a grupos, de las entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se debe tener en cuenta la necesidad de seleccionar las entradas de diario desde varias ubicaciones.
  f) Contengan asientos u otros ajustes de diario procesados fuera del curso normal de las operaciones de la entidad, registros no estándar, entradas de diario que no pueden estar sujetos a un mismo nivel de control interno, tales como las entradas de diario utilizados de forma recurrente para registrar transacciones tales como los ingresos, gastos e inversiones mensuales, compras y desembolsos de efectivo, entre otros.

4.1.5 Identificar riesgos en los asientos de diario

Si bien las pruebas incorporan asientos de diario registrados en el mayor general y ajustes hechos en la preparación de los estados presupustarios y financieros, también se debe tener presente que el riesgo de manipulación de controles por parte de la Administración también es aplicable a sistemas de procesamiento de transacciones y libros auxiliares.

Los riesgos identificados pueden incluir:

- **Inicio no autorizado o autorización de transacciones**

  Este procesamiento podría dar lugar a que personal no autorizado tenga la posibilidad de ejecutar el procesamiento del asiento de diario o pueda estar sujeto a manipulación.

- **Falta de segregación de funciones incompatibles**

  Una persona que tenga acceso a TI, sin pertenecer al área, puede estar en posición de ejecutar funciones incompatibles, lo cual podría resultar en procesamiento no autorizado de asientos de diarios, actualizaciones a los archivos maestros o cambios a información.

- **Confianza en las aplicaciones de TI o programas que están procesando información incorrectamente**

  Las aplicaciones de TI procesan transacciones uniformemente, lo cual reduce el riesgo de errores aritméticos asociados con el procesamiento manual. Sin embargo, los errores de programación (u otros errores sistemáticos en el *hardware* o *software*) pueden resultar en transacciones procesadas incorrectamente. Los errores en la lógica del programa pueden ser difíciles de detectar oportunamente.

- **Procesamiento de información incorrecta**

  La reducida participación humana en el manejo de asientos de diario procesados por aplicaciones en TI puede reducir el potencial para observar errores y fraude relacionados con el ingreso de información incorrecta por manipulación de las cifras, códigos, justificación del asiento contable, entre otros.

Es más fácil para la Administración y empleados, perpetrar un fraude si conocen el alcance y/o estrategia del auditor para probar los asientos de diario.

Las aseveraciones significativas de los estados presupuestarios y financieros debido a error o fraude, a menudo involucran la manipulación del proceso de preparación y entrega de información mediante:

a) La contabilización de asientos de diario inapropiados o no autorizados a lo largo del año o al cierre del periodo.

b) Efectuando ajustes a los montos informados en los estados presupuestarios y financieros que no son reflejados en asientos de diario formales, tales como los realizados por medio de ajustes de integración, consolidación, combinaciones y reclasificaciones.

4.2 Analizar y filtrar la información

Antes de seleccionar los asientos de diario y otros ajustes para prueba, el auditor analizará primero la información en el universo de asientos de diario del cual se pretende filtrar y seleccionar los asientos de diario para prueba.

El propósito de este análisis es identificar aquellos asientos de diario que tienen características que pueden indicar una probabilidad más alta de que el asiento sea fraudulento o erróneo. Analizar y filtrar el universo de asientos de diario usando criterios y límites ayuda en la identificación de los asientos de diario apropiados para pruebas de detalles.

Por ejemplo, el auditor puede analizar y filtrar la información de asientos de diario usando ciertos criterios, tales como asientos de diario por importes que están formados por cifras redondas en miles o millones, o asientos que se han realizado tarde en el periodo. Entonces se puede filtrar usando límites de prueba, tales como asientos que contienen importes superiores a cierto porcentaje del error tolerable (ET).

Los límites son asunto de juicio profesional y pueden variar con base en hechos y circunstancias del trabajo de auditoría, pero responden a los riesgos identificados y la materialidad relativa de los asientos de diario sujetos a las pruebas.

4.2.1 Usar el juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de los registros del diario y otros ajustes

El auditor debe usar juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de las entradas de registros de diario y otros ajustes. Sin embargo, en oportunidades las entradas fraudulentas de diario y otros ajustes se hacen a menudo al final de un periodo de referencia (usualmente en épocas de presentación semestral o anual de los estados presupuestarios y financieros); por lo tanto, el auditor debe investigar registros de asientos inusuales cercanos a esas fechas o investigar una muestra de registros efectuados durante el ejercicio, que para la entidad pueden implicar grandes esfuerzos por ocultar cómo se lleva a cabo el fraude; en consecuencia, se requiere que el auditor considere si existe también la necesidad de probar entradas de registros de diario y otros ajustes durante todo el ejercicio.

4.2.2 Seleccionar asientos de diario y otros ajustes para prueba

Después de analizar y filtrar el universo de asientos de diario y otros ajustes que serán incluidos en el alcance de la prueba, el auditor ejercerá su juicio profesional para seleccionar asientos de diario específicos para la prueba.

El auditor debe poner énfasis en identificar y probar asientos que pueden no estar sujetos al mismo nivel de controles generalmente aplicados a los asientos de diario estándar o recurrentes, o donde se percibe que los riesgos potenciales de manipulación de controles por parte de la Administración son mayores (p. ej., asientos no estándar y otros asientos con características únicas generalmente asociados con asientos o ajustes inapropiados).

Factores a considerar en la identificación y selección de asientos de diario

Algunos de los factores que el auditor debe considerar cuando identifica y selecciona asientos específicos y otros ajustes para la prueba incluyen:

- La evaluación de los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude. El auditor debe considerar seleccionar asientos de diario que específicamente afectan cuentas relacionadas con riesgos identificados de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

- Características únicas típicamente asociadas con asientos o ajustes inapropiados (y por lo tanto, potencialmente fraudulentos). Se considera probar asientos de diario con características específicas que indiquen probabilidad potencial de fraude. Filtrar información de asientos de diario y/u obtener reportes que identifiquen estas características únicas o de riesgo más alto puede ser útil para permitirnos seleccionar partidas para prueba. Asimismo, el auditor debe revisar informes que destaquen asientos con estas características para determinar si los asientos listados tienen alta probabilidades de ser fraudulentos o erróneos.

- Asientos con características únicas o de más alto riesgo. Estos pueden incluir asientos de diario:

  - Transacciones o hechos económicos a cuentas no relacionadas, inusuales o rara vez usadas.

- Hechos por personas que típicamente no hacen asientos de diario (p. ej., un asiento hecho por el titular de la entidad o gerente de Finanzas el cual típicamente sería hecho por personal contable de un nivel inferior).
- Hecho en momentos inusuales del día.
- Registros realizados los fines de semana (p. ej., los días viernes al cerrar el día, registros en días sábados, domingos, feriados).
- Registrados al final del periodo o como asientos posteriores al cierre que tienen poca o ninguna explicación o descripción.
- Hechos antes o durante la preparación de los estados financieros que no tienen números de cuenta.
- Que contienen cifras redondas o un número final consistente.
- Registros contrarios a la naturaleza de la cuenta, tales como un débito a una cuenta del activo y un crédito a una cuenta de gastos.
- Que tienen descripciones con frases inusuales que indica o da a entender que un asiento fue hecho por indicación de otro empleado.
- Asientos de diario extornados durante el inicio del siguiente periodo.
- Asientos inusuales que afectan los ingresos.

- La naturaleza y complejidad de las cuentas en las cuales son contabilizados los asientos de diario. Filtrar información para resaltar asientos a cuentas específicas puede ser útil que permite seleccionar partidas para la prueba. Asientos de diario o ajustes inapropiados pueden ser aplicados a cuentas que:

  - Contienen transacciones que son complejas o inusuales por naturaleza.
  - Contienen estimaciones significativas y ajustes del final del periodo.
  - Han sido propensas a errores en el pasado.
  - No han sido conciliadas oportunamente o contienen diferencias no conciliadas.
  - Contienen transacciones recíprocas.
  - Están de otra manera asociadas con un riesgo identificado de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

- Tipos de asientos de diario, incluyendo asientos de diario u otros ajustes procesados fuera del curso normal de operaciones. El auditor enfoca la selección de asientos de diario específicos para prueba sobre aquellos que pueden no estar sujetos al mismo nivel de controles típicamente aplicados a asientos de diario estándar, recurrentes o donde se percibe que los riesgos potenciales de manipulación de controles por parte de la Administración son mayores.

- Impredecibilidad, es más fácil para la Administración y otros empleados perpetrar un fraude si conocen el alcance y/o estrategia del auditor para probar los asientos de diario. Por lo tanto, además de seleccionar una muestra de asientos de diario y ajustes con base en el riesgo y la materialidad, también se debe considerar la necesidad de seleccionar asientos adicionales sin tener en cuenta el importe o el tipo, con el fin de introducir el factor impredecibilidad a las pruebas, cambiando la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos de un periodo a otro.

- Si bien las pruebas incorporan asientos de diario registrados en el mayor general y ajustes hechos en la preparación de los estados financieros, también se debe tener presente que el riesgo de manipulación de controles por parte de la Administración también es aplicable a sistemas de procesamiento de transacciones y libros auxiliares (p. ej., registro de facturas de venta ficticias).

- La complejidad del proceso de cierre de los estados presupuestarios y financieros y la naturaleza de la evidencia que puede ser examinada.

La información es filtrada para identificar aquellos asientos de diario con características de riesgo únicas o más altas. Cuando un gran número de asientos permanece después de la filtración inicial, se continuará aplicando filtros a la información, bien sea electrónicamente o a través de escaneo manual, para determinar si se pueden excluir asientos de la muestra con base en la comprensión de los mismos o si pueden incluirse asientos en la muestra para prueba con base en su naturaleza inusual. La muestra para prueba incluye los asientos de más alto riesgo identificados para los cuales aún no se tiene una comprensión de la transacción subyacente. El alcance de los asientos seleccionados es un asunto de juicio profesional.

Cuando los asientos de diario filtrados son de tipos diferentes o presentan características de riesgo únicas o más altas (p. ej., asientos manuales hechos a una cuenta significativa específica, ajustes posteriores al cierre o asientos hechos en momentos inusuales del día), se obtendrá un conocimiento de los asientos de cada tipo y lo que contienen cada una de estas características para determinar si pueden ser incluidos en la muestra.

4.3 Ejecutar procedimientos sustantivos de prueba

Para la muestra de asientos de diario y otros ajustes seleccionados para la prueba, se deberá revisar la documentación de soporte y discutir el propósito de los asientos y otros ajustes con la Administración.

Probar si cada asiento de diario estaba:

- Respaldado por una razón de operaciones subyacente apropiada.
- Apropiadamente autorizado.
- Contabilizado correctamente.
- Registrado apropiadamente (reconocimiento).

El auditor debe examinar la evidencia documental que indica que los asientos estaban soportados y aprobados apropiadamente por la Administración y reflejan adecuadamente los eventos y transacciones subyacentes.

4.3.1 Comprensiones del proceso de registro contable

Obtener una comprensión adecuada del proceso de preparación y emisión de informes financieros de la entidad y de los controles establecidos sobre los asientos de diario y otros ajustes, ayudan al auditor a tener una clara comprensión del proceso de generación de los asientos contables, con el objeto de identificar el tipo de asiento y valor monetario de esos asientos de diario y de otros ajustes que típicamente se hacen en la preparación de los estados financieros. Por ejemplo, el entendimiento del auditor puede incluir las fuentes de débitos o créditos importantes a una cuenta, quien puede registrar asientos contables en el mayor general o en los sistemas de procesamiento de las transacciones, qué autorizaciones son requeridas para esos asientos y cómo son registrados los asientos de diario en el sistema.

Las transacciones económicas siempre generan operaciones contables a través de un documento administrativo, aprobado por la autoridad competente, como son: la orden de compra, orden de servicio, planillas de remuneraciones, viáticos, resoluciones, contratos, entre otros; los cuales son elaborados por las unidades orgánicas de la entidad.

Tales documentos son recepcionados y codificados en la oficina de contabilidad de acuerdo al sistema informativo contable, el cual captura datos,

identifica, registra hechos económicos, procesa, emite información y realiza el análisis y control. A partir de los documentos fuentes señalados, se elaboran los asientos contables en el libro diario, libro mayor (análisis de cuentas de activo, pasivo y resultados), se genera el balance de comprobación, el balance constructivo, asientos de cierre, preparación de los estados presupuestarios y financieros que son considerados en la Cuenta General de la República.

4.3.2 Verificar las actividades y controles desarrollados para el sistema contable

El auditor deberá:

- Verificar que los registros administrativos se encuentren debidamente autorizados y aprobados.
- Verificar el registro de las fechas de los documentos emitidos (cheques, notas de cargo, cartas orden) y contabilizarlos.
- Comprobar el diseño y uso de documentos apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones.
- Verificar el establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan las manipulaciones o cambios en los asientos de diario.
- Comprobar el registro adecuado de las notas de contabilidad complementarias que hayan sido necesarias durante el año.
- Verificar que los saldos del asiento de apertura sean los mismos con los cuales la entidad cerró su información financiera el año anterior, considerando la adecuación de cuentas del respectivo plan contable.

En el caso de la auditoría a la información presupuestaria se debe:

- Verificar que no existan compromisos no devengados al 31 de diciembre (los compromisos no devengados deberían ser anulados como fecha máxima al 31 de diciembre).

- Verificar la naturaleza de los requerimientos o solicitudes enviadas al Ministerio de Economía y Finanzas para la corrección de registros, que no se encuentren pendientes y hayan sido atendidas.

4.3.3 Evaluar los controles implementados para los asientos contables

En cuanto a los controles establecidos sobre los asientos de diario y otros ajustes, estos deben ser evaluados con el objeto de obtener una adecuada comprensión de su diseño y si están operando efectivamente.

Una entidad puede tener vigentes controles específicos sobre los asientos de diario y otros ajustes. Por ejemplo, puede utilizar asientos de diario preformulados con número de cuenta y criterios específicos de aprobación por el usuario y puede tener controles automatizados para generar un informe de excepciones que incluya a todos los asientos que fueron fallidamente propuestos para su registro o asientos que fueron registrados y procesados fuera de los parámetros establecidos, por lo tanto el auditor deberá:

- Obtener un adecuado conocimiento del diseño de esos controles sobre los asientos de diario y otros ajustes, determinando si esos controles están diseñados adecuadamente y si están en operación.
- Identificar, seleccionar y probar asientos de diario y otros ajustes.
- Evaluar la efectividad de los controles sobre los asientos de diario y otros ajustes. La existencia de controles efectivos sobre la preparación y registro de asientos de diario y de ajuste puede afectar el alcance de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya probado que dichos controles están operando efectivamente. Sin embargo, aun cuando

los controles estén vigentes y operando efectivamente, los procedimientos del auditor deben incluir la identificación y prueba de partidas específicas.

- Considerar, la evaluación del riesgo de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude. La presencia de factores de riesgo de fraude u otras condiciones pueden ayudar al auditor a identificar clases específicas de asientos de diario a incluir en sus pruebas y a establecer el alcance de las pruebas que se requieren.

4.3.4 Evaluar la consistencia de los asientos de diario utilizando TI

La evidencia electrónica con frecuencia requiere que los datos que se desea examinar sean extraídos por un auditor con conocimientos y experiencia en sistemas o por un especialista en esta actividad. En un ambiente de TI, puede ser necesario que el auditor utilice técnicas de auditoría automatizadas (por ejemplo, procesamiento y escritura de informes, programas o herramientas para la extracción de datos u otras técnicas basadas en el sistema de la entidad), para identificar los asientos de diario y otros ajustes a ser probados.

4.3.5 Examinar los asientos de diario y de ajuste procesados fuera del curso normal de las operaciones

Los asientos de diario utilizados para contabilizar transacciones mensuales tales como compras, ejecución de obras públicas, gastos en programas sociales, ingresos y pagos de efectivo o para registrar estimaciones contables periódicamente recurrentes, generalmente están sujetos a los controles internos de la entidad; sin embargo, los asientos de diario que no son estándar pueden no estar sujetos al mismo nivel de control interno (por ejemplo, los asientos que se utilizan para registrar operaciones no recurrentes o asientos utilizados para registrar una estimación no recurrente, tal como la baja del valor de un activo fijo debido a deterioro de valor, entre otros. Adicionalmente, otros ajustes, como las reclasificaciones, generalmente no son reflejados en asientos de diario formales y pueden no estar sujetos a los controles internos de la entidad. Por lo tanto, el auditor debe considerar el hacer un énfasis especial en la identificación y revisión de los asientos de diario procesados fuera del curso normal de las operaciones.

4.3.6 Desarrollar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos de error o fraude

El error material de los estados presupuestarios y financieros debido al fraude a menudo implica la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro de entradas de diario indebidas. Esto puede ocurrir en cualquier momento, haciendo ajustes a los montos reportados en los estados presupuestarios y financieros que no se reflejan en las entradas de diario, como los ajustes de integración, consolidación o reclasificación.

El auditor debe considerar los riesgos de error material asociados con anulación inadecuada de los controles sobre las entradas de diario, toda vez que los procesos automatizados y los controles pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no superar el riesgo de que las personas inadecuadamente pueden anular tales procesos automatizados, por ejemplo, cambiando las cantidades que se pasa automáticamente a la contabilidad general o al sistema de información presupuestaria y financiera, al transferir información de forma automática, puede haber poca o ninguna evidencia visible de la intervención en los sistemas de información.

4.3.7 Evaluar el juicio profesional en las estimaciones contables

La preparación de los estados financieros requiere que la Administración realice una serie de juicios o supuestos que afectan las estimaciones contables

significativas y para controlar la razonabilidad de tales estimaciones de manera continua. La información financiera fraudulenta a menudo se logra a través de errores intencionales en las estimaciones contables. Esto puede suceder, por ejemplo, cuando se subvalore o sobrevalore las estimaciones contables, las provisiones de la misma manera con el fin de castigar, por ejemplo, la morosidad de las cuentas por cobrar por negligencia en su cobranza o, en otros casos, sobrevalorar las depreciaciones por activos de propiedad, planta y equipo completamente depreciados, por descuido o error al no depreciar por unidades individuales de activos.

4.3.8 Efectuar revisiones retrospectivas cuando existen indicios de fraude

El propósito de desarrollar revisiones retrospectivas de los asientos de diario, juicios y estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del año anterior es para determinar si existen indicios de fraude por parte de la Administración, que no tiene la intención de poner en duda los juicios profesionales del auditor predecesor por la auditoría realizada en el año anterior.

5. Actualizar las pruebas de controles, entre ellos controles generales de TI

Cuando se ejecuta las pruebas sobre controles, incluyendo Controles Generales de TI (CGTI), antes de la fecha del estado de situación financiera y se concluye que se puede "confiar en los controles", se actualiza las pruebas sobre controles a la fecha del estado de situación financiera de manera que se tenga evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los controles funcionan eficazmente durante todo el periodo de confianza. Esto se logra a través de:

- Determinar la evidencia de auditoría adicional a ser obtenida para el periodo restante.
- Actualizar los procedimientos de prueba sobre controles y evaluar los resultados.

Definición de periodo restante: Es el periodo entre el cubierto por las pruebas sobre controles y la fecha del estado de situación financiera.

5.1 Determinar la evidencia de auditoría adicional a ser obtenida para el periodo restante

Cuando se ejecuta las pruebas sobre controles, incluyendo CGTI, durante un periodo intermedio y se concluye que se puede confiar en los controles, se determina la evidencia de auditoría adicional a ser obtenida para el periodo restante.

Se considera los siguientes factores para determinar la evidencia de auditoría adicional a ser obtenida acerca de los controles que se prueba en el periodo intermedio:

- La importancia de los riesgos identificados de aseveración equívoca material para las aseveraciones relevantes. Cuando los controles tratan riesgos inherentes más altos o riesgos significativos (incluyendo riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude y relaciones y transacciones entre partes relacionadas fuera del curso normal de operaciones), los procedimientos de actualización de pruebas sobre controles son más extensos.

- La influencia del ambiente de control. Se considera observaciones del ambiente de control durante el periodo restante y el efecto que el ambiente de control tiene sobre la operación de las actividades de control. Cuando se determina que el ambiente de control respalda la prevención y detección y la corrección de aseveraciones equívocas materiales, se puede reducir el alcance de los procedimientos de actualización de pruebas sobre controles; sin embargo, si se observa deficiencias en el ambiente de control, los procedimientos de actualización de pruebas sobre controles pueden ser más extensos.

Por ejemplo, si se sabe de cambios adversos en el ambiente de control, tales como la pérdida de empleados que resulta en una falta de personal, pruebas adicionales sobre controles o procedimientos sustantivos probablemente sean necesarios en el periodo restante.

- La eficacia de los CGTI cuando se intenta confiar en aspectos automatizados de los controles para controles de aplicación o controles manuales dependientes de TI. Cuando se evalúa los CGTI como eficaces, las pruebas de actualización sobre controles pueden ser menos extensas.

- La duración del periodo restante. Mientras más largo sea el periodo restante, más extensos son los procedimientos de actualización de pruebas sobre controles.

- El grado de confianza que se intenta otorgar a los controles. Mientras más alto sea el grado de confianza que se intente otorgar a los controles para reducir los procedimientos sustantivos o para transacciones significativas altamente automatizadas, más extensos son los procedimientos de actualización de pruebas sobre controles.

- Excepciones de control identificadas. Cuando se identifica excepciones de control en el periodo intermedio, la actualización de pruebas sobre controles puede ser más extensa dependiendo de la importancia del control para la aseveración relevante, incluyendo los riesgos asociados con el control, la naturaleza del control y las causas de las excepciones de control.

- Cambios a controles probados en el periodo intermedio. Si han ocurrido cambios significativos en las transacciones significativas o los procesos de revelación significativa o los controles relevantes desde que se ejecuta las pruebas sobre controles en el periodo intermedio, las pruebas anteriores sobre controles pueden no seguir proporcionando una base para confiar en esos controles en el periodo restante. Por lo tanto, se puede probar otros controles relevantes (p. ej., controles compensatorios) o probar nuevos controles identificados en el periodo restante.

- Procedimientos sustantivos a ser ejecutados en el periodo restante. Cuando se ejecuta procedimientos sustantivos durante el periodo restante, se considera si estos procedimientos sustantivos proporcionan evidencia en cuanto al funcionamiento eficaz de los controles durante el periodo restante. Tal evidencia puede obtenerse de una prueba de doble propósito (es decir, una prueba sobre controles ejecutada simultáneamente con una prueba de detalles sobre la misma transacción). Si bien el propósito de una prueba sobre controles es diferente del propósito de una prueba de detalles, ambas pueden ser realizadas simultáneamente, para requerimientos y guías adicionales relacionados con pruebas de doble propósito). Sin embargo, no se puede confiar en el hecho de que los procedimientos sustantivos no detectaron aseveraciones equívocas como evidencia de auditoría de que los controles continúan siendo eficaces. En otras palabras, los procedimientos de actualización de pruebas sobre controles no pueden confiar únicamente en la evidencia proveniente de las pruebas sustantivas.

  Por ejemplo, se prueba una conciliación bancaria al fin del periodo la cual proporciona evidencia de la eficacia operativa de los controles sobre las conciliaciones bancarias y evidencia de la existencia e integridad de los saldos de efectivo y bancos (prueba de doble propósito). Esto se logra ejecutando procedimientos de prueba sobre controles y procedimientos sustantivos que proporcionen evidencia de que el control continuaba funcionando en el periodo restante.

- Evidencia de auditoría obtenida durante el periodo intermedio. Se considera la naturaleza e integridad de la evidencia obtenida respecto a la eficacia operativa de

los controles durante el periodo intermedio. También se considera la relevancia y confiabilidad de la información a ser usada como evidencia de auditoría.

5.2 Actualizar los procedimientos de pruebas sobre controles y evaluar los resultados

La determinación de procedimientos adicionales para actualizar las pruebas sobre controles para el periodo restante es un asunto de juicio profesional.

En general, mientras más largo sea el periodo restante y más alto el número de ocurrencias de un control (p. ej., controles ejecutados diariamente en comparación con controles ejecutados semanalmente) en ese periodo, más extensa será la actualización de pruebas sobre controles.

La tabla siguiente resume los procedimientos de actualización de pruebas sobre controles para el periodo restante. Si han ocurrido cambios significativos desde la última vez que los controles fueron probados:

Duración del periodo restante	Técnicas para actualizar las pruebas sobre controles
Menos de 3 meses	• Indagación: Se indaga con la Administración y los empleados y se establece si hay indicaciones de: Reasignaciones de funciones o niveles de autorización. Cambios en el personal clave o en los sistemas o aplicaciones de TI. La introducción de nuevos sistemas de TI, aplicaciones de TI, o políticas y procedimientos. Otros cambios significativos que afectan la conclusión acerca de la eficacia continúa de los controles probados. • Observación: Se observa los procedimientos de control ejecutados en el periodo restante, para establecer que los controles probados continúan operando consistentemente durante todo el periodo de auditoría. • Recorridos adicionales no son necesarios, a menos que la evidencia proveniente de las indagaciones y observación indique que hay cambios significativos que pudieran afectar la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en el periodo intermedio o la conclusión sobre la eficacia operativa de los controles probados.
3 a 6 meses	▪ Indagación ▪ Observación ▪ Inspección: Se considera la inspección de evidencia física (tal como informes, conciliaciones, actas) preparada en momentos relevantes durante el periodo restante para determinar que los controles continuaron funcionando consistentemente durante todo el periodo restante. ▪ Considerar recorridos adicionales de controles (p. ej., controles relevantes que responden a riesgos significativos, incluyendo riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude).
Más de 6 meses	▪ Indagación ▪ Observación ▪ Inspección ▪ Ejecutar recorridos adicionales de controles o algunas pruebas adicionales sobre controles.

A la terminación de la actualización de pruebas sobre controles:

- Se evalúa los resultados de la actualización de pruebas sobre controles para poder sacar conclusiones razonables en cuanto a la eficacia operativa de los controles relevantes probados para el periodo restante.
- Se responde apropiadamente si se identifican excepciones de control cuando se ejecuta la actualización de pruebas sobre controles.

5.2.1 Consideraciones adicionales cuando las pruebas sobre controles son ejecutadas más de seis meses antes de la fecha del estado de situación financiera

Cuando se ejecuta las pruebas sobre controles más de seis meses antes de la fecha del estado de situación financiera, se ejecuta recorridos adicionales o pruebas sobre controles, además de actualizar la comprensión mediante indagaciones y observaciones.

Evidencia de auditoría adicional puede ser obtenida mediante:

- Recorridos adicionales de los controles.
- Pruebas adicionales sobre controles durante el periodo restante.
- Inspección de evidencia física. Para controles detectivos y correctivos y controles manuales dependientes de TI se puede inspeccionar los registros o documentos (p. ej., informes, conciliaciones, actas) preparados durante el periodo restante para determinar la existencia de la evidencia física de que el control fue ejecutado y que se ha hecho seguimiento apropiado para corregir cualquier aseveración equívoca identificada.

El alcance de las pruebas adicionales sobre controles es un asunto de juicio profesional. En general, mientras más largo sea el periodo restante y más alto el número de ocurrencias de un control (p. ej., controles ejecutados diariamente en comparación con controles ejecutados semanalmente) en ese periodo, más extensa será la actualización de las pruebas sobre controles.

5.2.2 Consideraciones adicionales cuando han ocurrido cambios significativos desde la última vez que los controles fueron probados

Un cambio significativo en los controles ocurre cuando este afecta la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida para los controles relevantes probados en el periodo intermedio o la conclusión sobre la eficacia de los controles probados.

Cuando ha ocurrido un cambio significativo desde la prueba intermedia o en la estrategia de auditoría planeada (p. ej., estrategia de confianza en controles rotatorios, estrategia de puntos de referencia), se ejecuta lo siguiente:

- Se obtiene comprensión de los cambios y se evalúa el efecto de tales cambios sobre la evaluación de los controles probados y los procedimientos sustantivos planificados. Esto incluye comprender las TS y procesos de revelación significativa adicionales identificados en el periodo restante.
- Se determina la respuesta de auditoría apropiada a tales cambios (p. ej., ejecutar recorridos adicionales o pruebas adicionales sobre controles, o modificar los procedimientos de prueba sobre controles o la estrategia.
- Se evalúa el efecto de los cambios sobre la estrategia de auditoría (si los hay) y sobre otros aspectos de la auditoría, tales como los procedimientos sustantivos diseñados.

6. Ejecución de procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos son procedimientos de auditoría diseñados para detectar errores materiales a nivel de aseveración y comprenden:

- Pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables y revelaciones).
- Procedimientos analíticos sustantivos (cálculos analíticos globales a través de ratios, proyecciones, entre otros).

6.1 Naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos

- Las pruebas de detalle son adecuadas cuando la naturaleza del riesgo y de las aseveraciones son relevantes. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la aseveración de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cuenta en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la aseveración de integridad pueden implicar que se realice una selección entre ciertas partidas y que se espere estén registradas en los estados financieros.
- Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados; sin embargo esto va a depender de la naturaleza de la cuenta y el riesgo asociado.

6.2 Oportunidad de los procedimientos sustantivos

Si los procedimientos sustantivos se ejecutan a una fecha intermedia, el auditor debe cubrir el periodo restante realizando:

a) Procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para el periodo intermedio, o
b) Si el auditor determina que los procedimientos son suficientes, aplicará únicamente procedimientos sustantivos adicionales para proporcionar una base razonable y extender las conclusiones de auditoría de la fecha intermedia al final del periodo.

6.3 Requerimientos

a) Diseñar y aplicar procedimientos sustantivos

Para cada tipo de transacción, saldo contable y revelación material, independientemente de los riesgos evaluados de error material.

b) Desarrollar procedimientos sustantivos que respondan a los riesgos significativos

Cuando el auditor haya determinado que un riesgo de error material a nivel de aseveración es significativo, deberá desarrollar procedimientos sustantivos que respondan específicamente a dicho riesgo. Cuando el enfoque a un riesgo significativo consiste solo de procedimientos sustantivos, estos deberán incluir pruebas de detalle.

c) Desarrollar procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

- Comprobar la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen.

- Examinar los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

6.4 Ejecutar procedimientos sustantivos

Se ejecutará procedimientos sustantivos de manera que la combinación de los procedimientos (incluyendo pruebas sobre controles) proporcione evidencia de auditoría suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y se permita sacar conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría.

Se logra esto a través de:

- Tratar las aseveraciones equívocas identificadas.
- Concluir sobre los resultados de los procedimientos sustantivos.

Cuando se ejecuta los procedimientos sustantivos, se puede identificar aseveraciones equívocas. La identificación y acumulación de aseveraciones equívocas es una de las responsabilidades de auditoría más importantes y es crítica para que el auditor se permita formular la opinión de auditoría. Estas aseveraciones equívocas deberán ser acumuladas el Resumen de diferencias de auditoría (RDA); considerando los umbrales para que sean consideradas en este reporte.

La aseveración equívoca es una diferencia entre el importe, clasificación, presentación o revelación de una partida de estados financieros reportada y el importe, clasificación, presentación o revelación que se requiere para que la partida esté de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Las aseveraciones equívocas pueden surgir de error o fraude.

Se clasifica las aseveraciones equívocas como aseveraciones equívocas de reclasificación, conceptuales, proyectadas o basadas en el juicio para ayudar a:

- Evaluar el efecto de las aseveraciones equívocas acumuladas durante la auditoría.
- Comunicar las aseveraciones equívocas a la Administración y a quienes están a cargo de la Administración de la entidad.

Antes de ejecutar los procedimientos sustantivos, se determina si algunos factores han llamado la atención desde que se diseña los procedimientos sustantivos que lleven a adicionar, retirar o actualizar los procedimientos sustantivos planificados.

Los factores que pueden llevar a adicionar, retirar o actualizar los procedimientos sustantivos planificados incluyen:

- Cambios en la materialidad de planeación (MP) o el error tolerable (ET).
- Cambios en la evaluación de riesgo combinado (ERC) para cualesquier aseveraciones relevantes.
- Riesgos adicionales identificados.
- Aseveraciones equívocas identificadas a una fecha intermedia.

El supervisor a cargo del trabajo de auditoría revisa y aprueba cualesquier cambios significativos a los procedimientos sustantivos planificados.

6.4.1 Cédulas sumarias

Se prepara o se obtiene cédulas sumarias para cotejar cada rubro de los estados financieros con el balance de comprobación subyacente resumiendo las cuentas por rubro de estados financieros, incluyendo cuentas ‘no significativas’ o insignificantes.

También se usa cédulas sumarias para:

- Verificar que las cuentas significativas y “no significativas” apropiadas han sido identificadas.
- Comparar saldos de cuentas con periodos anteriores, incluyendo fechas intermedias.
- Documentar procedimientos analíticos para cuentas “no significativas”, y cuentas insignificantes (si no han sido ejecutados como parte de procedimientos analíticos para cuentas insignificantes).
- Proporcionar una referencia.

6.4.2 Procedimientos analíticos sustantivos

Los procedimientos analíticos sustantivos son procedimientos que utiliza el auditor con el fin de evaluar la razonabilidad de una cuenta y consiste en comparar un monto registrado con expectativas del auditor y el análisis de cualquier diferencia significativa para alcanzar una conclusión sobre el monto contabilizado.

Los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser aplicados para evaluar el estado de situación financiera y el estado de gestión, se realizan antes de las pruebas de detalle ya que del resultado de estos procedimientos se puede determinar el alcance de las pruebas de detalle.

Por ejemplo si queremos revisar una variación inusual en los gastos de personal, el auditor debe revisar el comportamiento mensual de la cuenta gastos de personal del año auditado y compararlo con el comportamiento mensual de los gastos de personal del año anterior.

También se pueden efectuar comparaciones de la ejecución presupuestal contra el presupuesto aprobado de ingresos y gastos, los flujos financieros, como por ejemplo:

- Verificación de las tendencias en la evolución de los ingresos.
- Verificación de las tendencias del incremento en las cuentas de cobranza dudosa, cargas diferidas, entre otros.
- Rotación de las cuentas por cobrar vinculadas con ingresos tributarios.
- Variaciones en los márgenes de gastos por remuneraciones para analizar el crecimiento del empleo público.
- Variaciones en los porcentajes de gastos operativos y gasto social.

En función de la existencia de relaciones entre los datos, el examen analítico sustantivo proporciona elementos de prueba de certeza limitada.

6.4.2.1 Naturaleza y alcance de los procedimientos analíticos sustantivos

Los procedimientos analíticos sustantivos generalmente son aplicables a grandes volúmenes de transacciones, que tienden a ser predecibles a través del tiempo. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar:

- Realizar solo procedimientos analíticos sustantivos será suficiente para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, Por ejemplo, cuando la evaluación del riesgo por el auditor se sustente en la evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Solo son apropiadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle, es la mejor respuesta a los riesgos evaluados.

6.4.2.2 Requerimientos

Diseñar y aplicar los procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solo o en combinación con pruebas de detalles, o aplicar procedimientos sustantivos, el auditor deberá:

a) Determinar la idoneidad de aplicar procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas aseveraciones, teniendo en cuenta los riesgos evaluados de error material y las pruebas de detalles, en su caso, en relación con dichas aseveraciones.
b) Evaluar la confiabilidad de los datos que desarrolla la expectativa del auditor con relación a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación.
c) Definir una expectativa sobre las cantidades registrados o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar un error que, individualmente o acumulada con otros errores, puede hacer que los estados financieros contengan un error material.
d) Cuantificar cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada.
e) Diseñar y aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión general sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

6.4.2.3 Procedimientos a desarrollar

Antes de ejecutar los procedimientos analíticos sustantivos, se reconfirma las expectativas, incluyendo los límites de precisión y variación desarrollados para el procedimiento.

a) Se debe ejecutar los procedimientos analíticos sustantivos y comparar el importe registrado, la tendencia o el porcentaje con la expectativa. Cuando la diferencia entre el importe registrado, la tendencia o el porcentaje y la expectativa es menor que el límite de variación, no se requiere más investigación.

b) Si se identifica diferencias que exceden el límite de variación o fluctuaciones o relaciones que son inconsistentes con otra información relevante, se investiga mediante:

- Indagación con la administración para proporcionar una explicación.
- Obtención de evidencia de auditoría que respalde las respuestas de la administración.

c) En algunos casos, las diferencias que exceden el límite de variación o las fluctuaciones o relaciones que son inconsistentes con otra información relevante se pueden deber a un malentendido o a información incompleta. En tales casos, se considera:

- Clarificar las expectativas.
- Reconfirmar la integridad de la información.

d) Si la expectativa o la evidencia de auditoría obtenida del procedimiento analítico sustantivo no es adecuada, se ejecuta prueba de detalles para verificar el saldo.

Por ejemplo, si la Administración explica que ellos hacen un pago de bonificación de S/.25,000 en setiembre del periodo auditado, por lo sospechoso del pago, se debe obtener evidencia de respaldo para verificar que el pago de bonificación fue hecho con los requerimientos de ley y la debida autorización. Si la Administración no proporciona una explicación, o no se puede obtener evidencia de respaldo, se ejecuta pruebas de detalles sobre la planilla de setiembre para verificar su consistencia. Si la diferencia permanece sin resolver, se debe considerar en el reporte de diferencias de auditoría (RDA) (**ver en la Etapa de Planificación, capítulo 5 "Determinación de la materialidad, error tolerable y resumen de diferencias de auditoría").**

e) Determinar si se registra una aseveración equívoca como real o basada en el juicio dependerá del saldo sobre el cual está siendo aplicado la revisión analítica sustantiva y la razón para la aseveración equívoca. En el ejemplo anterior, el saldo contable que está siendo probado con la revisión analítica sustantiva se deriva de un proceso rutinario. Por lo tanto, cualquier aseveración equívoca es registrada en el RDA como una aseveración equívoca real. Si la revisión analítica sustantiva está siendo usada para obtener evidencia sobre una cuenta de estimación, entonces la diferencia probablemente sea registrada como una aseveración equívoca basada en el juicio, a menos que la razón para la aseveración equívoca se deba a que la entidad está usando hechos incorrectos o a un error en su cálculo.

Por ejemplo, la entidad calcula su provisión de inventario usando varios supuestos/premisas aplicados al perfil de la antigüedad del inventario. La experiencia sugiere que la provisión de la entidad es aproximadamente de 1.5 % a 2 % del inventario bruto, como se indica durante periodos financieros anteriores. Se ejecuta una revisión analítica sustantiva sobre la provisión de inventario estableciendo una expectativa de que la provisión estará en el rango de 1.5 % a 2 % y se investiga las variaciones de +/-0.2 % de esto (siendo el equivalente del 75 % del ET). Al aplicar la revisión analítica sustantiva, se identifica que la provisión de la entidad asciende a 2.6 % del inventario bruto, lo cual está 0.4 % fuera del límite. Se investiga la diferencia con la Administración y se descubre que la diferencia se debe a que la provisión está siendo mal calculada pues un inventario con más de 60 días de antigüedad fue agregado al cálculo lo cual no era uno de los supuestos/premisas clave de la Administración. Puesto que esta aseveración equívoca surge realmente de un error, se trata como una aseveración equívoca real.

6.4.3 Pruebas de detalles

Las pruebas de detalle son procedimientos que se aplican a detalles individuales seleccionados para el examen, de una partida clave de los estados financieros, a un tipo de transacción o a revelaciones del saldo contable. Estas partidas o transacciones clave son individualmente importantes porque se cree que tienen más probabilidades de contener aseveraciones equívocas materiales, tales como partidas o transacciones con historial de errores pasados, grandes partidas o transacciones significativas.

Se realizan pruebas de detalle con el fin de obtener mayor evidencia de la proporcionada por las pruebas a los controles y los procedimientos analíticos sustantivos.

6.4.3.1 Aplicación de las pruebas de detalle

Se aplica los procedimientos de auditoría apropiados para el objetivo específico de auditoría a cada unidad de muestreo. Si los procedimientos de auditoría no son aplicables a la partida seleccionada, se ejecuta el procedimiento sobre una partida de reemplazo.

Si no se puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos convenientes, a una partida seleccionada, se trata esa partida como una aseveración equívoca.

6.4.3.2 Selección de partidas

Para seleccionar las partidas a probar en la ejecución de pruebas de detalle normalmente se utilizan dos métodos:

- A juicio del auditor.
- Muestra representativa.

6.4.3.2.1 A juicio del auditor

La planificación de auditoría, la evaluación de los controles de las partidas significativas y la ejecución de procedimientos analíticos sustantivos deben proveer al auditor de conocimientos suficientes que le permita dirigir sus pruebas de detalle a aquellas áreas en donde pueden existir riesgos de errores y fraudes; por lo tanto, las pruebas de detalle a juicio del auditor se pueden enfocar a:

a) Partidas específicas
Sobre la base de la comprensión de las operaciones de la entidad, el auditor puede identificar saldos o transacciones que le pueden dar indicios de la existencia de errores y fraudes o saldos contables o transacciones que por su naturaleza y forma de registro pueden ser fácilmente manipulables.

b) Partidas sospechosas
Son partidas que por su monto y naturaleza, pueden dar indicios al auditor de algún tipo de error o fraude (p. ej., ajustes significativos al final del ejercicio con el objetivo de maquillar los estados financieros).

c) Transacciones no rutinarias
Se refiere a aquellas transacciones que por su importancia y naturaleza pueden ser de fácil manipulación por la administración.

d) Saldos inactivos
Son saldos que el auditor puede identificar fácilmente porque no han tenido movimiento durante los últimos meses y que podrían contener errores o fraudes. Este tipo de saldos se encuentran normalmente en las

cuentas de cobranza dudosa o en saldos de anticipos que no han tenido movimiento.

e) Cubrimiento

Se refiere a identificar un número reducido de partidas con valor significativo dentro de una población. El cubrimiento lo podemos aplicar tanto en saldos (estado de situación financiera) como en transacciones (estado de gestión) y le ayuda al auditor a obtener evidencia significativa.

6.4.3.3 Partidas clave

Se selecciona partidas clave para prueba con base en los criterios cualitativos planeados y límites de prueba. Si no hay partidas clave seleccionadas para prueba, se considera bajar el límite de prueba o seleccionar una muestra representativa pequeña a fin de obtener alguna evidencia sustantiva de auditoría.

6.4.3.4 Muestra representativa

6.4.3.4.1 Universo a examinar

En el diseño de las pruebas sustantivas de detalle, la prueba de aseveración afecta el universo (el saldo contable) cuyas partidas son seleccionadas. Por ejemplo, la aseveración de existencia trata si los activos o pasivos existen a una fecha determinada y si las transacciones registradas han ocurrido durante un periodo determinado.

Para detallar la prueba de aseveración de existencia, el auditor debe examinar el saldo contable registrado y considerar lo siguiente:

a) Seleccionar las partidas que contengan el saldo contable.
b) Probar aquellas partidas para evaluar si dicha inclusión en la cuenta es apropiada. Por ejemplo, para probar una cuenta de gastos el auditor podría seleccionar los montos del mayor general y luego examinar los comprobantes que sustentan el importe gastado. Sería inapropiado seleccionar tales comprobantes directamente y luego examinar los montos en el mayor general.

El universo examinado debe concordar o estar reconciliado con los montos registrados en la cuenta que es objeto de la prueba. El auditor debe probar las partidas reconciliadas, de ser posible, en forma apropiada.

La aseveración de integridad se refiere a que todas las transacciones y cuentas que deben ser presentadas en los estados financieros fueron incluidas. Para la prueba sustantiva de detalle sobre la aseveración de integridad, el auditor debe seleccionar de un universo independiente las partidas que deberían ser registradas en la cuenta. El auditor debe: (a) seleccionar los detalles que deben

registrarse y, (b) determinar si ellos son incluidos en los registros contables.

6.4.3.4.2 Métodos de selección de pruebas de detalle

Todos los detalles que comprendan:

- Una muestra representativa de las partidas de universo.
- Una selección de partidas no representativas que tienen una o más características relevantes, tales como aquellas que son significativas en monto.

Una prueba sustantiva de detalle sobre todas las partidas que conforman el universo es, generalmente, más apropiada para poblaciones representadas por un pequeño número de partidas. Por ejemplo, diversas cuentas por cobrar importantes o inversiones podrían comprender el total de un estado de situación financiera.

La prueba sustantiva de detalle de todas las partidas que conforman el universo es, generalmente, más apropiada para las cuentas representadas por un gran número de partidas, especialmente si aquellas son relativamente homogéneas o pueden ser estratificadas dentro de grupos relativamente homogéneos. El auditor selecciona las partidas de una muestra de manera que esta y sus resultados tienen la expectativa de ser representativas del universo. Cada elemento de universo debe tener una oportunidad para ser seleccionado y los resultados de los procedimientos realizados pueden ser proyectados al universo total.

Las pruebas sustantivas de detalle de una selección no representativa de partidas que tienen una o más características importantes, pueden ser apropiadas para las poblaciones representadas por un gran número de partidas, de las cuales solo algunas tienen características relevantes. Mientras que el monto y su volumen es frecuentemente la característica principal, otras formas podrían incluir un monto inusual y, una relación con un periodo o evento en particular (tales como transacciones efectuadas antes o después del fin de año). Los efectos de cualquier error encontrado deben evaluarse; sin embargo, a diferencia de los resultados del muestreo representativo aplicados a las partidas seleccionadas, este método no puede ser proyectado a las partidas no examinadas. De acuerdo a esto, el auditor debe aplicar el procedimiento analítico apropiado u otro procedimiento sustantivo a las partidas restantes, a menos que sean inmateriales en su totalidad.

Es posible aplicar las pruebas sustantivas de detalle a todas las partidas de un universo o a ciertas partidas seleccionadas.

Si aceptamos cierta incertidumbre, con respecto a la evidencia de auditoría obtenida, esta aceptación es derivada de que: a) se obtiene evidencia convincente de

auditoría en vez de evidencia concluyente, b) se combina la evidencia de auditoría con más de una fuente, y, c) aunque sean auditadas todas las partidas individuales, podría existir aun cierta incertidumbre.

