

***Responsabilidad del Auditor de
Considerar el Fraude y Error en
una Auditoría de Estados
Financieros***

NIA Sección 240
Normas Internacionales de Auditoría



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 dirijase 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: Sección 240: Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros***

© *Original en inglés: International Standard on Auditing*

© *International Federation of Accountants IFAC*

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

© *Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP):*
Normas Internacionales de Auditoría: Primera reimpresión de la sexta edición, febrero 2004

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



RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE Y ERROR EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

CONTENIDO

	Párrafos	Páginas
Introducción	1-2	5
Fraude y error. Características	3-9	5-7
Responsabilidad de los encargados del mando y de la administración	10-12	7
Responsabilidades del auditor	13-41	7-16
Procedimientos cuando las circunstancias indican una posible representación errónea	42-45	16-17
Consideración de si una representación errónea identificada puede ser indicativa de fraude	46-47	17-18
Evaluación y disposición de representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor	48	18
Documentación	49-50	18
Representaciones de la administración	51-55	18-20
Comunicación	56-68	20-23
Incapacidad del auditor de completar el trabajo	69-75	23-25
Fecha de vigencia	76	25
Apéndice 1: Ejemplos de factores de riesgo relativos a representaciones erróneas resultantes de fraude		27-32
Apéndice 2: Ejemplos de modificaciones de procedimientos en respuesta a la evaluación de factores de riesgo de fraude de acuerdo con párrafos 39-41		33-37
Apéndice 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude o error		38-40



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

Las NIAs contienen las normas básicas y los procedimientos esenciales (identificados en letra negra), junto con los lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo. Las normas básicas y procedimientos esenciales deberán interpretarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporcionan los lineamientos para su aplicación.

Para comprender y aplicar las normas básicas 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 propias 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 Public Sector Perspective), 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.



Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del Contador Público como (de aquí en adelante, el auditor) auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros. Si bien esta NIA se centra en las responsabilidades del auditor con respecto al fraude y error, la responsabilidad primordial para la prevención y detección de fraude y error compete tanto a los encargados del mando como a la administración de una entidad.
2. Al planear y llevar a cabo procedimientos de auditoría y al evaluar e informar de los resultados correspondientes, el auditor deberá considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude o error.

Fraude y error. Características

3. Las representaciones erróneas en los estados financieros pueden originarse en fraude o error. El término “error” se refiere a una representación errónea no intencional en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o una revelación, tales como:
 - ? Una equivocación al reunir o procesar datos con los cuales se preparan los estados financieros.
 - ? Una estimación contable incorrecta que se origina por descuido o mala interpretación de los hechos.
 - ? Una equivocación en la aplicación de principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.
4. El término “fraude” se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, los encargados del mando, empleados o terceras partes, que implique el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal. Aunque el fraude es un concepto legal amplio concierne al auditor los actos fraudulentos que son causa de una representación errónea en los estados financieros. La representación errónea de los estados financieros puede no ser el objetivo de algunos fraudes. Los auditores no hacen determinaciones legales de si el fraude ha ocurrido realmente. El fraude que implica a uno o más miembros del equipo administrativo o de los encargados del mando es conocido como “fraude de la administración”; el fraude que implica sólo a empleados de la entidad es conocido como “fraude de empleado”. En cualquiera de los dos casos puede haber colusión con terceras partes fuera de la entidad.
5. Dos tipos de representaciones erróneas intencionales son relevantes para la



consideración del fraude por el auditor -representaciones erróneas resultantes de información financiera fraudulenta y representaciones erróneas resultantes de malversación de activos.

