

EL PROCESO DE IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS CONSEJOS PARA APLICAR LA NIA 315 (REVISADA EN 2019)

Busca consejos sobre cómo aplicar determinados requisitos nuevos y otros de la [Norma Internacional de Auditoría \(NIA\) 315 \(Revisada 2019\)](#)? ¿Le interesa saber por qué existen algunos de los requisitos de la NIA 315 (Revisada 2019) y cómo impulsan una auditoría eficaz? Lea esta guía para descubrirlo.

AVISO LEGAL

Esta Herramienta está diseñada para ayudar a los profesionales ejercientes en la aplicación de [la NIA 315 \(Revisada en 2019\)](#), *Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material*, pero no pretende sustituir la lectura de la propia norma. No aborda todos los requisitos de la NIA 315 (Revisada en 2019) y se centra únicamente en los nuevos requisitos seleccionados y en algunos otros requisitos.

Además, el auditor debe utilizar esta herramienta a la luz de su juicio profesional y de los hechos y circunstancias de cada auditoría en particular. Cabe señalar asimismo que los ejemplos facilitados no son exhaustivos y no representan todos los aspectos de la identificación y evaluación de riesgos, sino que se facilitan más bien para ayudar a guiar al auditor a través de algunos escenarios específicos que a través de todas las situaciones que puedan encontrarse en una auditoría.

Norma debatida

NIA 315 (Revisada en 2019), *Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material*

Fecha de entrada en vigor

Los cambios de la NIA 315 (Revisada en 2019) son efectivos para las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2021¹.

1 La NIA 315 (Revisada en 2019) también se aplica a las auditorías incluidas en el ámbito de aplicación de la NIA 805, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros individuales y de elementos, cuentas o partidas específicas de estados financieros*. La NIA 315 (Revisada en 2019) se

Enfoque de esta herramienta

Esta *Herramienta de Implementación para Auditores (Herramienta)* no autorizada hace hincapié en la escalabilidad de la norma centrándose en las entidades menos complejas (EMC).²

Forma y contenido de esta herramienta

A continuación se resume el contenido de esta *herramienta*:

- Figura 1 - una visión general del proceso de identificación y evaluación de riesgos en la NIA 315 (Revisada en 2019).
 - Cada etiqueta de **la Figura 1** aparece en una llamada indicada por **N1**. Para acceder a una sección sobre un tema concreto, haga clic en la etiqueta correspondiente. Para volver a la Figura 1, haga clic directamente en cada sección. La posición de la llamada en la Figura 1 indica la parte de la identificación y evaluación del riesgo proceso al que se refiere principalmente el asunto debatido.
- Un breve análisis de los conceptos básicos seleccionados en los que se basa el proceso de identificación y evaluación de riesgos y la forma en que usted lo aplica, tales como:
 - Proceso dinámico e iterativo de evaluación de riesgos
 - Juicio profesional y escepticismo profesional
 - Escalabilidad
- Explicaciones de ciertos:
 - Nuevos requisitos (preguntas N1 a N6)
 - Las explicaciones de los nuevos requisitos (preguntas N1 a N6) pueden incluir cómo se relacionan con otros requisitos y material de aplicación que no son nuevos.
 - Otros requisitos (preguntas O1 a O5)

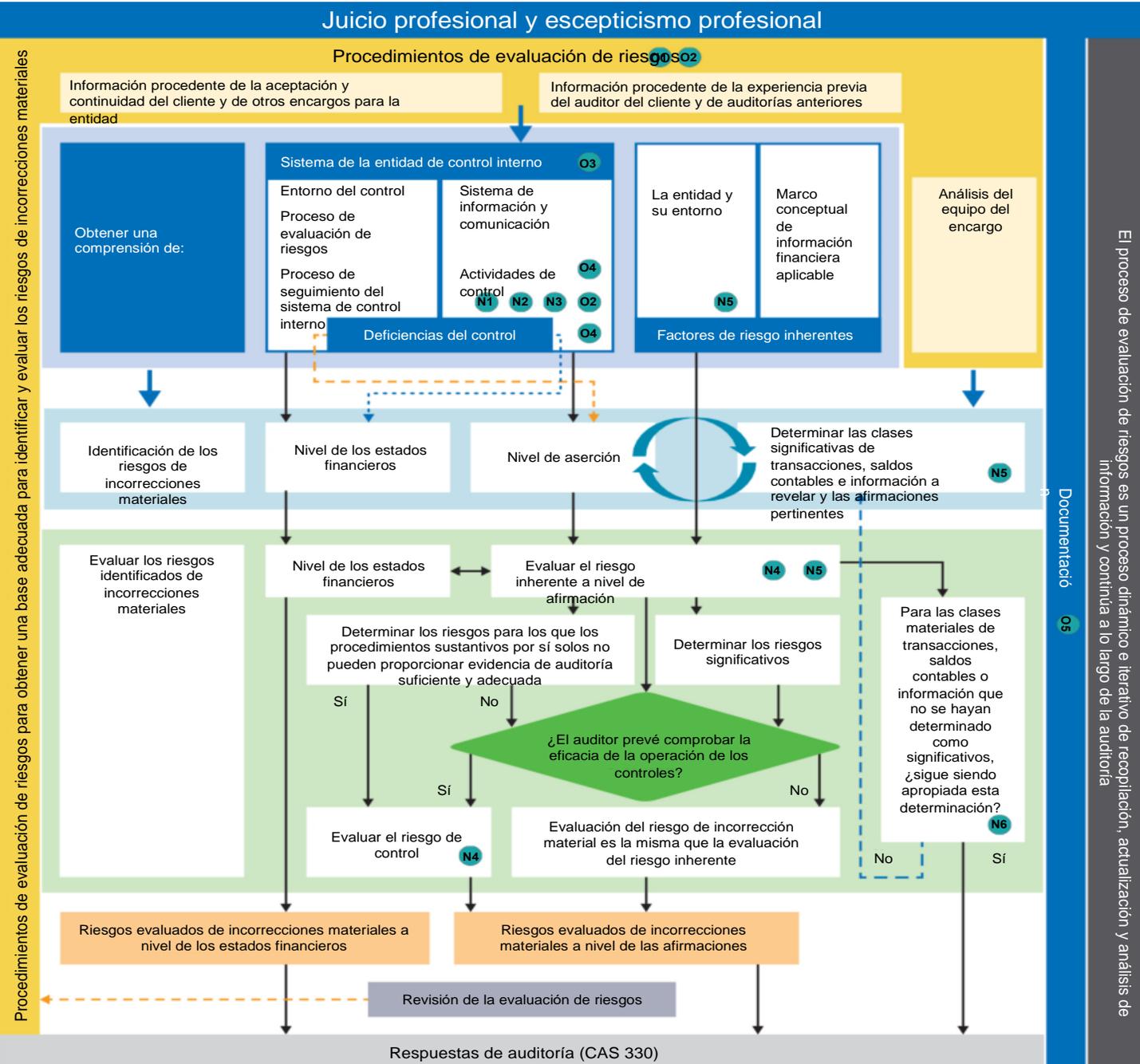
Agradecimiento

La *Herramienta* se basa en la [Herramienta de implantación para auditores](#) de Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) y se utiliza con permiso de CPA Canada.

² Las NIA no definen una entidad menos compleja (EMC). La NIA 315 (Revisada en 2019) está destinada a las auditorías de todas las entidades, con independencia de su tamaño o complejidad, por lo que el material de aplicación incorpora consideraciones específicas tanto para las entidades menos complejas como para las más complejas, cuando procede. Aunque el tamaño de una entidad puede ser un indicador de su complejidad, algunas entidades más pequeñas pueden ser complejas y algunas entidades más grandes pueden ser menos complejas. El IAASB tiene actualmente una propuesta de nueva Norma para auditorías de EMC que proporciona algún contexto adicional sobre lo que podría constituir una EMC.

Visión general del proceso de identificación y evaluación de riesgos en la NIA 315 (revisada en 2019)

Figura 13.4: VISIÓN GENERAL DEL PROCESO DE IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS EN NIA 315 (Revisada en 2019)



El proceso de evaluación de riesgos es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información y continúa a lo largo de la auditoría

Documentación 05

3 Esta figura es un extracto de Introducción a la NIA 315 (Revisada en 2019): [Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento](#), publicada por la Federación Internacional de Contadores en diciembre de 2019.

4 La NIA 315 (Revisada en 2019) está destinada a las auditorías de todas las entidades, independientemente de su tamaño o complejidad. El material de aplicación y esta guía incorporan consideraciones específicas para las entidades menos complejas. La NIA 315 (Revisada en 2019) está destinada a las auditorías de todas las entidades, independientemente de su tamaño o complejidad. El material de aplicación y esta guía incorporan consideraciones específicas para las entidades menos complejas.

Selección de conceptos básicos en los que se basa el proceso de identificación y evaluación de riesgos

Objetivo

La NIA 315 (Revisada en 2019), *Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material*, se ha revisado de forma significativa. Los cambios y los nuevos requisitos pretenden aclarar y ayudarle a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material de una manera más coherente y sólida. Una vez identificados y evaluados los riesgos de incorrección material, la NIA 330, *Respuestas del auditor a riesgos valorados*, exige que se diseñen y apliquen procedimientos de auditoría adicionales para responder adecuadamente a dichos riesgos de incorrección material y concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La calidad de su proceso de identificación y evaluación de riesgos (en lo sucesivo, "evaluación de riesgos") tiene, por tanto, un efecto dominante en todos los aspectos de la auditoría. La comprensión de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad le proporciona un marco de referencia para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material. Aunque esta NIA se ha revisado considerablemente, el modelo de riesgo de auditoría y su objetivo de identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros y en las afirmaciones, ya sean debidas a fraude o a error, permanecen inalterados.⁵

Proceso dinámico e iterativo de evaluación de riesgos

La columna de la derecha de **la Figura 1** indica que el proceso de evaluación de riesgos es dinámico e iterativo. Es posible que sus evaluaciones preliminares del riesgo, y las respuestas previstas a dichas evaluaciones, deban cambiar cuando se obtenga nueva información a medida que avanza la auditoría. Debe estar alerta ante esta posibilidad durante toda la auditoría. Esto puede incluir cambios tanto en sus respuestas generales como en los procedimientos de auditoría adicionales. Este punto clave se destaca mediante la inclusión de la casilla "revisión de la evaluación de riesgos" cerca de la parte inferior de la figura.

Juicio profesional y escepticismo profesional

La NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, exige que se ejerza el juicio profesional y se mantenga el escepticismo profesional⁶ durante la planificación y ejecución de la auditoría, incluso al aplicar procedimientos de evaluación de riesgos⁷.

Se han introducido cambios en la norma para fomentar una mentalidad más escéptica del auditor al emprender procedimientos de evaluación de riesgos. Es importante insistir en que, al diseñar y aplicar los procedimientos de evaluación de riesgos, no se incline por obtener pruebas de auditoría que puedan corroborar o por excluir pruebas de auditoría que puedan ser contradictorias. Esto puede ayudarle a ejercer el escepticismo profesional a la hora de identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales. El escepticismo profesional es una actitud que se aplica cuando se emiten juicios profesionales y que sirve de base para las propias acciones.

⁵ La [hoja informativa](#) del IAASB Introducción a la NIA 315 (Revisada en 2019) *Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material* contiene una descripción general de los cambios significativos.

⁶ La NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría con arreglo a las Normas Internacionales de Auditoría*, define "juicio profesional" y "escepticismo profesional". Véase la NIA 200.13 (k) y (l).

⁷ La NIA 315.12(j) define los "procedimientos de evaluación de riesgos" como los procedimientos de auditoría diseñados y aplicados para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones.

En términos sencillos, cuando se ejerce el escepticismo profesional, no se pretende simplemente evidenciar una cifra presentada en los estados financieros. Puede ejercer el escepticismo profesional:

- Cuestionar la información contradictoria y la fiabilidad de los documentos;
- Considerar las respuestas a las preguntas y otra información obtenida de la dirección y de los encargados de la gobernanza;
- Estar alerta ante situaciones que puedan indicar posibles incorrecciones debidas a fraude o error.
- Considerar si la evidencia de auditoría obtenida respalda su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material a la luz de la naturaleza y circunstancias de la entidad.

