



20 de noviembre de 2009.

Folio No. : 4/2009-2010

Asunto: Aprobación Boletín 3190, "Boletín 3190, La respuesta del auditor a los riesgos determinados"

**A LOS CUERPOS DIRECTIVOS DE
LOS COLEGIOS FEDERADOS Y A LA
MEMBRECÍA EN GENERAL DEL IMCP**

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) acompaña la versión final del "Boletín 3190, La respuesta del auditor a los riesgos determinados", una vez que ha sido aprobado por el Comité Ejecutivo Nacional de nuestro Instituto para su entrada en vigor.

Este Boletín continúa con el proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría. La CONPA consideró conveniente emitir el Boletín mencionado en el párrafo anterior, basado fundamentalmente en la Norma Internacional 330 "The Auditor's Responses to Assessed Risks", emitida por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), dependiente de la International Federation of Accountants (IFAC).

Por tal motivo, anexamos carta dirigida a la Membrecía firmada por la Vicepresidencia de Legislación y el Presidente de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, así como la versión final del Boletín antes mencionado.

Atentamente,

***El original se encuentra firmado en los archivos del IMCP
C.P.C. Luis Raúl Michel Domínguez
Presidente**

c.c. Comité Ejecutivo Nacional 2009-2010



IMCP

CONPA
COMISIÓN DE NORMAS Y
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

BOLETÍN 3190

LA RESPUESTA DEL AUDITOR A
LOS RIESGOS DETERMINADOS

Noviembre 2009

México, D.F., a 19 de octubre de 2009.

**A la membresía del
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.**

Se acompaña el Boletín 3190, La respuesta del auditor a los riesgos determinados, el cual fue aprobado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), en su reunión efectuada el 10 de septiembre de 2009, toda vez que la etapa de auscultación entre la membresía ha sido concluida, así como por el Comité Ejecutivo Nacional de nuestro Instituto en su sesión celebrada el 16 de octubre de 2009.

Este boletín continúa con el proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría. La CONPA consideró conveniente emitir el boletín mencionado en el párrafo anterior, basado fundamentalmente en la Norma Internacional 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks, emitida por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), dependiente de la International Federation of Accountants (IFAC).

El Boletín 3190 establece los pronunciamientos normativos relacionados al trabajo que tiene que efectuar el auditor para dar respuesta a los riesgos que haya determinado.

También establece que el auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría globales para riesgos identificados a nivel de estados financieros y procedimientos específicos para riesgos asociados a nivel de aseveración.

Este boletín incluye dos secciones: la primera, que se refiere fundamentalmente a la sección normativa, y la segunda, que se le denominó "Aplicación y otro material explicativo", que se identifica claramente en párrafos con numeración antecedida con la letra "A". Esta última sección es parte integrante del boletín, en la cual se amplían y ejemplifican conceptos normativos contenidos en la primera sección.

Este boletín inicia su vigencia a partir de las auditorías que se efectúen para aquellos ejercicios que inicien el 1 de enero de 2010, con el propósito de que se tenga una amplia difusión y preparación para su adopción.

Atentamente,

C.P.C. Fernando J. Morales Gutiérrez
Vicepresidente de Legislación

C.P.C. José Luis Franco Murayama
*Presidente de la Comisión de Normas y
Procedimientos de Auditoría.*

Boletín 3190**LA RESPUESTA DEL AUDITOR A LOS RIESGOS DETERMINADOS**

ÍNDICE

	Párrafos		Párrafos
Introducción		Material de referencia	
Alcance	1	Respuestas globales (párrafo 5)	A1-A3
Vigencia	2	Procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos significativos a nivel de aseveración ...	A4-A8
Objetivo.....	3	Naturaleza	A9-A10
Definiciones	4	Oportunidad	A11-A14
Requerimientos		Alcance	A15-A16
Respuestas globales	5	Consideraciones específicas para:	
Procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos significativos a nivel de aseveración	6 y 7	— Entidades del sector público	A17
Pruebas de controles	8 y 9	— Entidades pequeñas	A18
Naturaleza y alcance de las pruebas de controles	10	Evaluaciones altas de riesgo [párrafo 7(b)].....	A19
Oportunidad de las pruebas de controles.....	11	Pruebas de controles	A20-A24
Usar evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio.....	12	Evidencia de auditoría y confiabilidad (párrafo 9)	A25
Usar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores	13 y 14	Naturaleza y alcance de las pruebas de controles	A26-A31
Controles sobre riesgos significativos	15	Oportunidad de las pruebas de controles.....	A32-A41
Evaluando la eficacia operativa de controles	16 al 19	Procedimientos sustantivos.....	A42-A50
Procedimientos sustantivos.....	20	Uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio.....	A51-A53
Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros	21	Errores de importancia relativa detectados en una fecha intermedia.....	A54
Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos.....	22	Precisión de la presentación y revelación	A55
Oportunidad de los procedimientos sustantivos .	23 y 24	Evaluación de la suficiencia y lo adecuado de la evidencia de auditoría	A56-A58
Presentación y revelación adecuadas.....	25	Documentación	A59
Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida	26 al 28		
Documentación	29 al 31		

BOLETÍN 3190**LA RESPUESTA DEL AUDITOR A LOS RIESGOS DETERMINADOS****Introducción****Alcance**

1. Este boletín se refiere a la responsabilidad del auditor en cuanto al diseño e implementación de las respuestas a los riesgos significativos, que han sido identificados por el auditor.

Este boletín debe ser leído junto con el Boletín 3180, Identificación y evaluación del riesgo de error material a través del conocimiento y la comprensión de la entidad y de su entorno, en donde se amplían conceptos y se incluyen ciertas definiciones.

