

Fraude y Error

NIA 11

Sección 240A



Instrucciones de Ubicación:

NIA: En este acápite ubica la información correspondiente al tema referido. Si requiere indicaciones adicionales sobre el funcionamiento y la estructura del servicio, favor diríjase a la sección ÍNDICE de la carpeta impresa o al archivo LÉAME de la carpeta EDIÁBACO de la base de datos de su computador.

Título general de la obra: *Actualización Contable*

Título de ésta norma: *NIA 11: Fraude y Error. Sección 240A.*

© *Original en inglés: International Standard on Auditing ISA, : Disclosure and Presentation; International Standards on Auditing, 1996; IAPC.*

© *International Federation of Accountants*

© *International Auditing Practices Committee*
Original en inglés: International Standards on Auditing.

© *Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)*

Primera Edición : En Recurso Informático: 2002

Revisión y Edición: *Corporación Edi-Ábaco Cía. Ltda.*

Revisión Técnica: *Geovanny Córdova J.*

Diseño Gráfico y Diagramación: *Margoth Coronado V.*

Tiraje: 1.000 copias

Editado en Ecuador

Derechos reservados. Prohibida la reproducción total o parcial de la Obra, por cualquier medio: fotomecánico, informático o audiovisual, sin la autorización escrita de los propietarios de los Derechos Intelectuales.

ISBN-9978-95-009-5

Registro Nacional de Derechos de Autor: 009508



ACERCA DE ESTA EDICIÓN:

En la presente edición, Corporación Edi-Ábaco Cía. Ltda, ofrece el contenido de la Norma Internacional de Auditoría NIA 11: Fraude y Error. Sección 240, conforme a los textos originales del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, órgano técnico de la Federación Nacional de Contadores.

Se ha rediagramado íntegramente la presentación del texto, para facilitar la utilización y comprensión del mismo, y se han corregido errores tipográficos y ortográficos.

Para las siguientes ediciones se tiene previsto incluir un valor agregado, y en lo que la norma permite, ejercicios de aplicación.

El Editor



CONTENIDO

	Párrafos	Páginas
Fraude y Error		
Introducción	1-4	1
Responsabilidad de la administración	5	1
Responsabilidad del auditor	6-11	2-3
Limitaciones inherentes de una auditoría	12-14	3
Procedimientos cuando hay una indicación de que puede existir fraude o error	15-18	3-4
Reportes de fraude o error	19-24	4-5
Retiro del trabajo	25-26	5-6
Apéndice: Ejemplos de condiciones o eventos que aumentan el riesgo de fraude o error		7-8



Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Las NIA también deberán aplicarse, adaptadas según sea necesario, a la auditoría de otra información y a servicios relacionados.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales (identificados en letra negra) junto con los lineamientos relativos en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deben interpretarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona Lineamientos para su aplicación.

Para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar el texto íntegro de la NIA incluyendo el material explicativo y de otro tipo contenido en la NIA, y no sólo el texto resaltado en negro.

En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando surge una situación así, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Las NIAs necesitan ser aplicadas sólo a asuntos de importancia relativa.

La Perspectiva del Sector Público (PSP) emitida por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores se expone al final de una NIA. Cuando no se añade PSP, la NIA es aplicable, respecto de todo lo importante, al sector público.



FRAUDE Y ERROR

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor para de fraude y error en una auditoría de estados financieros.
2. **Al planificar y efectuar procedimientos de auditoría y al evaluar y reportar los consiguientes resultados, el auditor debería considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude o error.**
3. El término “fraude” se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados, o terceras partes, que da como resultado una representación errónea de los estados financieros. El fraude puede implicar:
 - ? Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
 - ? Malversación de activos.
 - ? Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos.
 - ? Registro de transacciones sin sustancia.
 - ? Mala aplicación de políticas contables.
4. El término “error” se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros, como:
 - ? Equivocaciones matemáticas o de oficina en los registros subyacentes y datos contables.
 - ? Omisión o mala interpretación de hechos.
 - ? Mala aplicación de políticas contables.

Responsabilidad de la administración

5. La responsabilidad por la prevención y detección de fraude y error descansa en la administración por medio de la implementación y continuada operación de sistemas de contabilidad y de control interno adecuados. Tales sistemas reducen pero no eliminan la posibilidad de fraude y error.



Responsabilidad del auditor

6. El auditor no es ni puede ser hecho responsable de la prevención de fraude y error. El hecho de que se lleve a cabo una auditoría anual, sin embargo, actúa como un aminoramiento.