Escalabilidad

La NIA 315 (Revisada en 2019) se aplica a la auditoría de los estados financieros de todas las entidades, con independencia de su naturaleza, tamaño o complejidad. La NIA 315 (Revisada en 2019) incluye algunos nuevos párrafos de material de aplicación (incluidos ejemplos) en los que se exponen cuestiones que deben tenerse en cuenta al auditar los estados financieros de una entidad menos compleja (EMC). Estos párrafos se identifican con los encabezamientos "Escalabilidad".

En general, los párrafos sobre escalabilidad le proporcionan un contexto sobre cómo aplicar los requisitos de la NIA 315 (Revisada en 2019) a todos los tipos de entidades -desde las menos complejas a las complejas- y apoyan el ejercicio del juicio profesional a la hora de determinar los procedimientos de auditoría que debe aplicar. Asimismo, estos párrafos proporcionan recordatorios útiles de que las EMC pueden tener sistemas y procesos que carecen de formalidad y que varios aspectos del sistema de control interno de la EMC se ven afectados por la participación directa del propietario-gerente de una empresa o del director ejecutivo de una organización sin ánimo de lucro (para simplificar, denominado "propietario-gerente" en los ejemplos incluidos en esta *Herramienta*), y aún así pueden ser adecuados a la naturaleza y circunstancias de la entidad.

Nota: En esta Herramienta se tratan diversos asuntos relacionados con la escalabilidad. Las explicaciones y ejemplos que se incluyen a continuación se ofrecen en el contexto de la auditoría de los estados financieros de una EMC.

Explicación de los nuevos requisitos

Para comprender el componente de actividades de control, debe identificar los controles que abordan los

N1 - ¿Por qué la NIA 315 (Revisada en 2019) especifica ahora los controles que debe identificar para comprender el componente de actividades de control?

(NIA 315.26)

Anteriormente, se requería identificar "controles relevantes para la auditoría". Los controles específicos que se requería identificar estaban incluidos en diversas normas, lo que daba lugar a diferentes interpretaciones y a una práctica incoherente. Por lo tanto, al revisar la NIA 315 (Revisada en 2019), el IAASB recopiló y agrupó todos los controles relevantes que se requiere comprender con el fin de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material que proporcionarán claridad sobre qué controles están sujetos a los requisitos del componente de actividades de control.

riesgos de incorrecciones materiales a nivel de afirmación.

Cuando existen, incluyen:

1. Controles que abordan un riesgo que usted considera importante
2. Controles sobre los asientos contables, incluidas las entidades contables no estándar utilizadas para registrar transacciones o ajustes inusuales no recurrentes.
3. Controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar al determinar la naturaleza, el calendario y el alcance de las pruebas sustantivas (estos controles incluyen controles que abordan riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan pruebas de auditoría suficientes y adecuadas).
4. Otros controles que, basándose en su juicio profesional, considere adecuados para cumplir los objetivos de obtener pruebas de auditoría que proporcionen una base apropiada para:
 - a. La identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones; y
 - b. El diseño de otros procedimientos de auditoría de conformidad con la NIA 330.
 - Controles generales de TI que abordan los riesgos derivados del uso de TI por parte de la entidad.

Otras Normas Internacionales de Auditoría⁸ también le piden que identifique los siguientes controles específicos dentro de los componentes del control interno cuando proceda:

- Controles relacionados con la información procesada por una organización de servicios
- Controles establecidos en relación con las relaciones con partes vinculadas para identificar, contabilizar y divulgar de conformidad con el MIFA, autorizar y aprobar transacciones y acuerdos significativos con partes vinculadas, y autorizar y aprobar transacciones y acuerdos significativos fuera del curso normal de los negocios.

Debe consultar los subpárrafos aplicables de la NIA 315.26 y los párrafos A147-A157 para obtener más detalles sobre los controles 1. a 5. anteriores. Además, el IAASB ha desarrollado una [Guía de aplicación por primera vez de la NIA 315 \(Revisada en 2019\)](#), y los párrafos 57-64 son particularmente útiles para explicar los controles identificados en el componente de actividades de control.

⁸ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios* (apartado 10) y NIA 550, Partes vinculadas (apartado 14).

Para aquellos controles que identifique en el componente de actividades de control, se requiere que:

- Evaluar si el control está diseñado eficazmente para hacer frente al riesgo de incorrecciones materiales a nivel de afirmación, o si está diseñado eficazmente para apoyar el funcionamiento de otros controles, y
- Determinar si el control se ha implantado realizando procedimientos adicionales a la investigación del personal de la entidad.

Si llega a la conclusión de que estos controles no están adecuadamente diseñados para evitar, o detectar y corregir, una incorrección material, o no se han aplicado, deberá determinar si, individualmente o en combinación, dichas deficiencias constituyen una deficiencia significativa con arreglo a la NIA 265, *Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección*⁹, y es posible que deba considerar el efecto de la deficiencia de control en el diseño de nuevos procedimientos de auditoría de conformidad con la NIA 330¹⁰.

En la pregunta **03** se explica por qué es necesario conocer el componente de actividades de control del sistema de control interno de la entidad.

Véase la pregunta **02** para obtener más información sobre la obtención de pruebas de auditoría sobre el diseño y la aplicación de controles en los componentes de las actividades de control.

Los siguientes son ejemplos de cómo puede aplicarse el párrafo 26 de la NIA 315 (Revisada en 2019).

1. Controles que abordan un riesgo que usted considera importante

Todos los riesgos evaluados de incorrecciones materiales debidas a fraude se tratan como riesgos significativos existe una **presunción refutable** de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos.¹¹ Además, también podría haber riesgos significativos que no estén relacionados con los riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.

Ejemplo 1

Puede surgir un riesgo significativo de incorrección material en los ingresos, por ejemplo, cuando una EMC presta servicios en virtud de contratos en los que los términos de dichos acuerdos introducen complejidades, incluida la necesidad de realizar estimaciones sobre cuándo reconocer los ingresos y los importes que deben reconocerse. El riesgo sería que los ingresos no se captaran en el periodo adecuado y que los importes reconocidos no fueran conformes con el MIFA. En este caso, los procesos relacionados con el diseño y la aplicación de controles de prueba pueden referirse a (1) la forma en que se identifican dichos contratos, (2) la determinación por parte del personal experto de cómo deben contabilizarse los contratos de conformidad con el MIFA y (3) las obligaciones de ejecución y las estimaciones de la dirección, para ayudar a garantizar que se han registrado los importes adecuados.

Ejemplo 2

El EMC puede haber diseñado su sistema contable para registrar los ingresos procedentes de la venta de sus mercancías sobre la base del punto de embarque franco a bordo (PEF). Es decir, según los términos de los

contratos de venta, la transferencia de riesgos del EMC a su cliente tiene lugar cuando las mercancías salen de las instalaciones del EMC. Sin embargo, el EMC también puede tener contratos de venta PEF destino. Es decir, la transferencia de riesgos y beneficios necesaria para reconocer los ingresos sólo tiene lugar cuando el cliente recibe la mercancía. Por lo tanto, al final del período, los ingresos podrían estar sobrevalorados para las mercancías enviadas sobre una base PEF destino que aún no han sido recibidas por el cliente.

- 9 NIA 315.A183.
- 10 NIA 315, A182.
- 11 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros* (apartados 27-28).

El EMC ha diseñado un control para identificar todas las ventas en destino PEF en las que las mercancías aún no han llegado al destino a finales de año. Basándose en el plazo medio de llegada al destino (unas dos semanas), el empleado de contabilidad de deudores obtiene las dos últimas semanas de ventas PEF en destino y las concilia con la información del transportista que confirma la fecha de llegada al destino. Toda mercancía no recibida a final de año requiere un asiento en el diario para anular la venta.

Habiendo identificado una oportunidad de cometer fraude al trasladar ingresos al periodo actual sin haber cumplido los criterios de reconocimiento de ingresos, el auditor debería considerar los factores de riesgo de fraude relacionados con el incentivo o la presión para cometer fraude y la magnitud de las ventas en destino PEF y, por lo tanto, que podría existir un riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos debido a la posibilidad de una incorrección material. Por lo tanto, el control identificado "Conciliación del empleado de contabilidad de deudores de las ventas en destino PEF con la información del transportista" se identificaría como el control adecuado para abordar el riesgo significativo.

2. Controles sobre los asientos contables (incluidas las entidades contables no estándar utilizadas para registrar transacciones o ajustes inusuales no recurrentes).

Dado que la forma en que una entidad incorpora la información del procesamiento de operaciones al libro mayor implica normalmente el uso de asientos, ya sean estándar o no estándar, automatizados o manuales, los controles sobre los asientos se identifican en todas las auditorías. Además, puede existir el riesgo de que se utilicen asientos "indebidos" para anular un registro válido o manipular los estados financieros.

Algunos ejemplos concretos son:

- a. Disponer de una adecuada separación de funciones entre el preparador y el aprobador de los asientos manuales.
- b. Disponer de controles de interfaz adecuados entre los libros auxiliares y el libro mayor para los asientos automatizados.

Véase la pregunta **N2** para obtener información sobre los controles de los asientos contables que entran en el ámbito de aplicación del apartado 26.

Véase en la pregunta **N3** un debate y un ejemplo sobre los controles informáticos generales que deben identificarse en relación con los controles de los asientos contables.

3. Controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar para determinar la naturaleza, el calendario y el alcance de las pruebas sustantivas.

Puede encontrarse con circunstancias en las que llegue a la conclusión de que es probable que la comprobación de la eficacia operativa de uno o más controles sea un enfoque de auditoría eficaz y eficiente para determinar la naturaleza, el momento y el alcance de sus procedimientos sustantivos. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando el flujo de transacciones de ingresos de la EMC comprende un gran volumen de pequeños importes homogéneos.

Por ejemplo, al auditar los estados financieros de una tienda de conveniencia, puede evaluar si esta EMC ha

diseñado e implantado eficazmente controles sobre su proceso automatizado de recibos en el punto de venta y su proceso para conciliar los recibos de ventas con los depósitos bancarios registrados. Como resultado, puede llegar a la conclusión de que sería apropiado comprobar la eficacia operativa de dichos controles para diseñar sus procedimientos sustantivos, incluida la determinación del alcance de las pruebas.

4. Otros controles que, basándose en su juicio profesional, considere adecuados para cumplir los objetivos (véanse los objetivos en el [punto 4](#) anterior).

Controles que puede considerar adecuados para cumplir los objetivos de obtener pruebas de auditoría que proporcionen una base apropiada para la identificación y evaluación de los riesgos y el diseño de nuevos procedimientos de auditoría. Esto puede incluir controles que aborden riesgos identificados de incorrecciones materiales que usted haya evaluado como más elevados en el espectro del riesgo inherente, pero que no se hayan determinado como riesgos significativos. Dichos controles pueden, por ejemplo, estar destinados a abordar los riesgos inherentes de las casillas de color rosa oscuro de **la figura 3** (es decir, los relativos a la combinación de probabilidad moderada / magnitud elevada o probabilidad elevada / magnitud moderada).

Por ejemplo, la naturaleza de la actividad de la EMC y los aspectos de su sistema de información pueden dar lugar a que numerosas partidas se coloquen en cuentas transitorias. Debido a la naturaleza de las cuentas transitorias, usted ha determinado inicialmente que las cuentas transitorias se evalúen como más altas en el espectro de riesgo inherente (pero no un riesgo significativo) – es decir, existe un mayor riesgo de incorrección material en la cuenta transitoria pero no es un riesgo significativo para el EMC. Basándose en su juicio profesional, puede determinar que las políticas y los procedimientos (es decir, los controles) relacionados con el seguimiento y la compensación oportunos de las partidas en suspenso son importantes para prevenir o detectar y corregir cualquier incorrección material que pueda surgir. Se identifican los controles relativos a la conciliación, compensación y revisión de las cuentas transitorias, así como los tipos de actividades que pueden realizarse en relación con dichas cuentas. Estos controles se encuentran en el componente de actividades de control. Si llega a la conclusión de que estos controles no están adecuadamente diseñados para evitar, o detectar y corregir, una incorrección material, o no se han implantado, deberá determinar si, individualmente o en combinación, las deficiencias constituyen una deficiencia significativa con arreglo a la NIA 265¹². Si ha identificado una o más deficiencias de control, puede considerar el efecto de dichas deficiencias en el diseño de nuevos procedimientos de auditoría de conformidad con la NIA 330¹³, como la realización de procedimientos más amplios o diferentes en relación con la disposición de las partidas en suspenso, y tal vez la asignación de personal más experimentado para realizar estos procedimientos. Como resultado de ello, también puede identificar nuevos riesgos de incorrecciones materiales o evaluar el riesgo inherente más alto en el espectro del riesgo inherente. Por ejemplo, puede haber determinado inicialmente que las cuentas transitorias no constituyen un riesgo significativo; sin embargo, tras obtener la información anterior, puede llegar a la conclusión de que la probabilidad de un riesgo de incorrección material es en realidad mayor si no existen controles sobre las cuentas transitorias.