Vigencia

2. Este boletín estará vigente para las auditorías de los estados financieros de periodos contables que empiezan a partir del 1 de enero de 2010.

Objetivo

3. El objetivo del boletín es ayudar al auditor a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de los riesgos significativos mediante el diseño e implementación de procedimientos de auditoría apropiados a esos riesgos.

Definiciones

4. Para los propósitos de este boletín, los términos que a continuación se indican tienen el significado siguiente:
 - a) Prueba de control. Un procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o detección y corrección de errores de importancia relativa a nivel de aseveración.
 - b) Procedimiento sustantivo. Un procedimiento de auditoría diseñado para detectar errores de importancia relativa a nivel de aseveración. Los procedimientos sustantivos comprenden:
 - i) Procedimientos analíticos sustantivos (cálculos globales, proyecciones, etcétera).
 - ii) Pruebas de detalle (tipos de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones).

Requerimientos**Respuestas globales**

5. El auditor deberá diseñar e implementar respuestas globales para atender los riesgos significativos en los estados financieros. (Párrafos A1-A3)

Procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos significativos a nivel de aseveración

6. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y alcance respondan a los riesgos significativos a nivel de aseveración. (Párrafos A4-A8)
7. Al diseñar procedimientos adicionales de auditoría, el auditor deberá:
 - a) Considerar las razones que se tienen para determinar el riesgo significativo a nivel de aseveración para cada clase de transacción, saldo de la cuenta y revelación, que incluyen:
 - i) La probabilidad de que ocurra un error importante debido a las características particulares de la clase de transacciones, saldo de la cuenta o revelación (es decir, el riesgo inherente).
 - ii) Si la evaluación del riesgo considera controles clave (es decir, el riesgo de control), lo cual requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor espera

confiar en la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos). (Párrafos A9-A18)

- b) Obtener evidencia de auditoría más persuasiva en la medida en que la evaluación de riesgo de error hecha por el auditor sea mayor. (Párrafo A19).

Pruebas de controles

8. El auditor deberá diseñar y realizar pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de los controles clave cuando:
 - a) La evaluación del auditor de los riesgos significativos incluyan una expectativa de que los controles operan eficazmente (es decir, el auditor espera confiar en la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos).
 - b) Los procedimientos sustantivos en sí, no pueden ofrecer evidencia de auditoría suficiente y adecuada a nivel de aseveración. (Párrafos A20-A24)
9. Al diseñar y realizar pruebas de controles, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría más persuasiva entre más confiabilidad le otorgue a la eficacia de un control. (Párrafo A25)

Naturaleza y alcance de las pruebas de controles

10. Al diseñar y realizar pruebas de controles, el auditor deberá:
 - a) Realizar otros procedimientos de auditoría junto con indagaciones para obtener evidencia de auditoría acerca de la eficacia operativa de los controles, lo cual incluye:
 - i) Cómo se aplicaron los controles en momentos relevantes durante el periodo que se audita.
 - ii) La constancia con que se aplicaron.

- iii) Quién o por qué medio se aplicaron. (Párrafos A26-29)

- b) Determinar si los controles a probar dependen de otros controles (controles indirectos), de ser así, determinar si es necesario obtener evidencia de auditoría que soporte la eficacia operativa de esos controles indirectos. (Párrafos A30-31)

Oportunidad de las pruebas de controles

11. El auditor realizará pruebas de controles para un momento en particular o durante el periodo por el cual espera confiar en dichos controles, sujeto a los párrafos 12 y 15 siguientes, con el fin de ofrecer una base adecuada con respecto a la confiabilidad esperada por el auditor. (Párrafo A32)

Usar evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

12. Al obtener evidencia de auditoría acerca de la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor deberá:
 - a) Obtener evidencia de auditoría acerca de cualquier cambio significativo a los controles, posterior al periodo intermedio.
 - b) Determinar la evidencia de auditoría adicional que se obtendrá para el periodo restante. (Párrafos A33-A34)

Usar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

13. Al determinar si es adecuado usar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, y de ser así, la duración del periodo de tiempo que puede pasar antes de volver a probar un control, el auditor deberá considerar lo siguiente:
 - a) La eficacia de otros elementos del control interno, incluyendo el ambiente de control, el monitoreo de los controles y el proceso de evaluación del riesgo por la entidad.
 - b) Los riesgos que se originan de las características del control, incluyendo si los controles son manuales o automatizados.

- c) La eficacia de los controles generales relacionados con la Tecnología de Información (TI).
 - d) La eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluyendo la naturaleza y alcance de las desviaciones en la aplicación del control observado en auditorías anteriores, y si ha habido cambios de personal que afecten de manera significativa la aplicación del control.
 - e) Si la falta de un cambio en un control particular representa un riesgo debido a las circunstancias cambiantes.
 - f) El riesgo de errores de importancia relativa y el grado de confiabilidad en el control. (Párrafo A35)
14. Si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de controles específicos obtenida en auditorías anteriores, deberá establecer la relevancia continua de esa evidencia al determinar si ha habido cambios importantes en esos controles posteriores a la auditoría anterior. El auditor deberá obtener esta evidencia por medio de indagaciones junto con la observación o inspección, para confirmar el entendimiento de dichos controles específicos, y:
- a) Si ha habido cambios que afecten la continua relevancia de la evidencia de la auditoría anterior, deberá probar los controles en la auditoría actual. (Párrafo A36)
 - b) Si no ha habido tales cambios, deberá revisar los controles al menos una vez cada tres periodos, y deberá probar algunos de ellos en cada auditoría para evitar revisar todos los controles en un solo periodo de auditoría, sin probar los controles en los siguientes dos periodos. (Párrafos A37-39)
- eficazmente. Sin embargo, el hecho de que no se detecten errores de importancia relativa por medio de procedimientos sustantivos, no ofrece evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la aseveración probada son eficaces. (Párrafo A40)
17. Cuando se detectan desviaciones de los controles sobre los cuales el auditor piensa confiar, deberá hacer indagaciones específicas para entender estos asuntos y sus posibles consecuencias, y determinará si:
- a) Las pruebas de controles realizadas ofrecen una base adecuada para confiar en los controles.
 - b) Se requieren pruebas de controles adicionales.
 - c) Los posibles riesgos significativos deben ser tratados mediante procedimientos sustantivos. (Párrafo A41)
18. El auditor deberá evaluar si, con base en el trabajo de auditoría realizado, ha identificado cualquier debilidad importante en la eficacia operativa de los controles.
19. El auditor deberá comunicar oportunamente a la administración cualquier desviación importante en el control interno identificada durante la auditoría a un nivel de responsabilidad adecuado.