6.4.3.4.3 Selección de partidas clave

Para la selección de partidas de una cuenta puede adoptarse como criterios: la selección de partidas clave y el muestreo representativo.

Para una investigación adicional en la selección de partidas clave se debe considerar los siguientes factores: Aplicar un enfoque basado en los sistemas y obtener evidencia sustantiva de auditoría que proviene de procedimientos analíticos relativos al universo y, por lo tanto, requiere poca evidencia de la prueba sustantiva de detalles.

El universo contiene un número menor de partidas significativas individuales; por lo que cuando se somete a prueba un número pequeño de partidas clave de una manera eficiente, se cubre una proporción alta de la cuenta.

El universo contiene transacciones no rutinarias o estimaciones contables; por lo tanto, la cuenta no contiene partidas similares que pudieran someterse a muestreo.

Las partidas clave son aquellas que, basadas en el juicio profesional del auditor, así como su experiencia y conocimiento sobre la entidad, aparentan ser extraordinarias, inesperadas o propensas a errores. Pueden ser definidas sobre la base de determinados parámetros, siendo más eficiente adquirir y analizar los datos de manera electrónica. Mediante el examen se obtiene evidencia de auditoría de las partidas clave. Estas partidas pueden ser consideradas de acuerdo a diversas razones, entre ellas:

- Existencia de brechas en una secuencia numerada de antemano.
- Partidas que exceden o se encuentran por debajo de un valor determinado.
- Partidas que exceden una antigüedad determinada o que muestran una característica particular.
- Partidas que no tienen contrapartida.

6.4.3.4.4 Muestreo representativo

El muestreo requiere el ejercicio de criterio profesional así como un conocimiento adecuado de métodos estadísticos de muestreo. Los siguientes párrafos ofrecen los criterios para la aplicación del muestreo en la auditoría financiera gubernamental. El auditor debe considerar el costo/beneficio que involucra determinar qué tipo de muestreo representativo utilizará.

En el muestreo representativo, debe seleccionarse la muestra de todas las partidas que comprendan el universo, de modo que cada una tenga la misma posibilidad de ser seleccionada. Por ejemplo, el auditor podría seleccionar las partidas de la muestra de todas las cuentas por cobrar que son reconciliadas con el saldo contable. Seleccionar las partidas de la muestra de los archivadores no es un buen método de selección válido para cualquier tipo de muestreo, a menos que el auditor haya determinado que todas las partidas comprendidas en el universo están incluidas en tales archivos.

El número de partidas seleccionadas del universo a examinar está en función del tamaño del universo, la cantidad deseada de seguridad sustantiva de las pruebas de detalle y el método de selección de la muestra. Los siguientes métodos de selección de la muestra representativa están disponibles:

Métodos de selección de muestras representativas:

- Muestreo por unidad monetaria (MUM).
- Aproximación al muestreo MUM.
- Variables clásicas en el muestreo, y
- Otros métodos de muestreo.

La selección del método de muestreo a utilizarse queda sujeta al criterio del auditor. Al adoptar esta decisión, el auditor considera si los montos de las partidas individuales del universo están disponibles (tal como un listado detallado o un archivo computarizado), la cantidad esperada de errores, su costo y la eficiencia de cada método de muestreo.

Si los montos de las partidas individuales que abarcan el universo son conocidos, el auditor usará el MUM, el muestreo por aproximación MUM o las variables clásicas en la estimación del muestreo. Si los montos en unidades monetarias de las partidas individuales no son conocidos, el auditor utilizará otros métodos representativos de muestreo. En ciertas circunstancias, pueden emplearse las variables clásicas de muestreo.

1) Selección por unidad monetaria (MUM)

El muestreo por unidad monetaria (MUM) es un tipo de muestreo representativo que el auditor debe considerar aplicar cuando:

a) los importes de partidas individuales del universo sean conocidos.
b) el auditor espera que una pequeña cantidad de errores en el universo.
c) la cantidad de errores en una partida individual no pueda exceder a lo registrado en el estado de situación financiera.

2) Aproximación al muestreo MUM

La aproximación al muestreo MUM es un tipo de muestreo representativo que el auditor considera utilizar cuando el criterio para adoptar el muestreo MUM es determinado, pero su costo relativo o dificultad en la selección de la muestra es considerado demasiado alto, y se espera que la aproximación MUM sea menos costosa o difícil.

En la aproximación MUM, el auditor primero estratifica el universo dentro de grupos relativamente homogéneos basados en su tamaño. Luego, selecciona aleatoriamente partidas individuales para probarlas en cada estrato. El número de partidas seleccionadas está basado en el monto total del estrato y el intervalo del muestreo. El estimado preliminar del tamaño de la muestra debería exceder una muestra MUM para el mismo universo, al menos en un 25 %. Por ejemplo, si el tamaño de la muestra para un universo usando el MUM fuera de 100 partidas, se utilizaría 125 en una aproximación al muestreo MUM.

Al usar la aproximación de muestreo MUM, el auditor está tratando de lograr el mismo resultado como si aplicara el MUM, pero en un modo que pueda ser menos difícil y costoso; sin embargo, la aproximación MUM requiere la selección y prueba de muestras más extensas que aquellas obtenidas usando el MUM. Para determinar el método más eficiente de muestreo a utilizar, el auditor considera el costo relativo y la dificultad en la selección de la muestra, así como el tamaño de la muestra.

3) Variables clásicas del muestreo

Las variables clásicas del muestreo es un tipo de muestreo representativo que el auditor considera aplicar cuando espera que exista un número significativo de errores en el universo.

Tales variables son útiles porque frecuentemente resultan en tamaños de muestra más pequeños en situaciones de errores superiores que aquellos obtenidos empleando el muestreo MUM. Dado que la aplicación de este método es de alguna manera complejo, el auditor debe consultar con los niveles superiores responsables del compromiso antes de utilizarlo.

4) Otros métodos de muestreo

Otros métodos de muestreo podrían ser usados si los montos de unidades monetarias en partidas individuales del universo no son conocidos. El auditor podría seleccionar partidas individuales para examinar los atributos del universo. Estos métodos usualmente tienen una aplicación limitada en la prueba sustantiva, excepto para probar la

aseveración de integridad en donde la selección es realizada de un universo independiente de aquella que está siendo examinada.

Las partidas deben seleccionarse utilizando la selección aleatoria basada en tablas de números aleatorios, mediante un generador numérico aleatorio en una computadora, o algún otro método apropiado para esta selección. Por ejemplo, el auditor podría comenzar con un principio aleatorio y luego elegir cada detalle "n" veces, donde "n" es el intervalo del muestreo. El intervalo del muestreo estaría determinado al dividir el número de partidas del universo entre el número deseado de selecciones.

Para seleccionar cualquier otro método no descrito en esta sección, el auditor debe consultar con los niveles responsables superiores.

6.4.3.4.5 Evaluación de resultados de la muestra

Los efectos de cualquier error detectado en una muestra representativa deben ser proyectados al universo. Al hacerlo, el auditor debe observar la causa de cualquier error encontrado y determinar si el error es aislado o representativo de universo total. Si la evidencia es altamente convincente de que un error es aislado (por ejemplo, no representativo del universo), el auditor debe:

- Ejecutar procedimientos para probar que el mismo tipo de error no exista en algún otro lugar del universo.
- Evaluar el error aislado.
- Evaluar la muestra, excluyendo el error aislado.

El auditor debe considerar si la evaluación del riesgo inherente y del riesgo de control permanece apropiada, particularmente en caso que pueda identificarse cualquier error. Si la evaluación del riesgo no fuera apropiada, el jefe de comisión consultará con los niveles responsables superiores, a fin de determinar si el alcance de los procedimientos sustantivos es adecuado.

Cuando varios montos sobrestimados son detectados en cualquier muestra, para probar la aseveración de existencia (por ejemplo, en el caso de probar la sobrestimación), el auditor consultará con los niveles responsables superiores al evaluar los resultados de la muestra.

6.4.3.4.6 Evaluando los resultados de una muestra MUM

Para un error detectado en una partida seleccionada manualmente en una muestra MUM que iguale o exceda la cantidad del intervalo del muestreo (cada uno de los cuales es seleccionado para la prueba), el error proyectado es la cantidad del error detectado. Para cualquier otro error detectado, el mismo es computado como sigue:

- Dividir la cantidad de errores entre la cantidad registrada en cada partida de la muestra.
- Multiplicar el resultado por la cantidad del intervalo del muestreo.

La suma de todos los errores proyectados representa el error proyectado para la muestra.

6.4.3.4.7 Evaluando los resultados de una muestra por aproximación MUM.

El error proyectado es calculado por el auditor usando cualquiera de los siguientes métodos que reflejan de manera razonable los errores actuales:

a) Método de la razón o proporción
Primero, para cada estrato, que no sea el alto, cada partida es examinada, dividiendo la suma de todos los errores en las partidas de la muestra, entre la suma de las partidas de la muestra, y multiplicadas por la razón de todas las partidas en el estrato.

Segundo, se agrega a la suma de todos los errores detectados en las partidas del estrato alto, los resultados obtenidos en el primer paso.

b) Método del promedio de la partida
Primero, para cada estrato, que no sea el alto, calcular una cantidad promedio de error, dividiendo la suma de todos los errores en las partidas de la muestra entre el número de todas las partidas de la muestra, y multiplicar el monto promedio de errores por el número de todas las partidas del estrato.

Segundo, añadir la suma de todos los errores detectados en las muestras en el estrato alto con los resultados del primer paso.

c) Método por aproximación MUM
Debe utilizarse si se considera que la muestra se aproxima a una muestra MUM.

6.4.4 Procedimientos de confirmación externa

En auditoría uno de los procedimientos más utilizados para recabar evidencia es la confirmación externa, que es la evidencia de auditoría obtenida como una respuesta escrita a la solicitud del auditor para confirmar o negar un hecho o suceso económico, un saldo contable u otro aspecto relacionado con los estados financieros por parte de un tercero (la parte confirmante) en papel, medio electrónico u otro.

6.4.4.1 Objetivo en utilizar confirmaciones externas

El objetivo del auditor, cuando usa procedimientos de confirmación externa, es diseñar y ejecutar dichos procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, de una fuente independiente.

6.4.4.2 Mantener control de las confirmaciones externas

Se mantiene el control cuando se prepara y se envía las solicitudes de confirmación, incluyendo solicitudes de seguimiento cuando es aplicable, a la parte confirmante.

Se otorga tiempo suficiente para que tanto la solicitud inicial como las subsiguientes sean enviadas, para que las respuestas sean recibidas y para que las excepciones sean investigadas. Generalmente se hace seguimiento con una segunda solicitud, y algunas veces solicitudes adicionales, a las solicitudes de confirmación positiva no respondidas.

Cuando las respuestas de confirmación son devueltas directamente a la entidad y no al auditor, generalmente se envía una nueva confirmación a la parte confirmante destinada y se le solicita que la respuesta sea enviada directamente al auditor (p. ej., correo), o se verifica la respuesta a través de una conversación telefónica con la parte confirmante.

6.4.4.3 Evaluar las respuestas de confirmación

Se evalúa cada respuesta de confirmación y se investiga las excepciones para determinar si son o no indicativos de una aseveración equívoca.

Las excepciones de control pueden ser entregadas a la entidad para investigación después de que se haya establecido control haciendo una copia u otro registro de la respuesta de confirmación. Si el personal de la entidad acostumbra investigar las excepciones, se inspecciona, por lo menos sobre una base de prueba, la evidencia explicando y conciliando las excepciones.

Se determina si las excepciones significativas y/o recurrentes frecuentemente pueden ser indicativas de un patrón de errores en las cuentas no confirmadas.

También se ejerce escepticismo profesional cuando se trata con respuestas inusuales o inesperadas a solicitudes de confirmación (p. ej., un cambio significativo en el número o la puntualidad de las respuestas a solicitudes de confirmación en relación con auditorías anteriores), o falta de respuesta cuando se esperaría una respuesta. Estas circunstancias pueden indicar riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, no identificados anteriormente.

En tales casos, se reconsidera los juicios que se hizo al planear el enfoque de auditoría y el riesgo combinado, así como el efecto sobre los procedimientos planificados.

6.4.4.4 Confiabilidad de las respuestas

Si se identifica factores que suscitan dudas acerca de la confiabilidad de las respuestas recibidas, se debe obtener evidencia adicional para tratar estas dudas.

Si se determina que la respuesta a una confirmación no es confiable, se deberá evaluar las implicaciones sobre el riesgo combinado, el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

Cada respuesta lleva algún riesgo de intercepción, alteración o fraude, sin importar si la respuesta es obtenida en papel, electrónicamente o por otro medio. Los factores que afectan la confiabilidad de las respuestas recibidas incluyen:

- El control que se ejerce sobre la preparación y el envío de las solicitudes de confirmación.
- El método utilizado para recibir las confirmaciones (p. ej., en papel o electrónicamente).
- Las características de la parte confirmante, incluyendo su independencia, objetividad, motivación y autoridad para responder.
- Cualquiera de las restricciones incluidas en la respuesta o impuestas por la Administración.

Las respuestas recibidas electrónicamente dan lugar a riesgos de que las respuestas puedan no ser confiables, porque puede ser difícil establecer prueba de origen y autoridad de quienes responden y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Si no se ha mitigado tales riesgos confiando en un proceso de proveedor de servicios o usando varias técnicas para validar la identidad de quien responde y su autorización para confirmar la información solicitada, se debe verificar la fuente y contenido de la confirmación comunicándonos con la parte confirmante.

Por ejemplo, cuando una respuesta de confirmación es transmitida por correo electrónico, puede ser apropiado llamar por teléfono a quien respondió para determinar si, en efecto, fue quien envió la respuesta.

6.4.4.5 Indagar las respuestas con lenguaje restrictivo

Una respuesta a una solicitud de confirmación puede contener un lenguaje restrictivo sobre su uso. Tales restricciones no necesariamente invalidan la confiabilidad de la respuesta como evidencia de auditoría.

Por ejemplo, situaciones que no pueden afectar la confiabilidad de la información que está siendo confirmada incluyen:

- La información es suministrada como un asunto de cortesía sin obligación de hacerlo y sin responsabilidad, obligación o garantía, expresa o implícita.
- La respuesta se da solamente para el propósito del auditor, sin responsabilidad alguna por parte de quien responde, sus empleados o agentes, y no exonera al auditor de cualquier otra indagación o del desempeño de alguna otra función.

El lenguaje restrictivo tampoco invalida la confiabilidad de una respuesta si no se relaciona con la aseveración que está siendo probada.

Por ejemplo, en una confirmación de inversiones, una renuncia respecto a la valuación de inversiones no puede afectar la confiabilidad de la respuesta con respecto a existencia.

Sin embargo, en algunos casos el lenguaje restrictivo puede poner en duda la integridad, la exactitud o la capacidad para confiar en la información que está siendo confirmada.

Por ejemplo, las restricciones que pueden afectar la confiabilidad de la información que está siendo confirmada incluyen:

- La información es obtenida de fuentes de datos electrónicas, las cuales pueden no contener información en poder de quienes responden.
- La información no está garantizada como exacta ni actual y puede ser un asunto de opinión.
- El receptor (es decir, el auditor) no puede confiar en la información de la confirmación.

La capacidad para confiar en la información que está siendo confirmada depende de la naturaleza y esencia del lenguaje restrictivo. Cuando el efecto práctico del lenguaje restrictivo es difícil de lograr en las circunstancias específicas, se busca aclaración de quien respondió.

6.4.4.6 Procedimientos alternativos

Cuando no se recibe respuestas a solicitudes de confirmación positiva, se aplica procedimientos alternativos a las respuestas no recibidas a fin de obtener la evidencia necesaria para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

La naturaleza de los procedimientos alternativos a ser ejecutados varía de acuerdo con la cuenta y la aseveración.

Por ejemplo, los procedimientos alternativos relacionados con la confirmación de cuentas por cobrar pueden incluir el examen de recibos de efectivo subsiguientes, u otra documentación de la entidad que proporcione evidencia para la aseveración de existencia.

Los procedimientos alternativos relacionados con la confirmación de cuentas por pagar incluyen el examen de desembolsos posteriores de efectivo o correspondencia proveniente de terceros y otros registros (p. ej., notas de inventarios recibidos).

Se deben aplicar los procedimientos alternativos a cada partida que forma el saldo completo para el cual no se ha recibido confirmaciones.

Por ejemplo, si no se ha recibido confirmación de un saldo contable que comprende diez facturas de venta, los procedimientos alternativos son aplicados a todas las diez facturas de manera que se tenga evidencia de que estas diez facturas están contabilizadas apropiadamente.

En ciertas circunstancias, se puede determinar que la respuesta a una confirmación positiva es necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

En estas circunstancias, los procedimientos de auditoría alternativos no proporcionarán la evidencia de auditoría necesaria. Si no se obtiene una confirmación en estas circunstancias, se determina las implicancias sobre la auditoría y sobre la opinión.

Estas situaciones incluyen:

- La información disponible para corroborar la aseveración de la Administración solamente está disponible fuera de la entidad.
- Existen riesgos específicos de aseveración equívoca material proveniente de fraude que impiden confiar en la evidencia proveniente de la entidad.

6.4.4.7 Evaluar la evidencia obtenida

Se evalúa la evidencia combinada proporcionada por las confirmaciones y los procedimientos alternativos ejecutados para determinar si son suficientes para lograr los objetivos de auditoría y si la evidencia es suficiente y apropiada.

Los factores que influyen en la evaluación incluyen:

- La confiabilidad de las confirmaciones y los procedimientos alternativos.
- La naturaleza de las excepciones, incluyendo las implicancias cuantitativas y cualitativas de esas excepciones.
- La evidencia proporcionada por otros procedimientos que se ejecuta.
- Si la evidencia adicional es necesaria.

Si la evidencia combinada proporcionada por las confirmaciones, los procedimientos alternativos y otros procedimientos no es suficiente, se deberá solicitar confirmaciones adicionales o se ejecutarán otras pruebas, tales como pruebas de detalles y procedimientos analíticos, en el alcance necesario para obtener la evidencia de auditoría deseada.

6.4.5 Estimaciones contables

Como resultado de las incertidumbres inherentes a la prestación de servicios, realización de actividades y otras operaciones de la entidad, muchas de las partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino solo a través de estimaciones. El proceso de estimación implica la utilización de juicios profesionales basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para: cuentas de cobranza dudosa, desvalorización de existencias, amortización de intangibles, depreciación de activos de propiedad, planta y equipo, deterioro de valor de activos, entre otros.

Por lo tanto, el uso de estimaciones contables es una parte esencial en la preparación de los estados financieros y el auditor deberá evaluar la razonabilidad de tales estimaciones como parte de su trabajo, debido al nivel de incertidumbre que pueden afectar los estados financieros, la presencia de riesgos de errores materiales y la susceptibilidad a sesgo intencional o no intencional por parte de la Administración al realizar las estimaciones contables.

6.4.5.1 Estimaciones contables y responsabilidad de la Administración

Las estimaciones contables, resultado de las incertidumbres inherentes a las actividades y operaciones que realiza la entidad, son mediciones de alguno de los componentes de los estados financieros de forma aproximada en ausencia de un medio preciso de valuación e implica la utilización de juicios de valor basados en la información confiable disponible más reciente (p. ej., un activo es susceptible a modificar su importe en el tiempo por efecto de la disminución o deterioro de valor, obsolescencia, incobrabilidad y otros hechos), los mismos que deben ser reconocidos y revelados en los estados financieros de la entidad.

La Administración es responsable de las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, las cuales con frecuencia se realizan en condiciones de incertidumbre en relación con el resultado de hechos ocurridos o que probablemente sucedan; en tal sentido, los

riesgos de errores significativos es mayor cuando se realizan estimaciones.

6.4.5.2 Objetivos del auditor al examinar las estimaciones

El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que:

a) Las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, reconocidas o reveladas en los estados financieros, son razonables.
b) La información revelada en los estados financieros es adecuada en el contexto del marco de información financiera aplicable.

6.4.5.3 Procedimientos a desarrollar

6.4.5.3.1 Evaluar los controles relevantes

El auditor debe obtener conocimiento sobre la experiencia y competencia de quien realiza las estimaciones contables, y los controles relacionados con:

a) La manera en que la Administración determina la integridad, relevancia y exactitud de los datos utilizados para efectuar las estimaciones contables.

b) La revisión y aprobación de estimaciones contables, incluyendo los supuestos o información utilizada en su realización, por los niveles apropiados de la Administración y, cuando corresponda, los encargados del gobierno de la entidad.

c) La segregación de funciones entre los responsables del registro de operaciones subyacentes y los responsables de hacer las estimaciones contables.

6.4.5.3.2 Evaluar el sesgo de la Administración

El sesgo de la Administración puede ser difícil de detectar a un nivel de cuenta. Es más factible identificarse cuando se considera estimaciones contables agrupadas o de todas las estimaciones contables, o cuando se observan varios ejercicios contables. Aunque de alguna forma el sesgo de la Administración es inherente en las decisiones subjetivas, al hacer dichos juicios puede no haber intención de sorprender a los usuarios de los estados financieros; sin embargo, cuando hay intención de engañar, el sesgo de la Administración es fraudulento por naturaleza.

6.4.5.3.3 Obtener una comprensión de los requisitos del marco de información financiera aplicable

Al obtener una comprensión de los requisitos del marco de información financiera aplicable ayuda al auditor a determinar si:

a) Existen ciertas condiciones para el reconocimiento o métodos para la valuación de las estimaciones contables.
b) Especifica ciertas condiciones que permitan o requieran la medición a valor razonable (p. ej., al

referirse a las intenciones de la Administración de llevar a cabo determinadas formas de proceder con respecto a un activo o un pasivo.

c) Especifica la información a revelar requerida o permitida.

6.4.5.3.4 Obtener una comprensión de cómo la Administración identifica la necesidad de estimaciones contables

Al preparar los estados financieros, la Administración tiene responsabilidad de determinar si una transacción, hecho condición da lugar a la necesidad de hacer una estimación contable, y que todas las estimaciones contables necesarias hayan sido reconocidas, medidas y reveladas en los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

El auditor puede obtener una comprensión del modo en que la Administración identifica la necesidad de realizar estimaciones contables, principalmente mediante la realización de indagaciones ante la Administración.

6.4.5.4 Probar cómo determina la Administración la estimación contable

Si los procedimientos sustantivos planificados incluyen probar cómo determina la Administración la estimación contable, se evalúa si:

- El método de medición usado es apropiado en las circunstancias (p. ej., en relación con el sector en el cual opera la entidad), incluyendo la razón de la Administración para seleccionar el método.
- Los supuestos/premisas usados por la Administración son razonables a la luz de los requerimientos de medición del marco de información financiera aplicable, incluyendo la consistencia de los supuestos/premisas con la comprensión de la intención y capacidad de la Administración para llevar a cabo ciertos cursos de acción.

Por ejemplo, se puede desarrollar (u obtener de la Administración) un análisis de sensibilidad para determinar cómo varía la estimación contable cuando se aplican supuestos/premisas diferentes. Un análisis de sensibilidad puede demostrar que la estimación contable no es sensible a cambios en supuestos/premisas específicos. Alternativamente, puede demostrar que la estimación contable es sensible a uno o más supuestos/premisas, sobre los cuales se enfoca el trabajo de auditoría.

Cuando el marco de información financiera aplicable no prescribe el método de medición, debe evaluarse si el método usado es apropiado en las circunstancias (juicio profesional).

Cuando se evalúa el método de medición, debe considerarse si:

- La razón de la Administración para el método seleccionado es razonable.
- La Administración ha evaluado suficientemente y aplicado apropiadamente los criterios, si los hay, proporcionados en el marco de información financiera aplicable para respaldar el método seleccionado.
- El método es apropiado en las circunstancias, dada la naturaleza del activo o pasivo que está siendo estimado y los requerimientos del marco de información financiera aplicable relevante para estimaciones contables.

- El método es apropiado en relación con el sector en el cual opera la entidad.

En algunos casos, la Administración puede haber determinado que métodos diferentes resultan en una variedad de estimaciones significativamente diferentes. En tales casos, obtener una comprensión de cómo ha investigado la entidad las razones para estas diferencias puede ayudar a evaluar lo apropiado del método seleccionado.

6.4.5.4.1 Evaluar el uso por parte de la Administración de modelos para desarrollar la estimación contable

En algunos casos, la Administración puede usar un modelo para desarrollar su estimación contable. Si el modelo usado es apropiado en las circunstancias puede depender de varios factores, tales como la naturaleza de la entidad y su entorno, incluyendo el sector en la cual opera, y el activo o pasivo específico que está siendo medido. El alcance al cual las siguientes consideraciones son relevantes depende de las circunstancias, incluyendo si el modelo es disponible para uso en un sector específico o un modelo de propietario. En algunos casos, una entidad puede usar a un experto para desarrollar y probar un modelo.

Cuando se evalúa el modelo, se considera si:

- El modelo es validado antes de su uso, con revisiones periódicas para determinar si es adecuado para el uso destinado, incluyendo:
  - La solidez teórica e integridad matemática del modelo.
  - Lo apropiado de los parámetros del modelo.
  - La consistencia e integridad de los factores de información (*inputs*) del modelo con prácticas de mercado.
  - El producto (*output*) del modelo en comparación con transacciones reales.
- Existen políticas y procedimientos apropiados de control de cambios en la entidad.
- El modelo es calibrado y probado periódicamente en cuanto a validez, particularmente cuando los factores de información (*inputs*) al modelo son subjetivos.
- Se hacen ajustes al producto del modelo (*output*), incluyendo en el caso de estimaciones contables de valor razonable, si tales ajustes reflejan los supuestos/premisas que el mercado usaría en circunstancias similares.
- El modelo está adecuadamente documentado, incluyendo aplicaciones y limitaciones destinadas del modelo y sus parámetros clave, factores de información requeridos y resultados de cualquier análisis de validación ejecutado.

6.4.5.4.2 Evaluar los cambios en los métodos para determinar estimaciones contables

Al evaluar la forma en que la Administración realiza las estimaciones contables, se requiere que el auditor evalúe si hubo cambios en los métodos o políticas contables respecto a las estimaciones del periodo examinado en relación con los del periodo anterior.

Un método específico de estimación puede requerir cambiarse en respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad o en los requisitos del marco de información financiera aplicable. Si la Administración ha cambiado el método para hacer una estimación contable, es importante que la misma pueda demostrar que el nuevo método es más apropiado, o es en sí una respuesta a esos cambios.

6.4.5.4.3 Evaluar los supuestos/premisas usados por la Administración para desarrollar la estimación contable

La evaluación de los supuestos/premisas usados por la Administración se basa solamente en la información disponible para el auditor en el momento de la auditoría. Para evaluar la razonabilidad de los supuestos/premisas usados por la Administración se puede considerar si:

- Los supuestos/premisas individuales parecen razonables.
- Los supuestos/premisas son independientes y consistentes internamente.
- Los supuestos/premisas parecen razonables cuando son considerados colectivamente o en conjunto con otros supuestos/premisas, bien sea para esa estimación contable o para otras estimaciones contables.
- En el caso de estimaciones contables de valor razonable, si los supuestos/premisas reflejan apropiadamente supuestos/premisas observables en el mercado.

Los supuestos/premisas sobre los cuales se basan las estimaciones contables pueden reflejar lo que la Administración espera será el resultado de objetivos y estrategias específicos. En tales casos, se puede ejecutar procedimientos de auditoría para evaluar la razonabilidad de tales supuestos/premisas considerando, por ejemplo:

- Si los supuestos/premisas son consistentes con el entorno económico general y las circunstancias económicas de la entidad.
- Los planes de la entidad.
- Los supuestos/premisas hechos en periodos anteriores, si es relevante.
- La experiencia, o las condiciones anteriores, de la entidad, en el alcance en que esa información histórica pueda ser considerada representativa de condiciones o eventos futuros.

- Otros supuestos/premisas usados por la Administración en relación con los estados financieros.

La razonabilidad de los supuestos/premisas usados puede depender de la intención de la Administración y su capacidad para llevar a cabo ciertos cursos de acción. Sin embargo, ciertos marcos de información financiera pueden no permitir que las intenciones o los planes de la Administración sean tomados en cuenta al hacer una estimación contable. Si el marco de información financiera aplicable permite la consideración de las intenciones o planes de la Administración, el alcance de la evidencia de auditoría a ser obtenida acerca de la intención y la capacidad de la Administración es un asunto de juicio profesional.

En estas situaciones, los procedimientos para determinar la razonabilidad de los supuestos/premisas usados pueden incluir los siguientes:

- Revisión de la historia de la Administración de llevar a cabo sus intenciones establecidas.
- Revisión de planes escritos y otra documentación, incluyendo, donde sea aplicable, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.
- Indagación con la Administración acerca de sus razones para un curso de acción en particular.
- Revisión de eventos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- Evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo un curso de acción específico dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluyendo las implicaciones de sus trabajos de auditoría existentes.

En adición a los procedimientos anteriores, también se puede considerar otros asuntos para evaluar la razonabilidad de los supuestos/premisas usados por la Administración que fundamentan las estimaciones de valor razonable. Por ejemplo, estos pueden incluir:

- Donde sea relevante, si la Administración ha incorporado factores de información específicos del mercado en el desarrollo de supuestos/premisas y, si es así, cómo lo ha hecho.
- Si los supuestos/premisas son consistentes con las condiciones observables del mercado, y las características del activo o pasivo que está siendo medido al valor razonable.
- Si las fuentes de supuestos/premisas del mercado son relevantes y confiables, y cómo ha seleccionado la Administración los supuestos/premisas a usar cuando existe un número de supuestos/premisas de mercado diferentes.
- Cómo consideró la Administración los supuestos/premisas usados en, o la información acerca de, transacciones, activos o pasivos comparables, donde fuere apropiado.

Si existen factores de información no observables en los supuestos/premisas usados por la Administración, es más probable que la evaluación de los supuestos/premisas necesite ser combinada con otros procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. En tales casos, se puede ejecutar otros procedimientos de auditoría tales como examinar la documentación que respalda la revisión y aprobación de estimaciones contables por los niveles apropiados de la Administración y, donde sea apropiado, por los encargados de la Administración de la entidad. Cuando las estimaciones contables de valor razonable se basan en factores de información no observables, se debe considerar cómo la Administración respalda:

- La identificación de las características de participantes del mercado relevantes para la estimación contable.
- Las modificaciones que la Administración ha hecho a sus propios supuestos/premisas para reflejar sus puntos de vista de los supuestos/premisas que los participantes del mercado usarían.
- La incorporación de la mejor información disponible en las circunstancias.
- Cómo los supuestos/premisas usados toman en cuenta las transacciones, activos o pasivos comparables.

6.4.5.5 Desarrollar un rango o estimación puntual

Si los procedimientos sustantivos planificados incluyen desarrollar un rango para evaluar la estimación puntual de la Administración, se reduce el rango hasta que, con base en la evidencia de auditoría disponible, los resultados dentro del rango sean considerados razonables.

Desarrollar una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la Administración puede ser una respuesta apropiada cuando:

- Una estimación contable no se deriva del procesamiento rutinario de información por el sistema contable.
- Estimaciones contables similares hechas en los estados financieros del periodo anterior sugieren que es improbable que el proceso del periodo actual de la Administración sea eficaz.
- Los controles de la entidad dentro y sobre procesos de la Administración para determinar estimaciones contables no están bien diseñados o apropiadamente implementados.
- Los eventos o transacciones entre el fin del periodo y la fecha del informe contradicen la estimación puntual de la Administración.
- Existen fuentes alternativas de información relevante disponibles para el auditor que pueden ser usadas para hacer una estimación puntual o un rango.

Aun cuando los controles de la entidad estén bien diseñados y apropiadamente implementados, desarrollar una estimación puntual o un rango puede ser una respuesta eficaz o eficiente para los riesgos evaluados. En otras situaciones, se puede considerar este

enfoque como parte de determinar si son necesarios procedimientos adicionales y, si es así, su naturaleza y alcance.

El enfoque tomado cuando se desarrolla una estimación puntual o un rango puede variar con base en lo que se considere más eficaz en las circunstancias.

Por ejemplo, inicialmente se puede desarrollar una estimación puntual preliminar, y luego evaluar su sensibilidad a cambios en los supuestos/premisas para buscar un rango con el cual evaluar la estimación puntual de la Administración.

Alternativamente, se puede comenzar desarrollando un rango para propósitos de determinar, donde sea posible, una estimación puntual.

La capacidad para hacer una estimación puntual, a diferencia de un rango, depende de varios factores, incluyendo el modelo usado, la naturaleza y alcance de la información disponible y la incertidumbre de estimación involucrada con la estimación contable. Además, la decisión de desarrollar una estimación puntual o un rango puede ser influida por el marco de información financiera aplicable, el cual puede prescribir la estimación puntual que debe ser usada después de considerar los resultados alternativos y los supuestos/premisas, o prescribir un método específico de medición (por ejemplo, el uso de un valor de probabilidad de descuento ponderado esperado).

Cuando se concluye que es apropiado usar un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la Administración, el rango abarca todos los resultados razonables en lugar de todos los resultados posibles. El rango no puede comprender todos los resultados posibles si se pretende que sea útil pues sería demasiado amplio para ser eficaz.

Generalmente, se reduce el rango hasta que sea menor que el ET; sin embargo, esto puede no ser posible para algunas estimaciones. Esto no impide el reconocimiento de la estimación contable. Sin embargo, puede indicar que la incertidumbre de estimación asociada con la estimación contable da lugar a un riesgo significativo.

La reducción del rango hasta donde todos los resultados dentro del mismo sean considerados razonables puede lograrse eliminando aquellos resultados en las extremidades del rango que se determina improbable que ocurran, y continuando su reducción, con base en la evidencia de auditoría disponible, hasta que se concluya que todos los resultados dentro del rango son considerados razonables.

Para estimaciones contables que dan lugar a un riesgo significativo, se desarrolla un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación contable si se cree que la Administración no ha tratado adecuadamente los efectos de la incertidumbre de estimación.

Por ejemplo, se puede creer que la Administración no ha tratado adecuadamente los efectos de la incertidumbre de estimación cuando, el juicio:

- No se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada mediante la evaluación de cómo la Administración ha tratado los efectos de la incertidumbre de estimación.

- Es necesario explorar más el grado de incertidumbre de estimación asociado con una estimación contable, por ejemplo, donde se sabe que hay amplia variación en los resultados para estimaciones contables similares, en circunstancias similares.
- Es improbable que se pueda obtener otra evidencia de auditoría, por ejemplo, mediante la revisión de eventos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría.
- Pueden existir indicadores de influencias de la Administración al hacer las estimaciones contables.

Se obtiene comprensión de los supuestos/premisas de la Administración o los métodos usados para desarrollar la estimación contable para establecer que la estimación puntual o el rango toman en consideración suficientemente las variables relevantes, y para evaluar las diferencias significativas de la estimación puntual de la Administración.

Por ejemplo, puede surgir una diferencia porque se usa supuestos/premisas diferentes, pero igualmente válidos, en comparación con los usados por la Administración. Esto puede revelar que la estimación contable es altamente sensible a ciertos supuestos/premisas y por lo tanto está sujeta a alta incertidumbre de estimación, lo que indicaría que la estimación contable puede ser un riesgo significativo. Alternativamente, puede surgir una diferencia como resultado de un error conceptual cometido por la Administración.

Dependiendo de las circunstancias, se puede encontrar útil para obtener conclusiones, discutir con la Administración la base para los supuestos/premisas usados y su validez, y la diferencia, si la hay, en el enfoque tomado para hacer la estimación contable.

Se puede desarrollar una estimación puntual o un rango de varias maneras, tales como:

- Usando un modelo (p. ej., uno que esté disponible para uso en un sector específico o uno que el auditor desarrolla).
- Desarrollando aún más la consideración de la Administración de supuestos/premisas o resultados alternativos (p. ej., introduciendo un grupo diferente de supuestos/premisas).
- Empleando o contratando a una persona con pericia especializada para desarrollar o ejecutar el modelo, o para proveer supuestos/premisas relevantes.
- Haciendo referencia a otras condiciones comparables, transacciones o eventos, o cuando sea relevante, a mercados para activos o pasivos comparables.

Se compara la estimación contable registrada con el rango o estimación puntual.

Por ejemplo, se desarrolla un rango entre 30,000 y 50,000 en la provisión para cuentas de cobranza dudosas. Si la estimación registrada por la Administración cae dentro del rango, se concluye que no existe aseveración equívoca y que el importe registrado es razonable.

6.4.5.6 Indicaciones de influencias

Se revisa las estimaciones contables en cuanto a influencias y para evaluar el riesgo de aseveración equívoca material, incluyendo:

- Evaluar los juicios y decisiones de la Administración para hacer la estimación contable en el periodo actual. Cuando los juicios y decisiones hechos por la Administración indican posibles influencias que puedan representar un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude, aún si son razonables individualmente, se evalúa las estimaciones contables tomadas en conjunto.
- Revisar los juicios y supuestos/premisas de la Administración relacionados con, y como resultado de, estimaciones contables incluidas en los estados financieros del periodo anterior o cualquier reevaluación subsiguiente en el periodo actual.

Los indicadores de posible influencia de la Administración no constituyen por sí mismos aseveraciones equívocas para fines de sacar conclusiones sobre la razonabilidad de las estimaciones contables individuales. Sin embargo, se evalúa si las circunstancias que producen la influencia representan un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

Durante la auditoría, se puede tener conocimiento de juicios y decisiones hechas por la Administración, los cuales constituyen indicadores de posible influencia de la Administración. Tales indicadores pueden afectar el riesgo combinado y las respuestas relacionadas.

Revisión retrospectiva de estimaciones de periodos anteriores

La revisión del juicio y los supuestos/premisas de la Administración relacionados con, y el resultado de, estimaciones contables incluidas en los estados financieros del periodo anterior no pretende cuestionar los juicios hechos en el periodo anterior con base en la información disponible en ese momento.

La revisión de las estimaciones contables del periodo anterior puede ayudar, en el periodo actual, a identificar circunstancias o condiciones que aumentan la susceptibilidad de las estimaciones contables a posibles influencias de la Administración, o indican su presencia.

Se puede determinar que se requiere una revisión más detallada para aquellas estimaciones contables que durante la auditoría del periodo anterior se identificaron con una incertidumbre de estimación alta, o para aquellas estimaciones contables que han cambiado significativamente desde el periodo anterior. Por otra parte, por ejemplo para estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, se puede concluir que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación de riesgo es suficiente para propósitos de la revisión.

Para estimaciones contables de valor razonable y otras estimaciones contables basadas en las condiciones actuales a la fecha de la medición, puede existir más variación entre el importe de valor razonable reconocido en los estados financieros del periodo anterior y el resultado o el importe reestimado para el propósito del periodo actual. Esto se debe a que el objetivo de medición para tales estimaciones contables trata con percepciones acerca del valor en un momento específico, lo cual puede cambiar significativa y rápidamente según cambie el entorno en el cual opera la entidad. Por lo tanto, se puede enfocar la revisión en obtener información

que sea relevante para identificar y evaluar los riesgos de aseveración equívoca material y comprender la eficacia del proceso de estimación anterior de la Administración, es decir, la trayectoria de la Administración para determinar una estimación apropiada.

Una diferencia entre el resultado de una estimación contable y el importe reconocido en los estados financieros del periodo anterior no necesariamente representa una aseveración equívoca de los estados financieros del periodo anterior. Sin embargo, puede hacerlo si, por ejemplo, la diferencia surge de información que estaba disponible para la Administración cuando los estados financieros del periodo anterior fueron terminados, o que razonablemente podía esperarse que fuera obtenida y tomada en cuenta en la preparación y presentación de esos estados financieros. Muchos marcos de información financiera contienen lineamientos sobre cómo distinguir entre los cambios en estimaciones contables que constituyen aseveraciones equívocas y los cambios que no lo hacen, y el tratamiento contable que requiere ser seguido.

Los indicadores de posibles influencias de la Administración incluyen:

- Cambios en una estimación contable, o en el método de hacerla, cuando la Administración ha hecho una evaluación subjetiva de que ha habido un cambio en las circunstancias.
- El uso de supuestos/premisas propios de una entidad para estimaciones contables de valor razonable cuando ellos son inconsistentes con los supuestos/premisas observables del mercado.
- Selección o construcción de supuestos/premisas significativos que generan una estimación puntual favorable para los objetivos de la Administración.
- Selección de una estimación puntual que puede indicar un patrón de optimismo o pesimismo.

Se permanece alerta a la posibilidad de que las estimaciones registradas de la Administración sean agrupadas en uno u otro extremo de los rangos de importes aceptables, indicando una posible influencia por parte de la Administración. Adicionalmente, se está alerta a la posibilidad de que las estimaciones registradas de la Administración fueran agrupadas en un extremo del rango de importes aceptables en el periodo precedente y que en el periodo actual sean agrupadas en el otro extremo del rango de importes aceptables, lo cual indicaría la posibilidad de moderar las utilidades por parte de la Administración.

Si las estimaciones de la Administración han sido agrupadas en diferentes extremos del rango aceptable en el periodo actual y los periodos anteriores, se indaga con la Administración las razones para el cambio y se cuestiona si el rango de importes aceptables continúa siendo apropiado con base en la explicación proporcionada.

Se deben documentar los indicadores de posibles influencias de la Administración identificados durante la auditoría.

6.4.6 Procedimientos de actualización

Cuando se ejecuta los procedimientos de actualización, se tiene conocimiento de:

- Nuevas partidas o asuntos con un efecto material sobre el periodo intermedio.
- Ajustes inusuales o no recurrentes.
- Elevaciones o reducciones inusuales en la actividad y/o los saldos.
- Transacciones individualmente grandes.
- Si el nivel de actividad de la cuenta coincide con las expectativas (con base en la comprensión de las operaciones de la entidad).
- Cambios en el personal, los procesos, la tecnología o los controles relacionados.

Se actualiza las cedulas sumarias para comparar los saldos de cuentas a la fecha del estado de situación financiera con la fecha intermedia y confirmar que no ha habido cambios significativos durante el periodo de actualización en el ambiente de control y en los controles relevantes para la cuenta significativa. Se debe investigar cualquier cambio significativo inesperado, o la falta de cambios esperados, a los saldos de cuenta.

Si ha habido cambios significativos a estos controles desde la fecha de los procedimientos intermedios, se ejecuta pruebas adicionales sobre controles o procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de aseveraciones equívocas materiales no detectadas durante el periodo de actualización. En situaciones donde los controles han cambiado significativamente, se prueba los nuevos controles de, o se ejecuta procedimientos sustantivos más extensos que respondan al hecho de que no se puede confiar en los resultados de las pruebas sobre controles para el periodo de actualización.

6.4.7 Cuentas “no significativas” (o cuentas con riesgo limitado)

Si los resultados de los procedimientos indican que la cuenta es significativa (es decir, que la base para evaluar la cuenta como no significativa es incorrecta), se amplía los procedimientos sustantivos primarios (PSP) para incluir otros procedimientos sustantivos según sea apropiado para tratar el riesgo combinado para la aseveración relevante ahora que la cuenta es significativa.

Por ejemplo, se evalúa propiedad, planta y equipo (PPE) como una “cuenta no significativa” con base en las siguientes expectativas:

- Las adiciones y enajenaciones de PPE son no materiales (es decir, se espera que el total de las adiciones sea de aproximadamente por 1 millón y el valor neto en libros de las disposiciones se espera sea aproximadamente por un total de 500,000, el error tolerable es de 750,000 y la materialidad de planeación es de 1 millón).
- La depreciación es un porcentaje consistente del costo básico de PPE.

Sin embargo, cuando se ejecuta los procedimientos sustantivos, se encuentra que las adiciones a PPE en el periodo actual son de 5 millones. En este ejemplo, se reevalúa PPE como una “cuenta significativa” y se determina el riesgo combinado para las aseveraciones relevantes, ampliando los procedimientos sustantivos para incluir los PSP requeridos.

6.4.8 Evidencia de auditoría

Cuando se ejecuta los procedimientos sustantivos, se evalúa la relevancia y confiabilidad de la información que se ha obtenido como evidencia de auditoría.

Se comunica los requerimientos de información a la Administración y se evalúa si la información proporcionada es suficientemente confiable para los propósitos, incluyendo:

- Obtener evidencia de auditoría acerca de la exactitud e integridad de la información.
- Evaluar si la información es suficientemente precisa y detallada.

La calidad de la evidencia de auditoría es afectada por la relevancia y confiabilidad de la información sobre la cual se basa. La relevancia trata de la conexión lógica, o relación, con el propósito del procedimiento de auditoría o la aseveración que está siendo probada.

La confiabilidad de la información a ser usada como evidencia de auditoría es influida por su fuente y naturaleza y por las circunstancias bajo las cuales la evidencia es obtenida. Los siguientes factores influyen en la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La confiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta cuando es obtenida de fuentes independientes fuera de la entidad.
- La confiabilidad de la evidencia de auditoría que es generada internamente aumenta cuando los controles relacionados impuestos por la entidad son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente es más confiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por deducción.
- La evidencia de auditoría en forma documental, bien sea en papel, electrónicamente o por otro medio, es más confiable que la evidencia obtenida verbalmente.
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o fax, o documentos que han sido filmados o transformados de otra manera en forma electrónica, cuya confiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y mantenimiento.

Si se tiene dudas sobre la confiabilidad de la información obtenida como evidencia de auditoría u se obtiene evidencia de auditoría de una fuente que es inconsistente con otra, se determina las modificaciones o adiciones a los procedimientos sustantivos necesarias para resolver el problema y considerar el efecto sobre otras áreas de la auditoría.