5. Controles informáticos generales (CGTI)

Estos CGTI se identifican por¹⁴:

- a. Identificar las aplicaciones informáticas relacionadas y otros aspectos del entorno informático de la entidad (es decir, la infraestructura informática y los procesos informáticos) que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de dicha informática, basándose en los controles identificados en los puntos 1. a 4. del primer párrafo de esta sección.
- b. Identificación de los riesgos derivados de la utilización por parte de la entidad de las TI para aquellas aplicaciones y otros aspectos de su entorno informático identificados en el punto anterior.
- c. Identificar los CGTI que abordan esos riesgos¹⁵

12 NIA 315.A183.

13 NIA 315.A182.

14 NIA 315.26 (b)-(c).

15 La NIA 315.12 contiene definiciones de los CGTI, el entorno de TI y los riesgos derivados del uso de TI.

Los pasos anteriores no tienen por qué ser complejos, pero dependen de los controles identificados en los puntos 1. a 4. del primer apartado de esta sección, del alcance y la complejidad de las aplicaciones informáticas, de las distintas capas de la infraestructura informática que soportan dichas aplicaciones informáticas y de los procesos informáticos pertinentes.

Por ejemplo, con respecto a los controles en torno a las cuentas transitorias señalados en (d), también existen controles de acceso para las cuentas transitorias (es decir, quién tiene acceso para procesar transacciones en esta cuenta). Este sería un ejemplo de control informático general que se identificaría a efectos de este requisito.

Consulte la pregunta **O4** para ver un ejemplo de cómo se aplican los pasos anteriores para software comercial no complejo.

Además, el Apéndice 6 de la NIA 315 (Revisada en 2019) proporciona ejemplos de GITC para abordar determinados riesgos derivados del uso de TI.

N2 - ¿Qué controles sobre los asientos de diario están dentro del alcance del párrafo 26(a)(ii) de la NIA 315 (Revisada en 2019)?

El párrafo 26(a)(ii) de la NIA 315 (Revisada en 2019) (en el componente de actividades de control) requiere que identifique "controles sobre los asientos, incluidos los asientos no estándar utilizados para registrar transacciones o ajustes no recurrentes e inusuales."

Se utiliza el juicio profesional para determinar los asientos del diario que son relevantes a efectos de identificar los controles del párrafo 26(a)(ii)¹⁶ de la NIA 315 (Revisada en 2019). En el entorno actual, en el que existen procesos automatizados significativos, será necesario distinguir los controles sobre los asientos del diario en los que es necesario centrarse a efectos del párrafo 26(a)(ii) de la NIA 315 (Revisada en 2019).

Volver a la figura 4

El párrafo 25 de la NIA 315 (Revisada en 2019) requiere que usted "comprenda el sistema de información de la entidad y la comunicación relevante para la preparación de los estados financieros..." para las clases significativas de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar, incluyendo "cómo se inician las transacciones, y cómo se registra la información sobre ellas, se procesa, se corrige si es necesario, se incorpora al libro mayor y se informa en el estado financiero." ¹⁷ Al obtener esta comprensión requerida, usted habría obtenido conocimientos sobre el sistema

de información de la entidad, y por lo tanto sería capaz de identificar los asientos en el libro diario, y los controles sobre esos asientos en el libro diario, tanto si los asientos en el libro diario son estándar o no estándar, o automatizados o manuales. Por lo tanto, la identificación de los asientos y sus controles correspondientes es un juicio basado en la naturaleza y las circunstancias de la entidad, incluido su sistema de información.

El inciso ii) de la letra a) del apartado 26 se centra en los controles de los asientos contables que abordan un riesgo de incorrección material a nivel de afirmación, y que podrían ser susceptibles de intervención o manipulación no autorizada o inadecuada.

- 16 El párrafo 26(a)(ii) de la NIA 315 (Revisada en 2019) se refiere a los *controles sobre los asientos en el libro diario* que deben comprenderse como parte de la comprensión del sistema de control interno de la entidad. El párrafo 26(a)(ii) de la NIA 315 (Revisada en 2019) aborda tanto el fraude como el error y se centra en los controles sobre los asientos contables que abordan los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de afirmación. El párrafo 33(a) de la NIA 240 exige que el auditor compruebe la adecuación de los asientos y se centra específicamente en los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude. El requisito de la NIA 240 se refiere a la *comprobación de los asientos* y responde al riesgo de que la dirección anule los controles.
- 17 NIA 315, párrafo 25(a)(i)

Estos controles incluyen:

- Controles sobre los asientos no estándar: tanto si se trata de asientos automatizados como manuales que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes e inusuales.
- Controles sobre los asientos estándar del diario: cuando los asientos del diario son automatizados o manuales y son susceptibles de intervención o manipulación no autorizada o inadecuada. En el caso de los asientos que estén automatizados, esto podría deberse, por ejemplo, a que personas sin la autoridad adecuada tengan acceso al código fuente o puedan realizar cambios inadecuados en las configuraciones (es decir, el (por ejemplo, el control de un asiento de diario estándar, aunque automatizado, podría ser objeto de manipulación). Por el contrario, los controles sobre los asientos estándar que están automatizados, como los controles sobre los asientos generados por el sistema que son procesado directa y rutinariamente al libro mayor, no justificaría el enfoque del párrafo 26(a)(ii) en los que se considera que existe poca o ninguna susceptibilidad de intervención o manipulación no autorizada o inadecuada y, por lo tanto, no dan lugar a un riesgo de incorrección material a nivel de afirmación.

Sus evaluaciones del riesgo inherente (RI) se realizan sin tener en cuenta los controles de la entidad. Esto ayuda a evitar, por ejemplo, que se realicen evaluaciones de riesgo inadecuadamente bajas basadas en suposiciones o en la confianza inadvertida en que los controles funcionan eficazmente, sin haber evaluado el diseño y comprobado la eficacia operativa de dichos controles.

N3 - ¿Qué controles generales de TI (GITC) deben identificarse en relación con los controles sobre los asientos contables a efectos de D&I (es decir, para determinar si un control se ha diseñado e implantado eficazmente)? Por ejemplo, ¿se requiere identificar una GITC para cada

control sobre los asientos identificados en el párrafo 26(a)(ii) de la NIA 315 (Revisada en 2019), y realizar D&I para esa GITC?

El párrafo 26(a)(i)-(iv) de la NIA 315 (Revisada en 2019) exige que se identifiquen controles específicos sujetos a D&I, incluidos los controles sobre los asientos (véase en **N2** el alcance de los asientos y controles sujetos a este requisito). Si alguno de estos "controles identificados" (es decir, los controles sujetos al párrafo 26(a)(i)-(iv)) implica el uso de TI o se basa en TI, se le exige (en virtud del párrafo 26(b)) que identifique la aplicación de TI relacionada, y cualquier otro aspecto del entorno de TI que pueda estar sujeto a riesgos derivados del uso de TI.^{18 A} continuación, se le exige que identifique los riesgos relacionados derivados del uso de TI y los GITC que abordan dichos riesgos, y que después realice D&I sobre dichos GITC.

Al identificar los CGTI que estarán sujetas a D&I, el material de aplicación de apoyo explica que la identificación de los riesgos derivados del uso de TI se refiere únicamente a las aplicaciones de TI identificadas, u otros aspectos del entorno de TI, para los controles del componente de actividades de control (como se identifica en el párrafo 26(b) de la NIA 315 (Revisada en 2019)).

No todos los controles sobre un asiento generado por el sistema que se hayan identificado en el párrafo 26(a)(ii)

de la NIA 315 (Revisada en 2019) tienen que tener una GITC relacionada para la que se requiera D&I. Pero más bien, los CGTI se consideran en términos de cómo se relacionan con los riesgos relevantes que surgen del uso de TI para las aplicaciones de TI, u otros aspectos del entorno de TI, para los controles identificados en el párrafo 26(a)(i)-(iv) en la NIA 315 (Revisada 2019). La identificación de aquellos CGTI sujetas a D&I es un juicio basado en la naturaleza y circunstancias de la entidad, incluidos sus sistemas de información.

18 *Los riesgos derivados del uso de TI* es un término definido en el párrafo 12(i) de la NIA 315 (Revisada en 2019).

Ejemplo 1

El EMC tiene diferentes capas de TI utilizadas en su entorno de TI, desde las propias aplicaciones de TI hasta la infraestructura de TI que soporta dichas aplicaciones, como la red, el sistema operativo, las bases de datos y el hardware y software relacionados. Es posible que la EMC haya configurado sus sistemas de modo que cada empleado deba introducir una contraseña para acceder a su sistema operativo (acceso a la capa de red) que, a su vez, accede a todas las aplicaciones informáticas de la entidad (acceso a la capa de aplicación). El auditor identificó el control para establecer contraseñas para acceder a los sistemas operativos individuales (control de la capa de red) como una GITC que tiene un riesgo derivado del uso de TI, en lugar de los controles para establecer contraseñas para cada aplicación individual que utiliza la entidad (control de la capa de aplicación).

N4 - ¿Por qué es necesario evaluar por separado el riesgo inherente para los riesgos de incorrección material a nivel de afirmación? (NIA 315.31 y .34)

Una evaluación separada del riesgo inherente mejora la calidad de su proceso de evaluación de riesgos y, por tanto, ayudará a centrar los esfuerzos del auditor a la hora de responder adecuadamente al riesgo evaluado. Al diseñar sus procedimientos en respuesta a los riesgos evaluados de incorrecciones materiales, debe considerar las razones de la evaluación del riesgo de incorrección material (RiMM) a nivel de afirmación, incluidos el riesgo inherente y el riesgo de control, y diseñar y aplicar los procedimientos adecuados.

Sus evaluaciones del riesgo inherente (RI) se realizan sin tener en cuenta los controles de la entidad. Esto ayuda a evitar, por ejemplo, que se realicen evaluaciones de riesgo inadecuadamente bajas basadas en suposiciones o en la confianza inadvertida en que los controles funcionan eficazmente, sin haber evaluado el diseño y comprobado la eficacia operativa de dichos controles.

Aunque siempre debe evaluar el riesgo inherente para los riesgos identificados de incorrecciones materiales a nivel de afirmación, sólo debe evaluar el riesgo de control (RC) si tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles o cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan pruebas de auditoría suficientes y adecuadas a nivel de afirmación. Si no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, su evaluación del riesgo de control es tal que la evaluación del riesgo de incorrección material es la misma que su evaluación del riesgo inherente.

Aunque hacer evaluaciones separadas del riesgo inherente y del riesgo de control es un nuevo requisito (ya no puede hacerse simultáneamente) en la NIA 315 (Revisada 2019), muchos auditores ya han estado haciendo evaluaciones separadas del riesgo inherente y del riesgo de control. Dicho esto, si la metodología de auditoría de su empresa con arreglo a la NIA 315 (Revisada) vigente realizaba las evaluaciones simultáneamente, este cambio le será de aplicación.

Los aspectos del proceso de evaluación de los riesgos inherentes se tratan en la pregunta N5.

N5 - ¿Por qué "factores de riesgo inherentes", "probabilidad y magnitud de la incorrección" y ¿es importante el "espectro de riesgo inherente" para hacer una evaluación separada del riesgo inherente?

(NIA 315.19(c) y .31-.32)

Estos conceptos contribuyen a que su proceso de evaluación de riesgos esté más centrado y sea de mayor calidad. Como resultado, su respuesta a los riesgos identificados y evaluados también estará más centrada en los riesgos identificados y evaluados, lo que contribuirá a una auditoría de calidad.