6. La información financiera fraudulenta implica representaciones erróneas u omisiones de cantidades o revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de los mismos. La información financiera fraudulenta puede implicar:
 - ? Engaño tal como manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos de soporte con los cuales se preparan los estados financieros.
 - ? Representación falsa u omisión intencional en los estados financieros de eventos, transacciones u otra información importante.
 - ? Aplicación falsa intencional de principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.
7. La malversación de activos implica el robo de los activos de una entidad. La malversación de activos puede lograrse en una variedad de modos (incluyendo desfallo de recibos, robar activos físicos o intangibles, o bien, hacer que una entidad pague bienes y servicios no recibidos); a menudo se acompaña de registros o documentos falsos o engañosos para ocultar el hecho de que faltan los activos.
8. El fraude implica motivación a cometer fraude y una oportunidad percibida como para hacerlo. Los individuos podrían estar motivados a malversar activos, por ejemplo, porque los individuos viven más allá de sus medios. Se puede someter información financiera fraudulenta porque la administración está bajo presión de fuentes fuera o dentro de la entidad, de lograr una meta de utilidades esperada (y quizá poco realista), particularmente porque pueden ser importantes para la administración las consecuencias por la falta de cumplimiento de los objetivos financieros. Puede existir una oportunidad percibida para información financiera fraudulenta o malversación de activos cuando un individuo cree que el control interno podría circunvenirse, por ejemplo, porque el individuo está en una posición de confianza o tiene conocimiento de debilidades específicas en el sistema de control interno.
9. El factor distintivo entre fraude y error es si la acción fundamental que da como resultado la representación errónea en los estados financieros es intencional o no. Distinto al error, el fraude es intencional y generalmente incluye encubrimiento deliberado de hechos. Si bien el auditor puede tener la capacidad de identificar las oportunidades potenciales para perpetrar fraude es difícil, si no imposible, para el auditor determinar la intención, particularmente en asuntos que implican juicio de la administración, tales como estimaciones



contables y la aplicación apropiada de principios de contabilidad.

Responsabilidad de los encargados del mando y de la administración

10. La responsabilidad primaria de la prevención y detección de fraude y error compete tanto a los encargados del mando como a la administración de una entidad. Las responsabilidades respectivas de los encargados del mando y de la administración pueden variar por entidad y de país a país. La administración, con la supervisión de los encargados del mando, necesita establecer el tono apropiado, crear y mantener una cultura de honestidad y alta ética, así como establecer controles apropiados para prevenir y detectar fraude y error dentro de la entidad.
11. Es responsabilidad de los encargados del mando de una entidad asegurar, mediante supervisión de la administración, la integridad de los sistemas de información financiera y contable de una entidad y de que estén establecidos los controles apropiados, incluyendo los de vigilancia y control de riesgo, control financiero y cumplimiento con la ley.
12. Es responsabilidad de la administración de una entidad establecer un ambiente de control y mantener políticas y procedimientos para ayudar a lograr el objetivo de asegurar, tanto como sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio de la entidad. Esta responsabilidad incluye poner en vigor y asegurar la operación continua de los sistemas de contabilidad y de control interno planeados para prevenir y detectar fraude y error. Dichos sistemas reducen pero no eliminan el riesgo de representaciones erróneas, causados ya sea por fraude o error. Consecuentemente, la administración asume la responsabilidad de cualquier riesgo remanente.

Responsabilidades del auditor

13. Como se describe en la NIA 200, “Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros,” el objetivo de la auditoría de estados financieros es permitir al auditor expresar una opinión acerca de si los estados financieros están preparados respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera identificado. Una auditoría conducida de acuerdo con NIAs está planeada para proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa, causada ya sea por fraude o error. El hecho de que se lleve a cabo una auditoría puede actuar de manera disuasiva, pero el auditor no es y no puede ser considerado responsable de la prevención de fraude y error.

Limitaciones inherentes de una auditoría

14. Un auditor no puede obtener certeza absoluta de que se detectarán las repre-



sentaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que no sean detectadas algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros, aun cuando la auditoría esté planeada en forma apropiada y sea llevada a cabo de acuerdo con NIAs. Una auditoría no garantiza que todas las representaciones erróneas importantes serán detectadas a causa de factores tales como el uso de juicio, el uso de pruebas, las limitaciones inherentes al control interno y el hecho de que mucha de la evidencia disponible al auditor es de naturaleza persuasiva más que concluyente. Por estas razones, el auditor puede obtener sólo certeza razonable de que serán detectadas las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros.