Procedimientos sustantivos

20. Independientemente de los riesgos significativos evaluados, el auditor deberá diseñar y realizar procedimientos sustantivos para cada clase de transacción importante, saldo de la cuenta y revelación. (Párrafos A42-A47)

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

21. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:
- a) Conciliar los estados financieros con los registros contables subyacentes.

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor planea confiar en los controles sobre riesgos que ha determinado como significativos, deberá probarlos en el periodo actual.

Evaluando la eficacia operativa de controles

16. Al evaluar la eficacia operativa de controles clave, el auditor evaluará si se han detectado errores de importancia relativa mediante procedimientos sustantivos que indican que los controles no operan

- b) Examinar los asientos contables de importancia relativa y otros ajustes realizados durante la preparación de los estados financieros. (Párrafo A48)

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

- 22. Cuando el auditor ha determinado que un riesgo determinado es significativo, deberá realizar procedimientos sustantivos que respondan de manera específica a dicho riesgo. Cuando el enfoque a un riesgo significativo consista sólo en procedimientos sustantivos, éstos deberán incluir pruebas de detalle. (Párrafo A49)

Oportunidad de los procedimientos sustantivos

- 23. Revisar que cuando se realicen procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante realizando:
 - a) Procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo en cuestión.
 - b) Si el auditor determina que es suficiente, aplicará únicamente procedimientos sustantivos adicionales que ofrezcan una base razonable para obtener las conclusiones de auditoría de la fecha intermedia al final del ejercicio. (Párrafos A50-A53)
- 24. Si se detectan errores inesperados cuando el auditor evalúa los riesgos significativos en una fecha intermedia, deberá determinar si la evaluación de riesgo y la naturaleza, oportunidad y alcance planeado de los procedimientos sustantivos que cubren el periodo restante requieren de alguna modificación. (Párrafo A54)

Presentación y revelación adecuadas

- 25. El auditor deberá realizar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, está de acuerdo con las normas de información financiera aplicables. (Párrafo A55)

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida

- 26. Con base en los procedimientos de auditoría realizados y en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá evaluar, antes de concluir su trabajo, si las evaluaciones de los riesgos significativos al nivel de aseveración siguen siendo apropiadas. (Párrafos A56-57)
- 27. El auditor deberá concluir si se ha obtenido suficiente y adecuada evidencia de auditoría. Al desarrollar una opinión, considerará toda la evidencia de auditoría relevante, sin importar si ésta corrobora o contradice las aseveraciones de los estados financieros. (Párrafo A58)
- 28. Si el auditor no ha obtenido suficiente y adecuada evidencia de auditoría, en cuanto a una aseveración importante relativa a los estados financieros, deberá obtener evidencia adicional. Si no puede obtener suficiente y adecuada evidencia, deberá expresar en su dictamen una salvedad o una abstención de opinión.

Documentación

- 29. El auditor deberá documentar:
 - a) Las respuestas globales para manejar los riesgos significativos a nivel de los estados financieros y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría.
 - b) La vinculación de dichos procedimientos con los riesgos evaluados a nivel de aseveración.
 - c) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo en su caso las conclusiones cuando éstos no sean claros. (Párrafo A59)
- 30. Si el auditor planea usar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, deberá documentar las conclusiones sobre la confiabilidad de éstos.
- 31. La documentación del auditor demostrará que los estados financieros coinciden o se concilian con los registros contables subyacentes.

Material de referencia

Respuestas globales (párrafo 5)

A1. Las respuestas globales para atender los riesgos significativos a nivel de los estados financieros podrán incluir:

- Enfatizar al equipo de auditoría la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar personal con más experiencia o a aquéllos que tengan habilidades especiales o usar expertos.
- Ofrecer mayor supervisión.
- Incorporar elementos impredecibles en la selección de los procedimientos adicionales de auditoría que se van a realizar.
- Realizar cambios generales a la naturaleza, oportunidad, o alcance de los procedimientos de auditoría, por ejemplo: realizar procedimientos sustantivos al final del ejercicio, en lugar de hacerlo en una fecha intermedia o modificar la naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia más persuasiva.

A2. El entendimiento del ambiente de control por el auditor afecta la evaluación de los riesgos significativos al nivel de estados financieros. Un ambiente de control efectivo puede permitir al auditor tener más confianza en el control interno y en la evidencia de auditoría generada dentro de la entidad y así, por ejemplo, permitir al auditor realizar algunos procedimientos de auditoría en una fecha intermedia más que al final del ejercicio. Sin embargo, debilidades en el ambiente de control tienen un efecto opuesto; por ejemplo, el auditor puede responder a un ambiente de control de la siguiente manera:

- Realizando más procedimientos de auditoría al final del ejercicio y no en una fecha intermedia.
- Buscando evidencia de auditoría más amplia mediante los procedimientos sustantivos.
- Aumentando el número de localidades que se han de incluir en el alcance de la auditoría.