Volver a la

Los factores de riesgo inherente, que son nuevos en la NIA 315 (Revisada en 2019)) son características de hechos o condiciones que afectan a la susceptibilidad de incorrección, ya sea por fraude o error, de una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo de cuenta o información a revelar, antes de la consideración de los controles. Los factores de riesgo inherente incluyen la complejidad, la subjetividad, el cambio, la incertidumbre o la susceptibilidad a la incorrección debida a la parcialidad de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten al riesgo inherente.¹⁹

Debe²⁰ tener en cuenta los factores de riesgo inherentes al comprender la entidad y su entorno y el MIFA, y utilizarlos para ayudar a identificar dónde puede haber riesgos de incorrección material. A continuación, deberá²¹ tener en cuenta la forma y el grado en que los factores de riesgo inherentes afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones pertinentes a las incorrecciones al evaluar el riesgo inherente de los riesgos identificados de incorrección material (es decir, utilizarlos para ayudar a determinar si un riesgo identificado se encuentra en el espectro del riesgo inherente).

No es necesario documentar cómo se ha tenido en cuenta cada factor de riesgo inherente en relación con cada clase de operación, saldo de cuenta o información revelada. Sin embargo, la documentación de auditoría debe ser suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda las cuestiones significativas surgidas durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas al respecto y los juicios profesionales significativos realizados para llegar a dichas conclusiones.²² Al "tener en cuenta una cuestión", el auditor piensa conscientemente en algo al juzgar una situación. Esto significa que, al obtener la comprensión requerida, el auditor piensa activamente en cómo los factores de riesgo inherentes pueden influir en la información financiera de la entidad, pero sólo actúa cuando el factor de riesgo inherente es aplicable. Se trata de un proceso iterativo.

Para cada uno de los riesgos identificados de incorrección material a nivel de afirmación, usted:

- Evaluar el riesgo inherente valorando la probabilidad y la magnitud de las incorrecciones, teniendo en cuenta la forma y el grado en que esos factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de esas afirmaciones relevantes a las incorrecciones.
- Tener en cuenta cómo y en qué medida los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de los estados financieros afectan a la evaluación del riesgo inherente.
- Determinar si los riesgos evaluados de incorrección material son riesgos significativos (es decir, aquellos riesgos que se aproximan al extremo superior del espectro de riesgo inherente)

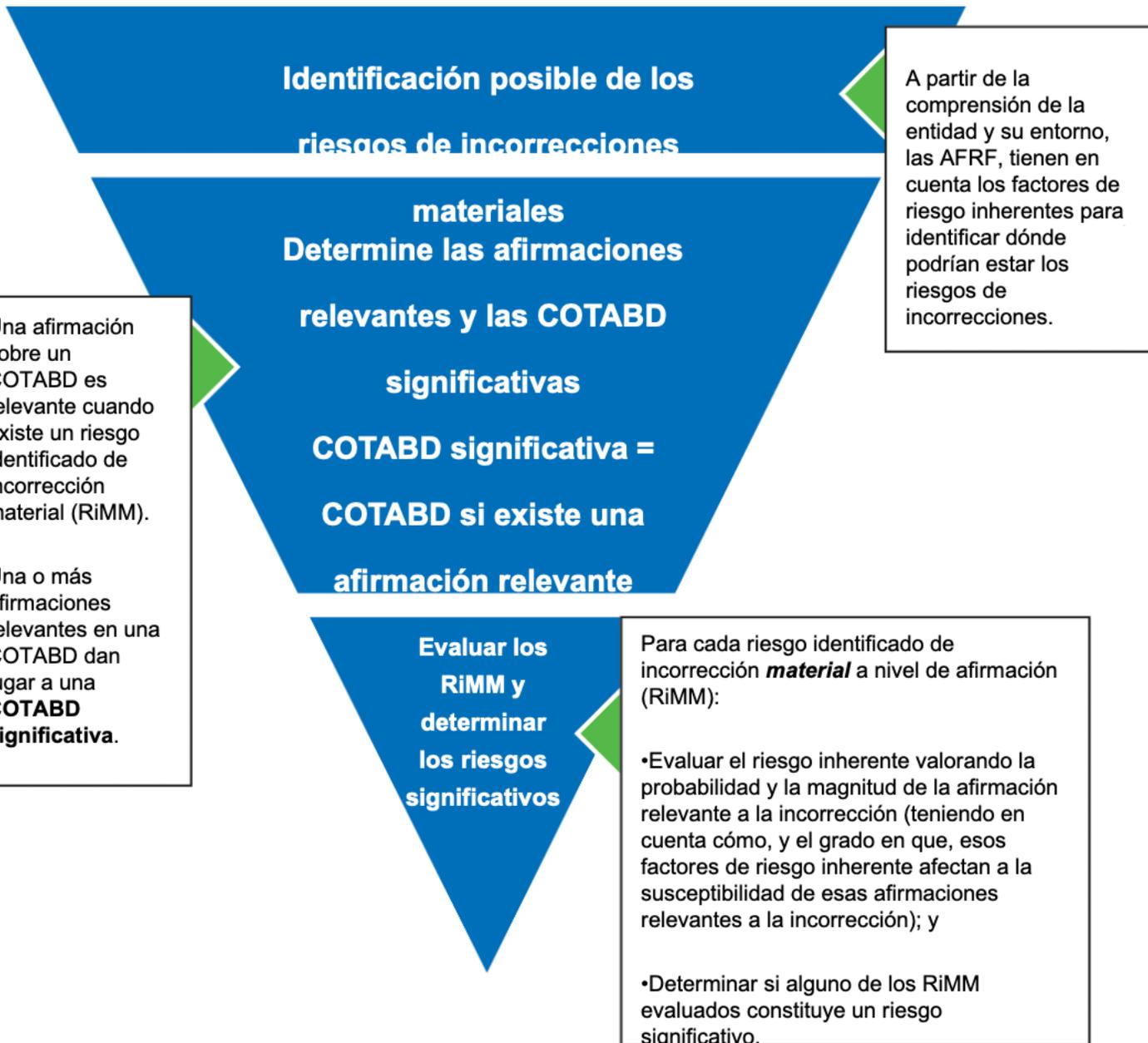
19 El Apéndice 2 de la NIA 315 (Revisada en 2019) proporciona descripciones de los factores de riesgo inherentes y de las cuestiones que deben tenerse en cuenta para comprenderlos y aplicarlos.

20 NIA 315.19(c).

21 NIA 315.31(a).

22 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c).

FIGURA 2 - IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIONES MATERIALES A NIVEL DE AFIRMACIÓN



* COTABD: Clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

El espectro del riesgo inherente

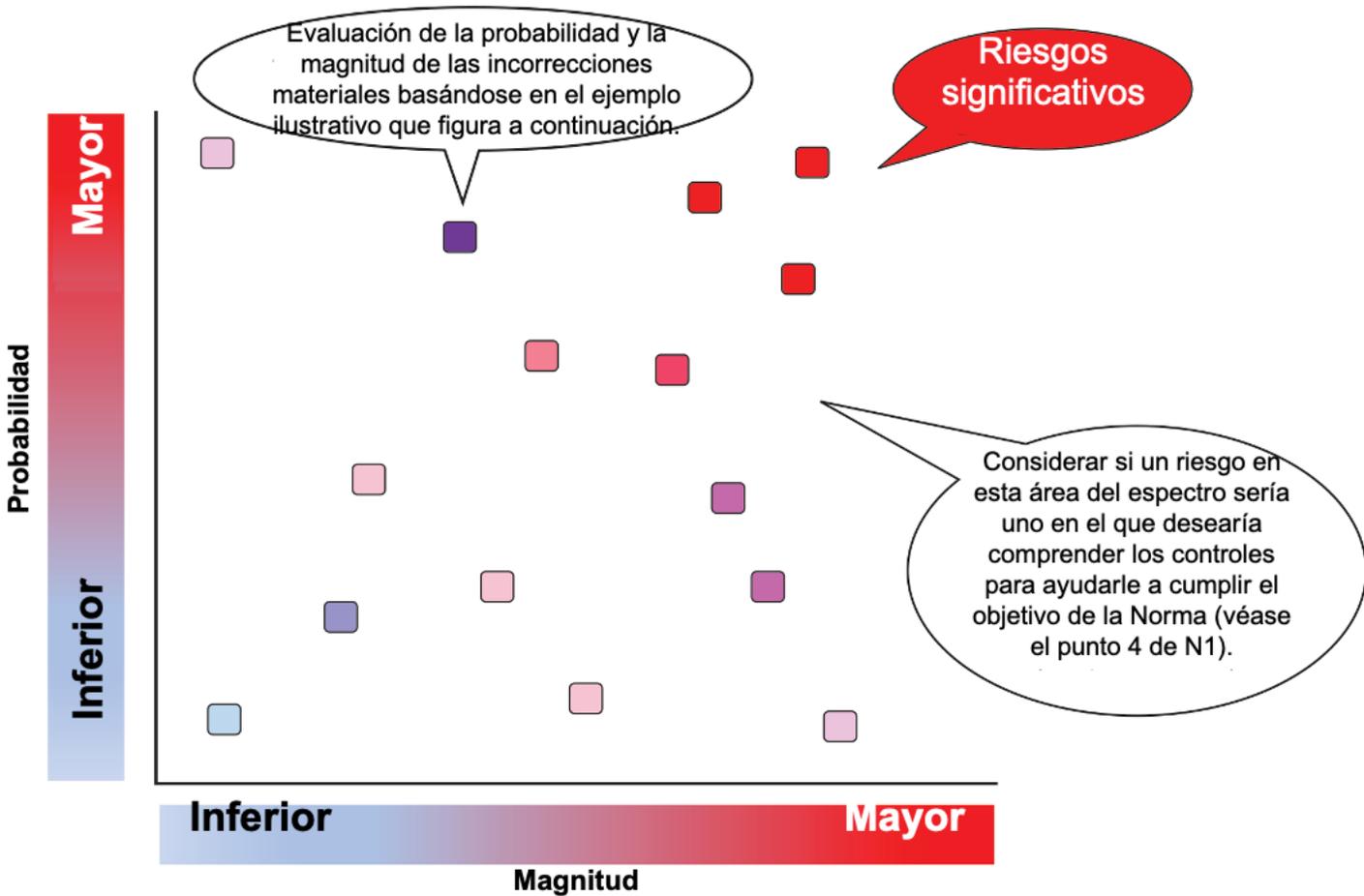
El grado en que el riesgo inherente varía en un espectro se denomina espectro de riesgo inherente. La figura 3 muestra un ejemplo de cómo puede verse el espectro del riesgo inherente.

Para cada riesgo identificado de incorrección material a nivel de afirmación, debe evaluar la probabilidad y la magnitud de la incorrección material. Es la combinación de probabilidad y magnitud lo que determinará en qué punto del espectro de riesgo inherente se evalúa el riesgo inherente.

Su consideración de la probabilidad tiene en cuenta la posibilidad de que se produzca una incorrección, basándose en la consideración de cómo los factores de riesgo inherentes afectan al riesgo de incorrección material (por ejemplo, cuanto mayor sea la complejidad, más alto en el espectro de riesgo inherente será probablemente el RIMM identificado).

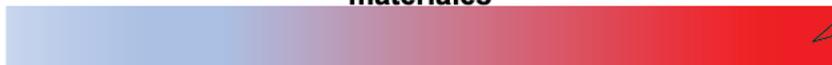
Su consideración de la magnitud de una incorrección tiene en cuenta tanto los aspectos cualitativos como cuantitativos de la posible incorrección. Por ejemplo, determinar si un riesgo de incorrección relacionado con la clasificación es material puede implicar la evaluación de consideraciones cualitativas, como el efecto de una pequeña incorrección en la clasificación sobre el cumplimiento de la deuda u otros acuerdos contractuales por parte de la L C E . Un acuerdo de deuda puede incluir el requisito de que la EMC mantenga, al menos, una cantidad mínima especificada de capital circulante. Una pequeña incorrección en que afecte al capital circulante podría tener ramificaciones significativas para la EMC si la corrección de la incorrección hace que el capital circulante sea inferior al mínimo especificado en el convenio de deuda. Por lo tanto, el riesgo de incorrección material relacionado con la clasificación puede existir, incluso si el importe de la incorrección es de menor magnitud cuantitativa.