15. El riesgo de no detectar una representación errónea de importancia relativa, resultante de fraude, es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea de importancia relativa resultante de error porque el fraude puede incluir estratagemas sofisticadas y cuidadosamente organizadas y planeadas para encubrirlo, tales como falsificación, omisión deliberada de registro de transacciones o representaciones falsas intencionales hechas al auditor. Dichos intentos de encubrimiento pueden ser aún más difíciles de detectar cuando se acompañan de colusión. La colusión puede causar que el auditor crea que la evidencia es persuasiva cuando, de hecho, es falsa. La capacidad del auditor de detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo ejecuta, la frecuencia y extensión de la manipulación, el grado de colusión logrado, el tamaño relativo de las cantidades individuales manipuladas, junto con la antigüedad y categoría de los implicados. Los procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar un error pueden no ser efectivos para detectar fraude.
16. Más aún, el riesgo de que al auditor no detecte una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude de la administración es mayor que para el fraude de empleado, porque los encargados del mando y la administración a menudo están en una posición que supone su integridad y les da capacidad de pasar sobre los procedimientos de control formalmente establecidos. Ciertos niveles de administración pueden estar en posición de pasar sobre los procedimientos de control planeados para prevenir fraudes similares por otros empleados, por ejemplo, al dirigir a los subordinados a registrar transacciones en forma incorrecta o a encubrirías. Dada su posición de autoridad dentro de una entidad, la administración tiene la capacidad ya sea de dirigir a los empleados a hacer algo o a solicitar su colaboración para ayudar a la administración a llevar a cabo un fraude, con o sin conocimiento del empleado.
17. La opinión del auditor sobre los estados financieros se basa en el concepto de obtener certeza razonable; de aquí que, en una auditoría, el auditor no garantiza que sean detectadas las representaciones erróneas de importancia relativa, ya

sea por fraude o error. Por tanto, el descubrimiento posterior de una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros resultante de fraude o error no indica, en sí y por sí mismo:

- (a) falta de obtención de una certeza razonable,
- (b) planeación, desempeño, o juicio inadecuados,
- (c) ausencia de competencia profesional y debido cuidado, o
- (d) falta de cumplimientos con NIAs.

Este es particularmente el caso para ciertas clases de representaciones erróneas intencionales, ya que los procedimientos de auditoría pueden no ser efectivos para detectar una representación errónea intencional que sea encubierta mediante colusión entre uno o más individuos de la administración, los encargados del mando, empleados o terceras partes, o bien, que implique documentación falsificada. El que el auditor haya desempeñado o no una auditoría de acuerdo con NIAs se determina por lo adecuado de los procedimientos de auditoría llevados a cabo en las circunstancias y lo adecuado del dictamen del auditor con base en el resultado de dichos procedimientos.

Escepticismo profesional

18. El auditor planea y lleva a cabo una auditoría con una actitud de escepticismo profesional de acuerdo con la NIA 200, “Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros” (párrafo 6). Esta actitud es necesaria para que el auditor identifique y evalúe correctamente, por ejemplo:
 - ? Asuntos que incrementan el riesgo de una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros, resultante de fraude o error (por ejemplo, características de la administración y su influencia sobre el ambiente de control, condiciones de la industria, características operacionales y estabilidad financiera).
 - ? Circunstancias que hacen que el auditor sospeche que los estados financieros están presentados en forma errónea de importancia relativa.
 - ? Evidencia obtenida (incluyendo el conocimiento del auditor por auditorías previas) que cuestiona la confiabilidad de las representaciones de la administración.
19. Sin embargo, a menos que la auditoría revele evidencia en contrario, el auditor tiene derecho a aceptar los registros y documentos como genuinos. Consecuentemente, una auditoría llevada a cabo de acuerdo con NIAs rara vez contempla la autenticación de documentación, ni se entrena a los auditores



como, ni se espera que lo sean, expertos en dicha autenticación.

Discusiones de planeación

20. **Al planear la auditoría, el auditor deberá discutir con otros miembros del equipo de auditoría la susceptibilidad de la entidad a representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude o error.**
21. Estas discusiones deben implicar considerar, por ejemplo, en el contexto de la entidad particular, dónde es más probable que ocurran errores o cómo podría perpetrarse el fraude. Con base en estas discusiones, los miembros del equipo de auditoría pueden obtener una mejor comprensión del potencial de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude o error en las áreas específicas de la auditoría que se les asignó, y de cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que ellos lleven a cabo pueden afectar otros aspectos de la auditoría. Pueden también tomarse decisiones sobre cuáles miembros del equipo de auditoría conducirán ciertas investigaciones o procedimientos de auditoría, y sobre cómo se compartirán los resultados de dichas investigaciones y procedimientos.