Por ejemplo, se puede identificar discrepancias en los registros contables, tales como:

- Transacciones que no son registradas de una manera completa u oportuna o son registradas de manera impropia en cuanto a importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones no soportados o no autorizados.
- Ajustes de último minuto que afectan significativamente los resultados financieros.
- Evidencia de acceso de los empleados a los sistemas y registros, inconsistente con el acceso necesario para ejecutar sus funciones autorizadas.
- Indicios o quejas acerca de supuesto fraude.

También se puede identificar evidencia conflictiva o faltante, tal como:

- Documentos faltantes.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Carencia de documentos que no sean fotocopiados o transmitidos electrónicamente cuando se espera que existan documentos en forma original.
- Partidas significativas no explicadas en la conciliación.
- Respuestas inconsistentes, vagas o improbables de la Administración o de empleados que resultan de indagaciones o procedimientos analíticos,
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Inventario o activos físicos de magnitud significativa faltantes.
- Evidencia electrónica no disponible o faltante, inconsistente con las prácticas o políticas de retención de registros de la entidad.
- Incapacidad para producir evidencia de desarrollo de sistemas clave y pruebas de cambios a programas y actividades de implementación para cambios y difusión de sistemas del año actual.
- Si la información a ser usada como evidencia de auditoría ha sido preparada usando el trabajo de un experto de la Administración, no identificado previamente, se ha de determinar la necesidad de destrezas especializadas en el equipo para propósitos de la auditoría.

Se permanece alerta a casos potenciales de:

- Fraude o sospecha de fraude.
- Transacciones entre partes relacionadas.
- Incumplimiento con leyes y regulaciones.

Si se tiene razón para creer que un documento puede no ser auténtico, o que ha sido modificado intencionalmente, sin que la modificación haya sido revelad, se deberá consultar con el supervisor de la auditoría.

6.5 Tratar aseveraciones equívocas identificadas

Cuando se ejecuta los procedimientos sustantivos, se puede identificar aseveraciones equívocas. La identificación y acumulación de aseveraciones equívocas es una de las responsabilidades más importantes y es crítica para permitirnos formular la opinión de auditoría.

Si se identifica aseveraciones equívocas que no se espera a una fecha intermedia, se evalúa si el riesgo combinado o los procedimientos de actualización para las aseveraciones relacionadas necesitan ser modificados.

Se clasifica las aseveraciones equívocas como aseveraciones equívocas de reclasificación, conceptuales, proyectadas o basadas en el juicio para ayudar a:

- Evaluar el efecto de las aseveraciones equívocas acumuladas durante la auditoría.
- Comunicar las aseveraciones equívocas a la Administración y a los encargados del gobierno de la entidad.

6.5.1 Determinar la naturaleza y causa de aseveraciones equivocas

Se investiga la naturaleza y la causa de las aseveraciones equívocas identificadas, y se evalúa su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría.

Una aseveración equívoca puede resultar de:

- Una inexactitud al reunir o procesar la información con la cual se preparan los estados presupuestarios y financieros.
- Una omisión de un importe o revelación.
- Una estimación contable incorrecta que surge de omisión, o mala interpretación de los hechos.
- Juicios de la entidad concernientes a estimaciones contables que no se considera razonables.
- La selección y aplicación de la normativa presupuestaria y políticas contables que se consideran inapropiadas.

Una aseveración equívoca también puede resultar de fraude, tal como:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentación soporte de los cuales se preparan los estados presupuestarios y financieros.
- Mala interpretación u omisión intencional de eventos, transacciones u otra información significativa en los estados presupuestarios y financieros,
- Aplicación impropia intencional de principios contables en relación con importes, clasificación, forma de presentación o revelación.
- Malversación de activos que no han sido detectados y registrados.

6.5.2 Aseveraciones equívocas conceptuales

Las aseveraciones equívocas conceptuales son aseveraciones equívocas sobre las cuales no existe duda, y generalmente se relacionan con asuntos no basados en el juicio, tales como:

- La aplicación errónea de principios o métodos contables.
- Omisión o mala interpretación de hechos que afectan un importe o revelación.
- Errores de oficina o matemáticos.

Las aseveraciones equívocas conceptuales pueden ser identificadas en los procedimientos sustantivos de revisión analítica, las partidas clave o muestras.

Si se identifica una aseveración equivoca en las partidas clave, es tratada como una aseveración equívoca de hecho. Las aseveraciones equívocas en partidas clave no son proyectadas al universo porque las partidas clave no son representativas del universo.

6.5.3 Aseveraciones equívocas proyectadas

Cuando se determina que hay una aseveración equívoca en la muestra que es representativa del universo:

- Se calcula la aseveración equívoca en la muestra (aseveración equívoca representativa conocida).
- Se proyecta la aseveración equívoca representativa conocida al universo completo (aseveración equívoca representativa proyectada).

6.5.4 Aseveraciones equívocas basadas en el juicio

Las aseveraciones equívocas basadas en el juicio son diferencias que surgen de juicios de la entidad concernientes a estimaciones contables que no se considera razonables o la selección o aplicación de políticas contables que se considera inapropiadas.

Una aseveración equívoca basada en el juicio generalmente se relaciona con una cuenta cuyo saldo es estimado pendiente del resultado de eventos

futuros (p. ej., reservas o provisiones). Sin embargo, las aseveraciones equívocas basadas en el juicio no incluyen aseveraciones equívocas relacionadas con estimaciones causadas por errores al preparar la estimación (p. ej., información faltante, errores de oficina o matemáticos) puesto que estas son aseveraciones equívocas reales.

Una aseveración equívoca basada en el juicio es el importe por el cual la estimación contable en los estados financieros está fuera del rango aceptable (es decir, la diferencia entre la estimación de la entidad y la estimación razonable más cercana) o estimación puntual. Una aseveración equívoca basada en el juicio puede resultar debido a:

- Los puntos de vista de la entidad respecto a los factores relevantes que se puede esperar que afecten significativamente la estimación difieren del auditor.
- Los supuestos/premisas de la entidad respecto a eventos futuros difieren de los del auditor.

Cualquier importe fuera del rango o estimación puntual que se debe a supuestos/premisas acerca de eventos futuros, o que se cree puede ser una consideración inapropiada de la Administración de hechos y circunstancias relevantes, es una aseveración equívoca basada en el juicio.

6.5.5 Aseveraciones equívocas de reclasificación

Las aseveraciones equívocas de reclasificación ocurren cuando un importe ha sido mal clasificado bajo una cuenta inapropiada, sin que afecte el resultado. Estas aseveraciones equívocas podrían afectar cualquiera de los estados financieros (p. ej., el estado de situación financiera, el estado de resultados, el estado de flujos de efectivo).

Aunque las aseveraciones equívocas de reclasificación no afectan el resultado, aún pueden tener un efecto material sobre los estados financieros ya que pueden confundir a los usuarios de los mismos.

6.5.6 El efecto de las aseveraciones equívocas identificadas

Se determina:

- Cómo las aseveraciones equívocas identificadas afectan la estrategia de auditoría y el plan de auditoría (p. ej., la capacidad para confiar en los controles y los procedimientos de auditoría planificados).
- Si las aseveraciones equívocas identificadas representan una deficiencia en el control interno que, individualmente o en combinación, representa una deficiencia significativa.

6.5.7 Comunicar las aseveraciones equívocas durante el trabajo

Se comunica las aseveraciones equívocas por encima del importe nominal del RDA al nivel apropiado de la Administración y se solicita a la Administración corregir tales aseveraciones equívocas identificadas. En tanto aún no se hayan presentado oficialmente los estados presupuestarios y financieros, el objetivo del auditor es no tener aseveraciones equívocas sin corregir en el RDA.

La Administración debe estar dispuesta a corregir las aseveraciones equívocas identificadas cuando es notificada antes de presentarse los estados presupuestarios y financieros al ente rector. Esta notificación temprana le da tiempo a la entidad para investigar la causa de la aseveración

equívoca, evaluarla y ejecutar trabajo adicional, si es necesario, para cuantificarla.

Se discute cada aseveración equívoca con el nivel apropiado de la Administración para confirmar que la comprensión de la naturaleza y la causa de la aseveración equívoca son realmente correctas. También se conversa sobre las acciones que la entidad puede tomar para prevenir su recurrencia.

El nivel apropiado de la Administración es aquel que tiene la responsabilidad y autoridad para evaluar la aseveración equívoca y tomar la acción necesaria para prevenir su recurrencia.

6.5.7.1 Aseveraciones equívocas intencionales

Si se identifica una aseveración equívoca intencional en los estados presupuestarios y financieros, se determina si esta representa un incidente de sospecha de fraude o representa incumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

6.5.7.2 Aseveraciones equívocas en disputa

Si la entidad no está de acuerdo sobre la existencia de una aseveración equívoca o discrepa el importe de la aseveración equívoca, se solicita a la entidad soportar su posición proporcionando evidencia de auditoría adicional. Debe ejercerse escepticismo profesional al auditar la evidencia adicional para verificar si esta soporta la posición de la entidad.

Si en opinión del auditor, la evidencia proporcionada por la entidad no soporta la posición de la misma, se determina el efecto sobre la opinión de auditoría y los informes que se emitan.

6.5.8 Solicitar a la entidad determinar el importe real de la aseveración equívoca

En algunos casos, se puede solicitar a la entidad que examine un tipo de transacciones, un saldo contable o una revelación para comprender la causa de la aseveración equívoca, ejecutar procedimientos para determinar el importe actual de la aseveración equívoca y hacer los ajustes apropiados a los estados financieros. Esto puede ser apropiado cuando:

- Se cree que la aseveración equívoca se debe a un error sistemático (p. ej., una falta de comprensión de los procedimientos prescritos o que los procedimientos prescritos no son adecuados).
- Se identifica un gran número de aseveraciones equívocas que indican un problema subyacente.
- Existen diferencias no explicadas provenientes de procedimientos analíticos sustantivos que indican una aseveración equívoca potencial.
- La aseveración equívoca se basa en la proyección de aseveraciones equívocas identificadas en una muestra.

Si la entidad ejecuta procedimientos para determinar el importe real de las aseveraciones equívocas y las corrige, el auditor debe ejecutar procedimientos sustantivos adicionales sobre la cuenta o la revelación ajustada para determinar si las aseveraciones equívocas permanecen.

6.5.9 Acumular aseveraciones equívocas

Las aseveraciones equívocas identificadas por encima del importe nominal del el Resumen de diferencias de auditoría (RDA) son acumuladas en este, sin importar si fueron corregidas por la entidad.

Si la entidad no corrige todas las aseveraciones equívocas acumuladas, el auditor debe tener el cuidado de asegurarse que todas las aseveraciones equívocas no corregidas identificadas por encima del importe nominal del RDA sean apropiadamente acumuladas, resumidas y evaluadas en el RDA.

El revisor de detalle verifica que las aseveraciones equívocas identificadas sean acumuladas en el RDA y:

- Calcula nuevamente la corrección matemática de la aseveración equívoca.
- Evalúa la decisión de si se debe proyectar o no la aseveración equívoca.
- Evalúa la lógica o los supuestos/premisas usados para calcular la aseveración equívoca.

6.6 Concluir sobre los resultados de los procedimientos sustantivos

Toda la documentación de auditoría debe contener un párrafo de conclusión.

Se concluye sobre los resultados de los procedimientos sustantivos y se evalúa si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para cada cuenta significativa, revelación y aseveración.

Se documenta una declaración de conclusión para cada cuenta y revelación significativa, que trate la ejecución de los procedimientos diseñados, la idoneidad de esos procedimientos y las deficiencias significativas cuando son identificadas.

Para asuntos importantes contables y de auditoría, las conclusiones incluyen un resumen de los procedimientos ejecutados, los resultados de los procedimientos, incluyendo los juicios profesionales significativos y las consultas hechas, así como cualquier aseveración equívoca identificada.

Por ejemplo, se puede documentar la siguiente declaración de conclusión para efectivo, después de ejecutar los procedimientos sustantivos y no haber identificado deficiencias:

Se ha completado todos los pasos de trabajo planificados en relación con el efectivo, incluyendo cualquier procedimiento sustantivo primario aplicables. En base a las evaluaciones de riesgo combinado relacionadas y los resultados de los procedimientos en esta área y áreas relacionadas, se considera que los procedimientos ejecutados son apropiados para las aseveraciones relevantes de los estados financieros y sus respectivas evaluaciones de riesgo. Como resultado de completar los procedimientos planificados, no se identificaron aseveraciones equívocas.

Los procedimientos efectuados por el auditor deben estar debidamente documentados en los papeles de trabajo, bajo la premisa que “aquello que no está documentado no se hizo”.

6.6.1 Documentación

Se documenta la ejecución y los resultados de los procedimientos sustantivos, incluyendo las conclusiones si no son obvias.

Se documentan las conclusiones relacionadas con asuntos relevantes contables y de auditoría, los cuales se incluyen en el formato Memorando resumen de revisión.

Se documenta la base para las conclusiones acerca de la razonabilidad de las estimaciones contables y sus revelaciones que dan lugar a riesgos significativos.

Se documenta los indicadores de influencias de la Administración, si los hay, que han surgido de los procedimientos de auditoría sobre las estimaciones contables.

Para procedimientos analíticos sustantivos, se documenta:

- El importe registrado, tendencia o coeficiente comparado con las expectativas.
- La evaluación de cualquier diferencia por encima del límite de variación.
- Los resultados de la investigación y procedimientos adicionales ejecutados sobre las diferencias por encima del límite de variación.
- Cómo se satisface con respecto a la confiabilidad de la información subyacente usada en la analítica.
- Suficientes detalles para indicar cuáles archivos de información fueron usados.

Para pruebas de detalles, se documenta:

- Las bases para seleccionar partidas clave y/o una muestra representativa, incluyendo límites de prueba, e identificación de la información de la cual fue tomada la muestra.
- Detalles de las partidas clave y las partidas de muestra probadas que identifican las partidas específicas probadas (p. ej., números de facturas de venta).
- Detalles de las excepciones identificadas y cómo fueron resueltas, incluyendo procedimientos sustantivos adicionales ejecutados.

Se documenta los detalles del personal de la entidad con quienes se hizo las indagaciones, incluyendo su nombre y título, un resumen de las indagaciones y sus respuestas y la fecha de esas indagaciones.

Si los procedimientos sustantivos planificados cambian significativamente durante la ejecución, el supervisor de auditoría debe evidenciar su revisión y aprobación de estos cambios significativos. Se documenta una declaración de conclusión para cada cuenta y revelación significativa, que trata la ejecución de los procedimientos diseñados, la idoneidad de esos procedimientos y los cambios significativos cuando son identificados.

El alcance de la documentación para la revisión analítica difiere dependiendo de las circunstancias. La documentación para procedimientos sustantivos es suficientemente detallada para permitir que los procedimientos sean nuevamente ejecutados. Sin embargo, generalmente no se incluye copias de los documentos de la entidad en la documentación de auditoría, a menos que ellos contengan evidencia clave de auditoría (p. ej., convenios de operación conjunta, contratos significativos de proveedor o cliente o acuerdos de venta y arrendamiento al vendedor).

6.7 Documentación para la revisión analítica

Los siguientes asuntos deben ser documentados para procedimientos analíticos sustantivos:

- Las expectativas y la razón que las soporta.
- El grado de confianza que se tiene en la expectativa (p. ej., la confianza de que el rango pronosticado de importes contendrá el importe 'verdadero).

El alcance de la documentación para la revisión analítica que se usa como procedimientos sustantivos difiere dependiendo de varios factores. Estos factores incluyen:

- Cantidad de seguridad de auditoría que se desea de la revisión analítica.
- Riesgo de auditoría y materialidad asociado con la cuenta o importe.
- Complejidades involucradas en la ejecución de la analítica.

6.8 Irregularidades detectadas en la entidad auditada

Al planear el examen, el auditor debe evaluar el riesgo de distorsión material que el fraude o error pueden producir en los estados financieros y debe indagar ante la Administración, si existen fraudes o errores significativos que hayan sido descubiertos. Sobre la base de su evaluación del riesgo, el auditor debe diseñar procedimientos de auditoría que le ofrezcan una certidumbre razonable de poder detectar las distorsiones producidas por fraude o error que tengan un efecto material en los estados financieros en su conjunto.

No es objetivo de la auditoría la detección de errores o irregularidades, pero ello no significa que el auditor no esté alerta a la posible presentación de este tipo de situaciones en el curso normal de su trabajo.

Se denomina irregularidad a una infracción de las leyes o regulaciones gubernamentales. Las irregularidades son atribuidas a las entidades, cuyos estados financieros están bajo auditoría o corresponden a actos incurridos por la Administración o los empleados en representación de esta; pudiendo corresponder a las categorías siguientes:

- Aquellos que tienen un efecto importante y directo sobre la determinación de los montos en los estados financieros.
- Aquellos que pueden tener un efecto indirecto sobre los estados financieros.

La comprensión, experiencia y entrenamiento del auditor sobre la entidad auditada, puede proporcionar una base para reconocer la existencia de actos cometidos en esta que pueden ser ilegales. Para evaluar si un acto específico es ilegal, se requiere del asesoramiento del profesional en derecho, cuyos resultados deben ser comunicados a la Contraloría General, en la forma que esta lo determine.

El término fraude se refiere al acto intencional cometido por uno o más empleados de la entidad, que tiene el efecto de producir una distorsión o incidencia en los estados presupuestarios y/o financieros; y, puede involucrar:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Uso indebido de recursos.
- Supresión u omisión de los efectos de las transacciones en los registros o documentos.
- Registro de transacciones sin sustento.
- Aplicación indebida de normas o políticas de contabilidad.
- Aplicación indebida de las leyes y normativas aplicables.

Por su parte, el término error se refiere al acto no intencional que produce una distorsión o incidencia en los estados financieros. El error puede manifestarse como:

- Incorrección matemática en los procesos de registro sustentatorio o en los datos contabilizados.

- Omisión o interpretación equivocada de transacciones con incidencia presupuestaria y financiera.
- Aplicación indebida de normas o políticas contables y presupuestales.

6.8.1 Responsabilidades de la Administración

Corresponde a la Administración establecer sistemas de contabilidad y de control interno sólidos, así como disponer las acciones necesarias para el logro de los objetivos y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tienen incidencia en la elaboración y presentación de los estados presupuestarios y financieros de la entidad.

6.8.2 Responsabilidad del auditor

En el desarrollo de su trabajo, el auditor obtiene evidencia sobre si los estados presupuestarios y financieros carecen de errores e irregularidades materiales. En el proceso de obtener evidencia de auditoría, el auditor considera las leyes y regulaciones que tienen un efecto material sobre dichos estados.

El auditor debe obtener una certeza razonable de que los incumplimientos legales no han ocurrido, o en caso que ocurriera, de que los estados financieros reflejan debidamente tales consecuencias.

Cuando en la ejecución del trabajo de auditoría, se evidencien indicios de fraude, en cautela de los intereses del Estado, el auditor, sin perjuicio de la continuidad del respectivo examen, debe comunicar con la celeridad del caso a la Contraloría General de la República, para que se efectúen las acciones pertinentes en forma inmediata en las instancias correspondientes.

7. Reevaluación del riesgo combinado

Se revalúa las evaluaciones de riesgo combinado (ERC) antes de la conclusión de la auditoría para evaluar si continúan siendo apropiadas con base en los procedimientos de auditoría ejecutados y la evidencia obtenida.

7.1Reevaluar el riesgo combinado

Antes de la conclusión de la auditoría, se actualiza si las evaluaciones del riesgo combinado (ERC) continúan siendo apropiadas con base en los procedimientos ejecutados y la evidencia obtenida.

Se cuestiona continuamente el riesgo combinado durante la auditoría para responder a los cambios en las circunstancias de la entidad o la evidencia que se ha obtenido mediante los procedimientos de auditoría. Cuando se ejecuta los procedimientos de auditoría planificados, se puede descubrir nueva información y/u obtener resultados inesperados para los procedimientos que lleven a cuestionar las evaluaciones preliminares de riesgo inherente o riesgo de control. Por lo tanto, se reevalúa el riesgo combinado a la luz de cualquier información y/o resultados inesperados.

7.1.1 Factores a considerar para reestimar las evaluaciones de riesgo combinado

Para reevaluar el riesgo combinado, se evalúa los factores que vienen a la atención cuando se ejecutan los procedimientos de auditoría, para determinar si se debe modificar las evaluaciones de riesgo combinado.

Se evalúa si:

- Los procedimientos proporcionan nueva información o información que es inconsistente con la evidencia sobre la cual se basa el riesgo combinado original.
- El auditor se entera de los cambios significativos en el control interno (p. ej., cambios en el personal clave o los sistemas).
- Se encuentra errores inesperados en las pruebas sobre controles o se encuentra aseveraciones equívocas inesperadas.
- Hay cambios a los factores de riesgo inherente.

Por ejemplo:

Los procedimientos sustantivos identificaron errores que no se esperaban. Al analizar estos errores se puede encontrar que los controles no están operando eficazmente. Como resultado, se debe reevaluar el riesgo combinado y la estrategia de auditoría para las cuentas y revelaciones afectadas y las aseveraciones relacionadas.

7.1.2 Efecto sobre otras áreas de la auditoría

Cuando se decide modificar el riesgo combinado original, se considera la razón para modificarlo para poder determinar el efecto sobre otras áreas de la auditoría.

En particular, se considera:

- Cambios en el error tolerable (ET) – se puede reevaluar el ET a un importe más bajo (es decir, de 75 % a 50 % de la MP) cuando se identifica aseveraciones equívocas como resultado de los procedimientos de auditoría.
- Cambios en procedimientos sustantivos que respondan al riesgo combinado modificado.

7.1.2.1 Cambios al ET

Si el cambio en el riesgo combinado se relaciona con el descubrimiento de un error inesperado que resulta en una aseveración equívoca, el auditor debe reconsiderar el importe que se había establecido para el ET, ya que el ET puede haber sido establecido con base en expectativas iniciales de que las aseveraciones equívocas para la auditoría en su conjunto serían pequeñas.

Por ejemplo, durante los procedimientos de auditoría se puede encontrar errores inesperados que resultaron en una aseveración equívoca. Debido a estas aseveraciones equívocas, se determina que se necesita modificar el riesgo combinado para una o más cuentas. Si inicialmente se había establecido el ET en 75 % de la MP debido a que se espera pocas o ninguna aseveración equívoca, se debe reconsiderar el ET para determinar si el importe continúa siendo apropiado considerando las aseveraciones equívocas que se encuentra.

7.1.2.2 Cambios a los procedimientos sustantivos

Cuando se modifica el riesgo combinado, se debe actualizar los procedimientos sustantivos en respuesta al cambio en el riesgo combinado.

Se determina cómo modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para responder al riesgo combinado modificado.

El socio y/o supervisor de auditoría debe aprobar las modificaciones.

8. Procedimientos analíticos al final de la auditoría

8.1 Procedimientos analíticos

8.1.1 Propósito de los procedimientos analíticos

Al finalizar la auditoría o cerca de su culminación, el auditor puede ejecutar procedimientos analíticos, a fin de evaluar si los estados financieros tomados en su conjunto son congruentes con el conocimiento obtenido de la entidad bajo examen. Estos procedimientos no están diseñados para proporcionar seguridad sustantiva acerca de cuentas específicas o errores potenciales; por lo tanto, no resultaría necesario llevarlos a cabo al mismo nivel de detalle que cuando se ejecuta procedimientos analíticos sustantivos.

Estos procedimientos tienen los propósitos siguientes:

- Determinar sí se ha obtenido una comprensión adecuada sobre todas las fluctuaciones y relaciones en los estados financieros, mediante otros procedimientos de auditoría.
- Determinar si otra evidencia de auditoría es consistente con las explicaciones obtenidas por las diferencias significativas documentadas durante la aplicación de procedimientos analíticos.
- Asistir al auditor a formarse una opinión que sea consistente con las conclusiones alcanzadas durante las pruebas de saldos de cuentas y clases de transacciones de los estados financieros.

Los procedimientos analíticos son ejecutados con el propósito de resaltar y explicar los cambios significativos ocurridos, con relación al ejercicio anterior en rubros materiales de los estados financieros y para satisfacernos que la información presentada en los estados financieros sea consistente con el conocimiento adquirido de la entidad y la evidencia de auditoría. El contenido específico del análisis puede variar, dependiendo de factores tales como la naturaleza de la entidad, el tamaño, complejidad de sus operaciones y el nivel de detalle en los estados financieros.

Si los procedimientos analíticos indican que no ha sido obtenida una comprensión adecuada sobre las relaciones y diferencias o si existe inconsistencias en la evidencia de auditoría reunida mediante otros procedimientos de auditoría, será necesario una mayor investigación y pruebas para lograr una comprensión apropiada o para resolver las inconsistencias. Si el auditor considera efectivo y eficiente ejecutar procedimientos analíticos en más detalle a nivel de estados financieros, entonces podrá utilizar sus resultados para acumularlos y apoyar los procedimientos anteriormente realizados.

8.1.1.1 Procedimientos analíticos a ejecutar al final de la auditoría

Para alcanzar los propósitos de los procedimientos analíticos el auditor debe:

- Comparar los montos del año actual con la información financiera comparativa.
- Identificar diferencias significativas.

- Entender las diferencias identificadas.
- Considerar los resultados de los procedimientos analíticos.

8.2 Comparar los montos del año actual con la información financiera comparativa

La información financiera debe estar resumida tal y como se presenta en los estados financieros. Si la información auditada el año anterior (que sea comparable con la información del año actual) está disponible, debe ser usada a efectos de comparación. Si la información auditada del año anterior no está disponible, el auditor debe usar cualquier otra información que provea una base razonable para comparación. El auditor podrá también ejecutar análisis de ratios sobre la información del año actual y compararla con los ratios derivados de años anteriores.

8.3 Identificar diferencias significativas

El auditor debe establecer parámetros para determinar si una diferencia es significativa. Las diferencias identificadas son un asunto sujeto al juicio del auditor, el cual debe encontrarse documentado. El auditor debe también considerar la ausencia de diferencias esperadas cuando se encuentre identificando aquellas que son significativas.

8.4 Considerar los resultados de los procedimientos analíticos

El auditor debe entender todas las diferencias significativas identificadas y sus resultados. Las causas deben ser descritas brevemente y ser referenciadas para corroborar la evidencia en la documentación de auditoría. Si el auditor no entiende la causa de una diferencia significativa o si entendiendo no es consistente con la evidencia de la documentación de auditoría, deberá ejecutar procedimientos suplementarios apropiados para obtener una comprensión o para resolver cualquier incongruencia.

9. Evaluación de errores

Con el objeto de formarse una opinión sobre los estados presupuestarios y financieros, el auditor debe concluir si el enfoque de la auditoría fue suficiente y los estados presupuestarios y financieros no tienen errores importantes. Estos errores existen si no se está de acuerdo con el monto, clasificación, presentación o revelación de las partidas o sus totales en los estados presupuestarios y financieros. Sobre la base de su evaluación el auditor debe determinar el tipo de informe a emitir sobre dichos estados auditados.

El objetivo del auditor es evaluar:

a) El efecto de los errores identificados durante la auditoría.
b) El efecto de los errores no corregidos, si los hay, sobre los estados presupuestarios y financieros.

Adicionalmente, el auditor necesita considerar las implicaciones de los errores sobre:

- La evaluación de los controles internos.
- El cumplimiento de las leyes y regulaciones vigentes.

Los errores pueden clasificarse en las siguientes categorías:

- Errores conocidos u otros errores e irregularidades.
- Errores probables.

a) Errores conocidos u otros errores e irregularidades: Constituyen las diferencias de auditoría que el auditor ha cuantificado, como resultado de aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, al realizar pruebas sustantivas de detalle se determina que la evidencia indica que una adquisición reciente de activo fijo debió ser registrada en

S/.400,000; pero en realidad se registró en S/.300,000; en consecuencia las cuentas de activo fijo y cuentas por pagar están subvaluadas en S/.100,000.

b) Errores probables: corresponden a los errores que no pueden ser cuantificados con precisión, basándose en la evidencia disponible. Estos errores, generalmente, incluyen:

- Mejores estimados de los errores e irregularidades, detectados mediante procedimientos analíticos sustantivos.
- Errores proyectados en poblaciones probadas mediante muestreo representativo.
- Errores en las estimaciones contables, que a juicio del auditor, no son razonables.

Los errores surgen por	Detalle
a) Selección inadecuada de políticas contables	• Las políticas contables no son consistentes con el marco legal y de información financiera aplicable. • Los estados presupuestarios y/o financieros no representan las transacciones y hechos subyacentes de manera que no logran una presentación razonable.
b) Aplicación de políticas contables equivocadas	• No se han aplicado correctamente las políticas contables seleccionadas; o bien, no las han aplicado consistentemente entre ejercicios a transacciones y hechos similares por lo que no son comparables. • Error en la aplicación de los métodos señalados por las políticas contables.
c) Revelaciones inadecuadas en los estados financieros	• Los estados presupuestarios y/o financieros no incluyen todas las revelaciones requeridas o no están presentadas de acuerdo al marco legal y/o de información financiera aplicable. • Los estados presupuestarios y/o financieros no proporcionan las revelaciones necesarias para lograr una presentación razonable.

9.1 Requerimientos

a) Acumulación de errores identificados

El auditor deberá acumular los errores identificados durante la realización de la auditoría, excepto los que sean claramente insignificantes.

b) Revisión de la estrategia general y el plan de auditoría cuando se han identificado errores de mayor magnitud

El auditor deberá determinar si la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría necesitan revisarse, cuando:

- La naturaleza de los errores identificados y las circunstancias de su ocurrencia indican que pueden existir otros errores que, sumados a los errores acumulados durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales.
- La suma de los errores acumulados durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de materialidad determinada.

c) Desarrollar procedimientos de auditoría para determinar si los errores continúan existiendo

Si, a petición del auditor, la Administración ha examinado un tipo de transacciones, saldo contable o revelación en los estados financieros y ha corregido los errores que fueron detectados, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría adicionales para determinar si los errores persisten.

d) Comunicación de errores materiales acumulados y solicitud para la corrección de errores

El auditor debe comunicar oportunamente todos los errores acumulados durante la auditoría al nivel apropiado de la Administración. El auditor deberá solicitar a la Administración que corrija dichos errores.

e) Negativa de la Administración a corregir errores y evaluar la emisión del dictamen

Si la Administración se niega a corregir algunos o todos los errores comunicados por el auditor, este debe comprender las razones de la Administración para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros están libres de error material.

f) Obtener de la Administración declaraciones sobre los errores sin corrección

El auditor deberá requerir una declaración escrita de la Administración y, en su caso, de los encargados del gobierno de la entidad, sobre si consideran que los efectos de los errores sin corrección son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Debe incluirse un resumen de dichas partidas dentro de la manifestación escrita.

g) Documentación de los errores identificados

El auditor debe incluir en la documentación de la auditoría, lo siguiente:

- La cantidad por debajo del cual los errores que se considerarían claramente no materiales por debajo de la materialidad de planeación determinada, en otras palabras los errores considerados como tolerables.
- Todos los errores acumulados durante la auditoría incluyendo los errores corregidos por la Administración.
- La conclusión del auditor con respecto a si los errores no corregidos son materiales individualmente o en su conjunto, así como el análisis que lo llevó a esa conclusión.
- La consideración del efecto acumulado de errores no corregidos.
- La evaluación de si el nivel de materialidad en clases particulares de transacciones, saldos del balance o revelaciones, si es que existen, ha sido excedido.
- La evaluación del efecto en los errores no corregidos en los indicadores claves o tendencias y cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales requeridas (por ejemplo, los compromisos de una deuda).
- La materialidad para los estados financieros en su conjunto.
- Si es aplicable, el nivel o los niveles de materialidad para clases particulares de transacciones, saldos o revelaciones.
- Las modificaciones de los procedimientos de auditoría cuando sean necesarios.
- La aplicación de procedimientos adicionales.

9.2 Investigación de errores conocidos

Después de determinar y cuantificar los ajustes, el auditor solicita a la Administración que regularice los errores conocidos, a menos que sean muy pequeños en relación con su materialidad. Aun cuando pueda juzgarse que los errores conocidos no son importantes en el año examinado, estos pueden originar errores importantes al sumarse a errores probables y, a los efectos arrastrados de errores conocidos que se originaron en periodos anteriores.

Si un error es identificado, debe investigarse su naturaleza y causa, con un grado razonable de escepticismo profesional. Estos pueden ser originados por:

- **Errores**: Son equivocaciones no intencionales en los estados financieros; como por ejemplo inexactitudes matemáticas o aplicación errónea de normas contables.
- **Fraude (irregularidades)**: Son errores intencionales en los estados financieros; como por ejemplo, la manipulación, falsificación de registros o documentos o registro de transacciones sin sustento.

9.3 Evaluar el desacuerdo de la administración con relación a errores identificados

Si la Administración está en desacuerdo con los errores identificados por el auditor y si este es importante, el auditor puede considerar las opciones siguientes:

- La entidad podría ejecutar procedimientos, tal como revisar todos o la mayoría de las partidas del universo relevante, para refinar la cantidad estimada de la aseveración equívoca. En esta situación, el auditor debe probar los procedimientos y conclusiones de la Administración.
- El auditor podría creer que ha obtenido suficiente evidencia y podría formarse una opinión de los estados financieros sobre la base de sus estimados.
- El auditor podría desear incrementar la seguridad en los errores probables para convencer a la Administración de la entidad o para apoyar su opinión sobre los estados financieros.

Por ejemplo, el auditor podría escoger incrementar su seguridad probando partidas adicionales. Estos procedimientos mayormente incrementarán la seguridad del auditor en los asuntos previamente identificados; sin embargo, no afectarán materialmente el monto de los errores posibles.

9.4 Evaluar los errores no ajustados

Si la Administración de la entidad declina efectuar ajustes sobre cualquier error identificado, el auditor debe considerar su efecto potencial en el dictamen en términos cuantitativos y cualitativos. Si el total no ajustado es importante el auditor debe modificar su opinión sobre los estados financieros. Los errores en forma individual o en total son importantes si, considerando las circunstancias que las rodean, es probable que el juicio de una persona razonable confiando en la información pudiera haber sido cambiado o influenciado por la corrección de las partidas.

9.5 Evaluar las consideraciones cuantitativas de los errores

Cuando los errores no ajustados son considerados importantes, el auditor debe compararlos con la materialidad de auditoría determinada y el efecto que estos tienen en los estados financieros en su conjunto, el cual puede ser material y no generalizado, o se pueden cumplir ambos aspectos material y generalizado, en estos casos el auditor deberá determinar y documentar, de manera, clara las conclusiones sobre las cuales se basaron para considerar el tipo de opinión modificada que emitirá.

Mientras que el auditor podría comparar el total de errores no ajustados con asuntos importantes de los estados financieros, tomados en su conjunto, el auditor reconoce que los errores identificados provienen de muestras examinadas y que, por lo tanto, existe un riesgo de errores adicionales. El proceso de muestreo incluye riesgos de error de los procedimientos sustantivos de auditoría y los saldos de las cuentas inmateriales no auditadas.

El informe del auditor enfatiza la presentación apropiada de los estados financieros en su conjunto. Cuando se considera los efectos de cualquier error no ajustado sobre los estados financieros, el auditor debe tener en cuenta que él está tomando menos responsabilidad por las partidas individuales en los estados financieros e información complementaria que por todas en su conjunto.

9.6 Evaluar las consideraciones cualitativas de los errores

El auditor debe considerar numerosos factores cualitativos cuando determine los efectos de errores no ajustados en el informe de auditoría. El auditor podría escoger modificar o calificar el informe sobre los estados financieros, aún si los montos de cualquier error no ajustado no sean cuantitativamente importantes. Ejemplos de errores por los cuales el auditor podría considerar emitir un dictamen modificado, incluye:

- Errores en saldos de cuentas o transacciones que son consideradas sensitivos a los usuarios de los estados financieros.
- Errores que se compensan uno a otro en total, pero que son significativos individualmente.
- Errores que tienen un efecto significativo en la aseveración presentada por la Administración.

9.7 Errores no ajustados detectados en años anteriores

El auditor debe considerar los efectos sobre los estados financieros del año actual de los errores detectados en años anteriores. Si son corregidos en el año actual, el auditor debe registrar el efecto en los estados financieros del año actual. Por ejemplo, los gastos subestimados de ejercicios anteriores corregidos en el periodo actual podrían resultar en gastos sobreestimados en el periodo actual. Si no fuera corregido, el auditor debe considerar el error en combinación con los errores del periodo actual.

9.8 Errores provenientes de ejercicios anteriores detectados en el periodo actual

Si, durante la auditoría del periodo actual, el auditor detecta un error que proviene de un periodo anterior pero no fue detectado previamente, el auditor debe determinar si este es importante para los estados financieros del periodo anterior o actual. Si el error es considerado importante, el auditor debe determinar los efectos, si los hubiera, sobre los estados financieros del periodo actual y su dictamen.

10. Culminación de los procedimientos de auditoría

El auditor debe poner énfasis en algunos procedimientos necesarios antes de emitir su informe, para ello se deberá ejecutar los siguientes procedimientos:

- Evaluación de los informes de abogados.
- Eventos posteriores.
- Manifestaciones de la Administración.

10.1 Evaluación de los informes de abogados

Al culminar la etapa de ejecución el auditor debe evaluar los informes de los abogados, respecto a la existencia de provisiones y pasivos contingentes, provenientes de litigios, demandas y otras reclamaciones, en los que está implicada una entidad, que pueden tener un efecto significativo sobre sus estados financieros, o de que ocurran pérdidas importantes que debe ser revelados en las notas a los estados financieros.

10.1.1 Objetivo del requerimiento de informes a los abogados

El objetivo para requerir los informes de los abogados, obedece a la necesidad de obtener evidencia de auditoría para corroborar las manifestaciones de la Administración, en torno a litigios en proceso, sean estos pendientes o proyectados, reclamos, o gravámenes no ejecutados. Tales asuntos pueden detectarse mediante procedimientos de auditoría que se ejecutan durante el examen, como leer las actas de sesiones de Directorio, contratos, procesos legales y correspondencia en general, etc.

Consecuentemente, al considerar cualquier pasivo contingente o incertidumbre que pudiera afectar a la entidad o sus estados financieros, el auditor debe efectuar indagaciones con su asesor legal, en torno al universo litigios, reclamos y gravámenes. La evidencia de auditoría que proporcione el asesor legal de la entidad puede proveer la corroboración necesaria de las manifestaciones de la Administración; sin embargo, siempre será apropiado remitir cartas de requerimiento de información al asesor legal interno, externo, procuraduría pública según sea el caso.

10.1.2 Periodo que deben cubrir las indagaciones y respuestas durante el examen

Las indagaciones y las respuestas deben cubrir el periodo bajo examen y el periodo subsecuente a la terminación del trabajo de campo. La respuesta de los abogados de la entidad debe ser obtenida durante la ejecución de la auditoría. Si transcurre un periodo largo desde el fin del trabajo de campo a la emisión del informe, una actualización subsecuente debe ser obtenida en forma escrita y plasmada en la documentación de auditoría para la emisión del informe.

Las respuestas de los abogados en el sentido de que no respaldan la conclusión sobre la posibilidad de que una pérdida importante sea remota, generalmente, indica que es probable que dicha pérdida ocurra. Como ejemplos pueden plantearse los casos siguientes cuando los abogados:

- Restringen excesivamente su opinión.
- Expresan una opinión débil o restringida en exceso.
- Expresan que el resultado de la acción legal es imposible de predecir.
- Expresan que la entidad tiene una adecuada defensa.
- No expresan una gran probabilidad de que la entidad prevalezca en el litigio.

10.2 Eventos posteriores

Los estados presupuestarios y financieros que se dictaminan presentan la situación presupuestal o financiera de la entidad a una fecha determinada y los resultados de operaciones y flujos de efectivo por el periodo que termina en esa fecha. Los sucesos o transacciones que tienen efectos importantes en los estados financieros pueden ocurrir o conocerse después de la fecha del estado de situación financiera, pero antes de que se emita el dictamen. Tales sucesos se denominan eventos posteriores.

10.3 Carta de manifestaciones

El auditor solicitará manifestaciones escritas a la Administración con las responsabilidades apropiadas sobre los estados presupuestarios y financieros y el conocimiento de los asuntos de la entidad.

Es el documento o declaración escrita, por el cual el titular o encargado del gobierno de la entidad auditada reconoce haber puesto a disposición del auditor la información requerida, así como la comunicación de cualquier hecho significativo ocurrido durante el periodo bajo examen y hasta la fecha de terminación del trabajo de auditoría, es proporcionada al auditor para confirmar ciertos asuntos sobre la información presupuestaria y financiera y otros elementos relacionados con los estados presupuestarios y financieros, para apoyar otra evidencia de auditoría. En tal sentido, el auditor debe obtener la carta de manifestaciones del titular o del encargado del gobierno de la entidad auditada.

Estas manifestaciones se efectúan verbalmente a lo largo de la auditoría en respuesta a determinados interrogantes y, por escrito al concluirse, a través de una carta de manifestaciones. Es necesario discutir su contenido con los funcionarios

apropiados con suficiente tiempo, para reducir la posibilidad de enfrentarse con el rechazo de la Administración a suministrar este documento.

El alcance y contenido de la carta de manifestaciones por parte de la entidad, debe reflejar las circunstancias específicas de cada auditoría. Por lo general debe cubrir aspectos tales como:

- Cuestiones en las que el conocimiento de los hechos se limita a la Administración.
- Cuestiones que requieren criterio u opinión cuya corroboración no se puede obtener razonablemente por otro medio.
- Planes o actitudes de la Administración que puedan afectar los estados financieros.
- Falta de cumplimiento de asuntos contractuales, normativas legales y marco regulatorio, que puedan afectar los estados financieros de la entidad.
- Existencia de irregularidades que involucren a la Administración o aquellos empleados que poseen cargos claves en la Administración.
- Ausencia de actos irregulares o ilegales por si hubieran ocurrido.
- El reconocimiento explícito de la Administración (Titular o representante legal de la entidad, gerente general, gerente financiero y contador general) de su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros preparados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- La disponibilidad de los registros financieros y datos vinculados con el trabajo.
- La disponibilidad de actas de las reuniones de la alta dirección, junta de accionistas, directorio u otras decisiones superiores.

La carta de manifestación complementa los otros procedimientos de auditoría ejecutados por el auditor, pero no es un sustituto de ellos. Manifestaciones escritas evitan cualquier mal entendido que podría producirse si solo declaraciones orales fueran recibidas de la Administración. En algunas circunstancias evidencia corroborativa para las declaraciones podría no estar disponible fácilmente, tal como aquella que involucra la intención de la Administración con relación a una transacción futura.

La carta de manifestación debe ser firmada por el titular de la entidad, el gerente general, o el que haga sus veces, quienes en opinión del auditor, son conocedores directamente o a través de otros, acerca de los asuntos propios de la carta de manifestación.

10.3.1 Fecha de la carta de manifestación

La carta de manifestación debe tener la misma fecha del informe del auditor. Si hay una demora significativa entre la fecha del informe y su emisión, el auditor debe considerar obtener una carta de manifestación actualizada de la Administración.

El auditor debe obtener cartas de manifestaciones en las cuales el titular o representante legal de la entidad asuma el compromiso de haberle comunicado toda la normativa legal aplicable y vigente; el auditor como parte de sus procedimientos de comprensión de las operaciones de la entidad también debe indagar sobre esta normativa y su aplicabilidad, con la finalidad de encontrar normativas que estén siendo omitidas por la Administración de la entidad.

10.3.2 Contenido de la carta de manifestación

El contenido de la carta de manifestación se encontrará determinado por la naturaleza del trabajo a realizar y por las circunstancias concretas encontradas en el desarrollo del mismo. No obstante, resulta conveniente establecer el contenido que debe incluirse, con carácter ilustrativo; aunque es

el auditor, en función de las circunstancias particulares existentes en el desarrollo de cada trabajo de auditoría, pueda decidir su adaptación, documentando en sus papeles de trabajo las razones para tal decisión.