Evaluación del riesgo

7. **Al planear la auditoría el auditor debería evaluar el riesgo de que el fraude y error puedan causar que los estados financieros contengan representaciones erróneas de importancia relativa y debería averiguar con la administración sobre cualquier fraude o error importante que haya sido descubierto.**
8. Además de debilidades en el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno y del no cumplimiento con controles internos identificados, las condiciones o eventos que aumentan el riesgo de fraude y error incluyen:
 - ? Cuestiones con respecto de la integridad o competencia de la administración.
 - ? Presiones inusuales dentro o sobre una entidad.
 - ? Transacciones inusuales.
 - ? Problemas para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

En el Apéndice se exponen ejemplos de estas condiciones o eventos.

Detección

9. **Basado en la evaluación del riesgo, el auditor debería diseñar procedimientos de auditoría para obtener certeza razonable de que son detectadas las representaciones erróneas que surgen de fraude o error que son de importancia relativa a los estados financieros tomados globalmente.**
10. Consecuentemente, el auditor busca apropiada evidencia suficiente de auditoría de que no ha ocurrido fraude y error que pueda ser de importancia para los estados financieros o que, si han ocurrido, el efecto del fraude está reflejado en forma correcta en los estados financieros o que el error está corregido. La probabilidad de detectar errores ordinariamente es más alta que la de detectar fraude, ya que el fraude ordinariamente se acompaña por actos específicamente planeados para ocultar su existencia.
11. Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría (ver párrafos 12-14) hay un riesgo inevitable de que las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude y, a un menor grado, de error, puedan no ser detectadas. El descubrimiento subsecuente de representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros, resultantes de fraude o error existentes durante el período cubierto por el dictamen del auditor, no indica, en sí



mismo, que el auditor haya dejado de apegarse a los principios básicos y procedimientos esenciales de una auditoría. Se puede determinar si el auditor se apegó a estos principios y procedimientos, por medio de la adecuación de los procedimientos de auditoría realizados en las circunstancias y lo apropiado del dictamen del auditor basado en los resultados de dichos procedimientos de auditoría.

Limitaciones Inherentes a una Auditoría

12. Una auditoría está sujeta al riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros no sean detectadas, aún si la auditoría está propiamente planeada y desempeñada de acuerdo con las NIAs.
13. El riesgo de no detectar representaciones erróneas resultantes de fraude es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea resultante de error, porque el fraude ordinariamente implica actos que tienen la intención de ocultarlo, tales como colusión, falsificación, falla deliberada en el registro de transacciones, o representaciones erróneas intencionales hechas al auditor. A menos que la auditoría revele evidencia en contrario, el auditor tiene derecho a aceptar las representaciones como verdaderas, y los registros y documentos como genuinos. **Sin embargo, de acuerdo con NIA “Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoría de Estados Financieros”, el auditor deberá planear y desempeñar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden encontrarse condiciones o eventos que indiquen que puede existir fraude o error.**
14. Mientras que la existencia de sistemas de contabilidad y control interno efectivos reduce la probabilidad de representaciones erróneas de los estados financieros, resultantes de fraude y error, siempre habrá algún riesgo de que los controles internos dejen de operar según fueron diseñados. Más aún, cualquier sistema de contabilidad y de control interno puede ser poco efectivo contra el fraude que implica colusión entre los empleados, o el fraude cometido por la administración. Ciertos niveles de administración pueden estar en posición de sobrepasar los controles que prevendrían fraudes similares por otros empleados; por ejemplo, dando direcciones a sus subordinados de registrar incorrectamente las transacciones o de ocultarlas, o suprimiendo información relativa a las transacciones.

Procedimientos cuando hay indicación de que puede existir fraude o error

15. **Cuando la aplicación de procedimientos de auditoría diseñados a partir de las evaluaciones del riesgo, indica la posible existencia de fraude o error, el auditor debería considerar el efecto potencial sobre los estados financieros.**



Si el auditor cree que el fraude o error que se indica podría tener un efecto de importancia sobre los estados financieros, el auditor debería desempeñar los procedimientos modificados o adicionales apropiados.

16. El grado de dichos procedimientos modificados o adicionales depende del juicio del auditor respecto de:
- (a) los tipos de fraude y error indicados;
 - (b) la probabilidad de su ocurrencia; y
 - (c) la probabilidad de que un tipo particular de fraude o error pudiera tener un efecto importante sobre los estados financieros.

A menos que las circunstancias indiquen claramente de otra manera, el auditor no puede asumir que un caso de fraude o error ocurre aisladamente. Si es necesario, el auditor ajusta la naturaleza, tiempo y grado de los procedimientos sustantivos.