Investigaciones con la administración

22. **Al planear la auditoría, el auditor deberá hacer investigaciones con la administración:**
 - (a) **para obtener una adecuada comprensión de:**
 - (i) **la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea de importancia relativa, como resultado de fraude; y**
 - (ii) **los sistemas de contabilidad y de control interno que la administración ha establecido para manejar dicho riesgo;**
 - (b) **para obtener conocimiento de la comprensión de la administración respecto de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar errores;**
 - (c) **para determinar si la administración está al tanto de algún fraude conocido que haya afectado a la entidad o presunto fraude que esté investigando la entidad; y**
 - (d) **para determinar si la administración ha descubierto algún error de importancia relativa.**



23. El auditor suplementa su conocimiento sobre el negocio de la entidad, haciendo investigaciones con la administración respecto a la propia evaluación de la administración del riesgo de fraude y de los sistemas establecidos para prevenirlo y detectarlo. Además, el auditor hace investigaciones con la administración respecto de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar errores. Ya que la administración es responsable de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad y de la preparación de los estados financieros, es apropiado que el auditor investigue con la administración cómo descarga estas responsabilidades. Los asuntos que podrían discutirse como parte de estas investigaciones incluyen:
- (a) si hay particularmente subsidiarias, segmentos del negocio, tipos de transacciones, saldos de cuentas o categorías de estados financieros donde pueda ser alta la posibilidad de error, o donde puedan existir factores de riesgo de fraude, y cómo se manejan por la administración;
 - (b) el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad y si la auditoría interna ha identificado fraude o alguna debilidad seria en el sistema de control interno; y
 - (c) cómo comunica la administración a los empleados sus puntos de vista sobre prácticas de negocio responsables y conducta ética, por ejemplo, mediante políticas de ética o códigos de conducta.
24. La naturaleza, alcance y frecuencia de la evaluación de la administración de estos sistemas y del riesgo varían de entidad a entidad. En algunas entidades la administración puede hacer evaluaciones detalladas en forma anual o como parte de vigilancia continua. En otras entidades, evaluación de la administración puede ser menos formal y frecuente. La naturaleza, alcance y frecuencia de la evaluación de la administración son relevantes para la comprensión por parte del auditor del ambiente de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la administración no haya realizado una evaluación del riesgo de fraude puede ser indicativo de la falta de importancia que da la administración al control interno.
25. Es también importante que el auditor obtenga una comprensión del diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno dentro de la entidad. Al diseñar estos sistemas, la administración emite juicios informados sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de control que escoge implementar y la naturaleza y alcance de los riesgos que decide asumir. Como resultado de hacer estas investigaciones con la administración, el auditor puede enterarse, por ejemplo, que la administración ha escogido en forma consciente aceptar el riesgo asociado a una falta de división de funciones. La información de estas investigaciones puede también ser útil para identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar la evaluación del auditor del riesgo de que los estados financieros puedan contener representaciones erróneas de importancia



relativa causadas por fraude.

26. Es también importante que el auditor investigue sobre el conocimiento de la administración acerca de fraudes que hayan afectado a la entidad, de presuntos fraudes que estén siendo investigados y de errores de importancia que se hayan descubierto. Estas investigaciones podrían indicar posibles debilidades en los procedimientos de control si, por ejemplo, se ha encontrado un número de errores en ciertas áreas. En forma alterna, estas investigaciones podrían indicar que los procedimientos de control están operando en forma efectiva porque se están identificando las anomalías y se investigan con prontitud.
27. Aunque las investigaciones del auditor con la administración pueden proporcionar información útil concerniente al riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude de empleados, no es probable que tales investigaciones proporcionen información útil respecto al riesgo de representaciones erróneas de importancia relativas en los estados financieros resultantes de fraude de la administración. Consecuentemente, es de particular relevancia el seguimiento de los factores de riesgo de fraude por parte del auditor, según se discute en el párrafo 39, con relación al fraude de la administración.