El contenido de la carta de manifestación en trabajos referidos a auditoría de estados financieros, con carácter general, debe incluir como mínimo los siguientes aspectos:

a) Reconocimiento de la Administración de la entidad auditada sobre su responsabilidad en la preparación y presentación de los estados financieros conforme al marco de información financiera aplicable.
b) Que los estados financieros han sido obtenidos de los registros de contables de la entidad, las cuales reflejan la totalidad de sus transacciones y de sus activos y pasivos, mostrando la imagen fiel de la situación financiera en una fecha determinada, así como los resultados obtenidos y revelados en el estado de gestión y los cambios presentados en el estado de cambios en el patrimonio de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
c) Que los estados financieros están libres de errores, omisiones o fraude significativos.
d) Que se ha incluido información relativa a eventos posteriores, o que no ha ocurrido ningún evento posterior ni se ha descubierto ninguna información que pudiera afectar significativamente a los estados financieros auditados y que no estén reflejados en ellos, desde la fecha de cierre y hasta la fecha de la carta de manifestación inclusive.
e) Que los saldos y transacciones con otras partes relacionadas se desagregan en las notas y anexos, y que no se han efectuado otras transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas con los niveles de decisión.
f) Que los únicos compromisos, contingencias y responsabilidades a la fecha de cierre son los revelados en los estados financieros, habiendo informado al auditor de todos ellos, así como los informes emitidos por asesoría legal.
g) Que las operaciones con terceros se han llevado a cabo de una forma independiente y en libre competencia.
h) Indicación de que no conocen la existencia de fraudes importantes en los que hubiera estado implicado algún integrante de la entidad.
i) Que no existen incumplimientos o posibles incumplimientos de la normativa aplicable, (sectorial, tributaria, leyes laborales, normas de los sistemas administrativos, etc.), cuyos efectos deban ser considerados en los estados financieros o puedan servir de base para contabilizar pérdidas o estimar contingencias.
j) Que se ha facilitado al auditor el acceso sin restricciones a toda la documentación y los registros contables de la entidad, a todos los contratos y acuerdos, incluyendo las actas de los consejos regionales, concejos municipales, acuerdos de directorio y otros, según corresponda, así como a cuanta información hubiera sido solicitada por el auditor para realizar su trabajo, explicando, además, la naturaleza de las limitaciones al alcance que se hayan puesto de manifiesto durante su realización.
k) Que no existen incumplimientos contractuales con terceros de los que puedan derivarse responsabilidades y contingencias que afecten de manera significativos los estados financieros, distintos a los ya reconocidos en ellos.
l) Que la entidad está en posesión de los títulos de propiedad adecuados de todos los bienes de activos de propiedad, planta y equipo contabilizados, los cuales están libres de gravámenes e hipotecas.
m) Que no existen activos valorados a importes superiores a sus valores netos de realización en los inventarios, salvo que la normativa contable que le resulte de aplicación permita tal posibilidad (deterioro de activos).

n) Que los saldos de las cuentas de propiedad, planta y equipo o inversiones inmobiliarias no incluyen valor alguno de bienes que debieran haberse dado de baja o estuvieran fuera de uso.
o) Que no existe proyecto alguno que pudiera alterar significativamente el valor contabilizado de los elementos de activo y pasivo o indicios de que la entidad no cumpla con el principio de entidad en marcha.
p) Que no existen operaciones con instituciones financieras que supongan una restricción a la libre disposición de saldos en efectivo, líneas de crédito, etc. (salvo aquellas que figuran descritas en las notas y anexos).
q) Que no existen despidos en curso ni proyecto de efectuarlos, de los que se pudieran derivar el pago de indemnizaciones de importancia al amparo de la legislación laboral vigente, distintas a los ya incluidos en los estados financieros; por esta razón, no se estima efectuar provisiones laborales contingentes alguna por este concepto.
r) Que no existen compromisos de complementos a las pensiones de los que puedan derivarse obligaciones futuras, salvo los indicados en los estados financieros.
s) Que no se ha tomado conocimiento de cualquier tipo de comunicación recibida de parte de los organismos reguladores y supervisores correspondientes al sector de la actividad desarrollada por la entidad.
t) Que los estados financieros incluyen toda la información exigida por la normativa aplicable.
u) Que los estados presupuestarios incluyan información referente a:

- Presupuesto aprobado, modificado, ejecutado.
- Justificación documentaria, de acuerdo a los niveles jerárquicos de aprobación presupuestal.
- Se hayan registrado íntegramente los recursos asignados de acuerdo a las fuentes de financiamiento.
- Se hayan registrado íntegramente los gastos ejecutados de acuerdo a la normativa legal vigente, de acuerdo con las fases presupuestales.
- Que los estados presupuestarios incluyan toda la información exigida por la normativa aplicable.

Asimismo y dependiendo de las circunstancias particulares de cada trabajo, el auditor podrá decidir incluir de manera adicional, confirmación sobre ciertos aspectos significativos relacionados con los estados presupuestarios y financieros.

Para el caso de auditoría de estados financieros integrados o consolidados, el auditor tendrá que considerar, además de los aspectos relacionados con la integración o consolidación, aquellos propios de la formulación de los estados financieros integrados o consolidados de grupos, entre otros, y a título de ejemplo, los siguientes:

- Confirmación de que en la formulación de los estados presupuestarios y financieros integrados y/o consolidados, se ha incluido la información referente a todas las entidades o empresas que conforman el Grupo, de acuerdo con la normativa contable que resulte de aplicación.
- Confirmación de la metodología y criterios utilizados que justifican los montos contabilizados respecto a la aplicación de los criterios establecidos por el marco de información financiera aplicable.

En la carta de manifestaciones se debe incluir en anexo el Resumen de diferencias de auditoría (RDA), el cual debe ser firmado por los encargados del gobierno de la entidad o la Administración.

Asimismo, en ciertas circunstancias y de manera excepcional, en el transcurso de la realización del trabajo, el auditor puede considerar conveniente requerir otras manifestaciones concretas por escrito de la

Administración de la entidad, sobre aspectos puntuales del trabajo que se esté realizando y que las estime necesarias para completar sus procedimientos de auditoría. En este caso, el contenido de dicha carta debe limitarse únicamente a tales aspectos puntuales.

10.3.3 Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Si la Administración no proporciona uno o más de las manifestaciones escritas solicitadas, el auditor deberá:

a) Conversar sobre el asunto con la Administración.
b) Volver a evaluar la integridad de la Administración y evaluará el efecto que esto puede tener sobre la confiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general.
c) Adoptará las medidas apropiadas, incluyendo la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría.

Finalmente:

- Si la Administración o en su caso los encargados del órgano de gobierno de la entidad se rehúsan a proporcionar la carta de manifestaciones que el auditor considera necesario, este hecho constituye una limitación al alcance y el auditor deberá evaluar el efecto en su opinión de auditoría.

- En tales circunstancias, el auditor debería evaluar cualquier confianza depositada en otras manifestaciones hechas por la Administración durante el curso de la auditoría y considerar si las otras implicancias de la negativa pudieran tener algún efecto adicional sobre el dictamen del auditor.

- Cuando los niveles administrativos de la entidad se nieguen a confirmar algunos de los puntos contenidos en la carta de manifestaciones, el auditor evaluará las causas y el efecto que tal limitación pudiera tener en la opinión de auditoría.

11. Revisión de la documentación de auditoría

La revisión de la documentación de auditoría es un proceso a través del cual se verifica la: integridad, calidad consistencia y autenticidad de la información que sustenta el trabajo de auditoría, incluyendo la verificación de los documentos y registros relevantes del proceso de auditoría y permite determinar la conformidad, con los criterios de auditoría establecidos en las normas internacionales de auditoría (NIA).

11.1 Resumen o memorando de revisión de la documentación obtenida durante la auditoría

El auditor puede considerar útil preparar y mantener como parte de la documentación de auditoría un resumen (conocido como memorando de revisión) que describa los asuntos importantes identificados durante la auditoría y el modo en que se trataron, o que incluya referencias con otra documentación relevante de sustento de la auditoría que proporcione dicha información. Este resumen puede facilitar las revisiones e inspecciones efectivas y eficientes de la documentación de auditoría.

11.2 Contenido de la documentación de auditoría

El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente y apropiada para hacer posible que un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, pueda comprender:

a) La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
b) Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida.
c) Los asuntos importantes que surgieron durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas y los juicios profesionales importantes aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

Por lo tanto, la documentación de la auditoría está constituido entre otros por:

- Programas y procedimientos de auditoría realizados.
- Documentos con análisis y anotaciones obtenidas de la entidad auditada.
- Las cartas de confirmación enviadas por terceros.
- Manifestaciones y aseveraciones obtenidas de la entidad.
- Extractos de documentos operativos, administrativos y registros de la entidad.
- Informes con comentarios preparados por el auditor o revisor del control de calidad.
- Memorandos preparados por el auditor o revisor del control de calidad de la auditoría, para exponer algunos hechos, que complementan el proceso de auditoría.
- Listas de chequeos.
- Resúmenes de asuntos importantes.
- Correspondencia emitida y recibida.
- Copias y extracto de contratos o acuerdos importantes.

11.3 Revisión de la documentación de auditoría

El objetivo principal de la revisión de la documentación de auditoría, es obtener certeza razonable de que la auditoría a los estados presupuestarios y financieros está completa y que se ha documentado apropiadamente. La documentación de auditoría es importante dado que será utilizada en la planificación de auditorías futuras.

A medida que avanza la auditoría hay una continua revisión de la documentación de auditoría y una evaluación de los resultados de las pruebas. La planificación y la supervisión se mantienen durante todo el trabajo. Al terminar cada etapa de la auditoría, aumenta el conocimiento del auditor sobre el respaldo de los estados presupuestarios y financieros y se hacen modificaciones a los procedimientos, según los resultados de las pruebas confirmen o cuestionen el conocimiento previo obtenido.

La revisión de la documentación de auditoría y de los estados presupuestarios y financieros que se realizan al final del trabajo, es la última verificación para cerciorarse de que todos los asuntos y problemas importantes han sido identificados, analizados y solucionados convenientemente.

11.4 Verificar la documentación sobre las discusiones de asuntos importantes

La discusión entre los integrantes de la comisión auditora sobre la probabilidad de que en los estados financieros de la entidad existan errores materiales o fraude, tiene por objeto enfatizar la importancia de discutir los indicios de fraude y la reiterada manifestación de errores materiales; tales aspectos deben:

- Permitir a los integrantes de la comisión auditora intercambiar información, incluyendo la relativa a cómo podrían los gestores de la entidad cometer y ocultar irregularidades, tanto relacionadas con la formulación fraudulenta en las operaciones y las cuentas, como por apropiación indebida o utilización irregular de activos.
- Facilitar a los integrantes del equipo la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan errores materiales en áreas específicas o áreas críticas, que les ha sido asignada.

- Facilitar la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría posteriores.
- Proporcionar una base para que los integrantes de la comisión auditora se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de error material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

11.5 Evaluación de los resultados de la auditoría

A medida que se terminan las pruebas para cada rubro incluido en los estados presupuestarios y financieros, el jefe de comisión firma y coloca sus iniciales en el renglón correspondiente del programa de auditoría, identificando y evaluando las aseveraciones equivocas materiales con incidencia en estados presupuestarios y financieros, y sugiere los ajustes pertinentes. Este trabajo debe ser revisado por el supervisor (o socio del encargo) de auditoría.

Deben estudiarse las causas de los errores y las implicancias por decisiones previas acerca de la confiabilidad de los registros y controles contables y, el alcance de las pruebas de auditoría. Una parte importante de la revisión es la evaluación de los procedimientos de auditoría considerando los resultados de las pruebas.

11.6 Revisión de los estados presupuestarios y financieros

La revisión final de los estados presupuestarios y financieros y la documentación de auditoría están estrechamente relacionadas; esta revisión se realiza simultáneamente. Por ejemplo, cuando se completa la documentación de auditoría para un rubro particular en los estados financieros, normalmente se estudia la presentación de la cuenta correspondiente. La información de las notas a los estados financieros, generalmente, se verifica al mismo tiempo que los montos correspondientes a tales estados.

La participación del auditor en la revisión final de los estados presupuestarios y financieros, incluye también la revisión del borrador del informe de auditoría que acompañará a tales estados.

11.7 Situaciones ocurridas después del informe de auditoría

Si, en circunstancias excepcionales, el auditor aplica procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o llega a nuevas conclusiones después de la fecha del informe de auditoría, el auditor deberá documentar:

- Las circunstancias encontradas.
- Los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida y las conclusiones alcanzadas, así como sus efectos sobre el informe de auditoría.
- La fecha y las personas que realizaron y revisaron los cambios en la documentación de auditoría.

11.8 Compilación del archivo final de auditoría

El auditor debe reunir la documentación de auditoría en un archivo y completar el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría.

Después de haber terminado de completar el archivo final de auditoría, el auditor no debe eliminar ni desechar documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación.

En circunstancias que el auditor considere necesario modificar la documentación de auditoría existente o agregar nueva documentación de auditoría después de haber compilado el archivo final de auditoría, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el auditor documentará:

a) Los motivos específicos para hacerlas.
b) La fecha y las personas que las realizaron y las revisaron.

Se procederá al ensamblaje final de los archivos de auditoría en un plazo que no debe exceder de 60 días calendario después de la fecha del informe de auditoría.

12. Comunicación de deficiencias significativas de auditoría

La comunicación de deficiencias significativas de auditoría es el proceso mediante el cual, el jefe de comisión una vez evidenciados estos, comunica las deficiencias significativas a la Administración, a fin de que en un plazo previamente fijado presenten sus comentarios, para su evaluación oportuna y consideración en el informe. Su propósito es proporcionar información útil y oportuna y de manera escrita, en torno a asuntos importantes que posibiliten recomendar la necesidad de efectuar mejoras en las actividades y operaciones de las entidades.
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG.

En caso de auditorías financieras gubernamentales a cargo de la Contraloría o el OCI, las deficiencias significativas se comunican a la Administración, a través de la casilla electrónica asignada por la Contraloría. Excepcionalmente, cuando no sea posible realizar la notificación electrónica, la comisión auditora procede a la comunicación personal mediante medios físicos, debiendo fundamentar por escrito esta situación, la misma que debe contar con la conformidad del órgano desconcentrado o la unidad orgánica de la Contraloría de la cual depende la comisión auditora, lo que se archiva como parte de la documentación de auditoría. Asimismo, en el informe de auditoría se consignan los casos en que se haya creado una casilla electrónica a los encargados de la Administración y éstos no la hubieran activado.)
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG.

Las deficiencias significativas de auditoría se refieren a aseveraciones equívocas y/o irregularidades identificadas que desde el punto de vista presupuestario o financiero sean iguales o mayores al error tolerable (ET), como consecuencia de la aplicación de los procedimientos de auditoría, así como las limitaciones a la auditoría impuestas por la Administración. Tan pronto como sea identificada una deficiencia significativa, el jefe de comisión debe comunicar a los funcionarios de la entidad examinada, con el objeto de:
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG.

- Obtener sus puntos de vista respecto a las deficiencias significativas presentadas.
- Facilitar la oportuna adopción de acciones correctivas.

Una vez evaluada la información proporcionada y tan pronto reúna los elementos suficientes que evidencien las presuntas deficiencias o irregularidades, el jefe de comisión procederá a elaborar el Reporte de deficiencias significativas (RDS) y en caso de identifiquen indicios de irregularidades estas serán comunicadas a través del Reporte de asuntos de fraude.

12.1 Entrevistas preliminares con funcionarios involucrados

Las deficiencias significativas de auditoría deben ser discutidas con los funcionarios involucrados, con el objeto de requerir su punto de vista.

La discusión de las deficiencias antes de elaborar el borrador del informe, deben dar como resultado documentos más completos y menos susceptibles de ser refutados en los comentarios de la entidad, dado que es posible recoger las opiniones preliminares sobre aspectos tales como las causas de las deficiencias y

la naturaleza de las medidas correctivas a implementarse. Esto reducirá el tiempo empleado en su preparación, de manera que el informe final se encuentre listo oportunamente.

Es importante comentar las posibles soluciones o mejoras a ser consideradas para conocer la opinión de personas entendidas. Sin embargo, se debe aclarar que el auditor también busca información y asistencia para comprender mejor la situación y para determinar las posibles mejoras que puedan efectuarse. También debe aclararse que las soluciones o mejoras discutidas no son necesariamente la posición final de los auditores.

12.2 Entrevista final con la alta dirección de la entidad auditada

La conferencia final es realizada por el jefe de comisión y el supervisor (o socio del encargo) de la comisión auditora, para hacer conocer al titular y los funcionarios de la entidad examinada, en forma oral la totalidad de las deficiencias significativas encontradas en el transcurso de su trabajo.

La conferencia final tiene el propósito de persuadir al titular y a los funcionarios involucrados a adoptar acciones correctivas pertinentes en las observaciones identificadas. Para tal efecto, debe considerarse:

- Evitar conflictos y/o respuestas posteriores con argumentos no analizados antes de emitir el borrador del informe.

- Convencer a los directivos de la entidad examinada sobre la importancia de su participación en las propuestas de solución.
- Plantear alternativas de solución con los encargados de las operaciones o actividades observadas.
- Análisis de las ventajas y desventajas, costo/beneficio y tiempo requerido para la implementación de correctivos.

13. Preparar el Memorando de resumen de revisión (MRR)

13.1 Aspectos generales

El MRR es un resumen de los resultados y conclusiones de la auditoría. Generalmente no se usa el MRR para documentar el trabajo original de auditoría. Se puede cruzar referencias con otra documentación de auditoría en lugar de repetir el material en el MRR si esto facilita la comprensión de un asunto y las conclusiones.

Como regla general, el MRR releva los asuntos importantes del trabajo de auditoría y no genera información nueva. En algunos casos, se puede preparar un documento para ser comunicado a la entidad que resume los principales temas, pero que no incluye todo lo que debe contener el MRR. Para evitar duplicación, se puede complementar los documentos para el cliente con la información adicional necesaria. Se debe documentar en el MRR las deficiencias significativas, las acciones tomadas para tratarlos, y la base para las conclusiones alcanzadas. Las deficiencias significativas son asuntos sustantivos importantes para los procedimientos ejecutados, la evidencia obtenida, o la conclusión alcanzada.

Como mínimo, el MRR incluye:

a) Una descripción de cualquier cambio significativo a la estrategia de auditoría (p. ej., cambios significativos en las evaluaciones de riesgo combinado, hechos después de la visita preliminar en caso se haya efectuado yque resultan en la modificación de los procedimientos de auditoría planificados; cambios en los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude; o cambios a las conclusiones respecto a elementos clave del ambiente de control de la entidad, y las razones para los cambios).

b) Una breve descripción de cada asunto significativo contable y de auditoría. El equipo de trabajo de la auditoría concuerdan sobre las partidas a ser incluidas en el MRR antes de que este sea preparado pero, como mínimo estas incluyen:

- Los riesgos significativos identificados y una breve discusión sobre cómo cada riesgo significativo y fue tratado en la auditoría.
- Las áreas de juicio donde los procedimientos de auditoría requieren extensos análisis independientes o subjetivos (p. ej., provisiones para pérdidas cuando ha habido un deterioro material en los valores de activos).
- Las transacciones que son complejas o inusuales por naturaleza (p. ej., transacciones significativas no rutinarias inmediatamente anteriores al final del periodo).
- Un asunto que afecta (o que si no hubiera sido resuelto a satisfacción, hubiera afectado) el informe de auditoría (p. ej., explicaciones satisfactorias y documentación para transacciones que no parecían tener un propósito claro de operaciones de la entidad).
- Circunstancias que requieren procedimientos de auditoría inusuales o ampliados, o que causaron dificultad significativa para aplicar los procedimientos de auditoría, las cuales pueden incluir:

    - Existencia de aseveraciones equívocas materiales u omisiones en los estados financieros.
    - Sospechas de fraude o de incumplimiento con las leyes y regulaciones,
    - Deficiencias significativas que requieren ser comunicadas en el control interno, incluyendo deficiencias en las aplicaciones de TI, los controles manuales dependientes de TI o los controles generales de TI (CGTI).
    - Aseveraciones equívocas por encima del importe nominal del RDA, corregidas o no por la Administración.
    - Otros resultados y conclusiones importantes del trabajo de auditoría.

- Deficiencias significativas o asuntos importantes relacionados con la selección, aplicación y consistencia de las políticas contables, incluyendo revelaciones relacionadas.
- Una breve descripción de otros asuntos importantes contables y de auditoría, incluyendo la forma en que los asuntos importantes contables y de auditoría identificados en el Memorando de planificación fueron tratados durante la auditoría.

c) Relaciones o transacciones entre partes relacionadas que no están en el curso normal de las operaciones de la entidad, que requieren consideración de revelación en los estados financieros.
d) Las consideraciones y conclusión respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, independientemente de si se da seria consideración a una modificación del informe de auditoría.
e) Un breve comentario describiendo las deficiencias significativas clave de la revisión analítica final.
f) El Resumen de diferencias de auditoría (RDA) y las conclusiones relacionadas,
g) Cuando se requieren revisiones de información financiera intermedia, una breve discusión de los asuntos importantes que surgen durante los periodos intermedios, si no están cubiertos ya en otra parte del MRR.
h) La opinión de quien prepara el MRR, la cual cubre:

- La idoneidad del alcance de auditoría y si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada. Para formar la opinión sobre los estados financieros, se considera toda la evidencia de auditoría relevante, sin importar si corrobora o contradice las aseveraciones en los estados financieros. Si no se puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada para formar la opinión sobre los estados presupuestarios y financieros, se determina el efecto en el informe.
- Si los estados financieros son preparados, en todos sus aspectos materiales, y si logran una presentación razonable de acuerdo con, el marco de información

financiera aplicable. Para formar la opinión sobre los estados financieros, se considera toda la evidencia de auditoría relevante, sin importar si corrobora o contradice las aseveraciones en los estados financieros.
- Lo apropiado de cualquier modificación del informe.
- Solamente se incluye en el MRR las partidas que son materiales para la comprensión de los resultados y conclusiones de la auditoría. Sin embargo, si existe duda respecto a la importancia de una partida, se incluye en el MRR.

13.2 Asuntos importantes de contabilidad y auditoría

Los asuntos importantes de contabilidad y auditoría son asuntos relevantes para la auditoría. El MRR incluye un resumen de los hechos y circunstancias clave de los asuntos importantes de contabilidad y auditoría, los procedimientos de auditoría significativos y las conclusiones alcanzadas. Se puede hacer referencia cruzada con la documentación de auditoría subyacente donde se mantiene la documentación más detallada.

Los siguientes tipos de problemas importantes de contabilidad y auditoría generalmente se discuten en las secciones de problemas de contabilidad y auditoría del MRR:

a) Áreas de juicio en que los procedimientos de auditoría necesitaron análisis extensos independientes o subjetivos, como:

   - Ajustes de valuación de inventarios o estimaciones efectuadas; porcentaje de avance de obras en un contratista; estimaciones de préstamos incobrables en una entidad financiera.
   - Otras provisiones para pérdidas por deterioro material en el valor de activos.

b) Transacciones complejas o insólitas tales como:

   - Cambios contables o cambios en estimaciones.
   - Transacciones no rutinarias importantes muy cerca del fin del año.
   - Operaciones descontinuadas.

c) Un asunto que afecta, o que si no se hubiera resuelto a la satisfacción, hubiera afectado, el informe, como:

   - Obtención de explicaciones y documentación satisfactoria de transacciones cuyo propósito de las operaciones de la entidad no parece claro.
   - Revelación adecuada de incertidumbres materiales, tales como litigios en curso o en perspectiva.

d) Asuntos contables o de auditoría que originaron reuniones con la Administración o sus abogados, como:

   - Discusiones que culminaron en una carta de abogados satisfactoria.
   - Resolución de la revelación adecuada de un tema en los estados financieros.

e) Asuntos de contabilidad o de información o revelación que originaron consultas, o discusiones con autoridades tales como:

   - Determinar si una combinación de empresas se considera fusión o compra.
   - Nivel necesario de reservas para enfrentar reclamaciones futuras.
   - Dudas sobre liquidez o negocio en marcha (de ser aplicable).

f) Circunstancias que originaron procedimientos insólitos o ampliados, como:

- Contratación de valuadores para asistir en la valuación de propiedades en garantía de préstamos sobre obras.
- Sospechas de fraude.
- Deficiencias significativas en el control interno, incluyendo deficiencias en los controles generales sobre aplicaciones o TI.
- Indicación de si se detectaron transacciones con partes relacionadas, y una descripción de las transacciones con partes relacionadas que no forman parte del curso normal de operaciones o que requieren consideración de revelación.
- Cuando se requieren revisiones de la información trimestral, breve discusión de los asuntos salientes en los cuatro trimestres. No se requiere un MRR separado para la revisión del cuarto trimestre.
- Resumen de las deficiencias significativas en el control interno descritas en la documentación de auditoría.

Estos temas generalmente se presentan en esta sección del MRR, igual que en las demás áreas, no es necesario incluir partidas inmateriales en el MRR, pero si hay duda sobre la importancia de una partida, debe incluirse en este documento.

14. Eventos posteriores

En las entidades suelen ocurrir hechos o sucesos posteriores a la formulación de los estados presupuestarios y financieros (fecha del periodo que se informa) y antes de la autorización por la Administración para su presentación al ente rector contable y publicar los estados financieros. Estos sucesos pueden afectar o no la razonabilidad y la presentación de los mismos, o pueden tener un efecto material en los estados financieros, y por consiguiente requieren de ajustes o notas a los estados financieros.

14.1 Objetivos del auditor

a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre si los eventos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste o revelación en los estados financieros, se han reflejado apropiadamente en los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

b) Responder adecuadamente a los eventos que sean de conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor en dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

Los términos que se señalan a continuación tienen los significados siguientes:

- **Fecha de los estados financieros.** Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros (p. ej., diciembre de cada año).
- **Fecha de aprobación de los estados financieros.** Fecha en la cual se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo sus notas, y en la que las personas con autoridad reconocida (la Administración y los encargados del gobierno de la entidad), han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.
- **Fecha del informe de auditoría.** Fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros.
- **Fecha de publicación de los estados financieros.** Fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros (p. ej., entes rectores, Contraloría General, entre otros).

Se debe ejecutar procedimientos de eventos posteriores para identificar aquellos eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría que puedan requerir ajustes o revelación en los estados financieros.

Los procedimientos de eventos posteriores generalmente son ejecutados hasta la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros, o tan cerca de ella como sea posible. Si las leyes o regulaciones locales requieren un periodo diferente, se debe ejecutar eventos posteriores de acuerdo con los requerimientos locales.

14.2 Tipos de eventos posteriores

Existen dos tipos de eventos posteriores que requieren de la consideración y evaluación:

a) Eventos que proporcionan evidencia adicional con respecto a las condiciones que existían a la fecha del estado de situación financiera (eventos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros). Tales eventos afectan las estimaciones inherentes en los estados financieros o indican que el supuesto/premisa de empresa en marcha en relación con toda la entidad o parte de ella no es apropiado. Los estados financieros son ajustados para cualquier cambio en las estimaciones que resulten de estos tipos de eventos hasta la fecha del informe de auditoría.
b) Eventos que proporcionan evidencia con respecto a condiciones que se desarrollaron con posterioridad a la fecha del estado de situación financiera (eventos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros). Estos no resultan en cambios a los importes en los estados financieros. Sin embargo, estos eventos pueden ser de tal importancia que requieren revelación en los estados financieros.

La naturaleza y alcance de los procedimientos de eventos posteriores específicos ejecutados dependerá de las circunstancias individuales de cada entidad, teniendo en cuenta las evaluaciones de riesgo. Para determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos de eventos posteriores a ejecutar, se considera lo siguiente:

- La información que está disponible y, en particular, el alcance al cual han sido preparados los registros contables desde la fecha del estado de situación financiera.
- La comprensión y evaluación de las fuentes de información para cuentas significativas y las fuentes y preparación de información para revelaciones significativas.
- Comprensión de las operaciones de la entidad.
- La presencia de problemas conocidos que aumentan el riesgo de la entidad a cambios significativos en la posición financiera y las operaciones.

14.3 Responsabilidad del auditor

El auditor está obligado a emitir su informe sobre los estados presupuestarios y financieros con referencia a la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, pueden producirse hechos, acontecimientos o transacciones con posterioridad a la fecha de cierre de los estados financieros, pero antes de la fecha de emisión del dictamen de auditoría, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre los estados financieros y que, precisen en ciertos casos ser incorporados a los estados financieros y en otros casos ser mencionados en notas a los estados financieros o en la memoria.

Por lo tanto, la clasificación o tipificación de hechos posteriores requiere el conocimiento y evaluación de los mismos y de las circunstancias que los produjeron. Por ejemplo, una pérdida alta no estimada a la fecha del estado de situación financiera, por morosidad en las cuentas por cobrar en los ingresos tributarios y no tributarios, puede ser un indicativo de condiciones que ya existían a esa fecha y por tanto requieren del ajuste por la entidad auditada de sus estados financieros. En cambio, una pérdida en el siniestro de bienes de propiedad, planta y equipo ocasionada por negligencia en la seguridad de las instalaciones de la entidad, que ocurriera después de la fecha del estado de situación financiera, no sería un

indicativo de condiciones existentes a esa fecha y por ello el ajuste de los estados financieros no sería apropiado, pero si dicha pérdida fuera muy significativa, la entidad tendría que revelarlo en las notas a los estados financieros o memoria

14.4 Requerimientos

El trabajo de auditoría ha de incluir procedimientos dirigidos a obtener evidencia suficiente y apropiada de que se han identificado todos aquellos hechos significativos ocurridos hasta la fecha del dictamen de auditoría que pudieran requerir ajuste en los estados financieros.

En la revisión de los eventos posteriores el auditor aplicará generalmente, entre otros, los procedimientos que se indican a continuación:

a) Ejecutar procedimientos para identificar eventos posteriores

   Se debe ejecutar procedimientos de eventos posteriores para identificar aquellos eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría que puedan requerir ajustes o revelación en los estados financieros.

   Los procedimientos de eventos posteriores generalmente son ejecutados hasta la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros, o tan cerca de ella como sea posible. Si las leyes o regulaciones locales requieren un periodo diferente, se debe ejecutar eventos posteriores de acuerdo con los requerimientos locales.

b) Revisión de los procedimientos establecidos por la Administración para asegurar que los hechos posteriores son identificados adecuadamente.
c) Lectura de los últimos estados financieros intermedios disponibles posteriores al cierre y, si se considera apropiado.
d) Indagar y comentar con el personal y funcionarios de la entidad sobre la existencia de hechos posteriores que pudieran tener un efecto significativo en los estados financieros mediante consultas relativas a:

   - La evolución de las áreas de riesgo y pasivos contingentes o compromisos importantes que existían a la fecha de los estados financieros objeto del informe.
   - La existencia de nuevos pasivos contingentes o compromisos importantes en la fecha en que se hace la averiguación.
   - Modificaciones en la Hacienda Nacional, Hacienda Nacional Adicional o cambios importantes en el endeudamiento a largo plazo.
   - Comprobar la situación actual de partidas reflejadas en los estados financieros objeto de auditoría que hubieren sido determinadas sobre la base de datos provisionales, preliminares o no definitivos.
   - Averiguar si se ha producido o está prevista la enajenación de activos de propiedad planta y equipo o actividades importantes de la entidad.
   - Investigar si se han producido daños y pérdidas significativas en los activos de la entidad.
   - Si se han hecho o se prevé realizar asientos de ajuste inusuales que hubieran afectado o llegaran a afectar a los estados financieros.
   - Si han ocurrido o es probable que ocurran otros hechos que cuestionen la aplicación del principio de entidad en marcha y/o de otros principios de contabilidad empleados en la preparación de los estados financieros.

e) Comprobar la fecha de la carta con las manifestaciones de la Administración de la entidad auditada coincide con la fecha del informe de auditoría, de forma que la misma cubra todos los hechos posteriores que pudieran producirse hasta dicha fecha.

f) Obtener confirmaciones de los asesores legales de la entidad auditada sobre litigios y reclamaciones, que deberán cubrir el máximo periodo posterior posible.

14.5 Procedimientos a desarrollar

14.5.1 Indagar con la Administración sobre eventos posteriores a los estados financieros

Indagar con la Administración, sobre si ha ocurrido algún hecho posterior que pudiera afectar los estados financieros, el auditor debe investigar el estado actual de las partidas que fueron contabilizadas sobre la base de datos preliminares antes del cierre y durante el cierre, e investigar principalmente sobre los siguientes asuntos:

- Obtener una comprensión de los procedimientos, si los hay, que la Administración ha establecido para determinar que los eventos posteriores son identificados.
- Indagar con la Administración y, cuando es apropiado, con quienes están a cargo de la Administración de la entidad, en cuanto a si han ocurrido eventos posteriores que puedan afectar los estados financieros.
- Leer las actas, acuerdos de quienes están a cargo de la Administración de la entidad, que han tenido lugar con posterioridad a la fecha del estado de situación financiera.
- Indagar acerca de asuntos discutidos en reuniones celebradas con posterioridad a la fecha del estado de situación financiera, para las cuales no hay actas disponibles.
- Leer los estados financieros posteriores más recientes de la entidad, si los hay.
- Si se han participado en nuevos compromisos de préstamos o garantías que comprometan la solvencia y estabilidad del patrimonio.
- Si han ocurrido hechos económicos o se han recibido otros ingresos por donaciones o transferencias de la cooperación internacional, compañías mineras u otras entidades, o adquisiciones de activos que no han sido registrados y considerados en los estados financieros.
- Si ha habido incrementos en la Hacienda Nacional debido a transferencias de capital por fuentes de financiamiento no oficiales o disminuciones en la Hacienda Nacional debido a disminuciones en el patrimonio de la entidad por pérdidas acumuladas, proceso de saneamiento contable, etc.
- Si ha habido apropiación de activos de parte de otras entidades debidos a cesión de uso, transferencia definitiva u otros que disminuyan el patrimonio de la entidad.
- Averiguar si hubo hechos o asuntos relacionados con contingencias, tales como juicios por demandas laborales, daños o perjuicios, laudos arbitrales, etc.; en contra de la entidad que se encuentren en la fase de sentencia o etapa resolutiva.
- Si se han realizado o se tienen conocimiento de ajustes contables inusuales, para corregir operaciones no reales o no tiene relación con actividades ordinarias de la entidad.
- Si han ocurrido hechos que hagan cuestionar lo apropiado de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, tales como: deterioro de valor de muchos activos de propiedad, planta y que aparecen en los estados financieros como activos operativos o de inexistencia de inmuebles e instalaciones que figuran como activos de propiedad, planta y equipo en los estados financieros, pero que en realidad pertenecen a terceros.
- Si han ocurrido hechos que sean relevantes para la recuperabilidad de los activos dados en concesión.

Si se ha identificado eventos posteriores que requieren ajustes o revelación en los estados financieros, se revisa los estados financieros para confirmar que el evento

está reflejado apropiadamente de acuerdo con el marco aplicable de reporte de información financiera.

Obtener manifestación escrita de la Administración y, cuando sea apropiado, de quienes están a cargo de la Administración de la entidad, respecto a que los eventos que ocurrieron con posterioridad a la fecha de los estados financieros, y para los cuales el marco de información financiera aplicable requiere ajuste o revelación, han sido ajustados o revelados.

Capítulo V Etapa de elaboración de informe

1. Aspectos generales

Esta etapa está referida a la finalización o conclusión del trabajo de auditoría, y a la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida para sustentar la opinión del auditor sobre los estados presupuestarios y financieros de la entidad auditada.

Los informes de auditoría contienen el dictamen del auditor, los estados presupuestarios y financieros y sus correspondientes notas preparadas por la entidad.

El dictamen sobre la información presupuestaria, es el medio a través del cual el auditor emite su juicio profesional sobre los estados presupuestarios auditados, identificando que la auditoría se efectuó aplicando las normas legales vigentes, emitiendo opinión sobre si dichos estados presupuestarios presentan razonablemente el marco y ejecución presupuestaria de acuerdo con las normas legales vigentes y aplicables.

El dictamen sobre los estados financieros, es el medio a través del cual el auditor emite su juicio profesional sobre los estados financieros auditados, identificando que la auditoría se efectuó aplicando las normas internacionales de auditoría (NIA), emitiendo opinión sobre si dichos estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

El informe de auditoría elaborado por la Contraloría o el OCI es suscrito por el auditor independiente y cuando corresponda, por el órgano desconcentrado o la unidad orgánica de la Contraloría o el OCI a cargo de la auditoría financiera gubernamental. El informe de auditoría suscrito es comunicado al Titular de la entidad por el órgano desconcentrado o la unidad orgánica de la Contraloría o el OCI a cargo de la auditoría financiera gubernamental, de acuerdo a las disposiciones que emita la Contraloría.
Párrafo incorporado por Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG.

2. Procedimientos a efectuar antes de emitir la opinión de auditoría

El auditor deberá formar su opinión sobre los estados presupuestarios y financieros cuando haya ejecutado los siguientes pasos (en el caso de la auditoría a la información presupuestaria en lo que aplique):

- **Revisión analítica final**

  La revisión analítica final consiste en comparar los estados financieros del año auditado con los del año anterior o con la información financiera auditada a fecha preliminar (estado de situación financiera y estado de gestión) y con ello determinar si la causa de las principales variaciones fueron sustentadas en el proceso de auditoría.

  Con base en los conocimientos adquiridos en las etapas de planificación, evaluación de los procesos y procedimientos sustantivos, el auditor debe haberse formado una expectativa en relación con el comportamiento de las cifras en los estados financieros.

Normalmente, el auditor se enfoca en revisar variaciones significativas; sin embargo, resulta igual de importante revisar las cuentas sin variaciones que pueden indicar la existencia de aseveraciones equívocas.

- **Obtención de la carta de manifestaciones**

  Ver capítulo IV, sección 10 de la etapa de ejecución

- **Revisión de eventos posteriores**

  Ver capítulo IV, sección 14 de la etapa de ejecución

- **Evaluación de las aseveraciones equívocas acumuladas en el RDA**

  El auditor debe mantener y comunicar a la administración y a los encargados del gobierno de la entidad, según corresponda, y de manera oportuna las aseveraciones equívocas identificadas, tomando como referencia el importe nominal para la acumulación de las mismas (Ver capítulo III, sección 5, Determinación de la materialidad, el error tolerable y el Resumen de diferencias de auditoría).

  Sobre la base de la acumulación de las aseveraciones equívocas en el papel de trabajo denominado Resumen de diferencias de auditoría, el auditor debe evaluar el impacto que estas tienen en los estados presupuestarios y financieros, considerando los siguientes puntos:

  - El tamaño y naturaleza de las aseveraciones equívocas en relación tanto con tipos de transacciones, saldos contables o revelaciones y con los estados financieros en su conjunto, así como las circunstancias particulares bajo las que ocurrieron.

  - El efecto de las aseveraciones equívocas no corregidas de periodos anteriores en los tipos de transacciones, saldos contables o revelaciones, así como en los estados financieros en su conjunto.

  La responsabilidad de la información presupuestaria y financiera es de la Administración de la entidad, el auditor debe estar en constante comunicación con la Administración de la entidad a fin de proceder al análisis correspondiente y de ser el caso efectuar el ajuste correspondiente en la información financiera.

  Si sobre la base de la evidencia obtenida y revisada la acumulación de aseveraciones equívocas está muy cerca o superan la materialidad de auditoría determinada, el auditor deberá evaluar el impacto que representan para los estados presupuestarios y financieros en su conjunto y evaluar el tipo de opinión modificada que corresponde, ya sea una opinión calificada, una opinión adversa o una abstención de opinión.

- **Evaluación de la carta de abogados de la entidad**

  El auditor, sobre la base de las respuestas de los abogados, debe documentar de manera cuantificada el tipo de contingencia (probable, posible o remota) que representan el estado situacional de los litigios a favor o en contra de la entidad. Para emitir una opinión, el auditor evaluará las respuestas de abogados incluyendo los abogados internos de la entidad y como resultado de estas pueden existir contingencias, provisiones, obligaciones y otras revelaciones en los estados financieros y sus notas.

  En la carta de manifestaciones se debe indicar la totalidad de los abogados que asesoran a la entidad.

- **Revisión de asientos manuales y ajustes efectuados al cierre**

El auditor debe identificar los asientos manuales que son registrados en los registros contables, el nivel de aprobación y el efecto que han tenido en el proceso de cierre de los estados financieros, así como aquellos ajustes efectuados en esas fechas.

- **Revisión de libros oficiales**

  Al finalizar la auditoría se debe confirmar que los libros oficiales del ejercicio auditado quedaron registrados de forma íntegra, según directiva anual del cierre contable.

- **Revisión de estados presupuestarios y estados financieros**

  El auditor antes de emitir su opinión debe verificar lo siguiente:

  - Verificar que los estados presupuestarios y financieros que emite la entidad, fueron los mismos que fueron auditados.
  - Revisión de la integridad de las revelaciones que pueden tener implicaciones en la toma de decisiones de terceros.
  - Revisión de los saldos de las notas con los rubros de los estados presupuestarios y financieros.
  - Revisión de los cruces de información auditados de los estados presupuestarios y financieros con los papeles de trabajo de cada rubro auditado.

- **Presentación de las deficiencias de control interno financiero y presupuestal**

  El auditor, antes de emitir la carta de control interno a la Administración, evaluará los deficiencias identificadas a fin que la entidad efectúe las acciones correctivas para superar tales deficiencias y evaluará las respuestas y comentarios emitidos por la entidad.

3. Características del informe

El informe debe cumplir con los siguientes atributos:

- **Preciso:** Diga lo que tiene que decir. Es conveniente ser exacto (puntual) en cada frase y en el informe completo. Su redacción debe ser sencilla, clara, ordenada, coherente y en orden de importancia.
- **Conciso:** La redacción debe ser breve pero sin omitir lo relevante, la brevedad permite mayor impacto. Se debe buscar la forma de redactar las deficiencias en forma concreta, sin dejar de comunicar la situación detectada de ser el caso.
- **Objetivo:** Todas las deficiencias significativas deben reflejar la situación real, manejada con criterios técnicos, analíticos e imparciales.
- **Soportado:** Las afirmaciones, conceptos, opiniones y deficiencias significativas, deben estar respaldadas con evidencia válida, suficiente, pertinente y competente.
- **Oportuno:** Debe cumplir los términos de elaboración, consolidación, entrega, comunicación y publicidad.

4. Estructura del informe

El informe de auditoría debe contener lo siguiente:

4.1 Dictamen de los auditores independientes

El dictamen contiene la opinión del auditor y debe ser presentado bajo una estructura ordenada, de manera clara y concisa. En el caso de dictámenes que contienen asuntos que modifican la opinión, estos deben ser redactados mostrando los efectos cualitativos y cuantitativos que tienen incidencia en la opinión de auditoría.

El dictamen del auditor deberá estar compuesto básicamente por lo siguiente:

- **Título**

Siempre que cualquier órgano del Sistema Nacional de Control emita un informe deberá incluirse el título “Dictamen de auditores independientes”, con lo cual se trata de enfatizar la independencia del Sistema Nacional de Control con las instituciones auditadas, traducida no solo en apariencia sino en hechos.

- **Destinatario**

  El informe de auditoría presupuestaria y financiera irá dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo.

- **Párrafo introductorio**

  En esta sección, se debe identificar los estados presupuestarios o financieros de la entidad que han sido auditados, el periodo cubierto por estos y se hace referencia a que estos incluyen el resumen de políticas contables y otras notas explicativas.

- **Responsabilidad de la Administración**

  En esta sección se hace referencia a la responsabilidad de la Administración sobre:

  - Los estados presupuestarios y financieros de la entidad.

  - El marco de información legal o financiera aplicable sobre el cual se han preparado y presentado estos estados.

  - La responsabilidad de la Administración en el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relacionado a la preparación de los estados presupuestarios y financieros y de mitigar el riesgo de fraude y/o error.

  - En la selección de políticas contables apropiadas y la realización de estimaciones razonables de acuerdo con las circunstancias.

- **Responsabilidad del auditor**

  Debe indicarse la responsabilidad del auditor con relación a:

  - Emitir una opinión sobre los estados presupuestarios y financieros, sobre la base de la auditoría efectuada aplicando las normas internacionales de auditoría y los requerimientos legales, respectivamente.

  - El cumplimiento de los requerimientos éticos con relación a las normas de auditoría.

  - Planificar y realizar la auditoría para obtener una seguridad razonable que los estados presupuestarios y financieros no contengan aseveraciones equívocas materiales.

- **Alcance del trabajo realizado**

  En el dictamen se debe describir en qué consiste una auditoría, indicando que conlleva la aplicación de procedimientos destinados a obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados presupuestarios y financieros; los procedimientos que selecciona el auditor de acuerdo a su juicio profesional; la valoración de los riesgos por parte del auditor con relación al fraude o error; así como la evaluación del control interno relevante con relación a la preparación de los estados presupuestarios y financieros,

haciendo énfasis que no se opina sobre el control interno de la entidad en su totalidad sino sobre el control interno vinculado a dicha información.

- **Párrafo de opinión**

  Contiene la expresión de la opinión del auditor sobre los estados presupuestarios o financieros, indicando el nombre de la entidad sobre la que está emitiendo opinión, el periodo de dichos estados y el marco legal o de información financiera aplicable sobre el cual expresa su opinión.

  Al expresar la opinión sobre la presentación razonable, el auditor debe considerar el efecto de cualquier evento o transacción importante que haya ocurrido después de la fecha de emisión de los estados financieros, pero antes de la terminación de la auditoría.

- **Fecha del dictamen y dirección**

  La fecha del informe de auditoría será el último día de trabajo de campo en la entidad pública, es decir, no será inferior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada en la cual fundamentar su opinión sobre los estados presupuestarios y financieros.

  El informe de auditoría indicará el lugar y la jurisdicción en la que ejerce el auditor.

- **Firma e identificación del auditor**

  Se debe indicar el nombre del socio que suscribe, y el número de matrícula que lo habilita a firmar como auditor independiente.

5. Estados presupuestarios, estados financieros, y sus notas

Los estados presupuestarios y financieros deben estar acompañados con sus respectivas notas; y cada uno de estos con sus dictámenes de auditoría.

Los estados presupuestarios y financieros deben presentarse siguiendo los requerimientos legales exigidos y el marco de información financiera aplicable, respectivamente.

La información presupuestaria incluye:

- Estados presupuestarios.
- Notas a la información presupuestaria.

Los estados financieros incluyen:

- Estado de situación financiera.
- Estado de gestión (pudiendo denominarse estado de resultados para las empresas del estado).
- Estado de cambios en el patrimonio neto.
- Estado de flujo de efectivo.
- Notas: Permite facilitar la interpretación y comprensión de los estados financieros. Las notas pueden presentarse en forma narrativa y numérica. Estas deben ser claramente referenciadas con los rubros o conceptos de los estados financieros, para facilitarle al usuario la interpretación.

6. Información complementaria

La entidad como resultado de analizar la información puede considerar incluir información complementaria a medida de anexos al informe de auditoría. Esta inclusión en todo momento debe ser coordinada con la Administración de la entidad y solo debe ser incluida

en la medida que aporte un valor agregado al informe y facilite la comprensión de los estados presupuestarios y financieros.

Sobre la información complementaria, el auditor no deberá emitir un dictamen por separado.

7. Formación de una opinión y clases de dictámenes

7.1 Formación de una opinión

El auditor debe formarse una opinión con base a la evaluación de la evidencia obtenida con relación a los estados presupuestarios y financieros, preparados de conformidad con la normativa legal vigente y el marco de información financiera aplicable respectivamente; esta opinión deberá ser redactada de una manera clara y objetiva.