A3. Estas consideraciones tienen un peso importante en el enfoque general del auditor, por ejemplo, énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo), o un enfoque que usa pruebas de controles igual que procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos significativos a nivel de aseveración

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría (párrafo 6)

A4. La evaluación del auditor a los riesgos identificados al nivel de aseveración proporciona una base para considerar el enfoque adecuado de auditoría para diseñar y llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría. Por ejemplo, cuando sea aplicable y, no obstante los requisitos de este boletín, el auditor podría determinar que:

- a) Sólo mediante la aplicación de pruebas a los controles el auditor puede lograr una respuesta eficaz al riesgo significativo para una aseveración específica.
- b) Sólo es adecuado llevar a cabo procedimientos sustantivos para aseveraciones específicas y, por lo tanto, el auditor excluye el efecto de los controles de la evaluación del riesgo relevante. Esto puede ser porque los procedimientos de evaluación del riesgo del auditor no han identificado controles eficaces relevantes a la aseveración, o porque el probar la eficacia de éstos sería ineficiente y, por ende, el auditor no pretende depender de la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.
- c) Un enfoque combinado que usa pruebas de la eficacia operativa de los controles y procedimientos sustantivos es un enfoque eficaz.

A5. La naturaleza de los procedimientos de auditoría se refiere a su propósito (pruebas de controles o procedimientos sustantivos) y su tipo (inspección, observación, investigación, confirmación, reproceso de cálculos, o procedimientos analíticos). La naturaleza de los procedimientos

de auditoría es de la mayor importancia para responder a los riesgos evaluados.

- A6. La oportunidad se refiere al momento en el cual se lleva a cabo el procedimiento de auditoría o a la fecha de la evidencia de auditoría.
- A7. El alcance de un procedimiento de auditoría se refiere a la cantidad de procedimientos que se aplicarán, por ejemplo, el tamaño de una muestra o la cantidad de observaciones de una actividad de control.
- A8. El diseñar y llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría, cuya naturaleza, oportunidad y alcance estén basados en respuesta a los riesgos significativos al nivel de aseveración, proporcionan un vínculo claro entre los procedimientos adicionales de auditoría del auditor y la evaluación del riesgo.

Respuesta a los riesgos evaluados a nivel de aseveración [párrafo 7(a)]

Naturaleza

- A9. Los riesgos evaluados por el auditor pueden afectar, tanto los tipos de procedimientos de auditoría que se realizarán como la combinación de éstos. Por ejemplo, cuando un riesgo evaluado es alto, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con un tercero, además de inspeccionar el documento. Asimismo, ciertos procedimientos de auditoría pueden ser más apropiados para algunas aseveraciones que otros.

Por ejemplo, en relación con el ingreso, las pruebas de los controles pueden responder más al riesgo evaluado de errores de la aseveración de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden ser los que más respondan al riesgo evaluado de errores de la aseveración de ocurrencia.

- A10. Las razones para la evaluación de un riesgo, son relevantes para determinar la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si el auditor considera que hay un riesgo bajo, debido a las características particulares de una clase de transacciones sin considerar los controles relacionados, el auditor puede determinar que los procedimientos analíticos sustantivos proporcionan suficiente y adecuada evidencia

de auditoría. Por otra parte, si hay un riesgo bajo debido a los controles internos, y el auditor piensa basar los procedimientos sustantivos en dicha evaluación baja, entonces el auditor efectúa pruebas de los controles, conforme se estipula en el párrafo 8(a).

Éste, puede ser el caso, por ejemplo, para una clase de transacciones de características no complejas, razonablemente uniformes, que se procesen y controlen rutinariamente por el sistema de información de la entidad.

Oportunidad

- A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al final del ejercicio. Mientras más alto es el riesgo de errores de importancia relativa, es más probable que el auditor pueda decidir qué es más eficaz, si realizar procedimientos sustantivos más cerca de, o al final del ejercicio, en vez de, en una fecha más adelantada, o llevar a cabo procedimientos de auditoría sin anunciar o en momentos no esperados (por ejemplo, llevar a cabo procedimientos de auditoría en localidades seleccionadas sin anunciar).

Esto es de especial relevancia al considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor podría concluir que, cuando se hayan identificado riesgos de errores o manipulación intencionales, no serían eficaces los procedimientos de auditoría para las conclusiones de auditoría de una fecha intermedia al final del ejercicio.

- A12. Por otra parte, llevar a cabo procedimientos de auditoría antes del final del ejercicio puede ayudar al auditor a identificar asuntos importantes en una etapa inicial de la auditoría y, en consecuencia, resolverlos con ayuda de la administración o desarrollar un enfoque eficaz de auditoría para atender a tales asuntos.
- A13. Además, ciertos procedimientos de auditoría pueden realizarse sólo en o después del final del ejercicio, como por ejemplo:

- Cotejar los estados financieros con los registros contables.
- Examinar los ajustes hechos durante la preparación de los estados financieros.

- Procedimientos para responder al riesgo de que la entidad hubiera participado en contratos de ventas no apropiados o en transacciones que puedan no haberse concluido al final del ejercicio.

A14. Otros factores relevantes que tienen influencia sobre la consideración del auditor de cuándo realizar los procedimientos de auditoría, incluyen los siguientes:

- El ambiente de control.
- Cuando está disponible la información relevante (por ejemplo, los archivos electrónicos pueden alterarse posteriormente o los procedimientos de observación pueden ocurrir sólo en ciertas épocas).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si hay un riesgo de ingresos sobrevaluados para cumplir con las expectativas de utilidades mediante la posterior creación de contratos de ventas falsos, el auditor puede examinar los contratos disponibles al final del ejercicio).
- El ejercicio o fecha con que se relaciona la evidencia de auditoría.