17. El desempeño de procedimientos modificados o adicionales ordinariamente haría posible para el auditor confirmar o desechar una sospecha de fraude o error. **Cuando la sospecha de fraude o error no es desecheda por los resultados de los procedimientos modificados o adicionales, el auditor debería discutir el asunto con la administración y considerar si el asunto ha sido reflejado o corregido apropiadamente en los estados financieros. El auditor debería considerar el posible impacto sobre el dictamen del auditor.**
18. **El auditor debería considerar las implicaciones importantes de fraude y error en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de las representaciones de la administración.** A este respecto, el auditor reconsidera la evaluación del riesgo y la validez de las representaciones de la administración, en caso de fraude o error no detectados por los controles internos o no incluidos en las representaciones de la administración. Las implicaciones de casos particulares de fraude o error descubiertos por el auditor, dependerá de la relación de la perpetración y ocultamiento, si los hay, del fraude o error con los procedimientos específicos de control y el nivel de la administración o de los empleados involucrados.

Reporte de fraude y error

A la administración

19. **El auditor debería comunicar los resultados actuales a la administración tan pronto sea factible si:**
- a) **el auditor sospecha que puede existir fraude, aún si el efecto potencial sobre los estados financieros no sería de importancia relativa; o**



b) realmente se encuentra que existe fraude o error importante.

20. Al determinar a un representante apropiado de la entidad a quien reportar las ocurrencias de posible o real fraude o de error importante, el auditor considerará todas las circunstancias. Respecto del fraude, el auditor evaluaría la probabilidad de involucración de la administración senior. En la mayoría de los casos que implican fraude, sería apropiado reportar el asunto a nivel en la estructura de la organización de la entidad por sobre del nivel responsable de las personas que se presume estén implicadas. Cuando se duda de las personas con la responsabilidad más alta y última de la dirección global de la entidad, el auditor ordinariamente buscaría asesoría legal para auxiliarse en la determinación de los procedimientos a seguir.

A los usuarios del dictamen del auditor sobre los estados financieros

21. **Si el auditor concluye que el fraude o error tiene un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros y no ha sido reflejado o corregido en forma apropiada en los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión calificada o una opinión adversa.**
22. **Si la entidad impide al auditor que obtenga suficiente evidencia apropiada evidencia de auditoría para evaluar si ha ocurrido, o es probable que ocurra, fraude o error que pueda ser de importancia relativa para los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión sobre los estados financieros con base en una limitación en el alcance de la auditoría.**
23. **Si el auditor no puede determinar si ha ocurrido fraude o error a causa de las limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la entidad, el auditor debería considerar el efecto sobre el dictamen del auditor.**

A las autoridades reguladoras y ejecutoras

24. El deber de confidencialidad del auditor ordinariamente le impediría reportar el fraude o error a una tercera parte. Sin embargo, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad es sobrepasado por el estatuto, la ley o las cortes de justicia (por ejemplo, en algunos países se requiere al auditor que reporte fraude o error de las instituciones financieras a las autoridades supervisoras). El auditor puede necesitar buscar asesoría legal en tales circunstancias, dando debida consideración a la responsabilidad del auditor hacia el interés público.

Retiro del trabajo

25. El auditor puede concluir que el retiro del trabajo es necesario cuando la entidad no toma las acciones de remedio respecto del fraude que el auditor considera necesarias en las circunstancias, aún cuando el fraude no sea de importancia relativa para los



estados financieros. Los factores que afectaría la conclusión del auditor incluyen la implicaciones de la involucración de la más alta autoridad dentro de la entidad, lo que puede afectar la confiabilidad de las representaciones de la administración, y los efectos sobre el auditor respecto de continuar en asociación con la entidad. Para llegar a esta conclusión, el auditor ordinariamente buscaría asesoría legal.