A menudo los objetivos de una auditoría financiera del sector público son más amplios que simplemente expresar una opinión/dictamen de si los estados presupuestarios y financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con la normativa legal vigente y el marco de información financiera aplicable.

El auditor con el fin de formarse una opinión debe concluir si ha obtenido una seguridad razonable de que los estados presupuestarios y financieros están libres de aseveraciones equívocas materiales, ya sea por fraude o error. Esta conclusión debe tomar en cuenta:

a) Si ha obtenido evidencia suficiente y apropiada.
b) Si las aseveraciones equívocas son materiales, individualmente o en su conjunto.
c) La evaluación del auditor que efectúa sobre lo siguiente:

- Si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos importantes de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Si los estados financieros reflejan adecuadamente las políticas contables que se han seleccionado y aplicado.
- Si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de información financiera aplicable y si son apropiadas.
- Si las estimaciones efectuadas por la Administración son razonables.
- Si la información financiera presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y comprensible.
- Si los estados financieros presentan la información de una manera adecuada que le permita a los usuarios entender el efecto de las transacciones y eventos importantes en la información transmitida por los estados financieros.
- Si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es apropiada.
- Si los estados financieros refieren o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.
- Deberá considerar si los estados financieros logran una presentación justa en términos de su presentación, estructura y contenido.
- Si los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, presentan razonablemente las transacciones y eventos económicos.
- Si la información presupuestaria, esta presentada de acuerdo con los requerimientos legales vigentes.
- Si el marco y ejecución de la información presupuestaria describen el cumplimiento misional, sus objetivos y metas de la entidad, atribuidas por ley.

- Si la información presupuestaria, incluye notas relacionadas a la evaluación del cumplimiento de la ejecución presupuestaria.

7.2 Clases de dictámenes para estados presupuestarios

El auditor, sobre la base de la evidencia obtenida y examinada, deberá concluir si emitirá un dictamen sin modificaciones, o modificado en relación con los estados presupuestarios. Esta evaluación se efectúa tomando como base la materialidad, el error tolerable, el análisis del resumen de diferencias de auditoría y hechos económicos a revelar.

Los tipos de opinión se describen a continuación:

a) Opinión limpia o sin modificaciones

Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados presupuestarios han sido preparados y presentados razonablemente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la normativa legal vigente.

b) Opinión con salvedades o calificada

Opinión expresada por el auditor cuando concluye que la ejecución presupuestaria contiene errores materiales pero no generalizados, en cuanto a la aplicación de los recursos fuera del marco normativo legal vigente; o cuando el auditor tuvo limitaciones para obtener evidencia y fundamentar su opinión y concluye que los posibles efectos de los errores no detectados si los hubieras, podrían ser materiales pero no generalizados.

c) Abstención de opinión

Es expresada cuando el auditor tuvo limitaciones para probar el uso racional de los recursos presupuestales asignados, y concluye que no cuenta con la suficiente evidencia para opinar sobre los estados presupuestarios.

d) Opinión adversa

Opinión expresada por el auditor cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría concluye que la ejecución de los recursos individualmente o en su conjunto, afecta el uso racional considerado la normativa legal vigente y tiene un efecto material y generalizado en los estados presupuestarios.

7.3 Clases de dictámenes para estados financieros

El auditor, sobre la base de la evidencia obtenida y examinada, deberá concluir si emitirá un dictamen sin modificaciones, o modificado en relación con los estados financieros. Esta evaluación se efectúa tomando como base la materialidad, el error tolerable, el análisis del resumen de diferencias de auditoría y hechos económicos a revelar.

Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de presentación razonable no logran una presentación razonable, el auditor deberá discutir el asunto con la Administración y, dependiendo de los requisitos del marco de información financiera aplicable evaluar modificar la opinión de auditoría.

El auditor no deberá expresar una opinión sin salvedades cuando exista cualquier circunstancia que, a juicio del auditor, tiene o podrá tener efecto significativo en los estados presupuestarios y financieros:

- Cuando existe una limitación en el alcance del trabajo,
- Cuando existe un desacuerdo con la Administración, respecto de la razonabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método para su aplicación o la suficiencia de las aseveraciones efectuadas en los estados financieros; y cuando se evidencie el incumplimiento normativo en relación al marco y ejecución presupuestaria.
- Cualquier asunto que afecte a la opinión, debe incluir en su dictamen una descripción clara de todas las razones sustantivas y si es factible cuantificar posibles efectos sobre los estados presupuestaros y financieros. Esta información se expondrá en un párrafo separado precediendo al párrafo de opinión, y puede hacerse una mayor explicación en una nota a los estados presupuestarios y financieros.

Sobre la base del análisis de la evidencia obtenida por el auditor, este redactará el tipo de opinión según como se presenta a continuación:

a) Opinión limpia o sin modificaciones

Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados y presentados razonablemente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

b) Opinión con salvedades o calificada

Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los errores, individualmente o en conjunto, son materiales pero no generalizados para los estados financieros; o cuando el auditor tuvo limitaciones para obtener evidencia y fundamentar su opinión, pero concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de los errores no detectados, si los hubiera, podrían ser materiales pero no generalizados.

c) Abstención de opinión

Es expresada cuando el auditor tuvo limitaciones al obtener evidencia de auditoría apropiada para fundamentar su opinión y concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de errores no detectados, si los hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

d) Opinión adversa o negativa

Opinión expresada por el auditor cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría concluye que los errores, individualmente o en conjunto, son materiales y generalizadas para los estados financieros.

7.4 Representación gráfica de los tipos de opinión

Tipos de opinión	Errores/Limitaciones		
	No Materiales	Materiales	Generalizados
Limpia	X	-	-
Calificada	-	X	-
Adversa	-	X	X

Abstención de opinión	-	X	X

8. Asuntos que no afectan la opinión

El dictamen del auditor puede incorporar uno o más párrafos para llamar la atención de los usuarios de los estados presupuestarios y financieros, sin llegar a afectar la opinión del auditor. Este párrafo se presenta después de la opinión. Pudiendo ser de dos tipos:

a) **Énfasis de un asunto:** El auditor debe incluir un párrafo de énfasis para resaltar un asunto de importancia relativa o una incertidumbre significativa que depende del desenlace de acontecimientos futuros que podrían afectarlos y cuando hubieran ocurrido eventos posteriores extraordinariamente importantes para los estados presupuestarios y/o financieros.

El párrafo de énfasis deberá:

- Incluirse inmediatamente después de la opinión del dictamen.
- Llevar el encabezado “Énfasis de un asunto”.
- Incluir una clara referencia al asunto en cuestión que se está enfatizando e indicar donde se puede encontrar la información relevante que describe el asunto en cuestión en los estados presupuestarios y de ser el caso en los estados presupuestarios.
- Indicar que el dictamen del auditor no se ha modificado con respecto al asunto enfatizado.

b) **Otros asuntos:** Si el auditor considera necesario comunicar asuntos diferentes a los presentados o revelados en los estados presupuestarios y financieros, que a su juicio sean relevantes para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor, y a condición de que no esté prohibido por ley o reglamento, esto se podrá hacer en un párrafo que sea titulado como "Otros asuntos".

9. Información comparativa y estados financieros comparativos

La información comparativa se refiere a los montos e información revelada en los estados financieros con respecto a uno o más periodos anteriores. El auditor deberá determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está clasificada correctamente.

Para lograr esto, el auditor deberá evaluar si:

- La información comparativa concuerda con los montos y demás información revelada que se presentó en el periodo anterior o, donde resulte apropiado, que haya sido revaluada.
- Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el periodo actual o, en caso de que haya habido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido contabilizados apropiadamente y se han presentado y revelado correctamente.

Si el auditor identifica, durante el periodo actual, una posible aseveración equivoca material en la información comparativa, el auditor deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios conforme a las circunstancias para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre si existe una aseveración equivoca material sin corregir.

Al presentar un informe de los estados financieros de un periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, si el dictamen actual del auditor sobre los estados

financieros del periodo anterior difiere del dictamen expresado previamente, el auditor deberá mencionar las razones sustantivas de la diferencia en un párrafo de “Otros Asuntos”.

Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor precedente, además de expresar un dictamen sobre los estados financieros del periodo actual el auditor deberá señalar en un párrafo de “Otros asuntos” lo siguiente:

- Que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor precedente.
- El tipo de dictamen expresado por el auditor precedente y, si el dictamen se ha modificado, las razones de ello.
- La fecha del informe anterior (a menos que el informe del auditor precedente sobre los estados financieros del periodo anterior se haya emitido nuevamente junto con los estados financieros presentes).

Hacer esta indicación en la sección de otros asuntos no exime al auditor de la necesidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los saldos iniciales no contienen errores que afecten con una significancia a los estados financieros del periodo actual.

Si el auditor concluye que los estados financieros del periodo anterior reportados por el auditor anterior sin modificación están afectados por un error material, el auditor deberá comunicar dicho error al nivel apropiado de la Administración y a la Contraloría General de la República, y solicitar que se informe de ello al auditor precedente.

10. Opinión de auditoría relacionada a grupos

Con relación a emitir una opinión sobre estados presupuestarios y financieros de grupos, el auditor debe considerar la aplicación de la NIA 600 Consideraciones Especiales, Auditorías de Estados Financieros de Grupos.

El auditor del grupo es responsable de la dirección, supervisión y realización del trabajo de auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como que el informe de auditoría que se emita sea adecuado en las circunstancias. Por ello el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no hará referencia al auditor de un componente.

El auditor del grupo debe identificar los componentes significativos y no significativos que lo conforman según los requerimientos establecidos en la NIA 600, y determinar el alcance del trabajo para dichos componentes. Para los componentes significativos desde el punto de vista financiero debe emitir opinión de auditoría, a fin de poder dictaminar sobre los estados presupuestarios y financieros del grupo o pliego.

11. Emisión de reportes de auditoría

El auditor adicionalmente al informe de auditoría a la información presupuestaria y financiera, debe emitir los siguientes reportes:
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG.

a) Memorando de planificación de la auditoría

En este reporte, el cual se presenta inmediatamente concluida la etapa de planificación, se debe incluir un resumen de todos los aspectos importantes que se determinan en la auditoría, el cual contiene:

El memorando de planificación tiene la siguiente estructura básica:

- Antecedentes económicos que inciden en la información financiera y presupuestaria.
- Principales políticas contables.
- Normatividad aplicable a la entidad.
- Hechos significativos y transacciones inusuales.
- Identificación de cuentas significativas y de riesgo.
- Riesgos significativos identificados y procedimientos planificados.
- Importe de la materialidad de planeación (MP) determinada.
- Importe nominal para acumular errores.
- Importe del error tolerable (ET).
- Consideraciones para determinar la MP, ET y el importe nominal del RDA,
- Estrategia de auditoría con relación al control interno (confianza o no confianza en controles).
- Estrategia de auditoría con relación a los sistemas de información (confianza o no confianza en controles).
- Informes a emitir y fechas de entrega.
- Cronograma y relación de integrantes de la comisión auditora.

b) Reporte de aspectos relacionados a fraude

El auditor debe comunicar a través de este reporte cualquier aspecto relacionado con indicios de fraude debidamente documentado durante la auditoría.

El auditor en todos los casos debe comunicar estos aspectos directamente a la Contraloría General de la República, con el objeto que el ente rector canalice la investigación al área correspondiente.

Esta comunicación debe ser redactada con absoluta diligencia y reserva, considerando el impacto que puede originar en los funcionarios involucrados, acompañando la documentación correspondiente.

c) Reporte de alerta temprana

Este reporte se debe utilizar para identificar los asuntos de importancia que tienen impacto en los estados presupuestarios y financieros de la entidad y que deben llamar la atención de la Administración a una fecha temprana. Este reporte debe ser remitido simultáneamente a la Administración y a la CGR con el soporte documentario correspondiente durante la auditoría antes de emitir opinión sobre los estados presupuestarios y financieros, a fin de corregir oportunamente las aseveraciones equívocas identificadas o anticipar la ocurrencia de hechos de importancia que tengan incidencia en la información presupuestaria y financiera.

En este reporte se incluye principalmente:

- Transacciones o hechos no habituales.
- Transacciones o hechos significativos.
- Identificación de representaciones erróneas que deban ser ajustados por la entidad.
- Estimaciones contables sin sustento o inapropiadas.
- Políticas o prácticas contables inapropiadas.
- Cambios significativos en políticas contables.
- Corrección de errores de años anteriores.
- Limitaciones al alcance materiales impuestas por la Administración de la entidad.

d) Resumen de diferencias de auditoría (RDA)

El auditor de la entidad deberá presentar a la CGR, el documento denominado “Resumen de diferencias de auditoría” (RDA), el cual contiene las aseveraciones

equívocas corregidas y no corregidas sobre la base del umbral determinado para acumular estas diferencias.

En este reporte se identifica lo siguiente:

- Naturaleza de las aseveraciones equívocas.
- Las aseveraciones equivocas involucradas.
- El efecto de las aseveraciones equívocas no ajustadas.
- El efecto de las aseveraciones equívocas de años anteriores.
- El efecto de las limitaciones al alcance impuestas por la Administración de la entidad.

Las aseveraciones equívocas no corregidas acumuladas en el RDA, según su impacto o cuantía se presentan en la carta de control interno o en el Reporte de deficiencias significativas (RDS).

e) Reporte de deficiencias significativas

El reporte de deficiencias significativas incluirá aquellos aspectos que previamente han sido comunicados requiriendo las aclaraciones de la entidad a los aspectos materiales identificados por el auditor. También incluirá las conclusiones y las recomendaciones correspondientes.
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

Para la formulación de las recomendaciones, se debe aplicar obligatoriamente, la metodología descrita en el **anexo N° 03 - Metodología para la formulación de las recomendaciones.**
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

Como resultado de la aplicación de la metodología, la Comisión Auditora registra, de manera concisa, en la Matriz de Formulación de Recomendaciones, todas las causas probables identificadas que dieron origen a las recomendaciones, así como los medios posibles de su implementación **(ver anexo N° 04 - Matriz de formulación de recomendaciones).**
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

La formulación de esta Matriz debe ser previa a la redacción de las recomendaciones del Informe de Auditoría, para su discusión, validación y aprobación por parte de los integrantes de la Comisión Auditora, el Jefe de Comisión y el Supervisor, así como por el responsable del órgano desconcentrado o de la unidad orgánica de la Contraloría o por el Jefe del OCI a cargo de la auditoría. En caso la auditoría financiera gubernamental sea desarrollada por una SOA, la Matriz de Formulación de Recomendaciones debe ser suscrita por el representante de la SOA.
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

En este documento se debe incluir aquellas aseveraciones equívocas materiales acumuladas en el RDA que desde el punto de vista presupuestario o financiero sean iguales o mayores al error tolerable determinado para la auditoría. Estas deficiencias serán clasificadas como deficiencias significativas y de acuerdo a la evaluación del auditor serán incluidas en el dictamen de auditoría.

f) Carta de control interno a la información presupuestaria y financiera

Es el documento a través del cual el auditor comunica a la Administración aspectos importantes relacionados a las deficiencias de control interno identificadas durante el proceso de la auditoría, relacionada con la prevención o detección de fraude o error, que haya llegado a la atención del auditor en el transcurso de la auditoría.

Estas deficiencias están referidas al control interno relacionado a la generación de información presupuestaria y financiera.

En este documento se debe incluir todas aquellas aseveraciones equívocas acumuladas en el RDA que desde el punto de vista financiero o presupuestario estén por debajo del error tolerable determinado. Estas serán clasificadas como deficiencias de control.

La carta de control interno debe incluir una descripción de la naturaleza de la deficiencia, los comentarios de la Administración del asunto identificado y la recomendación del auditor, así como la fecha prevista para implementar las medidas correctivas por parte de la Administración.
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

Para la formulación de las recomendaciones, se debe aplicar obligatoriamente, la metodología descrita en el **anexo N° 03 - Metodología para la formulación de las recomendaciones.**
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

Como resultado de la aplicación de la metodología, la Comisión Auditora registra, de manera concisa, en la Matriz de Formulación de Recomendaciones, todas las causas probables identificadas que dieron origen a las recomendaciones, así como los medios posibles de su implementación **(ver anexo N° 04 - Matriz de formulación de recomendaciones).**
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

La formulación de esta Matriz debe ser previa a la redacción de las recomendaciones del Informe de Auditoría, para su discusión, validación y aprobación por parte de los integrantes de la Comisión Auditora, el Jefe de Comisión y el Supervisor, así como por el responsable del órgano desconcentrado o de la unidad orgánica de la Contraloría, o por el Jefe del OCI a cargo de la auditoría. En caso la auditoría financiera gubernamental sea desarrollada por una SOA, la Matriz de Formulación de Recomendaciones debe ser suscrita por el representante de la SOA.
Párrafo modificado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

La estructura de la carta de control interno:

Síntesis gerencial
I. Introducción
II. Deficiencias
III. Efectos y conclusiones
IV. Recomendaciones del auditor
V. Respuesta y planes de acción de los responsables
VI. Anexos

Cuando la auditoría financiera gubernamental está a cargo de la Contraloría o el OCI, los reportes dirigidos a la Administración deben ser comunicados a través de la casilla electrónica asignada a la entidad por la Contraloría.
Párrafo incorporado por Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG.

12. Asuntos particulares y ejemplos

Dictamen sobre los estados financieros con salvedades

Ejemplo 1

Al 31 de diciembre del 20XX, la entidad no ha efectuado provisiones para cuentas de cobranza dudosa por S/. XXX. La gerencia ha establecido un plan para registrar estas provisiones durante el ejercicio de 20XX; sin embargo, de acuerdo con principios de

contabilidad generalmente aceptados en el Perú, la Entidad debió efectuar esta provisión en el ejercicio 20XX disminuyendo el activo, la utilidad neta y el patrimonio neto en dicho importe.

Opinión

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes del asunto indicado en el párrafo anterior, los estados financieros antes indicados presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Entidad ABC al 31 de diciembre del 20XX y 20XX, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados en el Perú.

Ejemplo 2

No observamos el inventario físico de existencias al 31 de diciembre del 20XX, porque fuimos contratados con posterioridad a esa fecha y los registros contables no permitieron aplicar procedimientos alternativos de auditoría que nos permitieran satisfacernos de la razonabilidad de los saldos finales de los productos terminados por aproximadamente S/.XXX, ni del costo de ventas que se incluye en el estado de ganancias y pérdidas.

Opinión

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudieran haberse requerido, de haber sido posible satisfacernos respecto de las existencias de productos terminados, los estados financieros antes indicados presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Entidad ABC al 31 de diciembre del 20XX y 20XX, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados en el Perú.

Ejemplo 3

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, la entidad no registró la provisión por depreciación de equipos diversos que han venido funcionando desde el mes de mayo del 20XX, debido a que su política es constituir la provisión al inicio de cada periodo. Nuestros cálculos establecieron que la entidad dejó de provisionar en el año 20XX aproximadamente S/.XXX, y en consecuencia, los activos fijos, la utilidad y el patrimonio neto, se encuentran sobrestimados en dicho monto, sin incluir los efectos impositivos.

Opinión

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes del asunto mencionado en el párrafo anterior, los estados financieros antes indicados presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Entidad ABC al 31 de diciembre del 20XX y 20XX, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados en el Perú.

Dictamen sobre los estados financieros con abstención de opinión

Ejemplo 1

La entidad no practicó el inventario físico de existencias cuyos saldos se muestran en el Estado de situación financiera al 31 de diciembre del 20XX, por un valor de S/.XXX. Asimismo, no nos fue posible comprobar el valor de las partidas que comprende el rubro de maquinarias y equipo, a esa fecha debido a que la entidad no dispone de registros auxiliares adecuados.

Debido a la importancia de los asuntos indicados en el párrafo anterior, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

Ejemplo 2

No hemos podido confirmar las cuentas por cobrar debido a las limitaciones puestas en el alcance de nuestro trabajo por la entidad.

Debido a la importancia de los asuntos mencionados en el párrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

Dictamen sobre los estados financieros con opinión adversa

Ejemplo 1

Al 31 de diciembre del 20XX, la entidad no ha registrado S/.XXX de intereses devengados sobre pasivos a largo plazo. Asimismo, las cuentas por cobrar a esa fecha están sobrestimadas en S/.XXX al haberse considerado en 20XX intereses que se devengarán en ejercicios futuros. Estas prácticas no son concordantes con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú, y han tenido el efecto de incrementar inapropiadamente los resultados de las operaciones del ejercicio de 20XX en S/.XXX y distorsionar la situación financiera de la entidad al término de dicho año.

Opinión

En nuestra opinión, debido a la importancia de los asuntos indicados en el párrafo precedente, los estados financieros antes indicados no presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Entidad ABC al 31 de diciembre del 20XX y 20XX, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados en el Perú.

Dictamen sobre los estados financieros con énfasis en un asunto

Ejemplo 1

Énfasis en un asunto:

Conforme se explica en la nota X a los estados financieros; la Entidad suscribió un contrato de préstamo con Entidad XYZ el 15 de marzo del 20__ por U$___, que será pagado en cuotas iguales durante diez años. Dicho contrato contiene una cláusula que exige a la entidad suspender el pago de dividendos en efectivo hasta que el préstamo quede cancelado".

Ejemplo 2

Énfasis en un asunto:

Sin que ello signifique calificar nuestra opinión, llamamos la atención a la expuesto en la Nota X a los estados financieros. La entidad se está defendiendo de un litigio judicial en la que se alega infracción de ciertos derechos de patente y reclamo por daños y perjuicios sobre los derechos de autor. La entidad ha respondido las acciones en su contra, encontrándose en proceso las audiencias preliminares y los procedimientos de revelación de pruebas. Actualmente, no es posible determinar el resultado final de este asunto y no se ha registrado en los estados financieros ninguna provisión por cualquier pasivo que podría resultar.

Capítulo VI Control de calidad del trabajo de auditoría

1. Autoridad

La Contraloría General de la República, las Sociedades de Auditoría conformantes del Sistema Nacional de Control y los Órganos de Control Institucional designados por el ente rector para efectuar auditorías presupuestarias y financieras, deben establecer y mantener un adecuado sistema interno de control de calidad que permita ofrecer seguridad razonable de que el trabajo de auditoría se ejecuta en concordancia con los objetivos, políticas, normas y procedimientos correspondientes.

El sistema de control de calidad debe ser integral y diseñado apropiadamente, de acuerdo con la estructura organizacional del auditor, sus políticas y la naturaleza de sus prácticas.

La revisión de control de calidad debe generar un informe con los resultados obtenidos y las recomendaciones para promover mejoras en los métodos y procedimientos que se utilizan para llevar a cabo la auditoría a los estados presupuestarios y financieros.

2. Definición

La revisión del control de calidad de un trabajo de auditoría es un proceso diseñado para proporcionar una evaluación objetiva de los criterios más importantes utilizados por la comisión auditora, del sustento de los procedimientos de auditoría mediante la documentación (papeles de trabajo) y de las conclusiones alcanzadas para preparar el informe de auditoría.

Un apropiado control de calidad proporciona la seguridad razonable de que:

- Las auditorías se realizan de acuerdo con el Manual de Auditoría Financiera, las Normas Generales de Control Gubernamental y otras disposiciones emitidas por la CGR.
- Los informes emitidos por el auditor son apropiados en función de las circunstancias.
- Se lleva a cabo una supervisión adecuada y debidamente documentada.

Los controles de calidad están relacionados a la supervisión del trabajo delegado en personal idóneo, a la dirección sobre el trabajo con instrucciones adecuadas y de la revisión de las conclusiones resultantes de la aplicación de los procedimientos diseñados para mantener la calidad de los trabajos de auditoría. Los procedimientos de revisión de control de calidad deben elaborarse, de conformidad con las características, dimensión y naturaleza del tipo de trabajo que realiza la correspondiente comisión auditora.

El control de calidad debe ser ejecutado en forma oportuna por las unidades orgánicas de la CGR, los OCI y las SOA, como parte inherente a su gestión y de acuerdo con sus funciones y atribuciones en la conducción, ejecución y evaluación de los servicios de control y servicios relacionados.

En el caso de las SOA, el socio a cargo de la auditoría es responsable del trabajo y los informes y reportes que se emitan, lo cual comprende la dirección, cumplimiento contractual, la supervisión, la realización del trabajo de auditoría, la opinión, las conclusiones y las evidencias que sustentan el trabajo de auditoría.

Para el caso de las auditorías llevadas a cabo por la unidad orgánica competente de la CGR y los OCI, los controles de calidad se llevarán a cabo de acuerdo a las disposiciones establecidas para tal efecto.

De otro lado, la unidad orgánica competente de la CGR efectúa la supervisión de la auditoría, a fin de cautelar que la auditoría se ejecute con la calidad y eficiencia requeridas, conforme a las normas, criterios y procedimientos aplicables.

3. Tipos de control de calidad

3.1 Control de calidad interno

Está relacionado con las funciones de revisión realizadas por profesionales independientes de las unidades operativas a cargo de la ejecución de la auditoría. Las revisiones internas de control de calidad deben efectuarse sobre la metodología diseñada e incluida en este manual.

3.2 Control de calidad externo: Supervisión de control de calidad a las SOA y los OCI por parte de la Contraloría

La Contraloría, en su calidad de ente técnico rector del Sistema y conforme a lo establecido en el artículo 21° de la Ley N° 27785, efectúa la supervisión a los OCI y las SOA. En tal sentido, le corresponde aplicar el control de calidad al desarrollo del servicio de control posterior y sus resultados.

El departamento de Auditoría Financiera y de la Cuenta General o la unidad orgánica que haga sus veces, efectúa la supervisión técnica de la auditoría financiera gubernamental de forma selectiva, a las auditorías efectuadas por las SOA y los OCI, a fin de cautelar que estas se ejecuten con la calidad requerida.

4. Elementos de un sistema de control de calidad

El auditor deberá establecer y mantener un sistema de control de calidad que esté direccionada a los siguientes elementos:

4.1 Responsabilidad del liderazgo de la calidad

El auditor deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna para reconocer que la calidad es esencial en la realización de los trabajos de auditoría. Dichas políticas y procedimientos, deberá requerir de un funcionario ejecutivo (o su equivalente) del auditor o, si fuera pertinente, de la junta de supervisores (o su equivalente), para que asuma la responsabilidad final del sistema de control de calidad.

El supervisor del trabajo de auditoría asume la responsabilidad sobre la calidad total de cada trabajo de auditoría que le asignen como supervisor.

4.2 Requerimientos éticos pertinentes

Durante todo el trabajo de auditoría, el supervisor del trabajo de auditoría deberá mantenerse alerta, observando y haciendo preguntas cuando sea necesario, sobre indicios de incumplimiento de los requerimientos éticos pertinentes por parte de los miembros del equipo de trabajo de auditoría.

Si el supervisor del trabajo de auditoría toma conocimiento a través del sistema de control de calidad, o de otra manera, sobre indicios de que los miembros del equipo del trabajo de auditoría no han cumplido con los requerimientos éticos, el supervisor del trabajo de auditoría, en consulta con otros miembros del auditor, determinará la acción correspondiente.

Los documentos del sistema de control de calidad deben cumplir con los siguientes requerimientos éticos:

- Integridad.
- Objetividad.
- Competencia profesional y debido cuidado.
- Confidencialidad.
- Comportamiento profesional.

El supervisor del trabajo de auditoría deberá formarse una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que se aplican al trabajo de auditoría. Al hacer esto, el supervisor del trabajo de auditoría deberá:

- Obtener información pertinente del auditor para identificar y evaluar circunstancias y relaciones que constituyan amenazas a la independencia del auditor,
- Evaluar la información sobre violaciones identificadas, si las hubiere, a las políticas y procedimientos de independencia a un trabajo de auditoría, y
- Tomar acciones apropiadas para eliminar tales amenazas o reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, o, si lo consideran oportuno, retirarse del trabajo de auditoría, cuando fue posible retirarse bajo el marco de las leyes y regulaciones aplicables. El supervisor del trabajo de auditoría deberá informar oportunamente a la firma de cualquier incapacidad para resolver el asunto para tomar las medidas del caso.

Asimismo, el auditor deberá al menos una vez al año, obtener confirmaciones escritas del cumplimiento con sus políticas y procedimientos sobre independencia de todo el personal del auditor que se requiere sea independiente.

4.3 Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y los trabajos específicos

Se deberá establecer políticas y procedimientos para la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y los trabajos de auditoría específicos, dichos documentos deberán promover que:

- El auditor obtenga información que sea necesaria, relacionada al nuevo cliente previo a contar con un trabajo de auditoría.
- Le determine los potenciales conflictos de interés.
- Si llegase a identificar problemas, se deberá decidir si continuar o seguir con el cliente.
- Le definen responsabilidades legales y profesionales.

Teniendo en cuenta que solamente se emprenderá o continuará las relaciones y trabajos de auditoría cuando:

- El auditor tenga las capacidades, tiempo y recursos para hacerlo.
- Puede cumplir con los requerimientos éticos descritos previamente.
- No hubiera algún indicio que lleve a concluir que el cliente carece de integridad.

El supervisor del trabajo de auditoría deberá cerciorarse de que se han seguido los procedimientos apropiados en el trabajo de auditoría y deberá determinar si las conclusiones establecidas en ese sentido son apropiadas.

4.4 Asignación de los equipos del trabajo de auditoría

El auditor deberá establecer una seguridad razonable de que el personal encargado de realizar el trabajo cuente con las competencias, capacidades de trabajo de acuerdo a las normas profesionales aplicables y los requerimientos legales y regulatorios, así como compromisos con los principios éticos.

Se tendrá en cuenta para la asignación de los equipos de auditoría, lo siguiente:

- Comunicar a la Administración del cliente la identidad y la función del supervisor del trabajo de auditoría.
- Asignar la responsabilidad claramente definida al supervisor del trabajo de auditoría.

El supervisor del trabajo de auditoría deberá cerciorarse que el equipo de trabajo de auditoría, y cualquier experto en auditoría que no forme parte del equipo del trabajo de auditoría, tengan colectivamente las competencias y capacidades, para:

- Ejecutar el trabajo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.
- Permitir que el informe de auditoría que se emitirá, sea apropiado en las circunstancias.

4.5 Realización del trabajo de auditoría

Se deberá brindar una seguridad razonable de que los trabajos de auditoría sean realizados de acuerdo con las normas profesionales y requerimientos legales regulatorios aplicables, así como que se emitan informes que sean apropiados.

El auditor deberá establecer políticas y procedimientos para proporcionar una seguridad razonable de que se llevarán a cabo las consultas apropiadas sobre temas complejos, y a su vez estén disponibles los recursos para permitir llevar a cabo la consulta, y esto se encuentre debidamente documentado.

Los documentos del sistema de control de calidad deberán exigir, para los trabajos de auditoría apropiados, una revisión de control de calidad que proporcione una evaluación objetiva de los criterios más importantes realizados por el equipo de auditoría, y las conclusiones hechas en la preparación del informe. Adicionalmente, se deberá establecer la oportunidad y alcance de la revisión.

El auditor deberá establecer políticas y procedimientos para la designación de los revisores los cuales deberán de contar con calificaciones técnicas requeridas para desempeñar la función incluyendo la experiencia, en la medida que pueda ser consultado sobre el control de calidad del trabajo de auditoría, sin que pueda comprometer la objetividad.

Los documentos entregados por el auditor deberán contar con las siguientes características:

- Confidencialidad.
- Custodia segura.
- Integridad.
- Accesibilidad.
- Recuperabilidad de la documentación.

El personal que realiza el trabajo de auditoría deberá informar los resultados y las recomendaciones de la auditoría al supervisor responsable.

El supervisor del trabajo de auditoría deberá asumir la responsabilidad por:

- La dirección, supervisión y ejecución del trabajo de auditoría, el cumplimiento de las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.
- El informe de auditoría sea adecuado en las circunstancias.

Hasta la fecha del informe de auditoría inclusive, el supervisor del trabajo de auditoría, deberá obtener seguridad a través de revisiones de la documentación de auditoría y discusión con el equipo del trabajo de auditoría, de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir los informes y reportes de auditoría.

El supervisor del trabajo de auditoría deberá:

- Asumir responsabilidad por las consultas que efectúe el equipo del trabajo de auditoría, sobre asuntos complejos o contenciosos.

- Estar convencido de que los miembros del equipo del trabajo de auditoría han actuado consultas apropiadas, durante el curso del trabajo de auditoría, tanto dentro del equipo del trabajo de auditoría, como entre el equipo del trabajo de auditoría y otros de nivel apropiado, dentro o fuera del auditor.
- Estar convencido de la naturaleza y el alcance de las conclusiones resultantes de las consultas, son aceptables para la parte consultada.
- Determinar si las conclusiones resultantes de las consultas han sido implantadas.

El revisor de control de calidad del trabajo de auditoría, deberá efectuar una evaluación objetiva de los criterios importantes usados por el equipo del trabajo de auditoría y de las conclusiones alcanzadas en la formulación del informe de auditoría. Esta evaluación deberá involucrar:

- Discusión con el supervisor del trabajo de auditoría de los principales temas.
- Revisión de los Estados presupuestarios y financieros y del informe propuesto por el auditor.
- Revisión de la documentación de auditoría seleccionada, relacionada con los criterios importantes y las conclusiones alcanzadas por el equipo del trabajo de auditoría.
- Evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe de auditoría, y considerar si la propuesta del informe de auditoría es apropiada.

Si surgen diferencias de opinión entre el equipo de trabajo de auditoría y la parte consultada o, si ocurriera, entre el supervisor del trabajo de auditoría y el revisor de control de calidad del trabajo de auditoría, el equipo del trabajo de auditoría deberá aplicar las políticas y procedimientos del auditor, para abordar y resolver tales diferencias de opinión.

4.6 Supervisión

El auditor deberá establecer un proceso de supervisión diseñado para proporcionar seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y funcionan eficientemente.

5. Documentación del sistema de control de calidad

Se deberá dejar evidencia de cada elemento del sistema de control de calidad, por lo que la documentación deberá ser retenida por el auditor por un periodo de tiempo definido, para que permita realizar procedimientos de supervisión de evaluación del cumplimiento del sistema de control de calidad.

La información que deberá estar documentada es la siguiente:

- Definición del responsable del sistema de control de calidad.
- Requerimientos de Independencia, incluyendo infracciones y criterios.
- Responsabilidades profesionales y legales con el cliente.
- Compromiso de los supervisores de la firma respecto al trabajo.
- Criterios para la evaluación de las auditorías.
- Responsabilidades de la supervisión y revisión del trabajo de auditoría.

Estos documentos pueden ser tan breves como un cuestionario corto o tan extenso como un manual. En él deben establecerse políticas y procedimientos importantes para el personal de auditoría; aspectos que constituyen el punto de partida para una evaluación efectiva del control de calidad. Los materiales que se utilizan para evaluar su funcionamiento y los documentos sobre el trabajo realizado, proporcionan evidencia sobre la conformidad del sistema de control de calidad.

El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría:

- Los problemas encontrados respecto al cumplimiento de los requerimientos éticos correspondientes, y cómo fueron resueltos.
- Las conclusiones sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia aplicables al trabajo de auditoría y las discusiones pertinentes de la firma que respaldan dichas conclusiones.
- Las conclusiones sobre la aceptación y continuación de las relaciones con los clientes y trabajos de auditoría.
- La naturaleza y el alcance de las conclusiones resultantes de las consultas realizadas durante el curso del trabajo de auditoría.

El revisor de control de calidad del trabajo de auditoría, deberá documentar el trabajo de auditoría, sobre:

- Si se ha realizado la revisión de control calidad del trabajo de auditoría, de acuerdo con las políticas y procedimientos requeridos por la firma y por este manual.
- El revisor de control de calidad del trabajo de auditoría ha culminado su revisión antes de la fecha del informe de auditoría, y
- El revisor no tiene conocimiento de ningún asunto no resuelto, que podría causar que el revisor considere que los principales criterios usados por el equipo del trabajo de auditoría y las conclusiones a las que se llegaron, no eran apropiados.

6. Beneficios de contar con un adecuado sistema de control de calidad

Además de mantener el ejercicio de la auditoría, un buen sistema de control de calidad ofrece los siguientes beneficios:

6.1 Documentación de políticas de control de calidad

Cuando las políticas y procedimientos de control de calidad se formalizan, estas se llevan en cuestionarios, manuales, formatos, listas de verificación y documentación de auditoría. Este proceso permite una efectiva comunicación con el personal de auditoría, así como también promueve el intercambio de ideas.

6.2 Herramienta de marketing persuasivo

La participación en las actividades relacionadas con control de calidad puede acrecentar la imagen y credibilidad del auditor ante el público.

6.3 Seguridad razonable sobre el producto de auditoría

Se esperaría una revisión externa como una confirmación que su trabajo satisface las normas profesionales. Si en cambio, su trabajo tiene deficiencias, debería aprovechar esta oportunidad para identificarlas y corregirlas.

6.4 Previsión de problemas potenciales

Si el revisor del control de calidad observa situaciones problemáticas de consideración, estos deberán ser atendidos antes que no se tenga oportunidad para corregirlos.

6.5 Herramienta de adiestramiento efectivo

La lectura y utilización de los materiales de control de calidad da al personal auditor adiestramiento sobre su trabajo. Además, puede encontrarse que la revisión de calidad ayuda eficazmente a crear mejores controles en los programas de entrenamiento de sus auditores.

Capítulo VII Anexos

Anexo N° 01: Lista de formatos - Etapa de planificación de auditoría

Formato 01	Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada
Formato 02	Uso del trabajo de un experto por parte de la Administración
Formato 03	Uso del trabajo de un experto por parte del auditor
Formato 04	Matriz de revisión analítica-Estado de situación financiera
Formato 05	Matriz de revisión analítica-Estado de gestión
Formato 06	Memorando de revisión analítica
Formato 07	Determinación de la materialidad, error tolerable e importe nominal para acumular errores en el resumen de diferencias de auditoría
Formato 08	Matriz de cuentas significativas del estado de situación financiera-Evaluación del riesgo combinado
Formato 09	Matriz de cuentas significativas del estado de gestión-Evaluación del riesgo combinado
Formato 10	Lista de procesos significativos Estrategias y Aplicaciones Relacionadas
Formato 11	Comprensión del sistema de control interno a nivel entidad
Formato 12	Evaluación de riesgos de fraude
Formato 13	Plantilla de transacciones significativas y procesos de revelación significativa
Formato 14	Evento de planificación de auditoría
Formato 15	Memorando de estrategia de auditoría
Formato 16	Memorando de planificación de auditoría

Formato 01 Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada

En este formato se detalla brevemente el desarrollo de la comprensión de las actividades de la entidad, sus procesos, así como la apreciación del auditor sobre el ambiente de control, recursos, fuentes de financiamiento y otros aspectos de importancia que serán determinantes a la hora de formular el memorando de planificación.

Información general de la entidad

1. Información básica

Dispositivos de creación:	
Fecha de dispositivo:	
N.° de RUC:	
Pliego presupuestario:	
Unidades ejecutoras:	
Domicilio legal:	
Distrito	
Provincia	
Departamento	
Teléfonos	Anexos
Fax	
Página Web	
Correo institucional	
Portal de la entidad	Nombre del Titular

2 Misión de la entidad

Principales servicios públicos desarrollados por la entidad

3 Descripción de las operaciones de la entidad

Funciones principales (ejemplo Gobierno regional)

Función normativa y reguladora.- Elaborando y aprobando normas de alcance regional, regulando los servicios públicos de su competencia.
Función de planeamiento.- Diseñando políticas públicas regionales, prioridades, a través de planes, programas, proyectos y estrategias, que promuevan el desarrollo regional de manera concertada y participativa, conforme a la Ley de Bases de la Descentralización y la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales.
Función administrativa y ejecutora.- Organizando, dirigiendo y ejecutando los recursos financieros, bienes, de capital, activos e infraestructura y capacidades humanas necesarios para la gestión regional, con arreglo a los sistemas administrativos nacionales.
Función de promoción de las inversiones.- Incentivando y apoyando las actividades del sector privado regional, nacional y extranjero, orientada a impulsar el desarrollo de los recursos.

Competencias……

Atribuciones……..

Naturaleza de las actividades asociadas a la misión de la entidad…….

Actividades principales:
Actividad (1)…….
Actividad (2)……
Actividad (3)……

Información sobre pliegos presupuestarios

Pliego presupuestal
Sede central
Domicilio sede central
Teléfonos sede central
Principales funcionarios relacionados con la gestión e información financiera
……
……
Funcionario encargado de la integración o consolidación financiera a nivel de pliego
……
Teléfono
Correo electrónico……

Principales actividades relacionadas con la información financiera
Actividad 1……..
Actividad 2……..

Principales operaciones a nivel pliego
(a)……
(b)……
(c)……

Principales operaciones de las unidades ejecutoras significativas
(a)……
(b)……
(c)……

Operaciones no significativas
(a)……
(b)……
(c)……

4. Titular de la entidad

Concepto	Datos
Titular actual	
Apellidos y nombres	
Documento de asignación	
Año de inicio de funciones	
Año de culminación de funciones	
Profesión	
Titular anterior	
Apellidos y nombres	
Documento de asignación	
Fecha de cese	
Fecha de cese	
Cargo	
Profesión	

5 Principales funcionarios de la entidad o pliego

Apellidos y Nombres	Documento de designación	Fecha de designación	Cargo	Área	Profesión	Otros

6 Estructura orgánica

Pliego……
Listado de unidades ejecutoras (de ser el caso)……..

7 Principales líneas de autoridad

Directivos……
Gerencias.....
Jefes de departamentos o áreas .....

8 Organigrama

Oficinas……..
Unidades orgánicas……
Dependencias……..

9 Capacidad operativa

Denominación	**Condición y cantidad**				**Total**
	Nombrados	**CAS**	**SNP**	**Otros**	
Funcionarios					
Profesionales					
Técnicos					
Personal administrativo					
Asesores o consultores					
Comentarios					
Observaciones o riesgos identificados					
Referencia de papel de trabajo					

10 Principales normas emitidas relacionadas con las inversiones, proyectos programas, actividades administrativas, información financiera, etc. (de ser el caso)

Gobiernos regionales o locales
Ordenanzas……
Decretos regionales, de alcaldía……..
Acuerdos regionales, municipales……
Directivas regionales, municipales……
Resoluciones administrativas…….
Gobierno nacional
Resoluciones directorales……..
Directivas……..
Instructivos……

11 Información sobre planeamiento

Describa los factores más importantes con los cuales la alta dirección señala sus objetivos, estrategias, mide su desempeño, las metas y objetivos obtenidos y otras medidas cualitativas establecidas para ejecutar su plan.

a) Estratégicos

	Referencia			Comentarios
	si	no	Resolución de aprobación	
1.- Plan estratégico (PEI)				
2.- Plan de desarrollo concertado (PDC)				
3.- Plan operativo institucional (POI)				
4.- Plan de acondicionamiento territorial (PACT)				
5.- Plan de desarrollo urbano (PDU)				
6.- Plan de desarrollo rural (PDR)				
7.- Plan de desarrollo de capacidades (PDCapac.)				
8.- Plan integral de desarrollo sostenible local (PIDES)				
9.- Plan de desarrollo económico local (PDEL)				
10.- Otros				
Comentarios				
Objetivos estratégicos				
Factores críticos de éxito				
Estrategias				
Observaciones o riesgos identificados				
Referencia papel de trabajo				

b) Grado de avance del plan (indicar a que fecha)

Plan	**Objetivo general**	**Objetivos específicos**	**Porcentaje de avance %**					**Responsable**
			0	**25**	**50**	**75**	**100**	
PEI								
PDC								
POI								
PACT								
PDU								
PDR								
PDCap								
Comentarios								

c) Operativos (indicar a que fecha)

	Referencia			Comentarios
	Sí	no	Resolución de aprobación	
1. Plan anual de contrataciones				
2. Plan anual de inversiones				
3. Plan estratégico multianual de inversiones				
4. Plan anual de fortalecimiento de capacidades				
Comentarios				
Observaciones o riesgos identificados				
Referencia papel de trabajo				

d) Documentos de gestión

Denominación	**Referencia**			**Comentarios**
	Si	no	Resolución de aprobación	
1.- Reglamento de organización y funciones (ROF),				
2.- Manual de organización y funciones (MOF),				
3.- Cuadro de asignación de personal (CAP),				
4.- Presupuesto analítico de personal (PAP),				
5.- Manual de clasificación de cargos				
6.- Texto único de procedimientos administrativos (TUPA),				
7.- Manual de procedimientos (MAPRO),				
8.- Indicadores de desempeño,				
9.- Reglamento interno institucional (RII).				
Comentarios				
Observaciones o riesgos identificados				
Referencia papel de trabajo				

12 Aplicación de políticas contables

a) Políticas de contabilidad

a) Políticas contables significativas aplicadas por la entidad:

b) Principales estimaciones en la información financiera:

b) Deficiencias significativas de auditoría del año anterior respecto al incumplimiento de políticas de contabilidad

13 Contingencias, litigios y reclamaciones

a) Litigios pendientes: ……Detalle:…….Monto involucrado:……..
b) Situación a la fecha de actualización…….
c) Asesor o asesores legales encargados de los litigios……
d) Situación judicial……

14 Información presupuestaria

a) Presupuesto de ingresos (consolidado a toda fuente) (indicar a que fecha)

Denominación	PIA	PIM	Ejecución	Variación
Recursos ordinarios (RO)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				
Recursos directamente recaudados (RDR)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				
Donaciones y transferencias (DT)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				
Recursos determinados (RD)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				
Recursos por operaciones de crédito (endeudamiento)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				
Riesgos identificados:				
Referencia del papel de trabajo:				

b) Presupuesto de gastos (consolidado a toda fuente) (indicar a que fecha)

Denominación	PIA	PIM	Ejecución	Variación
Recursos ordinarios (RO)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				
Recursos directamente recaudados (RDR)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				
Donaciones y transferencias (DT)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				
Recursos determinados (RD)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				

Recursos por operaciones de crédito (endeudamiento)				
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				
Comentarios				
Observaciones o riesgos identificados				
Referencia del papel de trabajo				

c) Resumen presupuesto (consolidado a nivel de fuentes de financiamiento) (indicar a que fecha)

c.1) Presupuesto de ingresos

Denominación	PIA	PIM	Ejecución	Variación
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				

c.2) Presupuesto de gastos (consolidado a nivel de fuente de financiamiento)

Denominación	PIA	PIM	Ejecución	Variación
Corriente				
Inversión				
Endeudamiento				
Otros				

d) Principales datos del presupuesto participativo

Denominación	Presupuesto asignado	Presupuesto ejecutado	Avance físico	Rendición de cuenta
Proyectos priorizados				
Proyecto 1 acuerdo n°				
Proyecto 2 Acuerdo n°				
Proyecto 3 Acuerdo n°				
Nombre del proyecto (n°…)				

Problema priorizado al que responde
Objetivo estratégico del Plan de desarrollo concertado al que contribuye
Problema específico que contribuye a solucionar / Potencialidad que aprovecha
Identificación de alternativas de solución (¿qué acciones pueden desarrollarse para resolver el problema?)
Descripción del proyecto (detalle de la alternativa elegida)
Descripción del nivel de ejecución
Conclusiones:
Realizado por:
Revisado por:

e) Programas estratégicos del presupuesto por resultados.