Alcance

A15. El alcance de un procedimiento de auditoría se determina por el juicio del auditor después de considerar la importancia relativa, el riesgo evaluado y el grado de certeza que el auditor planea obtener. Cuando se logra un solo objetivo con una combinación de procedimientos, el alcance de cada procedimiento se considera por separado. En general, el alcance de los procedimientos de auditoría aumenta conforme incrementa el riesgo de errores de importancia relativa.

Por ejemplo, como respuesta al riesgo evaluado de errores de importancia relativa debido a fraude, podría ser adecuado aumentar el tamaño de las muestras o realizar procedimientos sustantivos analíticos a un nivel más detallado. Sin embargo, es adecuado aumentar el alcance de un procedimiento de auditoría sólo si es relevante para el riesgo específico.

A16. El uso de Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAACs) permite realizar pruebas más extensas de las transacciones electrónicas

y archivos de cuentas, lo cual puede ser útil cuando el auditor decida modificar el alcance de las pruebas, por ejemplo, en la respuesta a los riesgos significativos por fraude. Estas técnicas pueden utilizarse para seleccionar una muestra de transacciones de los archivos electrónicos clave, para escoger transacciones con características específicas o para pruebas de toda una población, en lugar de una muestra.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A17. Para las auditorías de entidades del sector público, la auditoría, así como otros requisitos especiales, pueden afectar la consideración del auditor con respecto a la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría adicionales.

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

A18. En el caso de entidades pequeñas, puede no haber muchas actividades de control que pudiera identificar el auditor o el grado hasta el cual su existencia u operación ha sido documentada, o bien, limitadamente, por la entidad. En estos casos, podría ser más eficiente que el auditor realice procedimientos adicionales que sean, principalmente, procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos excepcionales, la ausencia de actividades de control o de otros componentes de control, causa que sea imposible obtener suficiente evidencia de auditoría.

Evaluaciones altas de riesgo [párrafo 7(b)]

A19. Al obtener una evidencia de auditoría convincente debido a una evaluación de riesgo alta, el auditor podría aumentar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o confiable (por ejemplo, poner más hincapié en obtener evidencia de algún tercero u obtener evidencia de corroboración de varias fuentes independientes).

Pruebas de controles

Diseño y realización de pruebas de controles (párrafo 8)

A20. Las pruebas de controles se realizan cuando el auditor ha determinado que éstos, están adecuadamente diseñados para prevenir o detectar y corregir, errores de importancia relativa en una aseveración. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno debe considerarse por separado.

A21. La prueba de eficacia operativa de los controles es diferente de obtener un entendimiento y de evaluar el diseño e implementación de los controles. Sin embargo, se usan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. Por lo tanto, el auditor puede determinar que resulta eficiente poner a prueba la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina que han sido puestos en marcha.

A22. Además, aunque es posible que algunos procedimientos de evaluación del riesgo no hayan sido diseñados específicamente como pruebas de controles, es posible que proporcionen evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los mismos y, en consecuencia, sirvan como pruebas de los controles. Por ejemplo, es posible que los procedimientos de evaluación de riesgo del auditor hayan incluido lo siguiente:

- Indagación sobre el uso de presupuestos por la administración.
- Observación comparativa de los gastos mensuales presupuestados y reales de la administración.
- Inspección de informes pertinentes a la investigación de variaciones entre las cantidades presupuestadas y las reales.

Estos procedimientos de auditoría brindan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y si éstas se han implementado, y pueden también dar evidencia de auditoría sobre la eficacia de la operación de las políticas presupuestarias para prevenir o detectar errores de importancia en la clasificación de gastos.

A23. Asimismo, el auditor puede diseñar una prueba de control para realizarla junto con una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el objetivo de la prueba de control es diferente al objetivo de una prueba de detalle, ambos pueden lograrse mediante la realización de una prueba de control y una prueba de detalle sobre la misma transacción, también conocida como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba para examinar una factura para determinar si se ha aprobado y para dar evidencia sustantiva de auditoría de una transacción. Una prueba de doble propósito debe estar diseñada para evaluar los objetivos por separado.

A24. En ciertos casos, podría resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que por sí mismos proporcionen suficiente evidencia de auditoría adecuada al nivel de aseveración. Esto podría ocurrir cuando una entidad conduce su negocio usando TI y no se produce o mantiene documentación alguna de las transacciones más que por ese medio. En tales casos, el párrafo 8(b) requiere que el auditor realice pruebas de los controles clave.

Evidencia de auditoría y confiabilidad (párrafo 9)

A25. Se puede buscar un mayor nivel de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles cuando el enfoque que se adopta consiste principalmente en pruebas de controles, en especial, en donde no es posible ni factible obtener suficiente y adecuada evidencia de auditoría, sólo por medio de los procedimientos sustantivos.

Naturaleza y alcance de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría en combinación con la indagación [párrafo 10 (a)]

A26. La indagación en sí, no es suficiente para obtener suficiente evidencia de la eficacia operativa de los controles. Por lo tanto, se realizan otros procedimientos de auditoría en combinación con la indagación. En este sentido, la indagación combinada con la inspección o con el reproceso del control, puede proporcionar más seguridad que la indagación y observación, ya que una observación es aplicable sólo en el momento en que se hace.

A27. La naturaleza del control específico influye en el tipo de procedimientos que se requieren para obtener evidencia de auditoría sobre si el control estaba operando eficazmente. Por ejemplo, si la eficacia operativa se evidencia con la documentación, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia. Sin embargo, para otros controles esa documentación podría no estar disponible o no ser relevante.