FIGURA 3: EJEMPLO DE EVALUACIÓN DE LA PROBABILIDAD Y MAGNITUD DE LA INCORRECCIÓN AL DETERMINAR DONDE EL RIESGO INHERENTE SE EVALÚA EN EL ESPECTRO DEL RIESGO INHERENTE



- Cada recuadro representa una evaluación de riesgo inherente diferente para un riesgo identificado de evaluación material. Indica una combinación de la magnitud evaluada y la probabilidad de incorrección utilizada para evaluar ese riesgo inherente, teniendo en cuenta los factores de riesgo inherentes. El uso de cada combinación permite determinar en qué punto del espectro del riesgo inherente se evalúa un riesgo identificado de incorrección material:

Identifique los posibles riesgos de incorrecciones materiales



Espectro del riesgo inherente

Al evaluar el riesgo inherente, se aplica el juicio profesional para determinar la importancia de la combinación de la probabilidad y la magnitud de una incorrección.²³ El juicio sobre el lugar del intervalo en el que se evalúa el riesgo inherente puede variar en función de la naturaleza, el tamaño y la complejidad de la entidad y tiene en cuenta la probabilidad y la magnitud evaluadas de la incorrección y los factores de riesgo inherentes.

Ejemplo ilustrativo de cómo pueden aplicarse las cuestiones mencionadas en las figuras 2 y 3

(Este ejemplo es de carácter ilustrativo y solo incluye determinados hechos y circunstancias para demostrar la aplicación de ciertos requisitos de la NIA 315 (Revisada en 2019)).

El principal activo de EMC es su propiedad inmobiliaria de terrenos baldíos, que se mantienen para su futuro desarrollo y eventual venta. El EMC elabora sus estados financieros de acuerdo con un marco de información financiera que utiliza un modelo de costes para contabilizar la adquisición, construcción o desarrollo en el tiempo de bienes inmuebles. El marco de información financiera requiere que la entidad compruebe la recuperabilidad siempre que los acontecimientos o los cambios en las circunstancias indiquen que el valor contable puede no ser recuperable. Se reconoce una pérdida por deterioro cuando el importe en libros no es recuperable y el valor en libros supera el valor razonable.

El EMC tiene la mayoría de los terrenos baldíos de sus propiedades en regiones geológicamente estables. Sin embargo, una parte de sus propiedades inmobiliarias (aproximadamente el 10%) se encuentra en costas y laderas donde puede producirse erosión. En los últimos años se han producido en algunas regiones algunos fenómenos significativos derivados del cambio climático en esas zonas de costa y ladera. Además, algunos municipios y regiones están estudiando la posibilidad de recalificar algunas zonas costeras y de ladera. El EMC ha determinado que hay acontecimientos o cambios en las circunstancias que indican que el valor contable de los bienes inmuebles puede no ser recuperable.

Susceptibilidad de las afirmaciones a incorrecciones

El auditor identifica la afirmación de valoración relativa a los bienes inmuebles como susceptible de contener incorrecciones materiales. Esto podría afectar al valor contable del terreno baldío registrado en el balance y a la pérdida de valor registrada en la cuenta de resultados, así como a la información correspondiente.

Identificación de los riesgos de incorrecciones materiales y de las afirmaciones pertinentes

Dado que el terreno baldío es el principal activo de la EMC y los diversos acontecimientos y condiciones que indican un posible cambio en el importe recuperable de la propiedad inmobiliaria, el auditor identifica un riesgo de incorrección material relacionado con la estimación del importe recuperable y, en su caso, del valor razonable.

Por lo tanto, el auditor identifica la afirmación de valoración relacionada con la propiedad inmobiliaria como una afirmación relevante, dado que existe un riesgo de incorrección material relacionada con ella.

El auditor identifica el valor contable de los terrenos baldíos registrado en el balance y la pérdida por deterioro de valor registrada en la cuenta de resultados, así como los desgloses correspondientes, como clases significativas de operaciones, saldos de cuentas y desgloses porque contienen afirmaciones relevantes.

Evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales - riesgo inherente

Para el riesgo de incorrección material relacionado con la estimación del importe recuperable y, en su caso, del valor razonable, el auditor evalúa el riesgo inherente valorando la probabilidad y la magnitud teniendo en cuenta cómo afectan los factores de riesgo inherentes a la susceptibilidad de la afirmación de valoración a la incorrección y el grado en que lo hace.

Debido a que el cambio conduce a una mayor consideración del importe recuperable, los factores de riesgo inherentes que afectan principalmente a la susceptibilidad de la afirmación de valoración a la incorrección (que el auditor determinó para este ejemplo concreto) son la complejidad (del cálculo del valor razonable (o importe recuperable), la subjetividad (de las entradas en el cálculo del valor razonable (o importe recuperable) y la incertidumbre (en cuanto a lo que pueda ocurrir en el futuro con respecto al valor del activo y su importe recuperable).

Dados los cambios en los acontecimientos y las condiciones, el auditor determina que existe un mayor grado de complejidad, subjetividad e incertidumbre.

Aunque la probabilidad de que se produzca una incorrección material puede ser mayor (dada la complejidad, la subjetividad y la incertidumbre), la magnitud de la posible incorrección puede no ser tan importante, dado que sólo el 10 por ciento de la propiedad inmobiliaria puede estar sujeta a riesgo. En consecuencia, el riesgo de incorrección material se evalúa como más elevado en el espectro del riesgo inherente, pero no como un riesgo significativo.

Evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales - riesgo significativo (cambio en los hechos del caso)

Si los hechos del caso anterior fueran diferentes -por ejemplo, si los bienes inmuebles situados en costas y laderas donde puede producirse erosión constituyeran el 75% de los terrenos baldíos de la entidad (en lugar de aproximadamente el 10%, como se ha expuesto anteriormente)- la magnitud de la posible incorrección podría ser más material. La evaluación de la probabilidad de incorrección en no ha cambiado; por lo tanto, el auditor determina que el riesgo de incorrección material relacionado con la estimación del importe recuperable y, en su caso, del valor razonable (es decir, la valoración es una afirmación relevante, y el valor contable de la propiedad y la pérdida por deterioro son COTABD significativas) se aproxima al extremo superior del espectro de riesgo inherente (es decir, véase "Riesgo significativo" resaltado en la [figura 3](#)).

N6 - ¿Por qué es necesario llevar a cabo una evaluación de los riesgos y cómo se relaciona con el requisito de realizar procedimientos sustantivos para cada clase significativa de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar de la NIA 330.18? (NIA 315.36, NIA 315.37)

La evaluación de riesgos es un proceso iterativo. Una evaluación de riesgos retrospectiva tiene por objeto evaluar si los riesgos de incorrección material identificados son completos. La evaluación retrospectiva se centra en si hay algo en el conocimiento del auditor que pueda indicar que puede haber más riesgos de incorrección material que no se hayan identificado en los procedimientos ya realizados.

Además, si en el transcurso de la auditoría surge nueva información que (1) pueda modificar los riesgos identificados de incorrecciones materiales porque dicha información no sea coherente con las pruebas de auditoría en las que se basó originalmente su identificación, o (2) pueda provocar la identificación de un nuevo riesgo de incorrección material, también deberá reconsiderar las evaluaciones de riesgos originales realizadas y las respuestas previstas a dichos riesgos.

Ello podría tener implicaciones significativas para la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos que aplique para responder a los riesgos identificados de incorrecciones materiales.

Al realizar la evaluación de riesgos retrospectiva, es posible que encuentre una o varias categorías de operaciones, saldos de cuentas o datos significativos que no haya considerado significativos por no haber

Cuestiones que hay que plantearse cuando se realiza un "stand-back

Las preguntas que puede plantearse para evaluar si su determinación original sigue siendo apropiada incluyen, por ejemplo, si ha habido alguna información nueva relacionada con:

- Aspectos de la entidad y su entorno (por ejemplo, adquisición de empresas que modifica la estructura organizativa, cambio en el modelo de negocio como el lanzamiento de un nuevo producto, nuevos requisitos normativos, cambios en el sector).
- Las políticas contables de la entidad (por ejemplo, cambiar el método de cálculo del coste de las existencias de coste medio a primero en entrar, primero en salir).
- Cómo y en qué medida los factores de riesgo inherentes afectan a la susceptibilidad de incurrir en incorrecciones (por ejemplo, mayor uso de hojas de cálculo complejas para elaborar una provisión o mayor incertidumbre relacionada con el resultado de un acontecimiento).
- Componentes de control interno (por ejemplo, pérdida de empleados clave de la dirección o implantación de un nuevo módulo de software).

Si se obtiene nueva información que no concuerda con la evidencia de auditoría en la que se basó originalmente la identificación o evaluación de los riesgos de incorrección material, considere si necesita revisar la materialidad. Si revisa la materialidad, ello puede afectar también a su identificación de los riesgos de incorrección material.

Sin embargo, se ha aclarado que no es necesario comprobar todas las afirmaciones dentro de una clase significativa de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones. En su lugar, al diseñar los procedimientos sustantivos a realizar, debe considerar las afirmaciones en las que, de producirse una incorrección, existe una posibilidad razonable de que la incorrección sea material. Esto puede ayudarle a determinar la naturaleza, el calendario y el alcance adecuados de los procedimientos a aplicar. Por ejemplo, la EMC puede tener un terreno y edificios mantenidos al coste, sin indicios de deterioro, para los que usted no identificó un riesgo de incorrección material. Al realizar procedimientos sustantivos sobre este saldo, puede decidir diseñar los procedimientos para comprobar la afirmación de existencia.

Explicaciones de otros requisitos

O1 - ¿Por qué es necesario realizar procedimientos analíticos al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material? (NIA 315.14b)

Procedimientos analíticos:

- Ayudar a identificar incoherencias, transacciones o hechos inusuales, así como importes, ratios y tendencias que puedan ayudarle a identificar riesgos de incorrecciones materiales, especialmente riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude.
- Ayudar a identificar aspectos de la entidad que desconocía y que ayudan a identificar los riesgos de incorrección material
- Ayudar a comprender cómo los factores de riesgo inherentes, como el cambio, afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrecciones, que puedan ayudar al auditor a evaluar los riesgos de incorrecciones materiales

Volver a la [figura 1](#).

Los procedimientos analíticos utilizados como procedimientos de evaluación de riesgos no necesitan realizarse de conformidad con los requisitos de la NIA 520, *Procedimientos analíticos*²⁴, que trata de los procedimientos analíticos utilizados como procedimientos sustantivos y de los realizados cerca del final de la auditoría. Sin embargo, los requisitos y el material de aplicación de la NIA 520 pueden proporcionar orientaciones útiles a la hora de realizar procedimientos analíticos como parte de los procedimientos de evaluación de riesgos. Los procedimientos analíticos pueden consistir en simples comparaciones de información, como la comparación de los saldos del ejercicio actual con los saldos del ejercicio anterior.²⁵ Sin embargo, los tipos de procedimientos analíticos utilizados anteriormente pueden no ser necesariamente eficaces para identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales en el ejercicio actual. Basándose en los conocimientos obtenidos al comprender la entidad y su entorno, el MIFA y el sistema de control interno de la entidad, puede crear expectativas sobre cómo cree que deberían haberse movido los saldos. Por ejemplo, en el año en curso pueden haber surgido nuevas transacciones, hechos o condiciones significativos que afecten a la actividad de la entidad o a la información financiera, para los que esperaría ver cambios, o no, año tras año. Considere la posibilidad de preguntarse, por ejemplo, en qué medida una clase de transacción, saldo de cuenta o información a revelar debería haber cambiado con respecto a un período anterior, teniendo en cuenta sus conocimientos actualizados.

Cuando sea factible, puede considerar esperar para realizar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación de riesgos hasta que la contabilidad se haya completado de forma que la información ya no sea preliminar. Por ejemplo, cuando el EMC haya realizado sus procedimientos de cierre del período y desarrollado diversas estimaciones (por ejemplo, depreciación, provisión para cuentas de dudoso cobro, etc.).

Sin embargo, incluso la información preliminar puede ayudar a corroborar o contradecir los resultados de las

investigaciones sobre los resultados de las operaciones / el rendimiento financiero y la situación financiera. Los procedimientos analíticos basados en información preliminar tienen más probabilidades de dar lugar a comparaciones significativas cuando la información del ejercicio en curso se encuentra más o menos en la misma fase de elaboración que la información utilizada en el ejercicio anterior.