Denominación	**Presupuesto asignado**	**Presupuesto ejecutado**	**Avance físico**	**N° de beneficiarios**
Proyectos priorizados				
Proyecto 1 acuerdo n°				
Proyecto 2 Acuerdo n°				
Proyecto 3 Acuerdo n°				
Estudios priorizados				
Estudio 1				
Estudio 2				
Estudio 3				

Nombre del proyecto:
Ejecutor del proyecto:
Problema priorizado al que responde:
Objetivo del programa estratégico:
Problema específico que contribuye a solucionar / Potencialidad que aprovecha
Identificación de alternativas de solución (¿qué acciones pueden desarrollarse para resolver el problema?)
Descripción del proyecto (detalle de la alternativa elegida):
Descripción del nivel de ejecución:
Población beneficiaria:
Resultados obtenidos:
Comentarios:
Conclusiones:
Realizado por:
Revisado por:

15 Contrataciones del estado

a) Comité de procesos de selección Integrantes…….... Cargos Persona que dirige el proceso…….. Persona que interviene directamente en el proceso sin ser miembro del comité Principales contratos celebrados: Proveedores principales……. Montos asignados
b) Procesos de selección realizados durante el ejercicio Licitaciones o concursos públicos internacionales……..Monto…….. Licitaciones……..Monto…… Concursos públicos……Monto…… Adjudicación directa……..Monto…… Menor cuantía…….Monto…… Exonerados…….Monto…… Por adjudicación directa selectiva…….. Monto…… Por adjudicación directa expertos independientes……Monto……

16 Estudios realizados

Nombre del Estudio	Nombre del proyecto relacionado al estudio	Nivel de estudio	Estado del estudio	Responsable del estudio	PIM	Ejecución Presupuestal	Saldo	Avance físico del estudio
Riesgos identificados								
Referencia del papel del trabajo								

17 Ejecución de obras

Denominación de la obra	Resolución de aprobación	Estado de situación física o avance físico	Responsable de la ejecución de la obra	PIM	Ejecución Presupuestal	Saldo	% avance presupuestal	Presupuesto Original	Presupuesto adicional	Autorización de la CGR	Motivo del adicional

18 Encargos otorgados

Denominación del encargo	Unidad ejecutora receptora	Monto del encargo	Rendición de cuentas	Saldo por rendir
Riesgos identificados:				
Referencia del papel de trabajo:				

19 Gasto social (principales programas sociales)

Denominación del programa	Unidad ejecutora	Monto asignado	Monto ejecutado	N° de beneficiarios
Riesgos identificados:				
Referencia del papel de trabajo:				

20 Otras inversiones realizadas

a) En instrumentos financieros (inversiones disponibles, bonos del tesoro, entre otros.)
b) En empresas (grifos municipales, planta de agregados, entre otros.)
c) En entidades financieras (cajas municipales, cajas rurales, fondos rotatorios, entre otros)

21 Información de la auditoría anterior

Nombre de la sociedad de auditoría	Periodo auditado	Tipo de dictamen	Observaciones	Recomendaciones
		• Limpio • Con salvedades • Con abstención • Adverso		
Riesgos identificados:				
Referencia del papel de trabajo:				

22 Información sobre donaciones recibidas

Descripción de la donación	Resolución de aprobación	Entidad donante	Destino de la donación	Responsable de la donación
Donaciones en efectivo				
Donaciones en bienes				
Riesgos identificados:				
Referencia del papel de trabajo:				

23 Identificación del deterioro de valor en los principales rubros del estado financiero

Detalle las principales partidas de los estados financieros que se encuentran con deterioro de valor

Concepto	**Monto estimado**	**Condición**	**Fuente**	**Otros**
(1) Existencias				
(2) Propiedad, planta y equipo				
(3) Propiedades de inversión				
(4) Intangibles				
(5) Bienes para la venta				
(6) Instrumentos financieros				
Comentarios				
Condición (a) Dañado, (b) Inoperativo, (c) Obsolescencia				
Observaciones o riesgos identificados				
Referencia del papel de trabajo				

24. Control del efectivo y equivalente, autorizaciones operativas y otros

Relación de personas autorizadas a aprobar transacciones, firmas de cheques, custodia de bienes, inventarios, planillas, contabilidad, etc. del 01/01/..... al 31/...../....

24.1 Efectivo y equivalente de efectivo

1.1 Se mantienen las siguientes cajas

Clase ..... Ubicadas en: .....
a) Caja general .....
b) Indicar las otras clases si las hubiera .....

1.2 Se mantienen las siguientes cuentas bancarias:

Nombre de la entidad	Firma completa	V°B°	Sello
a)	.....	.....	.....
b)	.....	.....	.....

c) Bancos depósitos en cuentas corrientes…….
d) Bancos depósitos a plazo fijo……..

1.3 Las personas responsables de manejo de los fondos son, en el orden arriba indicado:

Nombres y apellidos	Firma completa	V°B°	Sello
a)	.....	.....	.....
b)	.....	.....	.....
c)	.....	.....	.....

1.4 Las personas titulares “A” y “V” autorizadas a firmar cheques a órdenes contra nuestra cuenta bancaria son:

Nombres y apellidos	Firma completa	V°B°	Sello
a)	.....	.....	.....
b)	.....	.....	.....
c)	.....	.....	.....

24. 2 Autorización de gastos e inversiones

2.1 Las personas autorizadas para aprobar gastos que son pagados en efectivo son:

Nombres y apellidos	Firma completa	V°B°	Sello
a)	.....	.....	.....
b)	.....	.....	.....
c)	.....	.....	.....

2.2 Las personas autorizadas para aprobar inversiones en compra de activos, construcción de obras e infraestructura pública son:

Nombres y apellidos	Firma completa	V°B°	Sello
a)	.....	.....	.....
b)	.....	.....	.....
c)	.....	.....	.....

24.3 Autorización principales operaciones relacionadas con la misión de la entidad

Área auditada:	
Entidad:	
Referencia P/T	
Hecho por:	**Fecha**
Revisado por :	**Fecha**
Auditoría periodo:	

Las personas autorizadas son:

Nombres y apellidos	Firma completa	V°B°	Sello
a)	.....	.....	.....
b)	.....	.....	.....
c)	.....	.....	.....

Formato 02 Uso del trabajo de un experto por parte de la Administración

a) Objetivo del formato

Este formato asiste al auditor en documentar los requerimientos del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental relativos al uso de un experto, ya sea un empleado, funcionario u otro que pertenece a la entidad o una tercera persona o entidad experta.

Este formato está dividido en cinco secciones:
Sección 1: Aspectos generales. Sección 2: Evaluar la competencia, capacidades, y objetividad del experto de la Administración.
Sección 3: Obtener una comprensión del trabajo del experto de la Administración.
Sección 4: Evaluar el trabajo del experto de la Administración.
Sección 5: Concluir si el trabajo del experto de la Administración es adecuado para los propósitos del auditor.

b) Objetivo del auditor

Los objetivos del auditor son:

a) Determinar si usará el trabajo de un experto.
b) Si usa el trabajo de un experto, determinar si ese trabajo es adecuado para los propósitos del auditor.

c) Definiciones

Experto (del auditor).Una persona u organización con pericia en un campo distinto al de la contabilidad o control gubernamental, cuyo trabajo en ese campo es usado por el auditor para ayudar sea obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.
Pericia. Habilidades, conocimientos y experiencia en un campo particular.
Experto de la Administración. Una persona u organización que posee pericia en un campo distinto al de la contabilidad o la auditoría, cuyo trabajo en ese campo es usado por la entidad para ayudarse a preparar los estados financieros.

d) Procedimientos a desarrollar

Entendimiento sobre el experto

El experto es una persona u organización con pericia en un campo distinto al de la contabilidad o control gubernamental, cuyo trabajo en ese campo es utilizado por el auditor para ayudarse a obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Determinar la necesidad del experto

En el desarrollo de un trabajo de auditoría a los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado obtener la evidencia necesaria para su trabajo de auditoría mediante la obtención de informes, opiniones, valoraciones o pronunciamientos de un experto.

Evaluar la competencia, capacidades y objetividad del experto

El auditor deberá evaluar si el experto tiene las capacidades, competencia y objetividad necesarias para los propósitos del auditor. En el caso de un experto del auditor, la evaluación de la objetividad deberá incluir investigar sobre intereses y relaciones que pudieran crear una amenaza a la objetividad de ese experto.

Obtener un entendimiento del campo de la especialidad del experto

El auditor deberá obtener un entendimiento del campo de especialidad del experto, para poder determinar la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto, los supuestos y métodos, incluidos los modelos en su caso, que utiliza el experto, y si son generalmente aceptados en el campo de ese experto y apropiados para los propósitos de la auditoría.

Recomendaciones

Los asuntos en corchetes [ ] indican información a ser insertada. Los asuntos en paréntesis ( ) sugieren redacción alternativa.

Datos del experto

Nombre del experto……Profesión……Colegiatura n°

Nombre del asistente del experto……Profesión……..Colegiatura n°

Sección 1: Evaluar la competencia, capacidades y objetividad del experto de la Administración

Para obtener un conocimiento sobre la competencia y capacidades del experto de la Administración se considera:

- Experiencia personal con trabajos previos del experto
- Las calificaciones como experto, incluyendo la membresía a un cuerpo profesional o asociación , licencia para practicar u otras formas de reconocimiento externo
- Papeles publicados o libros escritos por el experto
- Discusiones con el experto
- Discusiones con otros quienes estén familiarizados con el trabajo del experto

Cuando el experto de la Administración es una organización externa, se considera los puntos anteriores para ambos, el individuo y la organización, así como los procedimientos de control de calidad en la organización sobre el trabajo del experto.

Evaluación de la objetividad

El riesgo de que la objetividad de un experto se vea afectada, se incrementa cuando el experto es empleado por la entidad. Se considera quien revisa y cuestiona las conclusiones del experto y si el experto tiene líneas de reporte apropiadas en la entidad. También se considera el alcance del involucramiento del experto en la preparación de los estados financieros.

El riesgo de que la objetividad del experto de la Administración se vea afectada también se incrementa cuando el experto de la Administración está relacionado de alguna forma con la entidad (p. ej., siendo financieramente dependiente de la entidad, o teniendo una inversión en la entidad).

Las consideraciones para la objetividad del experto de la Administración incluyen:

- Si el experto es manejado y dirigido apropiadamente.
- Si el experto tiene cualquier función que pudiera ser incompatible y lleve a una inadecuada segregación de funciones (p. ej., si el experto es responsable de preparar los estados financieros así como preparar la valuación de activos clave sin la adecuada dirección y revisión).
- Si el trabajo del experto le permite actuar objetivamente sin presión alguna para alcanzar una conclusión en particular.
- Si el experto tiene una dependencia financiera de la entidad o si tiene una inversión en la entidad.

Sección 2: Obtener una comprensión del trabajo del experto de la Administración

El trabajo del experto se relaciona con un asunto importante que implica juicios subjetivos y complejos, por lo tanto se debe obtener una comprensión de la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto de la Administración mediante:

- Indagación a la Administración y al experto de la Administración, especialmente cuando el experto de la Administración es empleado por la entidad y la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto no están formalmente documentados.

Entender los términos del contrato entre la entidad y el experto de la Administración y documentar lo siguiente:

- La naturaleza
- El alcance
- Objetivos del trabajo del experto
- Resultados a obtener
- Documentación del trabajo del experto

Se considera si la naturaleza, alcance y objetivos del experto de la Administración son adecuados para los propósitos del auditor. Considerar:

- La extensión con la cual la Administración ejerce control sobre el trabajo del experto o puede influenciar el trabajo del experto.
- Si el experto está sujeto a estándares técnicos de desempeño u otros profesionales o requerimientos de la entidad.

La existencia de controles en la entidad sobre el trabajo del experto (p. ej., procedimientos establecidos para cuestionar/revisar el trabajo del experto, como sería una revisión por quienes están a cargo de la Administración de la entidad o por auditores internos con capacidades/habilidades especializadas) o control sobre los datos usados en las evaluaciones del experto.

Sección 3: Evaluar el trabajo del experto de la Administración

El auditor debe evaluar, revisar y calificar el trabajo del experto como parte de la auditoría y concluir el grado de utilidad y la fiabilidad del trabajo del experto.

Sección 4: Concluir si el trabajo del experto de la Administración es adecuado para los propósitos del auditor

- El auditor debe determinar y concluir si el trabajo de otros expertos resulta adecuado y suficiente para permitir que el auditor saque sus conclusiones con respecto a los objetivos actuales de la auditoría. Dicha conclusión debe documentarse claramente.
- El auditor debe aplicar procedimientos de prueba adicionales para lograr una evidencia de auditoría suficiente y apropiada en circunstancias en las que el trabajo de otros expertos no la proporciona.
- El auditor debe proporcionar una opinión de auditoría apropiada e incluir los límites del alcance cuando no se obtenga la evidencia requerida mediante procedimientos de prueba adicionales.
- El auditor debe tener acceso a todos los documentos de trabajo, documentación de apoyo e informes de otros expertos, donde dicho acceso no ocasione problemas legales. Donde el acceso del experto a registros ocasione problemas legales y por tanto, no se dispone del mismo, el auditor debe determinar y concluir apropiadamente el grado de utilidad y confianza en el trabajo del experto.

Sección 5 Control de calidad en la selección del experto

El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:

- Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.
- La formación exigida por los requerimientos de calidad del experto proporcionará al auditor los conocimientos necesarios para proporcionar una opinión más adecuada esperándose que el experto proporcione las evidencias del caso.
- Asimismo, el auditor se puede encontrar con que determinadas entidades están obligadas por su normativa reguladora específica a presentar algunas partidas integrantes de sus estados financieros, a valores razonables o reales (por ejemplo, laboratorios químico, farmacéuticos, evaluación del armamento militar, petróleos, minería, etc.) valoradas por expertos independientes, incluso que, a estos efectos, se encuentre regulado por parte de los órganos reguladores competentes tanto la actuación de dichos expertos como el modelo de informe que deben emitir.
- En el uso de informes de expertos independientes, el auditor debe observar los lineamientos que señalan que: El auditor de estados financieros en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional.
- Por lo tanto, se entenderá que el auditor cumple con la norma citada en el párrafo anterior cuando, con respecto al informe de un experto independiente, ha llevado a cabo los procedimientos que se especifican en esta norma.

Comentarios

Conclusiones

Recomendaciones:

Realizado por:

Formato 03 Uso del trabajo de un experto por parte del auditor

Entidad		**Preparado por**	
Fecha de los estados financieros		**Revisado por**	

Datos del experto

Nombre del experto……Profesión……Colegiatura n°

Nombre del asistente del experto……Profesión……..Colegiatura n°

Recomendaciones.- Este documento nos ayuda a documentar los requerimientos del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental relativos al uso de un experto del auditor quien nos asiste en la documentación cuando se planea utilizar el trabajo de un experto de auditor.

Este formato es dividido en cuatro secciones:

Sección 1: Evaluar la competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor.

Sección 2: Acordar el alcance del trabajo y la comunicación de los protocolos con el experto del auditor.

Sección 3: Evaluar el trabajo del experto del auditor.

Sección 4: Concluir si el trabajo del experto del auditor es adecuado para el propósito.

Sección 1: Evaluar la competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor

Cuando se evalúa la competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor, se considera la experiencia formal en trabajos previos, sus calificaciones u otra forma de reconocimiento externo.

No obstante, se confirma con el experto del auditor si tiene el conocimiento y experiencia suficiente para ejecutar los procedimientos necesarios para asistirnos en el alcance de las conclusiones.

Describir las calificaciones y experiencia del experto del auditor:

Sección 2: Acordar el alcance del trabajo y la comunicación de los protocolos con el experto del auditor

Se acuerda el trabajo del experto del auditor, se incluye:

- La naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto del auditor.
- Los respectivos roles y responsabilidades del auditor, incluyendo quién ejecutara la prueba detallada de los datos fuente.
- La naturaleza, alcance y extensión de la comunicación entre el equipo del trabajo de auditoría y el experto del auditor.

Documentar el alcance del trabajo y los protocolos de comunicación o se referencia la documentación que se tiene en otros papeles de trabajo:

Sección 3: Evaluar el trabajo del experto del auditor

Se determina que tan adecuado es el trabajo de un experto del auditor para los propósitos de su auditoría, por medio de la evaluación de:

- La importancia y razonabilidad de las deficiencias significativas identificadas o conclusiones del experto, y su consistencia con otra evidencia de auditoría.
- Los riesgos asociados con el uso de las deficiencias significativas identificadas y las conclusiones/informe del experto, y el efecto que un error en el trabajo del experto podría tener sobre las conclusiones generales de la auditoría.
- Si el trabajo del experto involucra el uso de supuestos/premisas y métodos significativos, la importancia y razonabilidad de esos supuestos/premisas y métodos en las circunstancias.
- Si el trabajo del experto involucra el uso de información fuente que es significativa para el trabajo del experto, la relevancia, integridad y precisión de esa información fuente.

Al determinar la naturaleza, alcance y extensión de los procedimientos del auditor para evaluar el trabajo del experto, se evalúa:

- La naturaleza y complejidad del asunto para el cual el trabajo del experto del auditor está relacionado.
- El riesgo de una aseveración equivoca material en el asunto para el cual el trabajo del experto del auditor está relacionado.
- La importancia del trabajo del experto del auditor en el contexto de la auditoría.
- El conocimiento y experiencia del trabajo anteriormente ejecutado por el experto.
- Se ejecuta diferentes procedimientos o más amplios cuando:
- El trabajo ejecutado por el experto del auditor no ha sido revisado por el jefe del equipo por parte del experto del auditor.
- No se ha utilizado con anterioridad el trabajo del experto del auditor, y no se tiene conocimiento anterior de sus competencias y habilidades.

Es importante que asegure que la fuente de datos utilizada por el experto del auditor sea apropiada para el propósito para el cual se está utilizando. Como parte de la planificación, se acuerda si el experto del auditor u otro miembro de la comisión auditora ejecutarán los procedimientos necesarios en los datos fuente.

Documentar los procedimientos ejecutados y los resultados alcanzados (o referenciar a los papeles de trabajo donde el trabajo está realizado)

Sección 4: Concluir si el trabajo del experto del auditor del auditor es adecuado para el propósito del auditor

Los ejecutivos a cargo del trabajo de auditoría son responsables de evaluar y concluir si el trabajo del experto del auditor es adecuado para los propósitos de la auditoría.

Al determinar la conclusión sobre si el trabajo del experto es adecuado para los propósitos del auditor, se considera lo siguiente:

- La comprensión de los requerimientos del marco aplicable de reporte de información financiera.
- La comprensión de la entidad y su entorno.

- Los resultados de otros procedimientos de auditoría.
- El grado de incertidumbre asociado con las deficiencias significativas (p. ej., el grado de incertidumbre asociado con la futura ocurrencia o el resultado de eventos basados en los supuestos/premisas usados).
- Los cambios significativos durante el curso de la auditoría que pueden afectar la conveniencia de usar el trabajo del experto.
- Si se está de acuerdo que los resultados del trabajo del experto son razonables en las circunstancias y que soportan las aseveraciones relevantes de los estados financieros, se concluye que el trabajo del experto es adecuado para los propósitos del auditor.

Documentar los procedimientos ejecutados y su conclusión (o referenciar a los papeles de trabajo donde el trabajo está realizado):

Formato 04 Matriz de revisión analítica – Estado de situación financiera

Los asuntos en corchetes [ ] indican información a ser insertada. Los asuntos en paréntesis ( ) sugieren redacción alternativa.

[Nombre de la entidad]

Estado de situación financiera comparativo al [Periodo de revisión] y [Periodo de comparación]

La explicación de las variaciones significativas se hará en el Formato 6.

	[Periodo de revisión]		[Periodo de comparación]		Variaciones		Cuenta				[Periodo de revisión]		[Periodo de comparación]		Variaciones		Cuenta	
	S/.(000)	%	S/.(000)	%	S/.	%	Significativa	No Significativa			S/.(000)	%	S/.(000)	%	S/.	%	Significativa	No Significativa
ACTIVO										**PASIVO**								
Efectivo y equivalente de efectivo										Impuestos, contribuciones y otros								
Caja y bancos										Remun., pensiones y beneficios por pagar								
Inversiones disponibles										Cuentas por pagar								
										Intermediación de recursos monetarios								
Cuentas por cobrar										Obligaciones de tesoro público								
Impuestos y contribuciones obligatorias										Operaciones de crédito								
Contribuciones sociales										Deuda pública								
Venta de bienes y servicios y derechos administrativos										Deudas directas a largo plazo								
Rentas de la propiedad										Provisiones								
										Ingresos diferidos								
Otras cuentas por cobrar										**Total Pasivo**								
Cuentas por cobrar diversas																		
Préstamos																		
Fideicomiso										**PATRIMONIO** Hacienda nacional								
Servicios y otros contratados por anticipado										Hacienda nacional adicional								
Estimación de cuentas de cobranza dudosa (cr.)										Reservas								
										Resultados acumulados								
										Total Patrimonio								

Existencias																		
Bienes y suministros de funcionamiento																		
Bienes para la venta																		
Bienes de asistencia social																		
Materias primas																		
Materiales auxiliares, suministros y repuestos																		
Envases y embalajes																		
Productos en proceso																		
Productos terminados																		
Bienes en transito																		
Desvalorización de bienes corrientes																		
Total activo corriente																		
Inversiones de L/P																		
Inversión en títulos y valores																		
Acciones y participaciones de capital																		
Propiedad, planta y equipo																		
Edificios y estructuras																		
Activos no producidos																		
Vehículos, maquinarias y otros																		
Otros activos																		
Inversiones intangibles																		
Estudios y proyectos																		
Objetos de valor																		
Otros activos																		

Depreciación, amortización y agotamiento (cr)																		
Traspasos y remesas																		
Total activo no corriente																		
Total activo									**Total pasivo y patrimonio**									

Formato 05 Matriz de revisión analítica – Estado de gestión
Los asuntos en corchetes [ ] indican información a ser insertada. Los asuntos en paréntesis ( ) sugieren redacción alternativa.

[Nombre de la entidad]
Estados de gestión (estado de resultados) comparativos al [Periodo de revisión] y [Periodo de comparación]
Auditoría a los estados financieros al [Periodo de revisión]
La explicación de las variaciones significativas se hará en el Formato 6.

	[Periodo de revisión]		[Periodo de comparación]		Variaciones		Cuenta	
	S/.(000)	%	S/.(000)	%	S/.	%	Significativa	No Significativa
Ingresos tributarios								
Impuesto a la renta								
Impuestos a la producción y el consumo								
Impuesto a las importaciones								
Otros ingresos impositivos								
Contribuciones obligatorias								
Devolución, liberación e incentivo tributo								
Contribuciones sociales al sistema de seguridad social								
Otras contribuciones sociales								
Ingresos no tributarios								
Venta de bienes								
Venta de derechos y tasas administrativos								
Venta de servicios								
Traspasos y remesas								
Traspasos y remesas corrientes recibidos								
Traspasos y remesas de capital recibidos								
Donaciones y transferencias								
Donaciones corrientes recibidas en efectivo y bienes								
Donaciones de capital recibidas en efectivo y en bienes								
TOTAL INGRESOS								
COSTOS Y GASTOS								
Costos de ventas								
Costo de venta activos no financieros								
Valor en libro de activos financieros								
Otros costos de venta								
Gastos de bienes y servicios								
Consumo de bienes								
Contratación de servicios								
Gastos de personal								
Personal y obligaciones sociales - retribuciones								
Otras retribuciones								
Contribuciones a la seguridad social								

Gastos por pensiones prestaciones y asistencia		
Pensiones		
Prestaciones y asistencia social		
Subsidios		
Donaciones y transferencias otorgadas		
Donaciones corrientes otorgadas en efectivo y en bienes		
Donaciones de capital otorgados en efectivo y en bienes		
Transferencias a instituciones sin fines de lucro		
Traspasos y remesas otorgadas		
Traspasos y remesas otorgados corrientes		
Traspasos y remesas otorgados de capital		
Estimaciones y provisiones		
Estimaciones del ejercicio		
Provisiones del ejercicio		
TOTAL COSTOS Y GASTOS		
RESULTADOS DE OPERACIÓN		
OTROS INGRESOS Y GASTOS		
Ingresos financieros		
Rentas de la propiedad		
Gastos financieros		
Gastos financieros		
Otros ingresos		
Multas y sanciones no tributarias		
Aportes por regulación		
Transferencias voluntarias distintas a donaciones		
Ingresos diversos		
Ingresos promoción de la inversión privada		
Venta de edificios		
Venta de vehículos, maquinarias y otros		
Venta de otros activos		
Venta de objetos de valor		
Venta de activos no producidos		
Venta de activos financieros		
Otros gastos		
Subvenciones a personas naturales		
Pago de impuestos, derechos administrativos y multas		
Indemnizaciones y compensaciones		
Otros gastos diversos		
Intereses de la deuda		
Comisiones y otros gastos de la deuda		
TOTAL OTROS INGRESOS Y		

GASTOS		
RESULTADO DEL EJERCICIO SUPERAVIT (DEFICIT)		

Nota: La clasificación de cuenta significativa y no significativa está en función de la determinación de la materialidad de planeación y del error tolerable.

Formato 06 Memorando de revisión analítica

Memorando de revisión analítica

Los asuntos en corchetes [ ] indican información a ser insertada. Los asuntos en paréntesis ( ) sugieren redacción alternativa.

[Nombre de la entidad]
(Ejemplo de Memorando de revisión analítica)

Con el fin de verificar la razonabilidad de los saldos mostrados en los estados financieros de [nombre de la entidad] al [poner fecha], y teniendo en consideración el entendimiento de las operaciones de la entidad, se ha efectuado una revisión analítica preliminar, cuyos comentarios son como sigue:

Para fines de revisión del resultado de las operaciones se ha considerado revisar el estado de gestión no auditados por el periodo de [poner los 9 meses terminados en el mes de setiembre del periodo y el año a comparación ejemplo: 9 meses terminados al 30 de setiembre de 20X1 y 31 de setiembre de 20X2], siendo las siguientes las principales variaciones:

Durante los nueve meses del año [poner el año], la entidad generó ingresos tributarios por S/. E ingresos no tributarios por S/. y otorgó devoluciones por pagos en exceso por S/.

Los principales cambios que se apreciaron en los meses analizados [cantidad de meses de revisión] meses del [año de revisión], con respecto al mismo periodo durante el [año previo comparativo], fueron:

1. Disminución en los ingresos tributarios y no tributarios por [S/.] (disminución en [variación en número] por ciento con respecto al mismo periodo del año [año previo comparativo]) principalmente por la disminución en la línea del impuestos predial por [S/.], la línea de ingresos por impuesto a la alcabala por [S/.] e [importes en cantidad por ejemplo número de contribuyentes] ([variación en número] por ciento y [variación en número] por ciento menos que el mismo periodo del [año previo comparativo] respectivamente) y de la línea de otros tributos por [S/.] e [importes en cantidad] ([variación en número] y [variación en número] por ciento menos que el mismo periodo del [año previo comparativo] respectivamente) .

2. Disminución y/o aumento en los gastos de personal por [S/.] ([variación en número] por ciento con respecto al año anterior) principalmente por sueldos [S/] debido al ingreso a la parte administrativa de personal de confianza en puestos clave que realizaban labores en el área de abastecimientos y contrataciones cuyos sueldos se registran como parte del proceso de contrataciones, así como un mayor gasto en honorarios profesionales pagados por asesoría y consultoría por [S/.] fundamentalmente para asesoría legal para el área de contratos en cuanto a diseños y desarrollo de los procesos de selección.

3. Aumento en los gastos financieros por [S/.] ([variación en número] por ciento con respecto al año anterior) que comprenden el importe de [S/.] por préstamos muy onerosos para el financiamiento del hospital… [incluir explicación de la variación].

Al [mes y año de revisión], la entidad contaba con activos totales por [S/], conformado principalmente por Efectivo y equivalente de efectivo ([% sobre total de activos]); cuentas por cobrar tributario, neto ([% sobre total de activos]); cuentas por cobrar no tributario ([% sobre total de activos]); otras cuentas por cobrar ([% sobre total de activos]); existencias, neto ([% sobre total de activos]); anticipos a contratistas, encargos y gastos pagados por adelantado ([% sobre total de activos]), neto ([% sobre total de activos]); propiedad, planta y equipo ([% sobre total de activos]) y otros ([% sobre total de activos]).

[Fecha de revisión] el total de activos aumento en [S/] ([variación en número] por ciento con respecto al [año previo comparativo]) debido a los siguientes efectos netos:

- Aumento de las cuentas por cobrar tributarios [S/.] ([variación en número] por ciento con respecto al año anterior) relacionado al mayor volumen de contribuyentes durante los últimos meses y también al mayor número de días en la cobranza de las cuentas por cobrar durante los últimos meses.

- Disminución de existencias por [S/.] ([variación en número] por ciento con respecto al año anterior) principalmente en el rubro de suministros de funcionamiento por [S/.] miles dado que a la fecha de la revisión se encontraba aún pendiente el abastecimiento por parte de logística de los principales elementos por la adquisición de alimentos para los programas sociales [mencionar principales elementos]. Los demás rubros de existencias como lo son productos terminados, productos en procesos, suministros han estado con los saldos promedios esperados, salvo el de semillas y abonos destinados a los programas de parques y jardines que se ha incrementado en [S/.] principalmente por el programa “Lima te quiero verde”.

- Aumento en la cuenta de encargos otorgados y no rendidos hasta la fecha y gastos pagados por anticipados por [US$ o S/.] ([variación en número] por ciento con respecto al año anterior) principalmente por los pagos a cuenta a proveedores por [S/.] y el anticipo adicional por comisiones de servicios, aún no rendidos por [S/.] así como la activación de gastos por seguros y alquileres adelantados por [US$ o S/].}

- La entidad ha realizado compras de activo fijo para implementar el hospital de… durante el año [Fecha de revisión] por [S/.] miles aproximadamente principalmente en la adquisición de maquinarias e instrumental médico para equipar el hospital de… realizando una inversión aproximada de [S/.].

Con relación a los pasivos, ellos totalizaron [S/.] distribuidos en: sobregiros y remuneraciones por pagar [% sobre total de pasivos], cuentas por pagar comerciales [% sobre total de pasivos], cuentas por pagar vinculadas [% sobre total de pasivos], deuda a largo plazo [% sobre total de pasivos], remuneraciones y participaciones por pagar deuda a largo plazo por préstamos obtenidos para el financiamiento de obras públicas y otras cuentas por pagar [% sobre total de pasivos].

El total de pasivo corriente se incrementó por [S/.] en [variación en número] en un por ciento con respecto a [año previo comparativo] debido a los siguientes afectos netos:

- Aumento y/o disminución por obligaciones contraídas con suscriptores de bonos soberanos (pago de intereses por vencimientos en los bonos soberanos).
- Disminución de la deuda a largo plazo para convertirse en deudas a corto plazo de las obligaciones del periodo en [S/.], [variación en número] por ciento menos que en diciembre de [año previo comparativo] debido a que los plazos de pago de la deuda con el Banco de la Nación y el Banco los Gavilanes cuyo vencimiento se realiza en diciembre de 20X1 y 20X2 respectivamente con lo cual la entidad ha venido cumpliendo con realizar las amortizaciones de dichas deudas.

Se ha identificados cuentas de activo y pasivo por encima del error tolerable y la materialidad que no han presentado una variación inusual, por lo que no se ha considerado explicación adicional las cuales han sido consideradas como no significativa. Se cita la más importante: Cuentas por cobrar no tributarias y otras cuentas por pagar. Ambas cuentas no han tenido movimiento y están representados por transacciones puntuales.

En conclusión, se considera que las cifras expuestas tienen sentido con el entendimiento de las operaciones más importantes hechas en lo que va del año.

Preparado por:	[Nombre de la persona y cargo]	Fecha: [Mes y año]
Revisado por:	[Nombre de la persona y cargo]	Fecha: [Mes y año]
Supervisado por:	[Nombre de la persona y cargo]	Fecha: [Mes y año]

Formato 07 Determinación de la materialidad, error tolerable e importe nominal para acumular errores en el Resumen de diferencias de auditoría (RDA)

Nombre de SOA:

Determinación de la materialidad
El ET y el Importe Nominal

Entidad auditada: Periodo auditado:	Elaborado por:	Revisado por:

Instrucciones

1. Para determinar la materialidad de planeación se debe seleccionar una de las siguientes bases para entidades públicas:

		Base seleccionada
Total ingresos	S/.226,929,978	S/.226,929,978
Total activo	S/.1,201,832,342	
Total patrimonio	S/.1,164,106,182	

Si seleccionó otra base distinta a las mencionadas, exponga las razones y documente.

2. Multiplicar el porcentaje de la base seleccionada (Ver etapa de planificación, sección 5)

	%	**S/.**
Total ingresos S/. 226,929,978	1%	2,269,300
Materialidad de planeación	**(MP)**	**2,269,300**

3. Determinar el error tolerable (ET) multiplicando la Materialidad de planeación (MP) por el 50% o por el 75 %. Dependiendo de los riesgos de control y riesgos en las aseveraciones. En este caso se tomó como base el 50 %

	%		**S/.**
Para determinar el ET se multiplica la MP por el 50 %	(MP) 2,269,300 x 50 %	=	**(ET) 1,134,650**

El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de las pruebas debe lograr su objetivo. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la materialidad fijada en la etapa de planificación, y por tanto será una fracción de aquella.

4. Determinar el importe nominal para el resumen de diferencias de auditoría (RDA) multiplicando el error tolerable bajo dos opciones.

Si el ET se ha establecido al 50 % de la MP se multiplica por el 5 %.
Si el ET se ha establecido al 75 % de la MP se multiplicará por el 3 %.

			S/.
Para determinar el umbral para el RDA se multiplica la MP por el 5 %	MP 2,269,300 x 5 %	=	**113,465**

Importe nominal para acumular errores en el Resumen de diferencias de auditoría (RDA)	=	**113,465**

El importe nominal para el RDA, es el monto mínimo para acumular aseveraciones equívocas que serán presentadas en el RDA. Las aseveraciones equívocas por debajo del importe nominal para el RDA de manera individual no son significativas; sin embargo, la acumulación de estas aseveraciones equívocas en diversos rubros puede originar que el impacto sea material para los estados presupuestarios y financieros.

Nota. El monto determinado como error tolerable servirá para determinar que partidas del ESF y el estado de gestión son significativas y no significativas, en el ejemplo propuesto el ET alcanza a S/.1,134,650, por lo tanto, todas las partidas que sean iguales o superen, este monto clasificarán como partidas significativas.

Determinación de la materialidad final

Materialidad real	
Ingresos totales	**226,929,978**
(MP) 1 % de los ingresos	2,269,300
(ET) 50 % de MP	1,134,650
RDA 5 % de MP	113,465

Materialidad proyectada	
Ingresos proyectados	302,573,304
(MP) 1% de los ingresos	3,025,733
(ET) 50 % de MP	1,512,867
RDA 5 % de MP	151,287

Nota: Para determinar la materialidad, el ET y el importe nominal para el RDA proyectado se debe dividir el ingreso total entre 9 meses (considerando periodo de enero-setiembre) y multiplicar por 12 meses,(S/.226,929,978/ 9 x 12 = S/.302,573,304) En razón a que se supone que la comisión de auditoría antes de realizar la auditoría debe realizar una primera visita a la entidad a auditar en los últimos meses del ejercicio que se está concluyendo, para ello solicitará los últimos estados financieros cerrados a esa fecha, y para determinar la materialidad de planeación definitiva deben estimar sobre la base de los estados presupuestarios y financieros del mes de diciembre.

Formato 08 Matriz de Cuentas Significativas del estado de situación financiera-Evaluación del Riesgo Combinado. (El formato se encuentra publicado en el portal web de la Contraloría).

Formato 09 Matriz de Cuentas Significativas del estado de gestión-Evaluación del Riesgo Combinado. (El formato se encuentra publicado en el portal web de la Contraloría).

Formato 10 Lista de Procesos Significativos, Estrategias y Aplicaciones Relacionadas. (El formato se encuentra publicado en el portal web de la Contraloría).

Formato 11 Comprensión del sistema de control interno a nivel entidad

Los asuntos en corchetes [ ] indican información a ser insertada. Los asuntos en paréntesis ( ) sugieren redacción alternativa.

Entidad: _____ Preparado: _____

Fecha de los estados financieros: _____ Revisado: _____

Aprobado por el supervisor a cargo del trabajo de auditoría: _____

El supervisor a cargo del trabajo de auditoría debe evidenciar su revisión y aprobación del efecto del entorno de control sobre la estrategia de auditoría. Sobre la base de la evidencia documentada en este formulario y la evidencia relacionada documentada en papeles de trabajo, el supervisor a cargo del trabajo de auditoría debe firmar este documento como evidencia de su aprobación.

Aspectos generales

Obtener una comprensión de los controles al nivel de entidad es un paso importante en la etapa de planificación. La comprensión ayuda a identificar y evaluar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude o error, así como a determinar la estrategia de auditoría más apropiada.

Se obtiene una comprensión de los controles al nivel de entidad realizando indagaciones a la Administración y otros dentro de la entidad, quienes, a juicio, pueden tener información que probablemente ayude a identificar riesgos de aseveración equívoca material; observando los procesos y controles en operación; e inspeccionando la documentación, según sea apropiado.
Este formulario está destinado para ser usado durante la etapa de planificación de la auditoría. Sin embargo, la evidencia que se obtiene de los procedimientos ejecutados durante todo el trabajo de auditoría ayuda a comprender los controles al nivel de entidad. Continuamente durante el trabajo de auditoría se vuelve a actualizar la comprensión de los controles al nivel de entidad sobre la base de los resultados de los procedimientos que se ejecuta y de la nueva información que llega a la atención. Cuando se obtiene información nueva relacionada con los controles al nivel de entidad, se determina el efecto que esta información tiene sobre el entorno de control, la evaluación de los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de error o fraude, y la estrategia de auditoría. En consecuencia, se actualiza la documentación.

La comprensión del entorno de control

Se debe obtener una comprensión de los componentes del entorno de control y sus elementos relacionados, obteniendo evidencia de que los elementos han funcionado.

El entorno de control sirve como base para identificar otros componentes del control interno. El entorno de control refleja la actitud general, la conciencia y las acciones de la Administración, de quienes están a cargo del gobierno de la entidad y de los propietarios, en cuanto a la importancia de los controles y el énfasis que ellos ponen en los controles al determinar las políticas, procesos y estructura orgánica de la entidad. El entorno de control establece la pauta de una organización y, proporciona disciplina y estructura, influyendo en la conciencia de control de su gente.

Tiene también un importante efecto sobre la posibilidad de reportar información financiera fraudulenta y malversación de activos.

El entorno de control abarca la actitud de la Administración hacia las estimaciones contables, los juicios y revelaciones que se incorporan en los estados financieros de la entidad y, finalmente, hacia su filosofía de reportar información financiera estratégica.

Comprende los siguientes elementos del entorno de control y sus interrelaciones:

- Integridad, valores éticos y comportamiento de los ejecutivos clave.
- Conciencia de control y estilo operativo de la Administración.
- Compromiso de la Administración con la capacidad o competencia.
- Participación en el gobierno de la entidad y supervisión de quienes están a cargo del gobierno de la entidad.
- La estructura orgánica y asignación de autoridad y responsabilidad.
- Políticas y prácticas de recursos humanos.

Se debe considerar las características típicas listando en este formulario cada uno de los elementos del entorno de control. Los tipos y formalidad de los procesos o controles implementados por la Administración, los elementos del entorno de control pueden diferir según la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad; sin embargo, típicamente se espera que estas características se presenten, formalmente, en un entorno de control que sustenta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales. No se supone que la lista de características en este formulario sea completa y, por lo tanto, se debe considerar características adicionales que no están listadas pero que están presentes en la entidad.

Integridad, valores éticos y comportamiento de los ejecutivos clave

Las siguientes son características típicas que se puede observar en relación con la integridad, valores éticos y comportamiento de los ejecutivos clave:

- La entidad tiene un código de conducta o política equivalente que se comunica y monitorea.
- La cultura corporativa de la entidad hace énfasis en la importancia de la integridad y el comportamiento ético. La alta Administración se mantiene alerta al cumplimiento de las normas y regulaciones y dirige mediante el ejemplo.
- Las comunicaciones de la entidad fortalecen un mensaje consistente sobre políticas y cultura corporativa.
- La Administración toma acción apropiada en respuesta a las desviaciones de las políticas y procedimientos aprobados o del código de conducta.
- Existen políticas apropiadas para asuntos tales como aceptación de nuevas operaciones y proyectos, los conflictos de intereses, y prácticas de seguridad, las cuales son comunicadas adecuadamente a través de la organización.
- La Administración mantiene, monitorea y responde adecuadamente a una línea telefónica especial de denuncias de actos de corrupción y/o fraude,
- La entidad tiene una política de informantes y una línea telefónica especial relacionada para informantes o asuntos éticos, las cuales son apropiadamente comunicadas a través de la organización, e incluyen procedimientos para manejar las quejas y para aceptar envíos de información confidencial de inquietudes sobre asuntos cuestionables de: manejo de recursos, contabilidad o control gubernamental.

Describa sus observaciones sobre cómo la Administración ha creado y mantenido una cultura de integridad y comportamiento ético, considerando las características anteriores.

[Texto]

Tomando en consideración la naturaleza, el tamaño y la complejidad de la entidad, describa aquellas características que están ausentes pero que se espera que estén presentes en relación con integridad, valores éticos y comportamiento de los ejecutivos clave.

[Texto]

Conciencia de control y estilo de operaciones de la Administración

Las siguientes son características típicas que se puede observar en relación con la conciencia de control y estilos de operaciones de la Administración:

- La Administración presta atención apropiada al control interno, incluyendo los controles de tecnología de información.
- La Administración corrige oportunamente las deficiencias de control interno identificadas.
- La tendencia de la Administración es ser conservadora con respecto a seleccionar principios de contabilidad y determinar estimaciones contables.
- La Administración consulta con otros sobre asuntos de importancia relacionados con asuntos contables y de información financiera.

Describa sus observaciones acerca de la conciencia de control y el estilo operativo de la Administración, considerando las características anteriores.

[Texto]

Considerando la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, describa aquellas características que están ausentes pero que se espera que estén presentes en relación con la conciencia de control y el estilo operativo de la Administración.

[Texto]

Compromiso de la Administración con la capacidad o competencia profesional

Las siguientes son características típicas que se puede observar en relación con el compromiso de la Administración con la capacidad o competencia:

- El personal de contabilidad, finanzas y TI tiene la capacidad o competencia y entrenamiento necesarios para tratar con la naturaleza y complejidad de los negocios de la entidad.
- La Administración tiene otros procesos establecidos para manejar las quejas sobre asuntos de contabilidad, auditoría, TI, o control interno.
- La entidad tiene procedimientos y políticas para que el personal, los sistemas y los controles se mantengan a ritmo con la estructura orgánica y el crecimiento del negocio.

Describa sus observaciones acerca del compromiso de la Administración con la capacidad o competencia, considerando las características anteriores.

[Texto]

Considerando la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, describa aquellas características que están ausentes pero que se espera que estén presentes en relación con el compromiso de la Administración con la capacidad o competencia.

[Texto]

Participación y supervisión por parte de quienes están a cargo de la Administración de la entidad

Las siguientes son características típicas que se puede observar en relación con la participación y la supervisión por parte de quienes están a cargo de la Administración de la entidad:

- Quienes están a cargo de la Administración de la entidad proveen supervisión eficaz de los comentarios y reportes externos de la información financiera y del control interno sobre el proceso de reporte de información financiera de la entidad.
- Existe una línea abierta de comunicación entre quienes están a cargo de la Administración de la entidad y los auditores externos e internos, la naturaleza y frecuencia de la comunicación son apropiadas según el tamaño y complejidad de la entidad.
- Quienes están a cargo de la Administración de la entidad tienen suficiente conocimiento, experiencia y tiempo para ejecutar su función eficazmente.
- Quienes están a cargo de la Administración de la entidad son apropiadamente independientes de la Administración según el tamaño y complejidad de la entidad.

Describa sus observaciones acerca de la participación y la supervisión por parte de quienes están a cargo de la Administración de la entidad, considerando las anteriores características.