Por ejemplo, puede no existir documentación de operación para algunos factores del ambiente de control, como la asignación de autoridad y responsabilidad, o para algunos tipos de actividades de control, como aquéllas realizadas por una computadora. En esas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante la indagación en combinación con otros procedimientos de auditoría, como la observación o el uso de TAACs.

Alcance de las pruebas de controles

A28. Cuando se necesita evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, podría ser adecuado aumentar el alcance de la prueba de control. Además del grado de confiabilidad en los controles, los asuntos que el auditor puede considerar al determinar el alcance de estas pruebas incluyen lo siguiente:

- La frecuencia del desempeño del control por parte de la entidad durante el periodo.
- El periodo de auditoría en que el auditor confiara en la eficacia operativa del control.
- La tasa de desviación esperada del control.
- La relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría por obtener, con respecto al nivel de eficacia del control al nivel de aseveración.
- El grado hasta el cual se obtiene evidencia de auditoría de pruebas de otros controles relacionados con la aseveración.

El Boletín 5020, *El muestreo en la auditoría* incluye una guía adicional sobre el alcance de las pruebas.

A29. Debido a que por su naturaleza el procesamiento de datos a través de TI es consistente,

podría no ser necesario aumentar el alcance de pruebas a un control automatizado. Un control automatizado deberá funcionar de manera consistente, a menos de que se cambie el programa (incluyendo las tablas, archivos u otros datos permanentes usados por el programa). Una vez que el auditor determine que un control automatizado está funcionando según lo planeado (lo que podría hacerse en el momento en que el control se implementa inicialmente o en alguna otra fecha), el auditor podría considerar llevar a cabo pruebas para determinar que el control continúa funcionando de manera eficaz. Estas pruebas podrían incluir la determinación de que:

- Los cambios al programa no se realizan sin estar sujetos a los controles adecuados de cambio de programas.
- Se usa la versión autorizada del programa para procesar las transacciones.
- Otros controles generales relevantes son eficaces.

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

Pruebas de controles indirectos [párrafo 10(b)]

A30. En ciertas circunstancias, podría ser necesario obtener evidencia de auditoría que soporta la operación eficaz de controles indirectos. Por ejemplo, cuando el auditor decide verificar la eficacia de una revisión del usuario de un informe de excepciones de ventas a crédito que exceden el límite de crédito autorizado a un cliente, esta revisión del usuario y el seguimiento correspondiente es el control que es de relevancia directa para el auditor. Los controles sobre la precisión de la información que contiene el informe (por ejemplo, los controles generales de TI), se describen como controles indirectos.

A31. Debido a la consistencia del procesamiento mediante TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación del control, cuando se consi-

dera en combinación con evidencia de auditoría obtenida respecto de la eficacia operativa de los controles generales de la entidad (y en particular, controles de cambio), también puede dar evidencia sustancial de auditoría sobre su eficacia operativa.

Oportunidad de las pruebas de controles

Periodo planeado de de confiabilidad (párrafo 11)

A32. La evidencia de auditoría correspondiente a sólo un momento en el tiempo puede ser suficiente para los propósitos del auditor, por ejemplo, cuando prueba los controles sobre el conteo físico de inventario de la entidad al final del ejercicio. Si el auditor pretende confiar en un control durante un periodo de tiempo, las pruebas de controles deben proporcionar evidencia de auditoría de que el control operó de manera eficaz en el periodo. Estas otras pruebas pueden incluir pruebas de monitoreo de los controles por parte de la entidad.

Uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (párrafo 12)

A33. Los factores relevantes al determinar la evidencia de auditoría adicional que se deberá obtener con respecto a los controles que estaban operando durante el periodo restante después de un periodo intermedio incluyen:

- La importancia de los riesgos evaluados de errores de importancia relativa a nivel de aseveración.
- Los controles específicos que se probaron durante el periodo intermedio y los cambios importantes que se realizaron desde que fueron probados, incluyendo cambios en el sistema de información, procesos y de personal.
- El grado de evidencia de auditoría obtenida sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- La duración del periodo restante.
- El grado hasta el cual el auditor pretende reducir aún más los procedimientos sus-

tantivos con base en la dependencia de los controles.

- El ambiente de control.

A34. Es posible obtener evidencia adicional de auditoría, por ejemplo, extendiendo las pruebas de los controles durante el periodo restante o poniendo a prueba el monitoreo de controles por parte de la entidad.

Uso de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas (párrafo 13)

A35. En ciertas circunstancias, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías previas puede proporcionar evidencia de que dicha evidencia es relevante para la auditoría actual. Por ejemplo, al realizar la auditoría anterior, el auditor pudo haber determinado que un control automatizado funcionaba según lo planeado. El auditor obtiene evidencia de auditoría para determinar si se han hecho cambios al control automatizado que afecten la continuidad de su funcionamiento eficaz, por ejemplo, mediante una investigación con la administración y la inspección de registros para identificar qué controles han cambiado.

La consideración de evidencia de auditoría sobre estos cambios puede soportar, ya sea el aumentar o disminuir la evidencia de auditoría que se obtendrá en el periodo actual sobre la eficacia operativa de los controles.

Controles de auditorías previas que han cambiado [párrafo 14(a)]

A36. Los cambios pueden afectar la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas, de modo tal que pueda no haber ya una base para una confiabilidad continua. Por ejemplo, los cambios en un sistema que permiten que la entidad reciba un nuevo informe del sistema probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría previa; sin embargo, un cambio que haga que los datos se acumulen o calculen de manera diferente, afecta la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas.