24 NIA 520, *Procedimientos analíticos*.

25 NIA 315.A29.

O2 - ¿Por qué es necesario utilizar una combinación de indagación, observación e inspección al realizar los procedimientos de evaluación de riesgos, incluso al obtener pruebas sobre el diseño y la aplicación de los controles identificados en el componente de actividades de control?

(NIA 315.13, .14, .19(a)-(b), .21-.26 y .A177)

La observación y la inspección pueden corroborar o contradecir las respuestas a las indagaciones de la dirección y otras personas sobre su comprensión de la entidad y su entorno, el MIFA utilizado y el sistema de control interno de la entidad, incluido el componente de actividades de control. Esta combinación ayuda a obtener pruebas de auditoría que proporcionan una base adecuada para la identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales.

La forma en que la dirección ha diseñado e implantado los controles en el componente de actividades de control proporciona una comprensión preliminar de cómo la entidad identifica los riesgos empresariales y cómo responde a ellos. También puede influir de distintas maneras en la identificación y evaluación por parte del auditor de los riesgos de incorrecciones materiales y proporcionar una base para su diseño y ejecución de procedimientos sustantivos. La aplicación de un control se determina estableciendo que el control existe y que la entidad lo utiliza tal como fue diseñado. Sin embargo, la mera indagación para obtener pruebas de auditoría sobre el diseño y la aplicación de los controles identificados en el componente de actividades de control no es suficiente.

(Véase la pregunta **N5** para los controles especificados en la NIA 315.26 cuyo diseño debe evaluar y cuya implantación debe determinar).

Volver a la **figura 1**.

Procedimientos de evaluación de riesgos (indagación, observación e inspección)

Aunque está obligado²⁶ a realizar todos los tipos de procedimientos de evaluación de riesgos (indagaciones a la dirección y a otras personas apropiadas dentro de la entidad, procedimientos analíticos, observación e inspección) para obtener la comprensión requerida de la entidad y su entorno, el MIFA y el sistema de control interno de la entidad, no está obligado a realizarlos todos para cada aspecto de esa comprensión. Otros procedimientos pueden realizarse como parte de la obtención de su comprensión de la entidad y pueden ser útiles para identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales. Como ejemplos cabe citar la realización de consultas a terceros ajenos a la entidad, como el asesor jurídico externo de la entidad o los supervisores externos, o a expertos en valoración a los que haya recurrido la entidad.

Comprender la entidad y su entorno

Por ejemplo, los resultados de sus indagaciones pueden indicar que la entidad no tiene nuevas partes vinculadas. La inspección de la lista de proveedores significativos en comparación con el año anterior puede revelar uno o más nuevos proveedores significativos. Al obtener una comprensión, por ejemplo, de la naturaleza, los importes, el

calendario y el alcance de las transacciones de la EMC con estos nuevos proveedores, puede identificar condiciones comerciales inusuales con un proveedor y otros factores que indiquen que se trata de una parte vinculada no identificada previamente. Como resultado, puede que evalúe el riesgo de incorrección material como mayor que cuando sólo consideraba las indagaciones como base para su evaluación del riesgo.

26 NIA 315.14.

Comprender el marco de información financiera aplicable

Por ejemplo, los resultados de sus indagaciones pueden indicar que la entidad sigue manteniendo las mismas condiciones comerciales (por ejemplo, PEF destino de envío) con sus nuevos clientes estadounidenses. Al inspeccionar determinados contratos marco con estos nuevos clientes estadounidenses, usted observa que la mayoría de las condiciones comerciales son PEF destino del envío. Como resultado, puede identificar un riesgo de incorrección material relacionado con la aparición o el corte de los ingresos, o puede evaluar el riesgo inherente más alto que cuando sólo consideraba las consultas como base para su evaluación del riesgo.

Comprensión del sistema de control interno, incluido el componente de actividades de control

Por ejemplo, en respuesta a sus preguntas, el propietario-gerente puede afirmar que nada ha cambiado con respecto a la naturaleza y el alcance de los procesos y procedimientos utilizados para ayudar a garantizar una información financiera precisa y completa. Sin embargo, las observaciones y la inspección de los informes pueden indicar que el propietario-gerente no ha accedido a los informes del sistema informático de la entidad ni los ha revisado, cuando en realidad el propietario-gerente declaró que los revisaba mensualmente. Una conversación de seguimiento con el propietario-gerente puede corroborar los problemas detectados en sus observaciones. En consecuencia, puede que evalúe el riesgo de incorrección material como mayor que si sólo tuviera en cuenta las indagaciones como base para su evaluación del riesgo.

Diseño y aplicación de controles

La evaluación del diseño de un control identificado implica su consideración de si el control, individualmente o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir eficazmente, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales. La aplicación de un control se determina estableciendo que el control existe y que la entidad lo utiliza. Esto no puede hacerse únicamente mediante indagaciones. Los procedimientos adicionales, como la observación de la aplicación del control mientras se lleva a cabo o la inspección de documentos e informes, pueden corroborar la investigación sobre cómo se aplica el control, o pueden proporcionarle nueva información que podría afectar a su evaluación de riesgos y a la respuesta correspondiente.

Por ejemplo, el propietario-gerente puede utilizar determinados informes generados por TI en la realización de un control que aborde un riesgo significativo. Puede hacer averiguaciones para comprender cómo se generan estos informes y la naturaleza, el momento y el alcance de su uso. Sin embargo, puede que sólo observando el proceso de generación y uso de estos informes sea capaz de identificar que el propietario del control está generando o utilizando el informe de una forma diferente a la que se le explicó. En consecuencia, puede ajustar su identificación de posibles riesgos de incorrecciones materiales, o diseñar más procedimientos o procedimientos diferentes en relación con el modo en que se utilizan estos informes para obtener pruebas de auditoría y considerar si ello constituye una deficiencia de conformidad con la NIA 265.

Las políticas y los procedimientos (y controles) de la entidad pueden ser obligatorios mediante documentación formal u otro tipo de comunicación por parte de la dirección o de los encargados de la gobernanza, o pueden ser el resultado de comportamientos no obligatorios pero condicionados por la cultura de la entidad. Las pruebas de auditoría sobre los elementos del entorno de control en las EMC pueden no estar disponibles en forma documental, en particular cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal, pero las pruebas pueden

seguir siendo pertinentes y fiables dadas las circunstancias. Puede considerar la posibilidad de observar la aplicación de controles específicos y hablar con más de una persona de la entidad para corroborar las indagaciones iniciales.

O3 - ¿Por qué se le exige que obtenga una comprensión de cada uno de los cinco componentes del control interno incluso cuando su enfoque de la auditoría es principalmente sustantivo?

(NIA 315.21-.27)

Este conocimiento es necesario para poder identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones. Sin este conocimiento, puede, por ejemplo, no ser capaz de

- identificar un riesgo de incorrección material,
- evaluar adecuadamente el riesgo identificado de incorrección material,
- responder adecuadamente a un riesgo identificado al diseñar y ejecutar sus procedimientos de auditoría

Volver a la **figura 1**.

(Nota: Para ver los requisitos de la NIA 315 (Revisada en 2019) relacionados con la obtención de una comprensión del sistema de control interno de la entidad en formato de diagrama de flujo, consulte el [Apéndice A](#) de esta *Herramienta*).

La NIA 315 (Revisada en 2019) proporciona información sobre "cómo" obtener una comprensión de los cinco componentes del control interno. La comprensión se obtiene mediante:

- Comprender los elementos específicos de un componente del control interno.
- Evaluar si los controles de ese componente del control interno son adecuados a la naturaleza y circunstancias de la entidad.

Basándose en los resultados de la evaluación de la adecuación de los controles para esa entidad (es decir, su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad), deberá determinar si se han identificado una o más deficiencias de control. Si ha detectado una o más deficiencias de control, puede considerar el efecto de las mismas en el diseño de nuevos procedimientos de auditoría de conformidad con la NIA 330.

La NIA 315 (Revisada en 2019) reconoce que la forma en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad varía con el tamaño y la complejidad de una entidad. Por ejemplo, las EMC pueden utilizar controles menos estructurados o más sencillos (es decir, políticas y procedimientos) para lograr sus objetivos²⁷.

Además de proporcionar información sobre "cómo" obtener una comprensión de los cinco componentes del control interno, la NIA 315 (Revisada en 2019) ahora también proporciona información sobre "por qué" es necesario obtener una comprensión de cada componente del sistema de control interno de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros en el material de aplicación.

A continuación se presenta un breve resumen de "por qué" es necesario comprender cada uno de los componentes, analizados en el contexto de la auditoría de una EMC. Se señalan las cuestiones específicas que pueden requerir

aclaración, con sugerencias sobre cómo abordarlas.

Entorno de control

Se le exige que obtenga una comprensión del entorno de control de la EMC porque el entorno de control (por ejemplo, el tono en la cúpula) puede afectar a los riesgos de incorrecciones materiales (incluidos los riesgos de fraude) a nivel de los estados financieros, que también pueden afectar a los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de la afirmación.

Esto se debe a que el entorno de control proporciona una base general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema de control interno.²⁸ Puede tener una influencia dominante en la eficacia de los controles de los demás componentes y en la elaboración de los estados financieros. Por ejemplo, si el propietario-gerente de una empresa establece un tono en la cúpula que enfatiza la honestidad y la integridad, da una alta prioridad a los controles y espera el cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos, esto puede ayudar al funcionamiento eficaz de los controles de la entidad para detectar y corregir cualquier incorrección y, por lo tanto, reducir la posibilidad de riesgos de incorrecciones materiales. Como otro ejemplo, incluso las políticas informales de recursos humanos de una EMC (por ejemplo, políticas y procedimientos en torno a la contratación de empleados competentes y experimentados) son probablemente un factor determinante para saber si el personal tiene las características necesarias para ayudar a garantizar una información financiera de alta calidad. Usted utilizaría este conocimiento como parte de su evaluación de si la dirección ha creado y mantenido una cultura de honestidad y comportamiento ético, y si el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

Las pruebas relativas a la calidad del entorno de control pueden obtenerse preguntando al propietario-administrador sobre diversos aspectos del desempeño de su función (es decir, responsabilidades y cultura de supervisión) y observando a lo largo de la auditoría las actividades de la alta dirección y sus interacciones con el resto del personal. Asimismo, a través de las indagaciones a otros miembros del personal, puede obtener distintas perspectivas sobre la calidad del entorno de control que es necesario comprender. Al evaluar el entorno de control, esta información obtenida al comprender el entorno de control se tiene en cuenta para ayudar a determinar si el entorno de control es adecuado a la naturaleza y circunstancias de la entidad o si existe alguna deficiencia. Obsérvese que se trata de una evaluación del entorno de control en su conjunto y de cómo apoya a los demás componentes del sistema de control interno de la entidad, y no de una evaluación detallada de los controles específicos dentro del entorno de control (cuando existan).

El proceso de evaluación de riesgos de la entidad

Como todas las entidades, una EMC se enfrenta a riesgos empresariales. Estos riesgos se derivan, por ejemplo, de condiciones y acontecimientos importantes que podrían afectar negativamente a la consecución de los objetivos de la EMC. El propietario-gerente (y quizás el consejo de administración) tendrá un proceso, probablemente informal, para identificar, evaluar y abordar los riesgos empresariales. Obtenga una comprensión de este proceso para entender dónde identifica la entidad sus riesgos y si la EMC ha respondido a esos riesgos y evalúe si su proceso de evaluación de riesgos es adecuado a las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de la EMC.

Por ejemplo, si el EMC es un fabricante, existe el riesgo de deterioro de la calidad del producto. Si la dirección de

la EMC no aborda este riesgo de alguna manera, los efectos en los estados financieros pueden incluir, por ejemplo, problemas de valoración de inventarios, mayores problemas en el cobro de cuentas que afecten a la provisión para cuentas de dudoso cobro y la necesidad de aumentar las estimaciones relacionadas con las garantías. Sobre la base de este entendimiento, al evaluar el proceso de evaluación de riesgos de la entidad, usted puede identificar una deficiencia de control y puede tener que considerar su impacto en la auditoría.