[Texto]

Considerando la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, describa aquellas características que están ausentes pero que se espera que estén presentes en relación con la participación en el gobierno de la entidad y la supervisión por parte de quienes están a cargo de la Administración de la entidad.

[Texto]

Estructura orgánica y asignación de autoridad y responsabilidad

Las siguientes son características típicas que se puede observar en relación con la estructura orgánica y la asignación de autoridad y responsabilidad:

- La estructura orgánica es apropiada según la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad.
- La Administración se ocupa de comunicar adecuadamente las estrategias con el fin de que el personal comprenda los objetivos de la entidad, su función en relación con estos objetivos, y como ellos son responsables del logro de tales objetivos.
- Existen métodos apropiados y líneas para establecer autoridad, responsabilidad y líneas de comunicación e información.
- Existen procedimientos de trabajo por escrito, manuales de referencia y otras comunicaciones para informar al personal sobre sus deberes.

Describa sus observaciones acerca de la estructura orgánica y asignación de autoridad y responsabilidad, considerando las características anteriores.

[Texto]

Considerando la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, describa aquellas características que están ausentes pero que se espera que estén presentes en relación con la estructura orgánica y la asignación de autoridad y responsabilidad.

[Texto]

Políticas y prácticas de recursos humanos

Las siguientes son características típicas que se puede observar en relación con las políticas y prácticas de recursos humanos:

- La entidad tiene normas y procedimientos adecuados para contratar, entrenar, motivar, evaluar, promover, remunerar, transferir o terminar al personal (particularmente quienes están en contabilidad, finanzas y sistemas de información),
- El desempeño en el trabajo es evaluado y revisado periódicamente con cada empleado.

Describa sus observaciones acerca de las políticas y prácticas de recursos humanos, considerando las características anteriores.

[Texto]

Considerando la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, describa aquellas características que están ausentes pero que se espera que estén presentes en relación con las políticas y prácticas de recursos humanos.

[Texto]

La comprensión del proceso de evaluación de riesgo

Las entidades, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o sector, encuentran riesgos que pueden ser externos o internos de la organización. El propósito del proceso de evaluación de riesgo de una entidad es identificar, analizar y administrar los riesgos que afectan la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos.

La formalidad del proceso de evaluación de riesgo de la entidad variará dependiendo del tamaño y complejidad de la misma. Para entidades más complejas, especialmente las entidades listadas, se espera que tengan un proceso de evaluación de riesgo formal y documentado. Las entidades menos complejas o administradas por su propietario y, en algunos casos, entidades listadas más pequeñas (p. ej., aquellas en etapa de iniciación), pueden no tener un proceso de evaluación de riesgo formal o documentado.

Documentar la comprensión del proceso de evaluación de riesgo de la entidad para:

- Identificar riesgos en operaciones relevantes para el reporte de información financiera.
- Evaluar la importancia de los riesgos.
- Evaluar su posibilidad de ocurrencia.
- Determinar las acciones para tratar esos riesgos.

Si la entidad no ha establecido un proceso de evaluación de riesgo, o tiene un proceso en marcha se debe indagar con la Administración si se han identificado riesgos en las operaciones de la entidad relevantes para los objetivos del reporte de información financiera (EEFF.) y cómo han sido tratados, y se documenta las deficiencias significativas.

[Texto]

Se considera esos riesgos que la entidad ha identificado. Cuando tales riesgos tienen potencial de errores materiales en los estados financieros, bien sea al nivel general en los estados financieros o al nivel de cuenta significativa o revelación y aseveración, se debe considerar incluir la documentación de los mismos.

Proceso de evaluación de riesgo inapropiado

Si sobre la base de la comprensión del proceso de evaluación de riesgo de la entidad documentado anteriormente, se determina que el proceso de la entidad no es apropiado según las circunstancias:

- Se determinará si esto representa una deficiencia significativa que requiere ser comunicada a la Administración.
- Se determinará si esto da lugar a riesgos de aseveración equívoca material que son determinantes para los estados financieros (distorsionan o no los EEFF.).

Se debe considerar la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad cuando se determina si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgo documentado representa una deficiencia significativa (o debilidad material que requiere ser comunicada a la Administración).

Documente las observaciones y conclusiones a continuación.

[Texto]

Procedimientos a desarrollar cuando se identifica riesgos de aseveración equívoca material que el proceso de evaluación de riesgo dejó de identificar

Cuando se identifica durante la planificación un riesgo de aseveración equívoca material que la Administración dejó de identificar en su proceso de evaluación de riesgo y se determina que los riesgos son de la clase de riesgos que se esperaría que hubieran sido identificados por ese proceso:

- Se debe comprender por qué el proceso de evaluación de riesgo de la entidad dejó de identificar esos riesgos de aseveración equívoca material.
- Se debe evaluar si el proceso de evaluación de riesgo de la entidad es apropiado dadas las circunstancias que existen en la entidad.
- Se debe determinar si esto representa una deficiencia significativa en el control interno

[Texto]

Comprensión del monitoreo de controles

Se debe obtener una comprensión del componente de monitoreo y sus elementos relacionados, y obtener evidencia de que los elementos están funcionando y comprender las actividades implementadas por la Administración y supervisadas por quienes están a cargo del gobierno de la entidad, que monitorean la eficacia constante de los controles.

Se debe considerar las siguientes características típicas que se puede observar en el monitoreo de controles por parte de la entidad:

- Las evaluaciones periódicas del control interno son reportadas a la Administración.
- El personal, al llevar a cabo sus funciones regulares, obtiene evidencia en cuanto a si el sistema de control interno continúa funcionando.
- Hay políticas y procedimientos establecidos para asegurar que se toma acción correctiva oportunamente cuando ocurren excepciones de control.
- La Administración toma acciones adecuadas y oportunas para corregir deficiencias reportadas por Auditoría Interna o los auditores independientes.
- La alta dirección supervisa eficazmente el reporte de información financiera externa y el control interno sobre reporte de información financiera.
- Auditoría Interna u otro departamento ejecuta revisiones periódicas del control interno.
- La Administración revisa las comunicaciones provenientes de partes externas que destacan áreas de control interno que necesitan mejoras (p. ej., reportes regulatorios de servicios financieros, revisiones independientes de gobierno de la entidad).

La lista de características en este formulario no está completa, y por lo tanto, se debe considerar características adicionales que no están listadas pero que están presentes en la entidad.

Indagar con la Administración acerca de las fuentes de información que ellos usan en las actividades de monitoreo de la entidad y cómo se satisface la Administración respecto a la integridad de esa información.

También se debe indagar con la Administración acerca de qué acciones son tomadas en cuenta cuando se identifican deficiencias provenientes del monitoreo de controles de la entidad.

Describa sus observaciones y discusiones acerca del monitoreo de controles de la Administración.

[Texto]

Considerando la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, describa aquellas características que están ausentes pero que se espera que estén presentes en relación con el monitoreo de controles.

[Texto]

Función de auditoría interna

Si la entidad tiene una auditoría interna se obtiene comprensión de la naturaleza de sus responsabilidades y cómo encaja su función en la estructura orgánica de la entidad. Se debe considerar si:

- La entidad tiene una función de auditoría interna eficaz.
- La función de auditoría interna es independiente de las actividades que estos auditan y si les está prohibido tener responsabilidades operativas.
- Los auditores internos tienen acceso directo a la alta dirección.
- La función de auditoría interna se adhiere a las normas profesionales.
- El alcance de las actividades de auditoría interna es apropiado según la naturaleza, tamaño y estructura de la entidad.
- El departamento de auditoría interna desarrolla un plan anual de control que considera riesgos al determinar la asignación de recursos,
- El alcance de las actividades planeadas de auditoría interna se revisa anticipadamente con la alta dirección y los auditores independientes.

- Los resultados de las actividades de auditoría interna son reportados a la alta dirección y los auditores independientes.

Describa su comprensión de la función de auditoría interna

[Texto]

Describa las actividades ejecutadas, o que van a ser ejecutadas, por la función de auditoría Interna que son relevantes para la auditoría (p. ej., que se espera poder usar el trabajo de la función auditoría interna para modificar la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos de auditoría).

[Texto]

La comprensión del proceso de comunicación

Se debe obtener una comprensión del componente de comunicación del control interno, pero no se requiere que se obtenga una comprensión más detallada de los elementos de este componente.

Se debe obtener una comprensión de cómo la entidad comunica las funciones y responsabilidades de reporte de información financiera y cualquier asunto que sea significativo para el reporte de información financiera, incluyendo:

- Comunicaciones entre la Administración y auditoría interna.
- Comunicaciones externas, tales como aquéllas con autoridades reguladoras.

Por ejemplo, se debe considerar las comunicaciones con respecto a cómo se relacionan las funciones y responsabilidades de las personas con el control interno sobre el proceso de reporte de información financiera, y cómo se interrelaciona su función con el trabajo de otros. Tales comunicaciones pueden ser mediante manuales de políticas, manuales de reporte de información financiera y otras instrucciones por escrito. También se considera las comunicaciones sobre cómo se reportan a las personas apropiadas en la entidad las excepciones de control y las inquietudes sobre actividades fraudulentas potenciales.

Para entidades más pequeñas, menos complejas, la comunicación puede ser menos formal debido al escaso número de personas involucradas en el proceso de reporte de información financiera y la mayor visibilidad de las actividades por parte de la Administración.

[Texto]

Formato 12 Evaluación de riesgos de fraude

Los asuntos en corchetes [ ] indican información a ser insertada.
Los asuntos en paréntesis ( ) sugieren redacción alternativa.

Programas y controles generales de la entidad que tratan o mitigan los riesgos de fraude

Los programas y controles de una entidad que tratan o mitigan los riesgos identificados de aseveración equívoca material proveniente de fraude pueden ser parte de cualquiera de los cinco componentes del control interno sobre el reporte de información financiera, pero con frecuencia son una parte del entorno de control. Los programas eficaces antifraude pudieran incluir los siguientes elementos [marcar con un aspa en cualquier alternativa en caso aplique, de lo contrario colocar No aplica]:

	Sí	No
• Código de conducta o política de ética, especialmente provisiones relacionadas con conflictos de interés, transacciones entre partes relacionadas, actos ilegales, y el monitoreo del código o la política por parte de la Administración de la entidad.		
• Una función de auditoría interna eficaz, incluyendo la naturaleza y alcance de actividad y cobertura, y el alcance de la participación e interacción de auditoría interna con la Administración de la entidad.		
• Vigilancia adecuada del reporte de información financiera y el control interno sobre el reporte de información financiera por parte quienes están a cargo de la Administración de la entidad.		
• Política de recepción e información de hechos de fraude o errores materiales, así como políticas de ética relacionados, incluyendo los procedimientos de la entidad para manejar las quejas y para aceptar la presentación confidencial de preocupaciones acerca de asuntos cuestionables de contabilidad o auditoría.		
• Una estructura orgánica bien definida, que incluya políticas y procedimientos relacionados con la contratación, promoción y remuneración de personal clave.		
• Los procesos de evaluación de riesgo de la entidad.		
• Controles que ayuden a prevenir la malversación de activos de la entidad que pueda resultar en una aseveración equívoca material de los estados financieros (p. ej., segregación de funciones incompatibles, autorización de activos, sistemas de seguridad).		

Procedimientos para tratar el riesgo de omisión de controles por parte de la Administración

Aunque los riesgos específicos de aseveraciones equívocas materiales provenientes de fraude no sean identificados, existe una posibilidad de que la Administración omita los controles. Los procedimientos requeridos para tratar el riesgo de omisión de la Administración incluyen: 1) Verifique la existencia de procedimientos para seleccionar y examinar documentación que sustente los asientos de diario y otros ajustes, 2) Revisar estimaciones contables significativas buscando evidencia de prejuicio de la Administración, incluyendo una revisión retrospectiva de las estimaciones significativas, y 3) Evaluar la razón de las operaciones significativas poco usuales.

Parte 1 – Considerar los componentes de control interno a nivel de entidad

1.1 Entorno de control

Al hacer la evaluación del control interno de la entidad a nivel de entidad, se considera la información relativa a los cinco componentes de control interno para la entidad en conjunto.

El entorno de control establece el tono de una organización e influye sobre la conciencia de control de su personal. Es el fundamento de todos los componentes de control interno,

proporcionando disciplina y estructura. Se obtiene suficiente conocimiento del entorno de control, incluyendo los aspectos de TI del entorno de control, para entender la actitud de la Administración, su percepción y acciones con respecto al entorno de control, considerando tanto la sustancia de los controles como sus efectos colectivos.

El entorno de control consiste en lo siguiente:

a) Integridad, valores éticos, y comportamiento de los ejecutivos clave.
b) Conciencia de control de la Administración y estilo operativo.
c) Compromiso de la Administración a la competencia o capacidad.
d) Participación de quienes están a cargo de la Administración de la entidad y la alta dirección en la Administración de la entidad y vigilancia.
e) Estructura orgánica y asignación de autoridad y responsabilidades.
f) Políticas y prácticas de recursos humanos.

Al adquirir conocimiento del entorno de control, se considera cada uno de estos factores y su interrelación. En particular, se debe reconocer que deficiencias significativas en cualquiera de los factores pueden debilitar la eficacia de los demás.

a) Integridad, valores éticos y comportamiento de la Administración

La eficacia de los controles no puede sobrepasar la integridad y los valores éticos de quienes los crean, administran y monitorean.

La integridad y los valores éticos son elementos esenciales del entorno de control y afectan el diseño, administración y monitoreo de los procesos clave.

La integridad y el comportamiento ético son producto de las normas de ética, la manera en que estas son comunicadas, cómo son supervisadas y puestas en práctica dentro de las actividades del negocio. Esto incluye las acciones de la Administración para eliminar o reducir incentivos y tentaciones que puedan propiciar que el personal se involucre en actos fraudulentos, ilegales o poco éticos. También incluye la comunicación al personal de los valores y normas de comportamiento de la entidad a través de pronunciamientos de políticas y códigos de conducta, así como el ejemplo dado por los ejecutivos.

Factores a considerar:

	Sí	**No**
¿Tiene la entidad un código de conducta o comportamiento ético que es comunicado a todos los empleados?		
¿La cultura corporativa de la entidad enfatiza la importancia de la integridad y comportamiento ético? Por ejemplo, ¿se sanciona inmediatamente a quienes no cumplen?		
¿Los funcionarios de la Administración lideran con el ejemplo?		
¿Los funcionarios de la Administración se exigen a sí mismo el cumplimiento con las normas más estrictas?		
¿La Administración toma medidas y acciones apropiadas en respuesta a las desviaciones de políticas y procedimientos aprobados o del código de conducta?		

b) Conciencia de control y estilo operativo de la Administración

La conciencia de control y estilo operativo de la Administración tienen un efecto dominante sobre el control interno. Esto abarca un amplio rango de características que podrían incluir: las actitudes de la Administración acerca de la importancia del control interno, incluyendo cómo responder a los comentarios de los auditores internos y sobre las mejoras en el control interno; las actitudes y acciones de la Administración hacia el reporte de información financiera (enfoque conservador o agresivo a la selección e implantación de principios contables alternativos y la conciencia y tendencia conservadora sobre cuáles estimaciones

contables son desarrolladas); y las actitudes de la Administración hacia el procesamiento de información y las funciones y personal contable idóneo.

Observaciones sobre la conciencia de control y estilo operativo de la Administración (en adición a los factores a continuación, considere cualquiera de los factores de riesgo identificados relacionados con oportunidades o actitudes asociadas con reporte de información financiera fraudulenta u oportunidades o actitudes asociadas con malversación de activos, tal como se indica en la Parte 2).

Factores a considerar:

	Sí	**No**
¿La Administración da atención apropiada al control interno, incluyendo los controles de tecnología de información?		
¿Existen uno o unos pocos funcionarios de confianza que dominan la Administración sin una supervisión o vigilancia eficaz por parte de la alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad?		
¿Cuál es la tendencia de la Administración respecto a la selección de políticas contables en la normativa internacional y la determinación de estimaciones contables: agresiva o conservadora?		
¿La Administración consulta con los auditores sobre asuntos importantes relativos al control interno y asuntos contables, o existen frecuentes desacuerdos (o, para compromisos iniciales, desacuerdos con los auditores predecesores)?		

c) Compromiso de la Administración a la competencia o capacidad

El compromiso de la Administración a la competencia o capacidad incluye la consideración de la Administración de los niveles de competencia o capacidad para trabajos específicos y cómo esos niveles se traducen en requisitos de habilidades y conocimientos. Entre los muchos factores que deben ser considerados por la Administración se cuentan la naturaleza y grado de juicio que deben aplicarse a un trabajo específico y el alcance de supervisión que se proporcionará.

Factores a considerar:

	Sí	**No**
¿El personal de contabilidad finanzas y TI tiene la capacidad y entrenamiento necesarios para desempeñarse de acuerdo con la naturaleza y complejidad de las operaciones de la entidad? ¿Se tratan apropiadamente los errores que se repiten, cuando existen cambios en el personal o los sistemas?		
¿La Administración está comprometida a proporcionar suficiente personal de contabilidad idóneo, personal financiero y de TI para mantener el ritmo de crecimiento y/o complejidad de las operaciones de la entidad y las demandas de los interesados?		
¿El personal contable financiero y de TI tiene las habilidades técnicas requeridas para tratar los requerimientos técnicos estatutarios o sistemas de TI nuevos o pendientes?		

d) Estructura orgánica y asignación de autoridad y responsabilidades

La estructura orgánica de la entidad proporciona el marco dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y supervisan las actividades para lograr los objetivos de la entidad. Al establecer una estructura orgánica relevante deben considerarse áreas clave de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas de reporte.

La entidad debe tener una estructura de la organización acorde con sus necesidades. La idoneidad de la estructura orgánica de la entidad depende, en parte, de su tamaño y de la naturaleza de las operaciones de la entidad. La asignación de autoridad y responsabilidades corresponde a la manera cómo están asignadas las actividades operativas y cómo están establecidas las jerarquías de autorización y las relaciones de reporte. Incluye también las políticas relativas a prácticas adecuadas de negocios, conocimientos y experiencia del personal clave, y los recursos para llevar a cabo las funciones.

Adicionalmente, incluye políticas y comunicaciones encaminadas a asegurar que todo el personal entienda los objetivos de la entidad, conozca cómo se interrelacionan sus actuaciones individuales y contribuyen a tales objetivos, y reconozca cómo y de qué será responsable cada quien.

Factores a considerar:

	Sí	**No**
¿La asignación de responsabilidades es clara dentro de la entidad?		
¿Existe una estructura adecuada para asignar la propiedad de la información, incluyendo quién está autorizado para iniciar y/o cambiar transacciones?		
¿Las políticas y procedimientos para la autorización de transacciones están establecidos a un nivel apropiado?		

e) Políticas y prácticas de recursos humanos

Las políticas y prácticas de recursos humanos se refieren a la contratación, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción y remuneración del personal. Estas políticas y prácticas se refieren también a acciones de remedio, tales como disciplina y despidos de personal.

Observaciones acerca de las políticas y prácticas de recursos humanos de la entidad (adicionalmente a los factores considerados a continuación, considere cualquiera de los factores de riesgo identificados en la Parte 2, particularmente aquellos relativos a incentivos/presiones y oportunidades para reporte de información financiera fraudulenta, y cualquiera de los factores de riesgo identificados para malversación de activos que se relacionan con políticas y prácticas inadecuadas de recursos humanos).

Factores a considerar:

	Sí	**No**
¿Tiene la entidad normas y procedimientos adecuados para la contratación, entrenamiento, motivación, evaluación, promoción, remuneración, traslados o terminación de personal (particularmente en contabilidad, tesorería, abastecimientos, presupuesto y sistemas de información)?		
¿Tiene la entidad descripciones de funciones o manuales de referencia por escrito que informen al personal sobre sus funciones (o, en ausencia de documentación por escrito, existe una forma de comunicar las responsabilidades y las expectativas de trabajo)?		
¿Son las políticas y procedimientos claros y se emiten, actualizan o modifican oportunamente?		
¿Tiene la entidad procedimientos adecuados para establecer y comunicar las políticas y procedimientos al personal en las localidades descentralizadas (incluyendo localidades en el extranjero)?		
¿Tiene la entidad protección (p. ej., seguros, fianzas) para empleados que tienen acceso a efectivo, valores u otros activos valiosos?		
¿El personal por contrato está sujeto a políticas y procedimientos creados para controlar sus actividades por la función desarrollada para proteger los activos de información de la entidad?		

f) Identificar y evaluar el diseño de controles a nivel de entidad importantes para la auditoría y determinar si los controles han sido implantados

Los controles a nivel de entidad importantes para la auditoría incluyen aquellos controles a nivel de entidad que respaldan controles a nivel de transacción en la prevención o detección eficaz de aseveraciones equívocas materiales.

Indique aquellos controles a nivel de entidad que son importantes para la auditoría.

	Sí	**No**
La entidad cuenta con un código de conducta o política equivalente que es comunicado y monitoreado.		
Existen descripciones de funciones por escrito, manuales de referencia y otras comunicaciones para informar al personal sobre sus deberes.		
Quienes están a cargo de la Administración de la entidad proporcionan vigilancia eficaz del reporte externo de información financiera y el control interno sobre el reporte de información financiera de la entidad.		
La Administración mantiene, monitorea y responde apropiadamente a una oficina de prevención de riesgos o fraude.		
La Administración ha establecido una política de "información" y monitorea y responde apropiadamente a las quejas.		
La Administración ha instalado otros procesos alternos para manejar las quejas sobre problemas de contabilidad, auditoría, TI, o control interno.		
Las comunicaciones y comunicados de la entidad dan vigor a un mensaje consistente respecto a las políticas, cultura ética y cultura organizacional.		
La Administración corrige oportunamente las deficiencias de control interno identificadas.		
Existen políticas apropiadas para asuntos tales como aceptación de nuevas actividades u operaciones, conflictos de intereses, y prácticas de seguridad, las cuales son comunicadas adecuadamente a toda la organización.		
El desarrollo de funciones es evaluado y revisado periódicamente con cada empleado.		

4.8.9 Evaluación de riesgo

Evaluación de riesgo es el proceso de la entidad para identificar y analizar los riesgos (tanto internos como externos) que son relevantes para el logro de sus objetivos. Además, un proceso de evaluación de riesgo proporciona a la entidad una base para determinar cómo administrar sus riesgos (p. ej., las acciones para tratar riesgos específicos o una decisión de aceptar el riesgo por razón de costo u otras consideraciones).

El proceso de evaluación de riesgo para propósitos de reporte de información financiera de una entidad, consiste en la identificación, análisis y administración de los riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que ofrezcan una visión verdadera y razonable (o estén presentados razonablemente, en todos sus aspectos materiales) de acuerdo con, el marco de referencia de información financiera aplicable, u otra estructura apropiada de reporte de información financiera. Cuando se obtiene una comprensión del proceso de evaluación de riesgo de la entidad, se debe evaluar si la Administración ha identificado los riesgos de aseveración equívoca material en las cuentas/revelaciones significativas y las aseveraciones pertinentes de los estados financieros, y ha implantado controles para prevenir o detectar errores o fraude que puedan resultar en aseveraciones equívocas materiales. Por ejemplo, las evaluaciones de riesgo pueden tratar la manera como la entidad considera la posibilidad de transacciones no registradas, o identifica y analiza las estimaciones significativas registradas en los estados financieros. Los riesgos relevantes para el reporte de información financiera confiable también se refieren a eventos o transacciones específicos.

Se debe obtener una comprensión del proceso de evaluación de riesgo de la entidad, específicamente en cuanto se refiere al objetivo de reporte de información financiera del control

interno. Luego se determina, generalmente a través de indagación, observación e inspección de documentos relevantes, si el proceso de evaluación de riesgo de la entidad ha identificado y analizado cada uno de los riesgos que nosotros se ha identificado (p. ej., riesgos clave de operaciones, factores subyacentes que pudieran conducir a riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude) que puedan tener un efecto a corto plazo sobre las cuentas/revelaciones y aseveraciones de estados financieros. También se considera si la entidad ha implantado pasos apropiados para mitigar cada uno de los riesgos.

Proceso de evaluación de riesgo de la entidad, específicamente en cuanto se refiere al objetivo de reporte de información financiera del control interno (p. ej., preparación de estados financieros para propósitos externos que ofrezcan una visión verdadera y razonable (o estén presentados razonablemente en todos sus aspectos materiales) de acuerdo con el marco de información financiera aplicable u otra estructura apropiada de reporte de información financiera. Al describir el proceso, se considera específicamente la manera como el personal de contabilidad y de reporte de información financiera de la entidad tuvo conocimiento de riesgos que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros, incluyendo las revelaciones.

Factores a considerar:

	Sí	**No**
¿Se ha establecido un proceso de evaluación de riesgo, que incluye estimación de la importancia de los riesgos, evaluación de la posibilidad de que estos ocurran, y determinación de las acciones necesarias?		
¿El proceso de evaluación de riesgo de la entidad incluye específicamente la identificación y evaluación de los riesgos de fraude?		
¿El proceso de evaluación de riesgo de la entidad incluye específicamente la identificación y evaluación de riesgos relacionados con TI (p. ej., se ha ejecutado una evaluación de impacto de las operaciones que considere el efecto de las fallas en el sistema sobre el proceso de reporte de información financiera)?		
¿Existen mecanismos establecidos para prever, identificar, y reaccionar a los cambios que puedan tener un efecto dramático y dominante sobre la entidad?		
¿Existen mecanismos establecidos para prever, identificar y reaccionar ante eventos cotidianos o actividades que afectan el logro de los objetivos a nivel de entidad o de proceso/aplicación?		
¿Cuenta el departamento de TI con un proceso para notificar a los usuarios finales (p. ej., contabilidad) cuando se hacen cambios significativos que pueden afectar el método o el proceso de registro de transacciones?		
¿Cuenta el departamento de contabilidad con procesos establecidos para identificar cambios significativos en la estructura de reporte de información financiera promulgados por cuerpos autorizados pertinentes?		
¿Notifican los canales de comunicación establecidos a los departamentos de contabilidad y TI de los cambios en las prácticas operativas de la entidad que puedan afectar el método o el proceso de registro de las transacciones?		
¿Cuenta el departamento de contabilidad con procesos establecidos para identificar cambios significativos en el entorno operativo, incluyendo los cambios reglamentarios?		
¿Se han establecido y comunicado objetivos a nivel de entidad, incluyendo la forma en que están respaldados por planes estratégicos y complementados sobre un nivel de proceso/aplicación?		

Algunos ejemplos de procesos o controles a nivel de entidad relacionados con evaluación de riesgo que pudieran ser importantes para la auditoría incluyen:

	Sí	No
La entidad cuenta con un mecanismo adecuado para identificar riesgos en las operaciones de la entidad, incluyendo aquéllos que resultan de la aplicación de grandes inversiones y otros cambios en el entorno de las actividades económicas y reglamentos.		
La Administración evalúa los riesgos de reporte de información financiera dentro de la organización.		
La auditoría interna (u otro grupo dentro de la entidad) ejecuta periódicamente (por lo menos anualmente) una evaluación de riesgo, incluyendo TI.		

Actividades de control, información y comunicación

La alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad supervisa y monitorea el proceso de evaluación de riesgo y las acciones de la Administración para tratar los riesgos significativos identificados.		
El departamento de contabilidad tiene establecido un proceso para identificar y tratar los cambios en la estructura de reporte de información financiera, el entorno operativo, o el entorno reglamentario aplicables, así como para aprobar las modificaciones hechas en contabilidad para tratar tales cambios.		
Los objetivos de las operaciones de la entidad son establecidos, comunicados y monitoreados en toda la entidad.		
El plan estratégico es revisado y aprobado por la alta dirección.		
Los presupuestos o pronósticos son actualizados durante el año para reflejar las condiciones que cambian.		

Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se toman las acciones necesarias para tratar los riesgos en el logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control, ya sean automatizadas o manuales, tienen varios objetivos y se aplican a distintos niveles orgánicos y funcionales.

Un sistema de información consiste en infraestructura (física y componentes de *hardware*), *software*, personas, procedimientos (manuales y automatizados) e información. El sistema de información pertinente a los objetivos de reporte de información financiera, el cual incluye el sistema contable, consiste en procedimientos automatizados o manuales y en registros establecidos para iniciar, autorizar, registrar, procesar, y reportar las transacciones de la entidad (así como sus eventos y condiciones) y para mantener la responsabilidad sobre los activos, pasivos y patrimonio relacionados. La comunicación involucra la comprensión de las funciones y responsabilidades individuales correspondientes al control interno sobre el reporte de información financiera. Información y comunicación es el proceso de capturar e intercambiar la información necesaria para conducir, administrar y controlar las operaciones de una entidad. La calidad de la información y comunicación de la entidad afecta la habilidad de la Administración para tomar las decisiones apropiadas en el control de las actividades de la entidad y para preparar informes financieros confiables.

Factores a considerar:

	Sí	No
¿Tiene la entidad controles físicos adecuados (p. ej., instalaciones protegidas, salvaguardias sobre el acceso a activos y datos, autorización para el acceso a programas computarizados y archivos de datos, y conteos periódicos y comparación de activos físicos con los importes que muestran los registros de control)?		
¿Cuenta la entidad con procesos para revisar la ejecución real contra los presupuestos, pronósticos y desempeño del periodo anterior, y reportar adecuadamente las excepciones y variaciones del desempeño planeado y las respuestas apropiadas a tales excepciones y variaciones?		
¿Cuenta la entidad con sistemas de planeación y de reporte (tales como programación de inversiones, planeación de presupuestos, pronósticos, y plan anual de contrataciones y programación de actividades en contabilidad de responsabilidad) que establezcan adecuadamente los planes de la Administración y los resultados del desempeño real?		
¿Tiene la entidad una segregación adecuada de funciones incompatibles (p. ej., segregación apropiada de custodia de activos, autorización y aprobación de transacciones y asientos de diario, registro y reporte de transacciones y asientos de diario, acceso a los archivos maestros)?		
¿Está la entidad en capacidad de preparar reportes de información financiera exactos y oportunos, incluyendo reportes interinos?		
¿Están los usuarios generalmente satisfechos con el procesamiento de los sistemas de información, incluyendo la confiabilidad y disponibilidad de los reportes?		
¿Existe un nivel apropiado de coordinación entre la contabilidad y las funciones de TI?		
¿Cuentan los departamentos de contabilidad y de TI con el personal adecuado, con experiencia y/o capacitación (p. ej., existe evidencia de que se han determinado los niveles apropiados de asignación de personal con base en las responsabilidades de trabajo y que la Administración busca mantener esos niveles)?		
¿Existen políticas y procedimientos adecuados para desarrollar y modificar los sistemas y controles contables, incluyendo los cambios y uso de los programas computarizados y/o los archivos de datos?		
¿Es razonable el nivel de rotación del personal contable y de TI?		

Algunos ejemplos de controles a nivel de entidad para actividades de control y el componente de información y comunicación que pueden ser importantes para la auditoría incluyen:

Actividades de control

	Sí	No
Existen políticas y procedimientos adecuados establecidos y son revisados periódicamente para determinar que continúan siendo apropiados.		
La entidad cuenta con políticas y procedimientos adecuados para prácticas contables y de cierre que son aplicadas consistentemente durante todo el año y al fin del año.		
Existen en toda la entidad políticas y procedimientos que tratan: (1) la segregación apropiada de funciones incompatibles, (2) salvaguardia de activos, (3) autorización adecuada de transacciones, y (4) procedimientos para monitorear la responsabilidad por activos.		
La Administración mantiene, comunica y monitorea objetivos claros en términos de presupuestos, programación de inversiones, y otras metas operativas financieras.		

La Administración revisa regularmente (p. ej., mensualmente, trimestralmente) los indicadores clave de desempeño (p. ej., presupuesto, programa de inversiones, metas financieras, metas operativas) e identifica las variaciones significativas. Las variaciones son investigadas y se toma la acción correctiva apropiada.		
Los estados financieros son presentados a la Administración financiera acompañados por comentarios analíticos.		
Se requieren aprobaciones adecuadas de la Administración antes de permitir el acceso de alguien a aplicaciones y bases de datos específicas.		
La seguridad física sobre los activos de TI es razonable dada la naturaleza de la entidad.		
La información crítica computarizada es replicada diariamente y almacenada fuera del lugar.		

Información y comunicación

	Sí	**No**
La entidad mantiene descripciones de trabajo por escrito y manuales de referencia que describen las funciones del personal.		
La alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad participa en el monitoreo de proyectos de sistemas de información y prioridades de recursos.		
Existen responsabilidades definidas para las personas responsables de implantar, documentar, probar y aprobar cambios a programas computarizados que son comprados o desarrollados por personal o usuarios de los sistemas de información.		
Existen canales apropiados para comunicar información, monitorear el cumplimiento con las políticas y procedimientos, y comunicar nuevos requerimientos.		
Existen canales apropiados para comunicar información a localidades descentralizadas.		

Monitoreo es el proceso que evalúa la calidad del desempeño del control interno a través del tiempo. Una responsabilidad importante de la Administración es establecer y mantener el control interno. La Administración monitorea los controles para determinar si están funcionando como es debido y si se han modificado en forma apropiada de acuerdo con los cambios en las condiciones.

Factores a considerar:

	Sí	**No**
• ¿Responde la Administración oportuna y apropiadamente a las recomendaciones sobre control interno hechas por los auditores internos y nosotros?		
• ¿Se ejecutan oportunamente los procedimientos de monitoreo?		
• ¿Existe un nivel bajo de quejas de los contribuyentes o usuarios, y responde la Administración oportuna y apropiadamente a la causa de tales quejas?		
• ¿Examina cuidadosa y adecuadamente el nivel central del pliego las actividades de las diferentes unidades ejecutoras?		
• ¿Si es aplicable, es eficaz la vigilancia ejercida por los OCI?		

Factores adicionales para entidades con departamentos de auditoría interna (si la entidad no cuenta con una función de auditoría interna, considerar si su ausencia constituye una deficiencia significativa en el control interno o si aumenta los riesgos de fraude identificados):

	Sí	No
• ¿Cuenta el OCI con personal adecuado y entrenado, con las habilidades especializadas apropiadas, incluyendo TI, según la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su entorno operativo?		
• ¿El Órgano de Control Institucional es independiente (relaciones de autoridad y de reportes), y tiene acceso adecuado a la alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad?		
• ¿Es apropiado el alcance de las actividades del OCI según la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su entorno operativo?		
• ¿Dedica la auditoría interna suficiente tiempo y atención a evaluar el diseño y operación del control interno?		
• ¿Tiene autoridad el OCI para examinar todos los aspectos de las operaciones de la entidad, incluyendo aquellas supervisadas o controladas por la alta dirección?		
• ¿Se adhiere la auditoría interna a las normas profesionales?		

Algunos ejemplos de procesos o controles a nivel de entidad para monitoreo que pueden ser importantes para la auditoría incluyen:

	Sí	No
• Existen políticas y procedimientos establecidos para asegurar que se toma oportunamente acción correctiva cuando ocurren excepciones de control.		
• La Administración toma acciones adecuadas y oportunas para corregir deficiencias reportadas por la función de auditoría interna o los auditores independientes.		
• La alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad proporciona vigilancia eficaz del reporte externo de información financiera y el control interno sobre el reporte de información financiera.		
• La función de auditoría interna es independiente de las actividades que ellos auditan y les está prohibido tener responsabilidades operativas.		
• Los auditores internos tienen acceso directo a la alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad.		
• La función de auditoría interna se adhiere a las normas profesionales (p. ej., Normas Internacionales para la Práctica Profesional de Auditoría Interna).		
• El alcance de las actividades de auditoría interna es apropiado según la naturaleza, tamaño y estructura de la entidad.		
• El Órgano de Control Institucional desarrolla un plan anual que considera el riesgo al determinar la asignación de recursos.		
• El alcance de las actividades planeadas por el OCI es revisado anticipadamente con la alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad, y los auditores independientes.		
• Los resultados de las actividades de auditoría interna son reportados a la alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad, y los auditores independientes.		

Parte 2 — Identificar riesgos potenciales de aseveración equívoca material proveniente de fraude

2.1 Descripción y características de fraude

Hay dos tipos de aseveraciones equívocas que son relevantes para la consideración de fraude:

1) Aseveraciones equívocas que surgen de reportes de información financiera fraudulenta, y 2) aseveraciones equívocas que surgen de la malversación de activos (por lo cual el efecto de la malversación causa que los estados financieros no ofrezcan una visión verdadera y razonable (o no sean presentados razonablemente, en todos sus aspectos materiales), de acuerdo con el

marco de información financiera aplicable, u otra estructura de reportes. Cuando se reúne información para identificar riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, se toma en consideración ambos tipos de aseveraciones equívocas.

Generalmente se presentan tres condiciones cuando ocurre un fraude: (1) la Administración u otros empleados tienen un incentivo o están bajo presión, lo cual les proporciona una razón para cometer fraude; (2) existen circunstancias —por ejemplo, la ausencia de controles, controles ineficaces, o habilidad de la Administración para omitir los controles— lo cual proporciona una oportunidad para perpetrar un fraude; y (3) las personas involucradas están capacitadas para racionalizar un acto fraudulento como si fuera consistente con su código personal de ética. Algunas personas poseen una actitud, un carácter, o una serie de valor éticos que les permiten cometer un acto fraudulento a sabiendas e intencionalmente. Por otra parte, sin embargo, aún las personas honestas pueden cometer fraude cuando se encuentran en un ambiente que impone suficiente presión sobre ellas. Entre mayor sea el incentivo o la presión, más posibilidad hay de que la persona sea capaz de racionalizar la aceptabilidad para cometer un fraude.

Aunque el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude puede ser mayor cuando se observan o son evidentes todas las tres condiciones de fraude, no se puede suponer que la incapacidad para observar una o dos de estas condiciones signifique que no existe un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

Algunas aseveraciones, cuentas/revelaciones, y clases de transacciones que tienen un alto riesgo inherente debido a que involucran un alto grado de juicio de la Administración y subjetividad, también pueden presentar riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude porque son susceptibles a manipulación por parte de la Administración. Por ejemplo, los pasivos resultantes de una reestructuración pueden ser considerados como de riesgo inherente más alto, debido al alto grado de subjetividad y juicio de la Administración que involucra su estimación. En forma similar, los ingresos para las entidades de *software* pueden ser considerados como de más alto riesgo inherente debido a la subjetividad y complejidad que con frecuencia involucra el reconocimiento y medición de las transacciones de ingresos de *software*.

Se espera que, para la mayoría de los compromisos, se identificarán uno o más riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude. En particular, existe la suposición de que uno o más riesgos de fraude serán identificados en relación con el reconocimiento de ingresos.

Aunque los factores de riesgo de fraude que se indican más adelante cubren una amplia gama de situaciones, estos solamente son ejemplos y, por consiguiente, puede ser necesario considerar factores de riesgos adicionales o diferentes. Además, los ejemplos de factores de riesgo de fraude no se presentan en un orden que pueda reflejar su importancia relativa o frecuencia de ocurrencia.

La importancia relativa de los factores de riesgo varía desde crítica hasta insignificante, según los trabajos de auditoría. Por lo tanto, se ejerce juicio profesional al considerar los factores de riesgo, individualmente y en combinación.

2.2 Factores de riesgo relacionados con reportes de información financiera fraudulenta y malversación de Activos.

La identificación de uno o más factores de riesgo de fraude no significa necesariamente que el control interno a nivel de entidad es ineficaz. Sin embargo, la presencia de numerosos factores de riesgo de fraude debe alertar la conciencia, y se debe darle la debida consideración al hacer la evaluación del control interno a nivel de entidad. A este respecto, se dedica particular atención a la comprensión del entorno de negocios para el año bajo auditoría, los factores de riesgo relacionados con actitudes de la Administración o de la alta dirección, o a las oportunidades que resultan de una atención inadecuada o descuido del control interno.

Incentivos/ Presiones		
a.	**La estabilidad financiera o la liquidez están amenazadas por condiciones económicas, del sector o de las operaciones de la entidad, tales como se indica a continuación:**	
Sí	**No**	
		- Alta vulnerabilidad a cambios rápidos, tales como aumento o reducción del presupuesto.
		- Indicios de actos fraudulentos, perpetrados por funcionarios de nivel.
		- Descensos en la demanda de los consumidores y aumento de quiebras de negocios en el sector o en la economía general.
		- Excesos en adelantos o pagos por contratación de obras públicas que no guardan relación con el nivel físico de obras.
		- Pérdidas operativas que amenazan bancarrota, remate o juicio hipotecario o adquisición hostil inminentes.
		- Compras sobrevaloradas en activos destinados a la implementación de proyectos u obras ejecutadas.
		- Flujos de efectivo negativos recurrentes en las operaciones o incapacidad para generar flujos de efectivo de las operaciones a la vez que se reportan iliquidez permanente.
		- Procesos de selección inadecuados que benefician a contratistas o proveedores vinculados a los niveles de decisión.
		- Contrataciones irregulares, con empresas o proveedores sin experiencia que no conocen adecuadamente los bienes y/o servicios, contratos de construcción, que incumplen los plazos acordados, no ejecutan los compromisos de acuerdo a los adelantos otorgados.
b.	**Existe excesiva presión para que la Administración cumpla con los requisitos o expectativas de terceros debido a:**	
Sí	**No**	
		- Expectativas de rendimiento o nivel de tendencias de los analistas de inversión, inversionistas institucionales, acreedores importantes, u otras partes externas (particularmente, expectativas indebidamente agresivas o poco realistas), incluyendo las expectativas creadas por la Administración, por ejemplo, en comunicados de prensa o mensajes en los reportes anuales demasiado optimistas.
		- Necesidad de obtener ampliaciones presupuestales o de financiamiento a través de endeudamiento para mantenerse competitivo, incluyendo financiamiento de gastos de investigación y desarrollo para nuevos proyectos.
		- Habilidad marginal para cumplir con los requerimientos de pago de deuda u otros requisitos del convenio de deuda.
		- Efectos adversos percibidos del reporte de resultados financieros deficientes o transacciones significativas pendientes, tales como convenios de inversión, adjudicación de contratos por encargo, etc.
c.	**El patrimonio neto del personal de la Administración o de la alta dirección se ve amenazado por el desempeño financiero de la entidad debido a:**	
Sí	**No**	
		- Intereses financieros personales importantes en la entidad.
		- Porciones significativas en su remuneración (p. ej., bonos, premios) que son contingentes sobre el logro de metas agresivas para inversiones y proyectos importantes, resultados operativos, situación financiera o flujo de efectivo.
		- El personal garantiza deudas de la entidad.

Oportunidades		
Sí	**No**	
a.	**La naturaleza del sector o de las operaciones de la entidad proporcionan oportunidades para participar en el reporte de información financiera fraudulenta debido a:**	
		- Transacciones significativas con partes relacionadas que no son del curso ordinario de las operaciones de la entidad, o con entidades relacionadas no auditadas o auditadas por otra firma.
		- Una firme presencia financiera o habilidad para dominar su sector que le permite a la entidad dictar términos y condiciones a los proveedores, lo cual puede dar como resultado transacciones inadecuadas o que no son de libre competencia.
		- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones significativas que involucran juicios subjetivos o incertidumbres difíciles de corroborar.
		- Transacciones significativas, poco usuales o altamente complejas, especialmente aquellas hechas al fin del año, que plantean preguntas difíciles de "sustancia sobre forma".
		- El grado de descentralización y supervisión inadecuada de unidades ejecutoras.
b.	**Existe monitoreo ineficaz de la Administración debido a:**	
Sí	**No**	
		- Dominio de la Administración por una sola persona o un pequeño grupo de confianza de autoridades o funcionarios de alto nivel sin controles compensatorios.
		- Supervisión ineficaz de la alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad sobre el proceso de reporte de información financiera y el control interno.
		- Falta de personal de Administración con conocimiento y capacidad suficientes para reconocer cuando otros miembros de la Administración pueden intentar cometer fraude.
c.	**Existe una estructura orgánica compleja o inestable, como lo evidencia lo siguiente:**	
Sí	**No**	
		- Dificultad para determinar la organización o las personas que tienen un interés de control en la entidad.
		- Estructura orgánica demasiado compleja que involucra entidades legales o líneas de autoridad administrativa poco usuales.
		- Alta rotación de los miembros de la alta dirección, el asesor legal o la alta dirección.
d.	**Los componentes de control interno son deficientes debido a:**	
Sí	**No**	
		- Monitoreo inadecuado de los controles, incluyendo controles automatizados y controles sobre reporte de información financiera interina (cuando se requieren reportes externos). - Segregación inadecuada de funciones incompatibles entre las responsabilidades de acceso a los datos y procesamiento.
		- Altas tasas de rotación o contratación de personal ineficaz de contabilidad, auditoría interna o tecnología de información.
		- Sistemas de contabilidad e información ineficaces.

Actitudes

Los factores de riesgo que reflejan actitudes de miembros de la alta dirección, la Administración u otros empleados, que les permiten participar en el reporte de información financiera fraudulenta y/o justificarla, pueden no ser susceptibles a observación. Sin embargo, si se tiene conocimiento de la existencia de tal información, se debe considerarla al identificar los riesgos de aseveración equívoca material que surgen de reportes de información financiera fraudulenta.