Discusiones con los encargados del mando

28. Los encargados del mando de una entidad tienen responsabilidad de vigilancia de los sistemas para monitorear el riesgo del control financiero y del cumplimiento con la ley. En muchos países las prácticas de mando corporativo están bien desarrolladas y los encargados de éstas juegan un papel activo en la vigilancia de cómo la administración ha descargado sus responsabilidades. En tales circunstancias, se recomienda a los auditores buscar los puntos de vista de los encargados del mando sobre lo adecuado de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar fraude y error, el riesgo de fraude y error, así como la competencia e integridad de la administración. Tales investigaciones pueden proporcionar claridad respecto, por ejemplo, de la susceptibilidad de la entidad a fraude de la administración. El auditor puede tener una oportunidad de buscar los puntos de vista de los encargados del mando, por ejemplo, durante una reunión con los encargados del mando para discutir el enfoque general y el alcance global de la auditoría. La discusión puede también proporcionar a los encargados del mando la oportunidad de traer a la atención del auditor asuntos de interés.
29. Ya que las responsabilidades de los encargados del mando y de la administración varían de entidad a entidad y de país a país, es importante que el auditor comprenda la naturaleza de esas responsabilidades dentro de una entidad para asegurar que las investigaciones y comunicaciones descritas



anteriormente sean dirigidas a los individuos apropiados.¹

30. Además, después de las investigaciones con la administración descritas en los párrafos 22-27, el auditor considera si hay algunos asuntos de interés del mando por discutir con los encargados del mando de la entidad.² Tales asuntos pueden incluir, por ejemplo:

- ? Asuntos de interés sobre la naturaleza, alcance y frecuencia de las evaluaciones de la administración de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir así como detectar fraude y error, junto con el riesgo de que los estados financieros puedan ser presentados en forma errónea.
- ? Una falta de tratamiento apropiado por la administración de las debilidades de importancia relativa en el control interno identificadas durante la auditoría del periodo anterior.
- ? La evaluación del auditor del ambiente de control de la entidad, incluyendo cuestiones relativas a la competencia e integridad de la administración.
- ? El efecto de cualquier asunto, como los mencionados antes sobre el enfoque general y alcance global de la auditoría, incluyendo procedimientos adicionales que el auditor pueda requerir llevar a cabo.

Riesgo de auditoría

31. La NIA 400, “Evaluaciones de riesgo y control interno,” párrafo 3, establece que el “riesgo de auditoría” es el riesgo de que el auditor emita una opinión inapropiada de auditoría cuando los estados financieros estén presentados en forma errónea de importancia relativa. Tales representaciones erróneas pueden ser resultado de fraude o error. La NIA 400 identifica los tres componentes de riesgo de auditoría y proporciona lineamientos sobre cómo evaluar estos riesgos: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

Riesgo inherente y riesgo de control

32. Cuando se evalúa el riesgo inherente y el riesgo de control de acuerdo con la NIA 400, “Evaluación de riesgo y control interno,” el auditor deberá considerar cómo podrían ser presentados en forma errónea de

¹ NIA 260, “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando,” párrafo 8, indica con quién debe comunicarse el auditor cuando la estructura de mando de la entidad no está bien definida.

² Para una discusión de estos asuntos ver NIA 260, “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando.” párrafos 11-12.



importancia relativa los estados financieros como resultado de fraude o error. Al considerar el riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude, el auditor deberá considerar si están presentes factores de riesgo de fraude que indiquen la posibilidad de información financiera errónea o de malversación de activos.

33. La NIA 400, “Evaluación de riesgo y control interno,” describe la evaluación del auditor del riesgo inherente y el riesgo de control, así como la manera en que esas evaluaciones afectan la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Al hacer esas evaluaciones, el auditor considera cómo podrían presentarse en forma errónea de importancia relativa los estados financieros como resultado de fraude o error.
34. El hecho de que el fraude generalmente es encubierto puede hacer muy difícil detectarlo. Sin embargo el auditor, utilizando su conocimiento del negocio, puede identificar eventos o condiciones que proporcionen una oportunidad, un motivo o un medio para cometer fraude, o que indiquen que el fraude pueda ya haber ocurrido. Tales eventos o condiciones son conocidos como “factores de riesgo de fraude”. Por ejemplo, puede faltar un documento, un libro general puede estar fuera de balance o un procedimiento analítico puede no tener sentido. Sin embargo, estas condiciones pueden ser el resultado de circunstancias distintas a fraude. Por lo tanto, los factores de riesgo de fraude no necesariamente indican la existencia del mismo; sin embargo, a menudo han estado presentes en circunstancias en que han ocurrido fraudes. La presencia de factores de riesgo de fraude puede afectar la evaluación del auditor del riesgo inherente o del riesgo de control. En el Apéndice 1 de esta NIA se exponen ejemplos de factores de riesgo de fraude.
35. Los factores de riesgo de fraude no pueden ser catalogados fácilmente en orden de importancia o combinados en modelos preventivos efectivos. La importancia de los factores de riesgo de fraude varía ampliamente. Algunos de estos factores estarán presentes en entidades donde las condiciones específicas no presenten un riesgo de representación errónea de importancia relativa. Consecuentemente, el auditor ejerce su juicio profesional cuando considera los factores de riesgo de fraude individualmente o en combinación, y si hay o no controles específicos que aminoren el riesgo.
36. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el Apéndice 1 cubren una amplia gama de situaciones a las que típicamente se enfrentan los auditores, son sólo ejemplos. Más aún, no todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de diferente tamaño, con diferentes características de propiedad, en diferentes industrias o a causa de otras características o circunstancias distintas. Consecuentemente, el auditor usa su juicio profesional cuando valora la importancia y relevancia de los factores de riesgo de fraude y al determinar la respuesta de auditoría apropiada.