Asimismo, la evaluación por parte de la dirección de los riesgos empresariales de la EMC influirá en su evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Aunque es posible que las pruebas de su evaluación de riesgos no estén formalmente documentadas, las indagaciones del propietario-gerente y otro personal apropiado le ayudarán a comprender cómo y con qué frecuencia se consideran los riesgos empresariales. Al evaluar el proceso de evaluación de riesgos de la entidad, se considera si lo que tiene la entidad es adecuado a la naturaleza y circunstancias de la entidad o si existe alguna deficiencia (por ejemplo, para entidades más pequeñas y menos complejas en algunos casos puede ser adecuado que no exista un proceso formalizado de evaluación de riesgos).

El proceso de la entidad para supervisar el sistema de control interno

Se obtiene una comprensión de este componente, que incluye si se lleva a cabo la supervisión, cómo y cuándo, porque la supervisión de la entidad afectará, por ejemplo, a si se previenen o detectan incorrecciones (materiales o no).

Es posible que una EMC no disponga de un proceso formal para supervisar su sistema de control interno. Sin embargo, los riesgos de inexactitud en los informes financieros pueden ser menores, por ejemplo, cuando el propietario-gerente participa activamente en la supervisión de aspectos de las operaciones como el cobro de las cuentas, el pago puntual a los proveedores y el cumplimiento de las cláusulas de los préstamos. Esto puede implicar el uso por parte del propietario-administrador de informes generados a partir de programas informáticos comerciales.

Para comprender el proceso de supervisión, es probable que tenga que preguntar al propietario-gerente o a otro personal implicado en dicho proceso. Puede observar o inspeccionar documentación que muestre la naturaleza y frecuencia de las actividades de supervisión. Esta comprensión le ayudará a evaluar si el proceso de supervisión del sistema de control interno de la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad, teniendo en cuenta su naturaleza y complejidad, o si existe una deficiencia (por ejemplo, la entidad no realiza ninguna supervisión, pero incluso en entidades más pequeñas y menos complejas cabría esperar algún tipo de supervisión, ya que puede existir una deficiencia).

Sistema de información y comunicación

(Nota: Para ver los requisitos de la NIA 315 (Revisada en 2019) relacionados con la comprensión del auditor del entorno de TI y la Identificación de los CGTI en formato de diagrama de flujo, consulte el [Apéndice B](#) de esta *Herramienta*. Véase en la pregunta **O4** un análisis de las cuestiones de control interno que deben tenerse en cuenta cuando la EMC utiliza software comercial).

28 ISA 315.A97.

Sistema de información pertinente para la elaboración de los estados financieros

Debe comprender el sistema de información porque pueden producirse incorrecciones en cualquier punto del flujo de información relevante para la información financiera. Por lo tanto, puede tener en cuenta lo siguiente para obtener esa comprensión:

- Políticas del sistema de información sobre la naturaleza de los datos o la información relativa a las transacciones
- Otros acontecimientos y condiciones que deben registrarse
- El tratamiento de la información para mantener la integridad de esos datos o información
- Los procesos de información, el personal y otros recursos utilizados en el tratamiento de la información.

Esto incluye información no sólo del libro mayor y de los libros auxiliares, sino también de otras fuentes, como hojas de cálculo utilizadas para calcular los ingresos reconocidos o externas a la entidad (como los tipos de interés) cuando se utilizan, por ejemplo, en los cálculos del valor razonable.

Aunque los sistemas de información de las EMC pueden no ser complejos, pueden surgir riesgos de incorrecciones materiales, por ejemplo, si el personal no tiene las competencias u otros recursos necesarios para desempeñar sus funciones o si existe una separación inadecuada de funciones. Basándose en este conocimiento, al evaluar el sistema de información de la entidad puede identificar una deficiencia de control y puede tener que considerar su impacto en la auditoría.

En una EMC, es posible que no existan manuales de políticas y procedimientos ni documentación formal del sistema de información (aunque es una buena práctica incluso en organizaciones pequeñas). Una vez más, la investigación y la observación (por ejemplo, realizando un recorrido) de cómo se llevan a cabo los diversos procesos relevantes pueden proporcionarle una comprensión del sistema de información. Esto incluiría la consideración del entorno informático de la entidad (por ejemplo, cómo utiliza el software comercial para procesar su información).

Los auditores pueden confundir a veces el componente del sistema de información del control interno con el componente de las actividades de control. Como se describe más adelante en "actividades de control", estos componentes son diferentes (pero están interrelacionados), y es importante distinguirlos. Los controles del componente de actividades de control se identifican a partir del trabajo realizado para comprender el sistema de información de la entidad.

Comunicaciones relevantes para la elaboración de los estados financieros

Se obtiene una comprensión de las comunicaciones porque pueden afectar, por ejemplo, a la exactitud e integridad de los informes financieros.

Las comunicaciones en una EMC pueden ser informales. No obstante, el riesgo de que la información financiera sea inexacta puede ser menor, por ejemplo, si existe una comunicación clara y oportuna de los asuntos relacionados con la información financiera, incluidas las funciones y responsabilidades. Las comunicaciones del propietario-gerente al personal pertinente sobre decisiones empresariales, como el cambio de políticas sobre la concesión de créditos a los clientes, también pueden influir en la exactitud de la contabilidad. Otro ejemplo: el propietario-gerente puede estar al corriente de los acuerdos paralelos con clientes o proveedores, pero no ha comunicado esta

información al personal de contabilidad. Esto puede dar lugar a una contabilización inexacta de los intereses devengados.

Además, las comunicaciones oportunas de otro personal al propietario-administrador sobre los problemas contables identificados, o los cambios en las circunstancias que afectan a su capacidad para cumplir con sus responsabilidades, también pueden ayudar a reducir el riesgo de informes financieros inexactos.

Las indagaciones y la observación de los procesos de comunicación, así como la revisión de la documentación pertinente, si está disponible, pueden proporcionarle una comprensión del proceso de comunicación. Esta comprensión le ayudará a evaluar si la comunicación de la entidad respalda adecuadamente la preparación de los estados financieros de la entidad de conformidad con el MIFA.

Actividades de control

Se obtiene una comprensión del componente de actividades de control porque los controles del componente de actividades de control están diseñados para garantizar la correcta aplicación de las políticas (que son controles) en todos los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.²⁹ Por lo tanto, los controles del componente de actividades de control pueden ser especialmente importantes para abordar los riesgos de incorrecciones materiales.

Distinción entre el componente de sistemas de información y el componente de actividades de control

Los requisitos relativos al componente de los sistemas de información tienen por objeto proporcionarle una base sobre la que comprender cómo fluye la información a través del sistema de información, los registros contables, el proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros y la información a revelar, y los recursos de la entidad, incluido el entorno informático. El componente de actividades de control incluye controles como autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones, controles físicos o lógicos (incluidos controles sobre el acceso a programas informáticos y archivos de datos) y segregación de funciones. En cuanto al componente de actividades de control, debe evaluar el diseño y determinar la implantación de los controles específicos identificados que cumplan los requisitos. Este requisito se aplica incluso cuando sus procedimientos para responder al riesgo evaluado son principalmente sustantivos. No es necesario que evalúe el diseño y determine la implantación de todos los controles del componente de sistemas de información y comunicaciones, pero sí que evalúe si el sistema de información y comunicaciones de la entidad respalda adecuadamente la elaboración de los estados financieros (véase la pregunta **N1**).

²⁹ NIA 315.A147.

O4 - ¿Cómo puede su enfoque para identificar, evaluar el diseño y determinar la implementación de los Controles Generales de TI (CGTI) tener en cuenta que una EMC utiliza software comercial no complejo para la contabilidad y los informes financieros?

(NIA 315.26(b)-(c); A170; Apéndices 5 y 6)

Cuando una EMC utiliza software comercial no complejo, sus procedimientos de evaluación de riesgos relativos a los CGTI pueden requerir menos esfuerzo que para la auditoría de una entidad con un entorno informático sofisticado. Los procedimientos relativos al diseño e implementación de los CGTI pueden centrarse en la gestión del acceso al sistema frente a los controles de gestión de cambios o los controles operativos de TI.

(Véase la pregunta **N5** - Los CGTI se encuentran entre los controles del componente de actividades de control especificado en la NIA 315.26.)

Volver a la **[figura 1](#)**.

A grandes rasgos, es necesario comprender los siguientes aspectos de la informática para entender el sistema de información:

- el entorno informático pertinente para el sistema de información [recién definido (véase la nueva definición más arriba)]. Los párrafos A140 y A141 de la NIA 315 (Revisada en 2019) explican "por qué" se requiere esta comprensión; y
- el uso de TI por parte de la entidad (es decir, aplicaciones de TI relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de información en el sistema de información). Los párrafos A142 y A143 de la NIA 315 (Revisada en 2019) explican con más detalle la comprensión por el auditor del uso de las TI al obtener una comprensión de la información sistema.

Según el párrafo 26(b) de la NIA 315 (Revisada en 2019), el auditor solo está obligado a identificar las aplicaciones informáticas y otros aspectos del entorno informático que están sujetos a riesgos derivados del uso de TI. Algunas EMC utilizan un paquete de contabilidad comercial "listo para usar" cuyo código fuente no puede ser modificado por la entidad. Por lo tanto, los riesgos informáticos relevantes para la elaboración de los estados financieros de la entidad serán probablemente muy limitados. También es posible que los CGTI de las C M E s no estén formalizadas.³⁰

La NIA 315 (Revisada en 2019) reconoce que el grado de comprensión de los procesos de TI por parte del auditor, incluido el grado en que la entidad dispone de GITC, variará en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de su entorno de TI. Asimismo, la NIA 315 (Revisada en 2019) contiene orientaciones mucho más amplias sobre las cuestiones que debe tener en cuenta para obtener una comprensión del entorno y los controles de TI de una entidad.

Por ejemplo, el Apéndice 5 ofrece ejemplos de características típicas de los entornos informáticos en función de la complejidad de las aplicaciones informáticas utilizadas en el sistema de información de la entidad. Esto incluye una tabla que compara las características típicas de:

- Software comercial no complejo
- Software comercial y aplicaciones informáticas de complejidad media y moderada
- Aplicaciones informáticas grandes o complejas [por ejemplo, sistemas ERP (planificación de recursos empresariales)].

Asimismo, el Apéndice 6 de la NIA 315 (Revisada en 2019) incluye una tabla que ilustra ejemplos de GIRC para abordar los riesgos derivados del uso de TI para diferentes aplicaciones de TI para los tres niveles de complejidad del software comercial. Por ejemplo, puede identificar algunos controles automatizados que se relacionan con el único software comercial no complejo del EMC para informes financieros que contiene informes estándar generados por el software. El EMC no tiene capacidad para cambiar el programa, dada la falta de código fuente. La infraestructura informática que soporta la aplicación informática se refiere a una única red, un único sistema operativo y una única base de datos. Las operaciones de TI no implican copias de seguridad de los datos, ya que las copias de seguridad manuales las realiza el equipo financiero y no hay operaciones de programación de trabajos. En consecuencia, usted identifica los procesos relacionados con el acceso (y no con el cambio o las operaciones de TI) como sujetos a riesgos derivados del uso de TI. Identifique los siguientes riesgos derivados del uso de TI y los CGTI para mitigarlos:

Proceso informático	Ejemplos de riesgos derivados del uso de las TI	Ejemplo de GITC
<p>Gestionar el acceso</p>	<p>Privilegios de acceso de usuario:</p> <p>Los usuarios tienen privilegios de acceso más allá de los necesarios para realizar las tareas asignadas, lo que puede crear una segregación de funciones inadecuada.</p>	<p>La dirección aprueba la naturaleza y el alcance de los privilegios de acceso de los usuarios nuevos y modificados, incluyendo perfiles / funciones de aplicación estándar, operaciones críticas de información financiera y la separación de funciones.</p> <hr/> <p>El acceso de los usuarios dados de baja o transferidos se elimina o modifica en un manera oportuna.</p> <hr/> <p>El acceso de los usuarios se revisa periódicamente.</p> <hr/> <p>Acceso de nivel privilegiado (por ejemplo, configuración, datos y administradores de seguridad) está autorizado y debidamente restringido.</p>
	<p>Configuración del sistema:</p> <p>Los sistemas no están configurados o actualizados adecuadamente para restringir el acceso al sistema a usuarios debidamente autorizados y apropiados.</p>	<p>El acceso se autentica mediante identificadores de usuario y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo de validar que los usuarios están autorizados a acceder al sistema.</p> <p>Los parámetros de contraseña cumplen las normas de la empresa o del sector (por ejemplo, contraseña mínima longitud y complejidad, caducidad, bloqueo de cuenta).</p>

Incluso para una auditoría de una EMC, su evaluación del sistema de información de la entidad puede incluir, por ejemplo, considerar si la entidad ha invertido en un entorno informático adecuado y en las mejoras necesarias. También puede considerar si se ha empleado un número suficiente de personal debidamente cualificado cuando la entidad utiliza programas informáticos comerciales (incluso cuando la capacidad de realizar modificaciones es nula o limitada).