Sí	No	
		a. Comunicación y respaldo ineficaces de los valores o normas de ética de la entidad por parte de la Administración, o la comunicación de valores o normas de ética inadecuados.
		b. Participación excesiva de la Administración no financiera, o su preocupación, en la selección de los principios contables o la determinación de estimaciones significativas.
		c. Historia conocida de infracciones a las leyes de valores u otras leyes y regulaciones, o quejas contra la entidad, su alta dirección, alegando fraude o infracciones a leyes y regulaciones.
		d. Interés excesivo de la Administración en mantener o aumentar el precio de las acciones y la tendencia de utilidades de la entidad.
		e. Una práctica por parte de la Administración es comprometer a analistas, acreedores u otros terceros para lograr pronósticos agresivos o poco realistas.
		f. Falla de la Administración en corregir oportunamente deficiencias de control conocidas.
		g. Interés de la Administración para emplear medios inadecuados a fin de minimizar los déficits reportados por razones de fraude o malversación de activos.
		h. Intentos repetidos de la Administración para justificar contabilización marginal o inadecuada sobre la base de materialidad.
		i. La relación entre la Administración y los auditores, o la Administración y los auditores predecesores, es tensa como lo demuestra lo siguiente:
		• Disputas frecuentes con nosotros o los auditores predecesores acerca de asuntos contables, de auditoría o de reportes.
		• Exigencias poco razonables tales como una excesiva presión de honorarios, o presiones no razonables de tiempo respecto a la terminación de la auditoría o la emisión del informe de los auditores.
		j. Restricciones formales o informales que limitan inadecuadamente el acceso al personal o a información, o la capacidad para comunicarse con alta dirección o quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
		k. Comportamiento dominante de la Administración, especialmente en relación con intentos de influir en el alcance del trabajo o la selección o continuación del personal de auditoría asignado al trabajo de auditoría.

Los factores de riesgo que se relacionan con aseveraciones equívocas que surgen de la malversación de activos también se clasifican junto con las tres condiciones que generalmente se presentan cuando existe fraude:

1) incentivos/presiones.
2) oportunidades.
3) actitudes.

Muchos de estos factores de riesgo se relacionan con descuido, o atención inadecuada, a la salvaguardia de activos o a los controles sobre activos que son susceptibles a malversación. Algunos de los factores de riesgo relacionados con aseveraciones equívocas que surgen de reportes de información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando ocurren aseveraciones equívocas que surgen de malversación de activos. Por ejemplo, un monitoreo ineficaz de la Administración y deficiencias significativas en el control interno pueden estar presentes cuando existe una aseveración equívoca bien sea proveniente de reportes de información financiera fraudulenta o de malversación de activos.

Incentivos/Presiones		
Sí	**No**	
		a. Las obligaciones financieras personales pueden crear presión sobre la Administración o los empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles a robo para malversar tales activos.
		b. Las relaciones tensas, difíciles o adversas entre la entidad y los empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles a robo pueden motivar a esos empleados para malversar tales activos. Estas relaciones pueden ser creadas por:
		- Futuros despidos de empleados, conocidos o esperados.
		- Cambios recientes o esperados en la remuneración o planes de beneficios a empleados.
		- Promociones, remuneración, u otras recompensas inconsistentes con las expectativas.

2.3 Factores de riesgo relativos a malversación de activos

Oportunidades		
Sí	**No**	
a.		Ciertas características o circunstancias pueden aumentar la susceptibilidad a malversación de los activos. Por ejemplo, las oportunidades para malversar activos aumentan cuanto existen:
		- Grandes cantidades de efectivo en mano o procesado.
		- Partidas de inventario que son de tamaño pequeño pero de alto valor o gran demanda.
		- Activos fácilmente convertibles, tales como bonos al portador, objetos de valor, o *chips* de computador clave.
		- Activos fijos que son de tamaño pequeño, negociables, o que carecen de identificación de propiedad visible.
b.		Un inadecuado control interno sobre activos puede aumentar la susceptibilidad a malversación de tales activos. Por ejemplo, puede ocurrir malversación de activos debido a que existe:
		- Segregación inadecuada de funciones incompatibles o chequeos independientes.
		- Vigilancia inadecuada por parte de la Administración de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, supervisión o monitoreo inadecuados de las localidades remotas.
		- Inadecuada selección de solicitudes de trabajo para empleados con acceso a activos.
		- Mantenimiento inadecuado de registros con respecto a los activos.
		- Inadecuado sistema de autorización y aprobación de transacciones (por ejemplo, en compras estatales).
		- Salvaguardias físicas inadecuadas sobre efectivo, inversiones, inventario o activos fijos.
		- Carencia de conciliaciones de cuentas completas y oportunas.
		- Carencia de documentación oportuna y apropiada de transacciones; por ejemplo, créditos para devoluciones de inventarios.
		- Carencia de vacaciones obligatorias para empleados que desarrollan funciones clave de control.
		- Comprensión inadecuada de la tecnología de información por parte de la Administración, lo cual permite a los empleados de tecnología de información perpetrar una malversación.
		- Controles de acceso inadecuados sobre registros automatizados, incluyendo controles y revisión de registros de asuntos de sistemas computarizados.

Actitudes

Los factores de riesgo que reflejan actitudes de empleados que les permiten justificar malversaciones de activos, generalmente no son susceptibles a observación. Sin embargo, si se tiene conocimiento de la existencia de tal información, se debe considerarla al identificar los riesgos de aseveración equívoca material que surgen de la malversación de activos.

Sí	No	
		a. Descuido de la necesidad de monitorear o reducir los riesgos relacionados con la malversación de activos.
		b. Descuido del control interno sobre malversación de activos, omitiendo controles existentes o dejando de corregir deficiencias conocidas de control interno.
		c. Comportamiento que indica desagrado o disgusto con la entidad o su tratamiento del empleado.
		d. Cambios en el comportamiento o estilo de vida que pueden indicar que los activos han sido malversados.

Los procedimientos analíticos ejecutados durante la planificación pueden ayudar en la identificación de riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude. Sin embargo, puesto que tales procedimientos analíticos generalmente usan datos agregados a un alto nivel, los resultados de esos procedimientos solamente proporcionan una indicación inicial amplia acerca de que pueda existir una aseveración equívoca material de los estados financieros. Por consiguiente, los resultados de dichos procedimientos son considerados junto con las otras fuentes de información en la Parte 2.

Al planear la auditoría, se ejecuta procedimientos analíticos relativos a ingresos con el objetivo de identificar relaciones poco usuales o inesperadas que involucren cuentas de ingresos o transacciones significativas que puedan ser indicio de una aseveración equívoca material proveniente de reportes de información financiera fraudulenta.

2.4 Resultados de procedimientos analíticos ejecutados durante la planificación

Se hace indagaciones a la alta Administración sobre su evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan contener aseveraciones equívocas materiales provenientes de fraude, si tienen conocimiento de algún fraude o sospecha de fraude, y los programas y controles que la entidad ha establecido para prevenir, detener y detectar fraude. También se hace indagaciones a la alta dirección o quienes tienen a su cargo la Administración de la entidad y a auditoría interna cuando sea aplicable. Cuando las respuestas a las indagaciones son inconsistentes, se obtiene información adicional para resolver tales inconsistencias.

Se indaga acerca de:

Sí	No	
		– Si la alta dirección tiene conocimiento de cualquier fraude real sospechado o pretendido.
		– Si la alta dirección tiene conocimiento de alegatos o sospechas sobre reporte de información financiera fraudulenta por ejemplo debido a comunicaciones de informantes o empleados, exempleados, analistas, reguladores, vendedores al descubierto u otros inversionistas.
		– El proceso de la alta dirección para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad incluyendo cualquiera de los riesgos de fraude que la entidad haya identificados o saldos de cuentas clases de transacciones o revelaciones sobre las cuales es posible que exista un riesgo de fraude.

		– Programas y controles que la entidad ha establecido para mitigar riesgos específicos de fraude que la entidad haya identificado o que en otra forma ayuden a prevenir impedir y detectar fraude y cómo la alta Administración monitorea tales programas y controles.
		– Para entidades con localidades múltiples.
		(a) la naturaleza y alcance del monitoreo de las localidades operativas o segmentos del actividades u operaciones que realiza la entidad.
		(b) Si existen localidades operativas o segmentos operativos en particular donde la posibilidad de riesgo de fraude sea mayor.
		– Si la alta dirección ha comunicado a los empleados sus puntos de vista sobre prácticas operativas y comportamiento ético y cómo lo ha hecho.
		– Si la Administración ha reportado a la alta dirección u otros con responsabilidad sobre sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad y si la Administración cree que el control interno (incluyendo el entorno de control los procesos de evaluación de riesgos las actividades de control los sistemas de información y comunicación y las actividades de monitoreo) sirve para prevenir impedir o detectar aseveraciones equívocas materiales provenientes de fraude.

2.5 Indagaciones alta dirección, auditoría interna, comités o quienes tienen a su cargo la Administración de la entidad

Quienes tienen a su cargo la Administración de la entidad juegan un importante papel en la vigilancia de la evaluación de la entidad sobre los riesgos que pueden tener un efecto material en los estados financieros, y algunos comités (o quienes tienen a su cargo la Administración de la entidad) están asumiendo una función más activa en la vigilancia del proceso de la Administración para identificar y responder a los riesgos de fraude y los programas y controles que han establecido para mitigar estos riesgos. Se obtiene una comprensión de si:

Sí	No	
		La alta dirección o quienes tienen a su cargo la Administración de la entidad ejerce actividades de vigilancia en esta área.
		Los miembros del comité tienen conocimiento de algún fraude real sospechado o pretendido.

Auditoría interna

Si la entidad no tiene una función de auditoría interna (OCI), considere si tal ausencia constituye un factor de riesgo de fraude o afecta la evaluación de la eficacia del control interno a nivel de entidad.

Para entidades que tienen la función de auditoría interna, se hace indagaciones al personal de auditoría interna acerca de:

Sí	No	
		(1) Sus puntos de vista sobre los riesgos de fraude.
		(2) Si durante el año ellos han ejecutado algunos procedimientos para identificar o detectar fraude.
		(3) Actividades concernientes al diseño y eficacia de los controles internos de la entidad.
		(4) Si la Administración ha respondido satisfactoriamente a las deficiencias significativas resultantes de esos procedimientos.
		(5) Si los auditores internos tienen conocimiento de algún fraude actual sospechado o pretendido.

Otras personas dentro de la entidad

Además de las indagaciones anteriores, se hace indagaciones de otras personas dentro de la entidad, según sea apropiado, para determinar si ellas tienen conocimiento de algún fraude real, sospechado o pretendido que afecte a la entidad. Tales otras personas pudieran incluir: empleados de menor jerarquía en las áreas financiera y operativa, el asesor legal interno, personal de mercadeo o ventas, empleados involucrados en el inicio, registro, procesamiento o reporte de transacciones complejas poco usuales, y quienes supervisan a estos empleados, o el ejecutivo jefe de ética o personal equivalente.

Sí	No	
		(1) Si durante el año ellos han ejecutado algunos procedimientos para identificar o detectar fraude.
		(2) Tienen conocimiento de alguno.

2.6 Otra información

Considerar revisar si de la siguiente información se han identificado riesgos de aseveraciones equívocas materiales provenientes de fraude:

Sí	No	
		a. Información de los resultados de los procedimientos relativos a la aceptación y continuidad de clientes.
		b. Revisión de estados financieros interinos.
		c. La consideración de riesgo inherente para saldos de cuentas individuales o clases de transacciones.
		d. El Memorando resumen de revisión y el Resumen de diferencias de auditoría del año anterior; y
		e. Reportes de analistas.

Resumen de riesgos de fraude identificados

[Sobre la base de la evaluación de riesgo de fraude realizada anteriormente realizar un resumen de los riesgos identificados]

Conclusión

[Realizar una conclusión sobre la base de los riesgos de fraude identificados]
[Indicar fecha]

Preparado por:
Revisado por:
Aprobado por:

Formato 13 Plantilla de transacciones significativas y procesos de revelación significativa

Los asuntos en corchetes [ ] indican información a ser insertada.
Los asuntos en paréntesis ( ) sugieren redacción alternativa.

[Nombre de la entidad]
[Periodo de revisión]

Nombre de la clase significativa de transacciones / proceso de revelación significativa: _____

Nombre del propietario de la clase significativa de transacciones / proceso de revelación significativa: _____

Se obtiene una comprensión de las transacciones significativas (TS) y de los procesos de revelación significativa para identificar y comprender los riesgos de una aseveración equívoca material al nivel de aseveración (p. ej., riesgos identificados) y, cuando sea aplicable, para identificar y comprender los controles sobre los riesgos identificados.

Esta plantilla asiste en comprender las clases significativas de transacciones y los procesos de revelación significativa.

Cuentas significativas afectadas y los principales riesgos de negocio y riesgos de los estados financieros relacionados con estas cuentas: • [Texto]
Aseveraciones significativas: • [Texto]
Naturaleza de las TS (rutinarias, no-rutinarias, estimación): • [Texto]
Punto de inicio y oportunidad (momento) de inicio y registro de la TS o proceso de revelación significativa: • [Texto]
Circunstancias específicas que afectan la forma y el alcance de la documentación: • [Texto]
Nombre de la aplicación soporte de tecnología de la información (TI) de la TS: • [Texto]

Datos de entrada/salida del flujo crítico de la clase significativa de transacciones/proceso de revelación significativa	Datos de entrada/salida de las aplicaciones soporte de TI
Datos de entrada: • [Texto]	Datos de entrada: • [Texto]
Datos de salida: • [Texto]	Datos de salida: • [Texto]

Flujo crítico (inicio, registro, procesamiento, reporte, corrección de información incorrecta)

Se obtiene una comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa a través de la comprensión de su flujo crítico. El flujo crítico incluye:

- Inicio: el punto donde la transacción primero entra en el proceso de la entidad y es preparada y enviada para registro,
- Registro: el punto donde la transacción es primero registrada en los libros y registros de la entidad,
- Procesamiento: cualquier cambio, manipulación o transferencia de la información en los libros y registros de la entidad,
- Reporte: el punto donde la transacción se reporta (p. ej., registrada) en el mayor general.

Cuando se obtiene una comprensión del flujo crítico, se obtiene una comprensión de como información que ha sido procesada incorrectamente es detectada y corregida de manera oportuna. También se obtiene una comprensión de cómo las transacciones son acumuladas y registradas de los auxiliares al mayor general, incluyendo los controles sobre los asientos de diario asociados.

Se obtiene una comprensión de las políticas y procedimientos implementados que la Administración usa para determinar que las directivas han sido llevadas a cabo y aplicadas, incluyendo:

- Autorización.
- Segregación de funciones incompatibles.
- Salvaguarda de los activos.
- Procesamiento de información.
- Revisiones de desempeño.

Se usa la comprensión del flujo crítico y de las políticas y procedimientos para identificar los riesgos identificados y cuando sea aplicable, los controles relevantes. En el curso de la obtención de la comprensión de los procedimientos de procesamiento, generalmente se aprende de muchos controles en uso. Por lo tanto, mientras el énfasis en este punto no es el de identificar la presencia o ausencia de controles, el auditor deberá estar alerta de la posible ausencia de controles y en el punto en el que errores podrían ocurrir y los controles necesarios. Se considera el efecto que TI tiene en las TS y en los procesos de revelación significativa.

La manera en la que se documenta la comprensión de la TS o del proceso de revelación significativa depende del juicio profesional de los ejecutivos del trabajo de auditoría. Sin embargo, para los flujos críticos relacionados con transacciones rutinarias, una descripción gráfica del flujo (p. ej., flujograma), soportado con notas narrativas (p. ej., uso de esta plantilla) generalmente proporciona una identificación más sencilla de los tipos de errores que pudieran ocurrir.

N.°	Describir el flujo crítico de transacciones significativas / proceso de revelación significativa	Describir los aspectos automatizados de transacciones significativas / proceso de revelación significativa, incluyendo: • Aspectos manuales que dependen de la funcionalidad de una computadora o de información generada por una computadora • Aplicaciones / infraestructura de TI

Formato 14 Evento de planificación de auditoría

Los asuntos en corchetes [ ] indican información a ser insertada.
Los asuntos en paréntesis () sugieren redacción alternativa.

Entidad _____ Preparado por _____

Fecha de los estados financieros _____ Preparado por _____

Fecha de reunión _____

Objetivo

El objetivo principal del Evento de planificación de auditoría consiste en completar los procedimientos de planificación requeridos por el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental mediante la participación de todos los miembros del equipo en la discusión de los puntos incluidos en esta agenda.

Información General

1. El Grupo o pliego es una entidad recurrente de auditoría, con aplicación de la metodología del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental en la auditoría de sus estados presupuestarios y financieros.

2. Los miembros del equipo que van a participar en la reunión son:

- Socio y/o Supervisor de auditoría : [Indicar el nombre]
- Jefe de auditoría : [Indicar el nombre]
- Auditor : [Indicar el nombre]

3. Se realizará la revisión y se emitirá el informe sobre los estados financieros de la Entidad por el año terminado el 31.12.X1 bajo principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y normativa vigente, adicionalmente.

4. El trabajo realizado por el equipo previo al **Evento de planificación de auditoría**, incluyó lo siguiente:

Paso 1:

- Completar y revisar el formato de la comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada.
- Completar y revisar la evaluación de riesgo de fraude.
- Completar y revisar los procedimientos analíticos preliminares.

Paso 2:

- Determinar la materialidad de planeación y error tolerable,

Paso 3:

- Documentar la identificación y documentación de cuentas significativas y aserciones significativas (objetos) así como la evaluación del riesgo inherente por cada aserción significativa.
- Coordinar la reunión de los expertos interno de TI con la entidad a fin de indagar y confirmar la inefectividad de los CGTI para la auditoría 20X1.

Paso 4:

- Revisar los procesos críticos y el mapa de procesos significativos e identificar y documentar clases de transacciones significativas o procesos significativos.

Paso 5:

- Revisar y actualizar las clases de transacciones significativas incluyendo los siguientes asuntos considerando la estrategia que se espera aplicar para cada proceso.

  - Narrativas
  - Flujogramas
  - Objetos de riesgos identificados
  - Objetos de controles y de TI

Paso 6:

- Diseñar los procedimientos sustantivos a aplicar en la auditoría del presente año considerando: procedimientos principales, analíticos y de detalle.
- Diseñar los programas de pruebas de control para los procesos evaluados inicialmente con estrategia de control.
- Diseñar la estrategia a aplicar en los procedimientos de revisión de los asientos de diario.

Paso 7:

- Actualizar el presupuesto de tiempo.

Desarrollo de la agenda del Evento de planificación de auditoría

Durante el Evento de planificación de auditoría de la comisión auditora se revisará los siguientes temas y documentos relacionados:

Planificación e identificación de riesgo	Documentos relacionados
Validar el entendimiento de las fuerzas clave de mercado	Formato Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada
Validar el entendimiento de las metas, objetivos y estrategias de la compañía	Formato Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada
Validar el entendimiento a grandes rasgos de los procesos críticos de la organización	Formato Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada
Validar la evaluación del control interno a nivel de entidad y el riesgo de fraude	Formato de Evaluación de fraude
Cuestionar las consideraciones obtenidas como resultado de los procedimientos analíticos preliminares	Revisión analítica
Validar los riesgos clave del negocio y las implicaciones en los EEFF	Formato Comprensión de las operaciones de la entidad a ser auditada
Cuestionar y validar la base para la determinación de la materialidad de planeación	Cálculo de materialidad, ET, RDA
Cuestionar y validar la determinación del error tolerable (ET)	Cálculo de materialidad, ET, RDA
Cuestionar y validar la determinación del SAD	Cálculo de materialidad, ET, RDA
Discutir la identificación y categorización de las cuentas significativas	Determinación de cuentas significativas
Validar la identificación de las cuentas significativas apropiadas y sus aserciones significativas	Determinación de cuentas significativas
Cuestionar las evaluaciones de riesgo inherente para cada aserción significativa	Determinación del riesgo combinado

Estrategia y Evaluación de Riesgo	Documentos Relacionados
Validar las clases de transacciones significativas identificadas que afectan las cuentas y procesos significativos identificados	Determinación de cuentas y Procesos significativos
Cuestionar el entendimiento del flujo de transacciones significativas rutinarias, no rutinarias y de estimación.	[Proponer documento]
Para cada flujo de transacciones, validar los errores que pueden ocurrir para cada aserción significativa por cada cuenta significativa.	[Proponer documento]
Cuestionar el entendimiento y documentación de los cuatro subprocesos del Proceso de cierre de estados financieros.	[Proponer documento]
Para cada aserción significativa, cuestionar si el CRA resulta razonable	Determinación del Riesgo Combinado
Validar la estrategia de auditoría a aplicar considerando los resultados de la indagación del equipo de TI interno respecto a la inefectividad de los CGTI.	[Proponer documento]
Ejecución	**Documentos relacionados**
Discutir cómo se determina los procedimientos sustantivos de auditoría utilizar la fórmula del riesgo de auditoría	[Proponer documento]
Para cada aserción significativa, cuestionar el programa de auditoría con respecto a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.	[Proponer documento]
Para cada aserción significativa, cuestionar la oportunidad de los procedimientos sustantivos.	[Proponer documento]
Cuestionar el programa de auditoría para cada cuenta significativa.	[Proponer documento]
Cuestionar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de revisión de asientos de diario de los riesgos identificados para errores materiales debido a fraude.	Formato para la documentación de pruebas de asientos de diario
Conclusión y reporte	**Documentos Relacionados**
Cuestionar si el tiempo presupuestado y el reporte de horas incurridas reflejan las decisiones efectuadas anteriormente en el proceso de planificación e identificación de riesgos.	Presupuesto de horas
Compartir mejores prácticas respecto a facturación y seguimiento al cumplimiento de lo pactado en los honorarios según contrato.	Contrato

Conclusión

Se ha identificado los temas de importancia para la auditoría en la agenda, los cuales se considera relevante y es imprescindible confirmar el enfoque a aplicar con el supervisor y equipo de auditoría para cada uno de los temas.

Preparar el Memorando de estrategia de auditoría (MEA)

Puesto que la estrategia general de auditoría se discute durante el Evento de planificación de auditoría, el Memorando de estrategia de auditoría refleja los asuntos discutidos en el Evento de planificación de auditoría

El Memorando de estrategia de auditoría proporciona un registro de los temas discutidos en el Evento de planificación de auditoría, incluyendo:

- Los miembros de la comisión auditora (y la Administración u otro personal de la entidad cuando es apropiado) que participaron en el Evento de planificación de auditoría.

- La información que fue discutida durante el Evento de planificación de auditoría (p. ej., la discusión del equipo y las decisiones significativas acerca de la aplicación del marco aplicable de reporte de información financiera a los hechos y circunstancias de la entidad).

- Una referencia a la documentación de auditoría que respaldan la discusión en el Evento de planificación de auditoría.

- Notas detalladas de cualquier discusión significativa en el Evento de planificación de auditoría para las cuales no se habían preparado documentación de auditoría anteriormente.

- Un resumen de las decisiones clave hechas y su efecto sobre la estrategia de auditoría.

- El auditor debe aplicar su juicio cuando decide sobre el contenido del Memorando de estrategia de auditoría de y el grado de detalle a ser incluido.

Como mínimo, el Memorando de estrategia de auditoría contiene los siguientes temas según se discutieron durante el Evento de planificación de auditoría:

- Una breve descripción de los cambios significativos en la naturaleza de la entidad y su entorno, incluyendo el negocio de la entidad, mercados, otros factores ambientales clave, y los interesados clave, y el efecto sobre la auditoría.

- Una breve descripción de cualquier consideración de requerimientos éticos (incluyendo independencia) o términos del contrato que específicamente se desea llevar a la atención de la comisión auditora.

- Observaciones provenientes del análisis general de información financiera y no financiera que tienen un efecto sobre la auditoría.

- Los importes determinados para la materialidad de planeación (MP), el error tolerable (ET) y el importe nominal para el resumen de diferencias de auditoría (RDA), incluyendo la base y los factores que se considera al hacer la determinación de la MP y el ET. Cuando se concluye que una base y/o porcentaje diferentes son apropiados para determinar la MP y/o el ET en el periodo actual, comparado con el periodo anterior, se documenta la razón para tales cambios en el Memorando de estrategia de auditoría.

- Asuntos importantes de contabilidad y auditoría y una breve descripción de el plan para tratarlos, incluyendo cualquier cambio en la selección y aplicación de las políticas contables de la entidad.

- Un resumen de las observaciones relacionadas con los elementos clave del entorno de control de la entidad.

- La discusión del equipo y las decisiones significativas acerca de la susceptibilidad de los estados financieros a aseveración equívoca material, y en particular, proveniente de fraude y aseveración equívoca material asociada con relaciones y transacciones entre entidades relacionadas.

- Los riesgos significativos, incluyendo riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude y riesgos relacionados con transacciones significativas entre entidades relacionadas fuera del curso normal de negocios de la entidad, y la respuesta a esos riesgos. Si no se ha identificado un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude relacionado con reconocimiento inapropiado de ingresos, se incluye las razones que respaldan la conclusión en el Memorando de estrategia de auditoría.

- Problemas de empresa en marcha y la necesidad de que el equipo permanezca alerta a factores que pueden afectar la premisa de empresa en marcha.

- Las relaciones y transacciones entre entidades relacionadas discutidas, incluyendo planes para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada con respecto a estas relaciones y

transacciones, y la necesidad de que el equipo permanezca alerta a relaciones y transacciones entre entidades relacionadas que no han sido identificadas o reveladas por la Administración.

- Los cambios significativos en las evaluaciones de riesgo combinado del periodo anterior y el efecto sobre la estrategia de auditoría en el periodo actual.

- La razón para determinar que cuentas con saldos que exceden el ET no son significativas.

- Los cambios en el equipo de auditoría, incluyendo expertos, requeridos como resultado de las discusiones del Evento de planificación de auditoría.

- Otros asuntos de importancia según se consideren apropiados.

Para documentar la estrategia de auditoría considerar el siguiente **Formato 15 "Memorando de estrategia de auditoría (MEA)".**

Formato 15 Memorando de estrategia de auditoría (MEA)

Los asuntos en corchetes [ ] indican información a ser insertada.
Los asuntos en paréntesis ( ) sugieren redacción alternativa.

Nombre de la entidad o unidad ejecutora

[Poner fecha]

I. Alcance de la auditoría

[Texto]

II. Cambios en el negocio del cliente

(i) [Cambio 1]
(ii) [Cambio 2]
No se ha identificado otros cambios significativos en el negocio del cliente que tengan incidencia en el trabajo, a la fecha de la revisión.

III. Evaluación de control interno y riesgos de fraude

Sobre la base de la evaluación del entorno de control a nivel entidad, se puede concluir que la estructura de control interno de la compañía es efectiva o inefectiva: (sustentar)
(i) [Sustento 1]
(ii) [Sustento 2]
(iii) [Sustento 3]

IV Revisión analítica al [Poner fecha]

(Ejemplo de texto a incluir en esta sección)

Como parte de la auditoría al 31 de diciembre de 20X2, se ha analizado las variaciones de las que superan los S/.XXXXX, equivalentes al XX % del error tolerable consolidado, entre los saldos del Estado de situación financiera al 30 de setiembre de 20X2 y al 31 de diciembre de 20X1; así como las variaciones del estado de ganancias y pérdidas entre los resultados del periodo terminado el 30 de setiembre de 20X2 y 20X1.

Sobre la base de la opinión y del trabajo realizado, se puede concluir que no se han presentado variaciones que no se encuentren adecuadamente explicadas por la Administración de la entidad y que nos den indicios de errores en los estados financieros. Asimismo, los indicadores financieros son razonables y están de acuerdo con el giro de actividad de la entidad.

V. Determinación de la materialidad de planeación

Explicar los criterios para establecer la base para determinar la materialidad
- [Criterio 1]
- [Criterio 2]

Cálculo: Ver papel de trabajo [Hacer referencia al papel de trabajo donde se hizo el cálculo de materialidad] (Se puede pegar como sustento el cálculo, como el siguiente ejemplo).

	Al 31.12.20X1	Al 31.12.20X2	Al 30.09.20X3
Descripción	**S/.(000)**	**S/.(000)**	**S/.(000)**
Ingresos totales	1,389,891	1,496,563	1,239,545
Ingresos proyectados	-	-	1,652,727
Utilidad antes de impuestos	107,179	69,239	39,133
Utilidad antes de impuestos proyectada	-	-	52,177
Base utilizada	**Ingresos**	**Ingresos**	**Ingresos**
Materialidad	13,899	14,966	16,527
Error tolerable (50 %)	6,950	7,483	8,264
Importe nominal para el RDA	695	748	826

VI. Estrategia de auditoría y evaluaciones de riesgo

Por aquellas cuentas significativas que se encuentran asociadas a procesos de ventas y compras, se ha evaluado los controles como efectivos, y se ha considerado como la estrategia la de confiar en el funcionamiento de controles y probar su efectividad durante todo el periodo.
A continuación se detalla los procesos significativos identificados que se encuentran bajo una estrategia de controles:

- Proceso de ingresos – cuentas por cobrar – ingresos de efectivo,
- Proceso de compras – cuentas por pagar – egresos de efectivo,
- Proceso de cierre contable,
- Proceso de planillas (rotación de controles, solo recorrido),
- Proceso de activo fijo

VII. Asuntos de contabilidad y auditoría

1. [Describir el Asunto 1 y el trabajo a realizar]
2. [Describir el Asunto 2 y el trabajo a realizar]

VIII. Expectativas del cliente

[Descripción]
Preparado por: [Nombre y firma]
Revisado por: [Nombre y firma] – Jefe de equipo
Aprobado por: Nombre y firma] – Socio/Supervisor

Formato 16 Memorando de planificación de auditoría

El Memorando de planificación de auditoría, resume las decisiones más significativas de la etapa de planificación de la auditoría. La información que obtenga el auditor en la etapa de planificación debe conservarse en el archivo permanente.

El auditor debe documentar la información reunida para obtener una adecuada comprensión de la entidad. El Memorando de planificación de auditoría incluye elementos importantes, tales como antecedentes de la entidad, tamaño y ubicación, organización, misión, aspectos contables y de auditoría. El auditor debe limitar la información que es necesaria para el Memorando de planificación de auditoría, exclusivamente a aquella que es relevante para la planificación general de la auditoría.

Al concluir la recolección y estudio de la información el auditor debe documentar su trabajo mediante:

a) Descripción de las actividades realizadas, resumidas en la documentación de auditoría con evidencia obtenida de la entidad, como flujogramas sobre los procedimientos de las áreas más significativas (Utilizar Formatos del 1 al 16 del presente Manual de Auditoría Financiera Tomo I para la etapa de planificación),

b) La emisión del Memorando de planificación el cual es elaborado como resultado de la etapa de planificación de la auditoría, dentro del cual se resumen los factores, consideraciones y decisiones significativas relacionadas con el enfoque y su alcance.

Estructura del Memorando de planificación de auditoría

El memorando de planificación tiene la siguiente estructura básica:

- Antecedentes económicos que inciden en la información presupuestaria y financiera.
- Principales políticas contables.
- Normatividad aplicable a la entidad
- Hechos significativos y transacciones inusuales.
- Identificación de cuentas significativas y de riesgo.
- Riesgos significativos identificados y procedimientos planificados.
- Importe de la materialidad de planeación (MP) determinada.
- Importe nominal para acumular errores (resumen de diferencias de auditoría, RDA).
- Importe del error tolerable (ET).
- Consideraciones para determinar la MP, ET y el importe nominal del RDA.
- Estrategia de auditoría con relación al control interno (confianza o no confianza en controles).
- Estrategia de auditoría en relación a los sistemas de información (confianza o no confianza en controles).
- Informes a emitir y fechas de entrega.
- Cronograma y relación de integrantes de la comisión auditora.

Anexo N° 02: Diagramas de desarrollo del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental

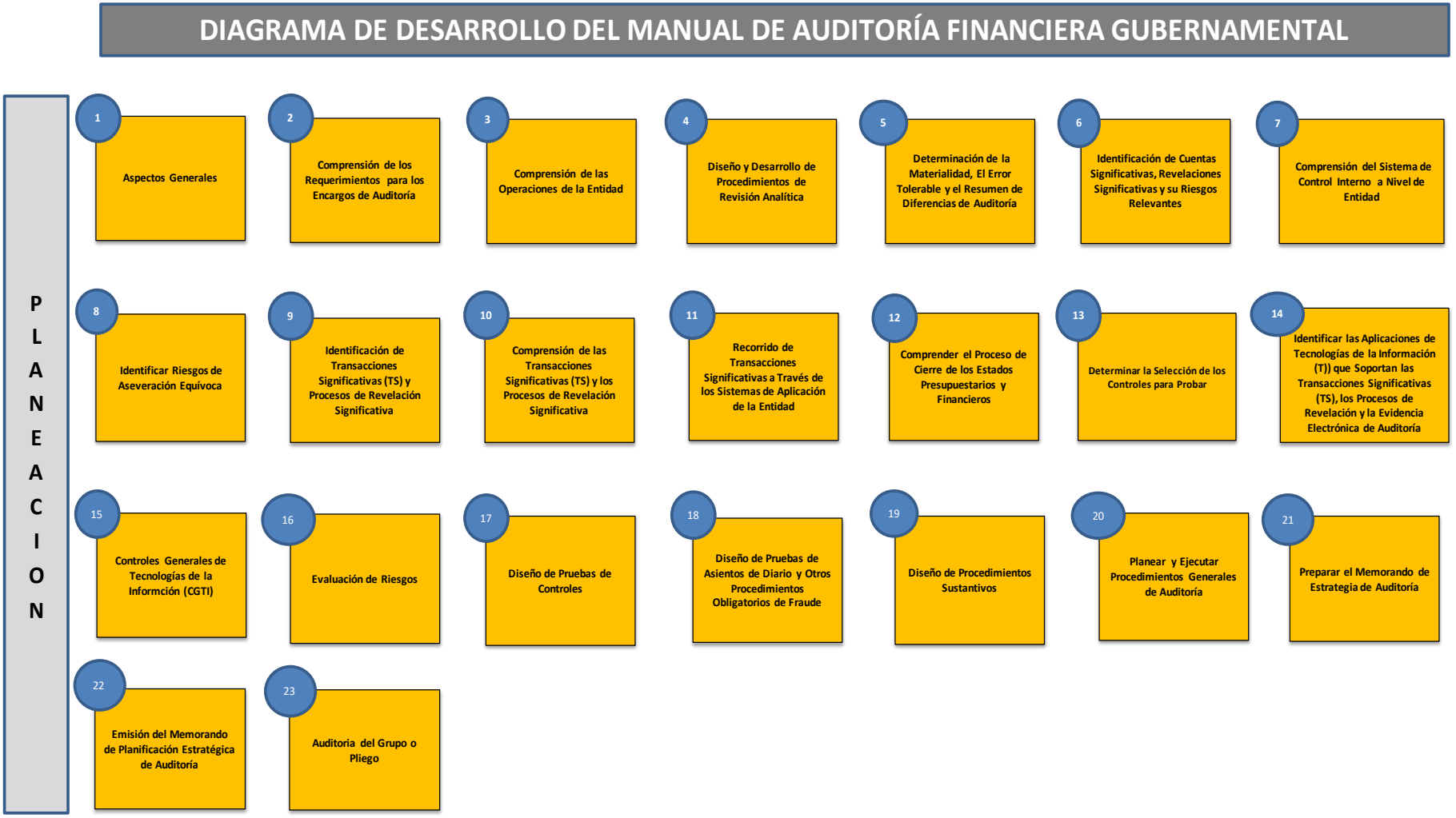


DIAGRAMA DE DESARROLLO DEL MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

DIAGRAMA DE DESARROLLO DEL MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA

Anexo 3 incorporado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

Anexo N° 03: Metodología para la formulación de las recomendaciones

1. OBJETIVO

Establecer la metodología para la formulación de las recomendaciones a ser aplicada en la auditoría financiera gubernamental, en función al cuestionamiento secuencial de las causas que originaron la deficiencia significativa o deficiencias de control interno, a través de la técnica de resolución de problemas denominada **"**Los 5 Por qué".

2. DEFINICIONES

Las definiciones más importantes empleadas para la formulación de las recomendaciones se presentan a continuación:

- **Aseveraciones Equívocas**
  Diferencia entre la calidad, clasificación, presentación o revelación de una partida de estados presupuestarios o financieros reportada y la cantidad, clasificación, presentación o revelación que se requiere para que la partida este de acuerdo con el marco regulatorio y de información financiera aplicable. Las aseveraciones equívocas pueden surgir de error o fraude.

- **Carta de Control Interno a la Información Presupuestaria y Financiera**
  Es el documento a través del cual el auditor comunica a la Administración aspectos importantes relacionados a las deficiencias de control interno identificadas durante el proceso de la auditoría, relacionadas con la prevención o detección de fraude o error, que haya llamado la atención del auditor en el transcurso de la auditoría.

  En este documento se debe incluir todas aquellas aseveraciones equívocas no corregidas que han sido comunicadas en el Resumen de Diferencias de Auditoría que desde el punto de vista presupuestario o financiero estén por debajo de erro tolerable determinado. Estas aseveraciones equívocas serán clasificadas como deficiencias de control interno.

- **Causa**
  Es la razón o motivo que dio lugar a la deficiencia significativa o deficiencia de control interno identificada en la auditoría financiera. Puede identificarse una o más causas como consecuencia del método del cuestionamiento secuencial aplicado; estas se pueden identificar en las siguientes tipologías:

  - **Causa Probable**: Aquella que se vincula directamente con el hecho o la situación deficiente detectada y permita la respuesta al primer "por qué" y genera otro "por qué", la respuesta al segundo "por qué" te pedirá otro y así sucesivamente, hasta que sea difícil para la comisión responder al "por qué".

  - **Causa Raíz**: Es aquella que no permite responder al "porqué" y constituye la razón fundamental de que el hecho o situación deficiente haya ocurrido.

- **Comisión Auditora**
  Es el equipo multidisciplinario de auditores encargados de realizar la auditoría, de conformidad con las disposiciones y procedimientos técnicos aprobados por la Contraloría, integradas por los roles de supervisor, jefe e integrante(s) de la comisión.

- **Deficiencias Significativas**
  En la auditoría presupuestal financiera, los hallazgos de auditoría son denominados deficiencias significativas.

La deficiencia significativa es el error identificado por el auditor que es igual o mayor al error tolerable. La suma de deficiencias significativas o la acumulación de estas pueden determinar un error material.

- **Recomendación**
  Medida específica de factibilidad técnica, económica y legal, que con el propósito de mostrar los beneficios que reportará la auditoría financiera, se recomienda a la administración de la entidad para promover mejoras y superar las causas que originaron los hechos o deficiencias revelados en el reporte de deficiencias significativas o carta de control interno; debiéndose ejecutar en un plazo perentorio en salvaguarda de los bienes y recursos públicos, y de la función pública.

  El supervisor de las comisiones de las sociedades de auditoría o de la Contraloría, antes de aprobar el informe de auditoría financiera, realizará una reunión de trabajo con el titular de la entidad y los responsables de las dependencias involucradas en los hechos o deficiencias detectadas, para exponer las causas y recomendaciones para obtener sus comentarios.

- **Resumen de Diferencias de Auditoría**
  Contiene las aseveraciones equívocas corregidas y no corregidas, identificadas durante de trabajo de auditoría, en base al umbral determinado para acumuladas estas diferencias.

  En este reporte se identifica lo siguiente:
  - Naturaleza de las aseveraciones equívocas.
  - Las aseveraciones equívocas involucradas.
  - El efecto de las aseveraciones equívocas no corregidas.
  - El efecto de las aseveraciones equívocas de años anteriores.
  - El efecto de las limitaciones al alcance impuestas por la administración de la entidad.

  Las aseveraciones equívocas totales no corregidas son acumuladas en este reporte, y según su impacto o cuantía, se presentan en la carta de control interno o en el reporte de deficiencias significativas.

- **Reporte de Deficiencias Significativas**
  El reporte de deficiencias significativas incluirá aquellos aspectos que previamente han sido comunicados requiriendo las aclaraciones de la Entidad a los aspectos identificados por el auditor, asimismo, incluirá la evaluación del auditor, las conclusiones y las recomendaciones correspondientes.

  En este documento se debe incluir aquellas aseveraciones equívocas materiales acumuladas en el Resumen de Diferencias de Auditoría que desde el punto de vista presupuestario o financiero sean iguales o mayores al error tolerable determinado para la auditoría. Estas deficiencias serán clasificadas como deficiencias significativas y de acuerdo a la evaluación del auditor serán incluidas en el dictamen de auditoría.

3. DESARROLLO

La técnica de resolución de problemas “**Los 5 Por qué**,” consiste en examinar cualquier problema y realizar la pregunta: ¿Por qué?, la respuesta al primer “por qué” va a generar otro “por qué”, la respuesta al segundo “por qué” te pedirá otro y así sucesivamente, a fin de identificar la causa que lo origina.

La técnica es una herramienta de fácil aplicación, siendo eficaz para identificar las causas de un problema. En el caso puntual de la auditoría financiera, los problemas se evidencian a través de la condición identificada en la deficiencia, las mismas que son trasladadas en el Reporte de Deficiencias Significativas o Carta de Control Interno, según corresponda.

A fin de identificar las causas raíces, se sugiere la aplicación de la presente herramienta desde el proceso de determinación de la deficiencia significativa o deficiencia de control interno, según corresponda, el cual tiene como productos el Reporte de Deficiencias Significativas o Carta de Control Interno, los cuales incluyen la identificación de causas, por tanto, es importante incorporar un método comprobado que garantice, o al menos incremente la precisión en la identificación de causas que las generaron.

3.1 Pasos a desarrollar por los miembros de la comisión auditora (discusión):

Es importante contar con la participación de los miembros de la comisión auditora de la Sociedad de Auditoría o de la Contraloría, como son: Gerente / Subgerente / Jefe de OCI / Representante de la SOA, Supervisor, Jefe de Comisión e Integrante; quienes participaron en la etapa de ejecución y tienen pleno conocimiento de los aspectos identificados en la auditoría financiera.

Para lo cual deberán seguir los siguientes pasos:

PASO 1: Completar los datos generales como: entidad auditada, alcance, orden de servicio n.° y fecha.
PASO 2: Completar la sumilla y condición de la deficiencia significativa / deficiencia de control interno.
PASO 3: Realizar el primer cuestionamiento – POR QUÉ 1: ¿Por qué ocurre la condición detallada?
PASO 4: Responder y colocar la causa probable 1.
PASO 5: Realizar el segundo cuestionamiento – POR QUÉ 2: ¿Por qué ocurre la causa probable 1?
PASO 6: Responder y colocar la causa probable 2.
PASO 7: Realizar el tercer cuestionamiento – POR QUÉ 3: ¿Por qué ocurre la causa probable 2?
PASO 8: Responder y colocar la causa probable 3.
PASO 9: Realizar el cuarto cuestionamiento – POR QUÉ 4: ¿Por qué ocurre la causa probable 3?
PASO 10: Responder y colocar la causa probable 4.
PASO 11: Realizar el quinto cuestionamiento – POR QUÉ 5: ¿Por qué ocurre la causa probable 4?
PASO 12: Responder y colocar la causa probable 5 (causa raíz de lo identificado).

La comisión auditora deberá evaluar la continuidad de los cuestionamientos, a fin de dar con la causa raíz, no siendo necesario llegar hasta el quinto cuestionamiento; situación que dependerá del criterio técnico de la comisión auditora.

PASO 13: Una vez identificada la causa raíz, deberá formularse la recomendación, considerando la siguiente estructura:

a. **Verbo de acción:** La recomendación implica la ejecución de un acto determinado que permita superar la causa y deficiencia evidenciada, todo acto está definido por un verbo en infinitivo. No es posible considerar la utilización de más de un verbo.
b. **Acción específica propuesta**: Elemento central de la recomendación, el cual representa la solución o medida concreta de factibilidad técnica o legal planteada por la comisión auditora.
c. **Resultados esperados**: Elementos que describen los resultados o beneficios que se espera lograr con la implementación de la solución.

PASO 14: Registrar en la “Matriz de formulación de recomendaciones” los documentos u otros medios que permitan comprobar o demostrar las acciones adoptadas por la Entidad para la implementación planteada.

Es importante precisar que se deberá elaborar una “Matriz de formulación de recomendaciones” por cada deficiencia significativa, deficiencia de control interno identificada.

Anexo 4 incorporado por Resolución de Contraloría N° 025-2021-CG.

Anexo N° 04: Matriz de formulación de recomendaciones

LA CONTRALORÍA

MATRIZ DE FORMULACIÓN DE RECOMENDACIONES

Entidad auditada:		**Alcance:**	
Orden de Servicio:		**Fecha:**	

[Sumilla] (Copia literal de la sumilla de la deficiencia significativa / deficiencia de control interno)

[Condición o descripción de la deficiencia] (Copia literal de la condición de la deficiencia significativa / deficiencia de control interno)

Cuestionamientos (1)	Causa (2)	Recomendación (3)			Posibles medios de Verificación de las acciones para implementar la recomendación (7)
		Verbo de Acción (4)	Acción Específica Propuesta (5)	Resultados esperados (6)	

.....	.....	.....	.....
Nombres y Apellidos Código / DNI / Colegiatura Gerente / Subgerente / Jefe OCI/ Representante de la SOA	Nombres y Apellidos Código / DNI / Colegiatura Supervisor	Nombres y Apellidos Código / DNI / Colegiatura Jefe de comisión	Nombres y Apellidos Código / DNI / Colegiatura Integrante

Leyenda:

1: Cuestionamiento secuencial (5 por qué) empleado para encontrar la causa raíz de lo identificado en la deficiencia.
2: Es la razón o motivo que dio lugar a lo identificado. Esta respuesta permitirá formular una recomendación que prevenga o corrija la recurrencia de la condición.
3: Están orientadas a promover mejoras y superar las causas que originaron los hechos o deficiencias revelados en el reporte de deficiencias significativas o carta de control interno; debiéndose ejecutar en un plazo perentorio en salvaguarda de los bienes y recursos públicos, y de la función pública.
4: Ejecución de un acto determinado que permita superar la causa y deficiencia evidenciada, todo acto está definido por un verbo en infinitivo.
5: Elemento central de la recomendación, que representa la solución planteada.
6: Elementos que describen los resultados y beneficios que generará la implementación de la solución.
7: Documentos u otros medios que permitan comprobar la ejecución de las acciones para implementar la recomendación.