26. **Según se expresa en el “Código de Ética para Contadores Profesionales”, emitido por la Federación Internacional de Contadores, al recibir un requerimiento del auditor propuesto el auditor existente debería comunicar si hay razones profesionales por las que el auditor propuesto no debería aceptar el nombramiento.** El grado al cual un auditor existente puede discutir los asuntos de un cliente con un auditor propuesto dependerá de si se ha obtenido el permiso del cliente para hacerlo y/o de los requerimientos legales o éticos que aplican en cada país relativos a dicha revelación. Si hay algunas de esas razones u otros asuntos que necesitan ser revelados, el auditor existente, tomando en cuenta las restricciones legales y éticas incluyendo, donde sea apropiado, el permiso del cliente, dará detalles de la información y discutirá libremente con el auditor propuesto todos los asuntos relevantes al nombramiento. **Si el permiso del cliente es negado por éste, para discutir sus asuntos con el auditor propuesto, ese hecho deberá revelarse al auditor propuesto.**

Perspectiva del Sector Público

1. *Respecto del párrafo 9 de esta NIA, debe tomarse nota que la naturaleza y el alcance de la auditoría del sector público pueden ser afectados por legislación, regulación, ordenanzas, y directivas ministeriales relacionadas con la detección de fraude y error. Estos requisitos pueden disminuir la capacidad del auditor para ejercer juicio. Además de cualquiera responsabilidad por mandato formal de detectar fraude, el uso de “dineros públicos” tiende a imponer un perfil más alto sobre los temas de fraude, y los auditores pueden necesitar ser responsivos a “las expectativas” públicas respecto de la detección de fraude. Tiene también que ser reconocido que las responsabilidades de informar según se discutió en los párrafos 19 y 20 de esta NIA 11, pueden estar sujetas a provisiones específicas del mandato de auditoría o la legislación o regulación relacionadas.*



APÉNDICE

Ejemplos de condiciones o eventos que aumentan el riesgo de fraude o error.

Cuestiones respecto a la integridad o competencia de la administración:

- ? La administración está dominada por una persona (o un grupo pequeño) y no hay un consejo o comité de vigilancia efectivo.
- ? Hay una estructura corporativa compleja donde la complejidad no parece estar justificada.
- ? Hay una continua falla para corregir debilidades importantes en el control interno donde tales correcciones son factibles.
- ? Hay un alto porcentaje de rotación de personal clave financiero y de contabilidad.
- ? Hay una importante y prolongada escasez de personal en el departamento de contabilidad.
- ? Hay cambios frecuentes de asesoría legal o de auditores.

Presiones inusuales dentro o sobre una entidad

- ? La industria está declinando y las fallas están aumentando.
- ? Hay un capital de trabajo inadecuado debido a ganancias decrecientes o a una expansión demasiado rápida.
- ? La calidad de las utilidades se deteriora, por ejemplo, toma de riesgos aumentada respecto de ventas a crédito, cambios en las prácticas de negocio o selección de políticas contables alternativas que mejoren el ingreso.
- ? La entidad necesita una tendencia a la alta de las ganancias para soportar el precio de mercado de sus acciones debido a que se contempla una oferta pública, un cambio de posesión u otra razón.
- ? La entidad tiene una inversión importante en una industria o línea de productos que se distingue por su rápido cambio.
- ? La entidad depende fuertemente de uno o unos cuantos productos o clientes.
- ? Presión financiera sobre los altos directivos.
- ? Se ejerce presión sobre el personal de contabilidad para que complete los estados financieros de un período de tiempo excepcionalmente corto.



Transacciones inusuales

- ? Transacciones inusuales, especialmente cerca de fin de año, que tienen un efecto importante sobre utilidades.
- ? Transacciones o tratamientos contables complejos.
- ? Transacciones con partes relacionadas.
- ? Pagos por servicios (por ejemplo, a abogados, consultores o agentes) que parecen excesivos en relación con el servicio proporcionado.

Problemas en la obtención de suficiente evidencia apropiada de auditoría

- ? Registros inadecuados, por ejemplo, archivos incompletos, excesivos ajustes a libros y cuentas, transacciones no registradas de acuerdo a los procedimientos normales y cuentas de control fuera de balance.
- ? Documentación inadecuada de transacciones, como falta de la autorización apropiada, documentos soporte no disponibles y alteración a documentos (cualesquier de estos problemas de documentación cobran mayor importancia cuando se refieren a grandes transacciones o transacciones insólitas).
- ? Un excesivo número de diferencias entre los registros de contabilidad y confirmaciones de terceras partes, evidencia conflictiva de auditoría y cambios inexplicables en los porcentajes de operación.
- ? Respuestas evasivas o irrazonables por parte de la administración a las averiguaciones de auditoría.

Algunos factores exclusivos de un entorno de sistemas de información por computadora que se relacionan con las condiciones y eventos descritos antes, incluyen:

- ? Incapacidad de extraer información de los archivos de computadora debido a falta, u obsolescencia, de documentación de los contenidos de registros o de programas.
- ? Gran número de cambios de programas que no están documentados, aprobados y puestos a prueba.
- ? Balance global inadecuado de transacciones de computadora y bases de datos con las cuentas financieras.