Otra consideración es que los controles que identifique pueden depender de informes generados por el sistema. Las aplicaciones informáticas que producen esos informes pueden estar sujetas a riesgos derivados del uso de TI. Al adoptar un enfoque sustantivo de su auditoría, puede decidir comprobar directamente las entradas y salidas del proceso de generación de informes. En ese caso, es posible que no identifique las aplicaciones de TI relacionadas como sujetas a riesgos derivados de la TI.³¹ Por lo tanto, los controles sobre estos informes generados por el sistema (parte del componente de actividades de control) pueden no requerir evaluación como parte de su proceso de evaluación de riesgos.

³¹ NIA 315.A169.

O5 - ¿Puede la naturaleza y el alcance de su documentación tener en cuenta que la entidad y sus procesos son menos complejos para la auditoría de una EMC? (NIA 315.38)

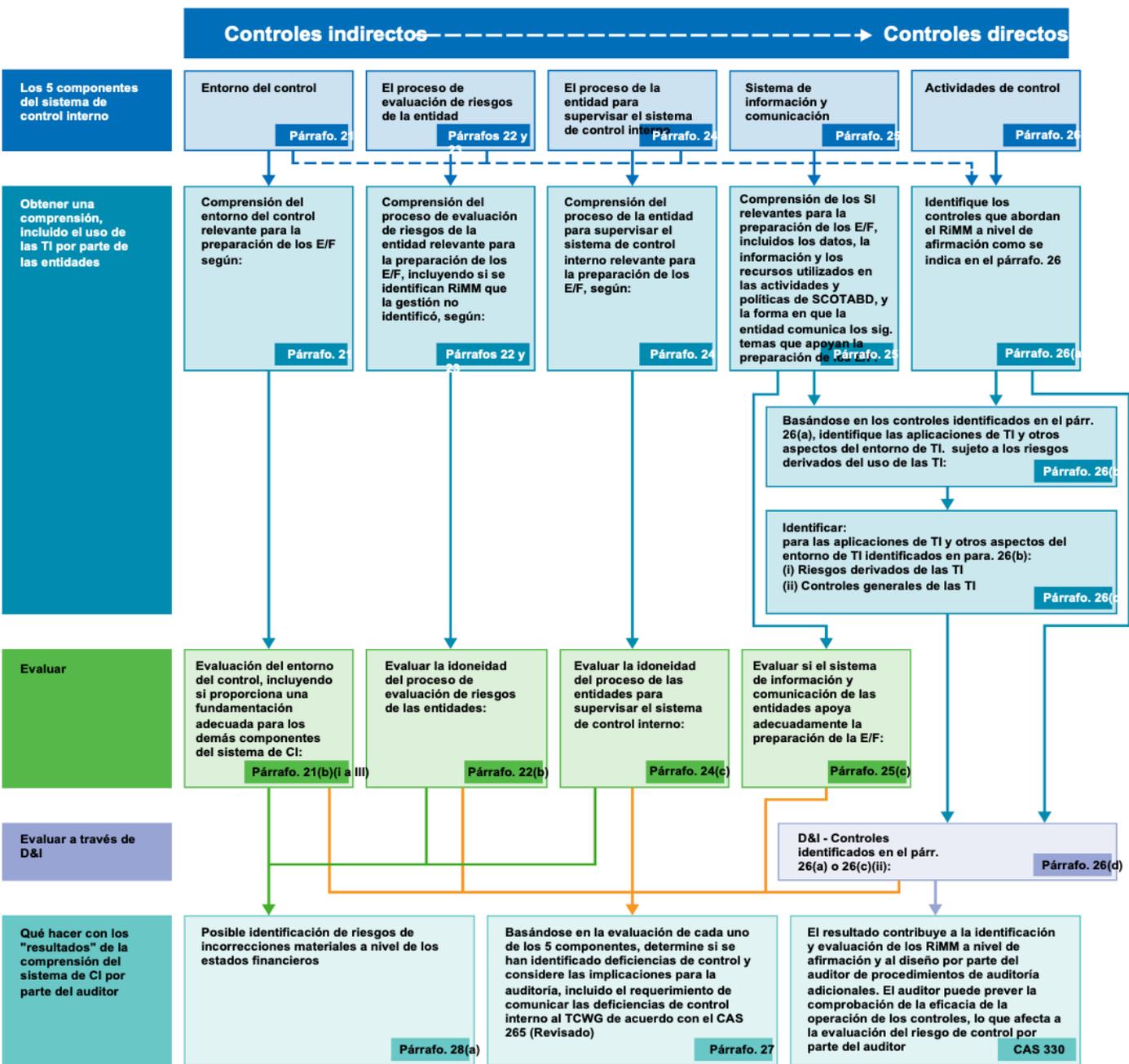
Para las auditorías de los estados financieros de las EMC, la forma y el alcance de la documentación pueden ser simples y relativamente breves. Sin embargo, su documentación debe ser suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, comprenda, por ejemplo, la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos que ha realizado para cumplir con la NIA 315 (Revisada en 2019), y los resultados de dichos procedimientos.

Volver a la [Figura 1](#).

Algunos auditores han expresado la opinión de que existe una falta de claridad en cuanto a la naturaleza y el nivel de granularidad de la documentación requerida para la identificación y evaluación de riesgos.

El alcance de la documentación se deja al criterio del auditor: se trata de normas basadas en principios. La NIA 315 (revisada en 2019) señala que su documentación se ve influida, por ejemplo, por la naturaleza, el tamaño y la complejidad de la entidad y su sistema de control interno, la disponibilidad de información de la entidad y la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el curso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad de su comprensión de la entidad y de las cuestiones relacionadas con ella.³² Los elementos clave de la comprensión documentados pueden incluir aquellos en los que basó la valoración de los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no está obligado a documentar todos los factores de riesgo inherentes que tuvo en cuenta al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material a nivel de afirmación (como se explica en la pregunta **N3**). En las auditorías de EMC, la documentación de auditoría puede incorporarse a la documentación del auditor sobre la estrategia general y el plan de auditoría.

Apéndice A
 Comprensión de los componentes del sistema de control interno de las entidades ³³

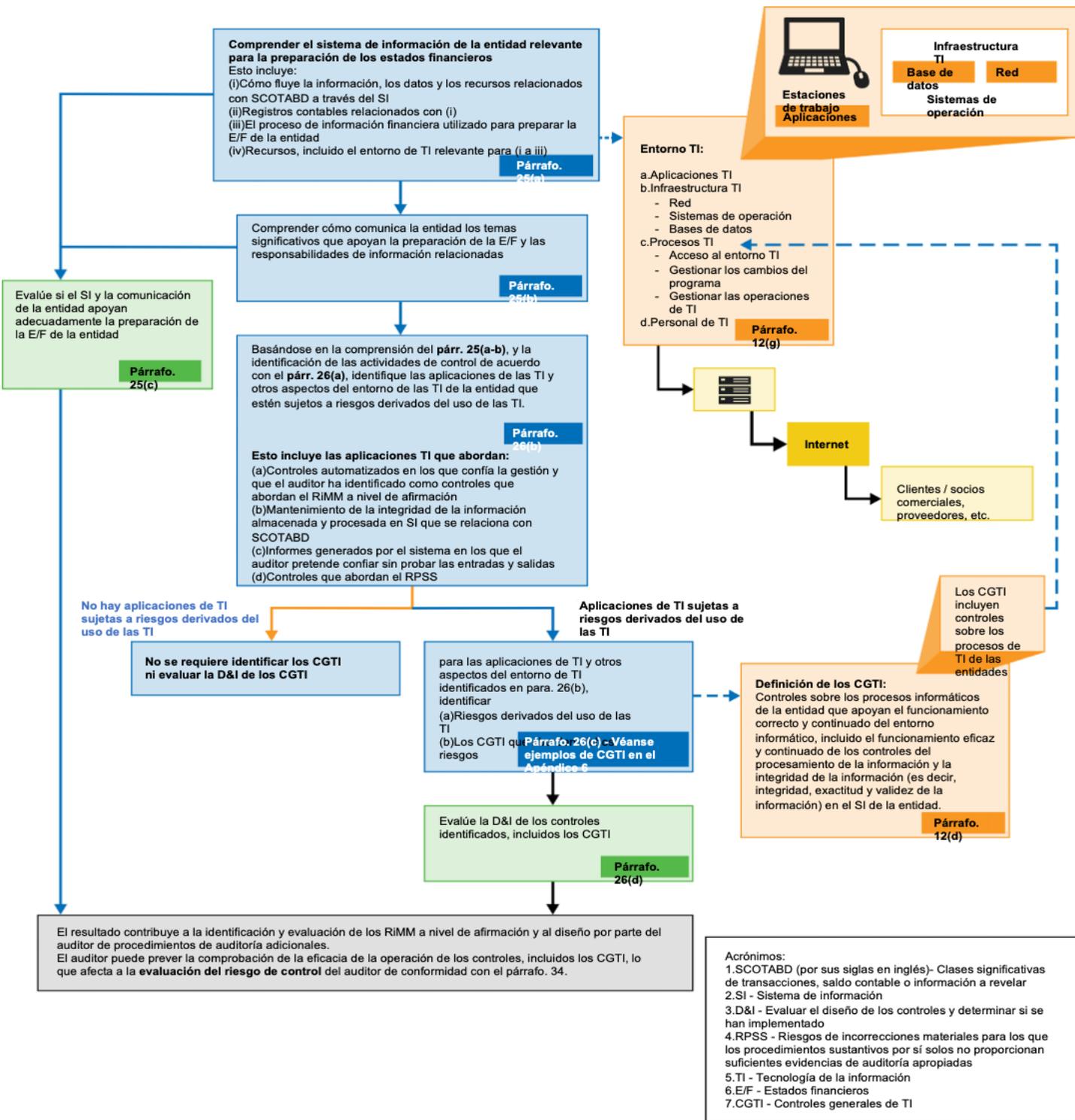


Acronimos:

- 1.E/F - Estados financieros
- 2.RIMM - Riesgos de incorrecciones materiales
- 3.SCOTABD (por sus siglas en inglés)- Clases significativas de transacciones, saldo contable o información a revelar
- 4.SI - Sistema de información
- 5.TI - Tecnología de la información
- 6.TCWG (por sus siglas en inglés) - Los encargados de la gobernanza
- 7.CI - Control interno
- 8.D&I - Evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado

33 Esta figura es un extracto de [Understanding of Internal Control Flowchart](#) del International Auditing and Assurance Standards Board,

Apéndice B Comprensión del uso de las TI por parte de las entidades ³⁴



34 Esta figura es un extracto de [Understanding of IT Environment Flowchart](#) del International Auditing and Assurance Standards Board,



La IFAC no se hace responsable de las pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar basándose en el material contenido en esta publicación, ya sea por negligencia o por cualquier otro motivo.

El logotipo de la IFAC, "International Federation of Accountants" e "IFAC" son marcas registradas y marcas de servicio de la IFAC en EE.UU. y otros países.

Copyright © 2022 por la Federación Internacional de Contables (IFAC). Todos los derechos reservados. Se requiere permiso por escrito de la IFAC para reproducir, almacenar o transmitir este documento, o para hacer otros usos similares del mismo. Contacto: permissions@ifac.org.

Los Exposure Drafts, Consultation Papers y otras publicaciones de la IFAC son publicados por la IFAC y están protegidos por derechos de autor.

Para más información, envíe un correo electrónico a ChristopherArnold@ifac.org.



529 Fifth Avenue, 6th Floor
Nueva York, NY 10017
www.ifac.org