Controles de auditorías previas que no han cambiado [párrafo 14(b)]

A37. La decisión del auditor sobre si debe confiar en evidencia de auditoría relacionada con pruebas de controles, debe considerar lo siguiente:

- a) Que no han cambiado desde que se probaron la última vez.
- b) Con base en su juicio profesional, evaluar si dichos controles mitigan un riesgo significativo. Además, el tiempo entre el periodo en el que se vuelven a someter a pruebas dichos controles es también un asunto de juicio profesional, pero el párrafo 14(b) requiere que sea de, por lo menos, una vez cada tres años.

A38. En general, mientras más alto sea el riesgo de errores de importancia relativa o la dependencia del control, es probable que sea menor el periodo de tiempo que pase, en su caso. Los factores que pueden disminuir el periodo para volver a hacer pruebas a un control, o que dan como resultado el no confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas, incluyen lo siguiente:

- Un ambiente de control débil.
- Monitoreo débil de los controles.
- Un elemento importante en los controles clave que no sea automatizado.
- Cambios de personal que afectan de modo importante la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que indican la necesidad de cambios en el control.
- Controles generales de TI débiles.

A39. Cuando existen varios controles para los que el auditor pretende depender de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas, el hacer pruebas de algunos de estos controles en cada auditoría ofrece información que corrobora la eficacia continua del ambiente de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado que dependa de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles (párrafos 16-19)

A40. Un error importante detectado por los procedimientos del auditor pudiera ser indicativo de la existencia de una debilidad importante en el control interno.

A41. El concepto de la eficacia operativa de los controles reconoce que pueden ocurrir algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones en los controles prescritos pueden ser causadas por factores como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales importantes en el volumen de transacciones y errores humanos. La tasa de desviación detectada, especialmente, en comparación con la tasa esperada, podría indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo a nivel de aseveración, al nivel evaluado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (párrafo 20)

A42. El párrafo 20 requiere que el auditor diseñe y realice procedimientos sustantivos para cada clase importante de transacciones, saldos de cuenta y revelación, independientemente del riesgo significativo evaluado. Este requisito refleja el hecho de que: i) la evaluación del riesgo del auditor depende de su juicio profesional y puede no identificar todos los riesgos de errores de importancia relativa, y ii) hay limitaciones inherentes al control interno, incluyendo que la administración ignore los controles establecidos.

Naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos

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

- Realizar sólo procedimientos sustantivos analíticos será suficiente para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por ejemplo, donde la evaluación de riesgo del auditor se soporta con la evidencia de auditoría de pruebas de controles.
- Únicamente son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos sustantivos analíticos y de pruebas de

detalle, es la mejor respuesta a los riesgos evaluados.

- A44. Los procedimientos sustantivos analíticos generalmente son aplicables a grandes volúmenes de transacciones, que tienden a ser predecibles a través del tiempo.
- A45. La naturaleza del riesgo y de la aseveración es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la aseveración de existencia o de ocurrencia podrían incluir la selección de partidas o de montos incluidos en los estados financieros y la obtención de evidencia de auditoría relevante. Asimismo, las pruebas de detalle relacionadas con la aseveración de integridad podrían incluir la selección de partidas o montos que se espera estarán incluidos en los estados financieros y una investigación si dichas partidas están incluidas.
- A46. Dado que la evaluación del riesgo de errores de importancia toma en cuenta el control interno, el alcance de los procedimientos sustantivos podría requerir un aumento cuando los resultados de las pruebas no sean satisfactorios. Sin embargo, es adecuado aumentar el alcance de un procedimiento de auditoría sólo si el procedimiento de auditoría mismo es relevante para el riesgo específico.
- A47. Al diseñar pruebas de detalle, comúnmente se piensa en el alcance de las pruebas en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también existen otros asuntos relevantes, incluyendo si es más eficaz usar otros medios de pruebas selectivas. Ver el Boletín 5020 para una guía adicional.

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

- A48. La naturaleza y alcance del examen del auditor de los asientos de diario y otros ajustes dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos significativos asociados.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos (párrafo 22)

- A49. El párrafo 22 de este boletín requiere que el auditor lleve a cabo procedimientos sustantivos que respondan específicamente a los riesgos significativos determinados. Por ejemplo, si el auditor identifica que la administración está bajo presión de cumplir con expectativas de utilidades, puede haber un riesgo de que la administración esté sobrevalorando las ventas al reconocer de manera inapropiada, ingresos relacionados con contratos de ventas con términos que prohíben el reconocimiento de ingresos o al facturar las ventas antes de su embarque.

En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar confirmaciones externas no sólo para corroborar cantidades actuales pendientes, sino también para confirmar los detalles de los contratos de ventas, incluyendo fecha, cualquier derecho de devolución y términos de entrega. Además, el auditor podría darse cuenta de que es eficaz complementar estas confirmaciones externas con investigaciones con personal de la entidad que no sea de finanzas, respecto a cualquier cambio en los contratos de ventas y términos de entrega. Los procedimientos sustantivos relacionados con los riesgos significativos a menudo se diseñan para obtener evidencia de auditoría adecuada.

Oportunidad de los procedimientos sustantivos (párrafos 23-24)

- A50. En la mayoría de los casos, la evidencia relacionada con procedimientos sustantivos, obtenida en auditorías anteriores, proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, hay excepciones, como por ejemplo una opinión legal relacionada con la estructura de una bursatilización que no ha tenido cambios, que pudiera ser relevante en el periodo actual. En estos casos, podría resultar adecuado usar la evidencia de los procedimientos sustantivos de una auditoría previa cuando dicha evidencia y la materia relacionada no han sufrido cambios de fondo y los procedimientos de auditoría se han llevado a cabo durante el periodo actual para establecer su relevancia continua.

Uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (párrafo 23)

A51. Bajo algunas circunstancias, el auditor podría determinar que sería útil realizar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, así como comparar y conciliar información concerniente al cierre del ejercicio con la información comparable en la fecha intermedia para:

- a) Identificar cantidades que parezcan inusuales.
- b) Investigar cualquier cantidad inusual.
- c) Realizar procedimientos sustantivos analíticos o pruebas de detalle para probar el periodo en cuestión.

A52. Al realizar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, sin realizar procedimientos adicionales en una fecha posterior, se aumenta el riesgo de que puedan existir errores de importancia relativa al final del ejercicio que no sean detectadas por el auditor. Este riesgo aumenta al extenderse al periodo restante. Los factores a continuación listados, pueden tener influencia sobre si se realizan procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El ambiente de control y otros controles clave.
- La disponibilidad de la información en una fecha posterior, que sea necesaria para los procedimientos del auditor.
- El objetivo del procedimiento sustantivo.
- El riesgo evaluado de errores de importancia relativa.
- La naturaleza del tipo de transacciones o saldo de cuenta y aseveraciones relacionadas.
- La capacidad del auditor para llevar a cabo procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles, para cubrir el periodo restante, reduciendo el riesgo de que no se detecten errores de importancia relativa que existen al final del ejercicio.

A53. Los factores listados a continuación pueden tener influencia sobre si se realizan procedimientos sustantivos analíticos, con respecto al periodo entre la fecha intermedia y el final del ejercicio:

- Si los saldos al final del ejercicio de los tipos específicos de transacciones o saldos de cuentas son razonablemente predecibles, con respecto a la cantidad, importancia relativa y composición.
- Si son adecuados los procedimientos de la entidad para analizar y ajustar dichos tipos de transacciones o saldos de cuenta en fechas intermedias y para establecer cierres contables adecuados.
- Si el sistema de información relevante para la información financiera proporcionará información con respecto a los saldos al final del ejercicio y las transacciones en el periodo restante, que sea suficiente para permitir la investigación de:
 - a) Transacciones o asientos importantes inusuales (incluyendo los del o cercanos al final del ejercicio).
 - b) Otras causas de fluctuaciones importantes o fluctuaciones esperadas que no ocurrieron.
 - c) Cambios en la composición de los tipos de transacciones o saldos de cuentas.

Errores de importancia relativa detectados en una fecha intermedia (párrafo 24)

A54. Cuando el auditor concluye que la naturaleza, oportunidad o alcance planeados de los procedimientos sustantivos que cubren el periodo restante necesitan modificarse como resultado de que se han detectado errores de importancia relativa a la fecha intermedia, dichas modificaciones pueden incluir la ampliación o reejecutar dichos procedimientos de auditoría al final del ejercicio.

Precisión de la presentación y revelación (párrafo 25)

A55. La evaluación general de la presentación de los estados financieros, incluyendo las revelaciones correspondientes, se relacionan con el hecho de que los estados financieros están presentados de tal manera que reflejen la clasificación y revelación de la información financiera, así como la forma, organización y contenido de los estados financieros y sus notas. Esto incluye, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalle que se da, la clasificación de partidas en los estados financieros y las bases de las cantidades reveladas.

Evaluación de la suficiencia y lo adecuado de la evidencia de auditoría (párrafos 26-28)

A56. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo y reiterativo. Conforme el auditor lleva a cabo los procedimientos de auditoría planeados, la evidencia de auditoría obtenida puede causar que el auditor modifique la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría planeados. Puede llamar la atención del auditor, la información que difiera de manera importante de la utilizada para la evaluación del riesgo. Por ejemplo:

- El alcance de errores de importancia relativa que el auditor detecta al llevar a cabo procedimientos sustantivos, puede alterar el juicio profesional del auditor sobre las evaluaciones del riesgo e indicar una debilidad de importancia relativa en el control interno.
- El auditor puede darse cuenta de diferencias en la contabilidad o evidencia contradictoria o faltante.
- Los procedimientos analíticos realizados en la etapa de revisión general de la auditoría pueden indicar un riesgo de errores de importancia relativa no identificados previamente.

En esas circunstancias, el auditor debe reevaluar los procedimientos de auditoría planeados, considerando los riesgos evaluados para todas o algunas de las transacciones, saldos de cuentas o revelaciones y aseveraciones relacionadas.

A57. El auditor no puede dar por hecho que un caso de fraude o error sea una ocurrencia aislada. Por lo tanto, continúa siendo adecuada la consideración de cómo la detección del fraude o error afecta a los riesgos significativos.

A58. El juicio profesional del auditor en cuanto a lo que constituye suficiente evidencia adecuada de auditoría está influido por factores como los siguientes:

- La importancia del posible error en la aseveración y la probabilidad de que tenga un efecto de importancia relativa, individual o junto con otros posibles errores de importancia relativa sobre los estados financieros.
- La eficacia de las respuestas de la administración y controles para atender a los riesgos.
- La experiencia obtenida durante auditorías anteriores, respecto a potenciales errores de importancia relativa similares.
- Los resultados de procedimientos de auditorías realizados, incluyendo si esos procedimientos de auditoría identificaron casos específicos de fraude o error.
- Fuente y confiabilidad de la información disponible.
- Contundencia de la evidencia de auditoría.
- Entendimiento de la entidad y su ambiente, incluyendo su control interno.

Documentación (párrafo 29)

A59. La forma y el alcance de la documentación de auditoría están basados en el juicio profesional, y se ve influenciada por la naturaleza, el tamaño y la complejidad de la entidad y de su control interno, por la disponibilidad de la información, por parte de la entidad, la metodología y la tecnología utilizada en la auditoría.