37. El tamaño, complejidad y características de propiedad de la entidad tienen una influencia importante en la consideración de los factores de riesgo relevantes. Por ejemplo, en el caso de una entidad grande, el auditor ordinariamente considera factores que generalmente restringen la conducta impropia de la administración, tales como la efectividad de los encargados del mando y la función de auditoría interna. El auditor también considera qué medidas se han tomado para ejecutar un código formal de conducta así como la efectividad del sistema de presupuestos. En el caso de una entidad pequeña, algunas o todas estas consideraciones pueden ser inaplicables o de menor importancia. Por ejemplo, una entidad de menor tamaño podría no tener un código de conducta por escrito pero, en su lugar, puede haber desarrollado una cultura que enfatice la importancia de la integridad y conducta ética mediante la comunicación verbal y con el ejemplo de la administración. El dominio de la administración por un solo individuo no indica, en sí y por sí mismo una falta de la administración en presentar y comunicar una actitud apropiada respecto al control interno y al proceso de información financiera. Más aún, los factores de riesgo de fraude considerados a un nivel operacional de un segmento del negocio pueden proporcionar un diferente discernimiento que la consideración de los mismos a nivel de toda la entidad.
38. La presencia de factores de riesgo de fraude puede indicar que el auditor no podrá evaluar el riesgo de control en medida menor que alto para ciertas aseveraciones de los estados financieros. Por otra parte, el auditor puede tener la capacidad de identificar los controles internos diseñados para aminorar esos factores de riesgo de fraude, los cuales puede poner a prueba el auditor para soportar una evaluación de riesgo de control menor que alto.

Riesgo de detección

39. **Con base en la evaluación del auditor de los riesgos inherente y de control (incluyendo los resultados de cualquier prueba de controles), el auditor deberá planear procedimientos sustantivos para reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de que no sean detectadas las representaciones erróneas resultantes de fraude y error que sean de importancia relativa para los estados financieros tomados en su conjunto. Al planear los procedimientos sustantivos, el auditor deberá manejar los factores de riesgo de fraude que haya identificado como presentes.**
40. La NIA 400 explica que la evaluación del auditor del riesgo de control, junto con la evaluación del riesgo inherente influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos por desempeñar para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptablemente bajo. Al planear los procedimientos sustantivos, el auditor se refiere a los factores de riesgo de fraude que ha identificado como presentes. La respuesta del auditor a dichos factores es influida por su naturaleza e importancia. En algunos casos, aun



cuando los factores de riesgo de fraude han sido identificados como presentes, el juicio del auditor puede ser que los procedimientos de auditoría, incluyendo tanto las pruebas de control como los procedimientos sustantivos ya planeados, son suficientes para responder a los factores de riesgo de fraude.

41. En otras circunstancias, el auditor puede concluir que hay necesidad de modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para tratar los factores de riesgo de fraude presentes. En este contexto, el auditor considera si la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa demanda una respuesta global, una respuesta que sea específica a un saldo de una cuenta en lo particular, clase de transacciones o aseveración, o bien ambos tipos de respuesta. El auditor considera si cambiar la naturaleza de los procedimientos de auditoría, más que el alcance de los mismos, pueda ser más efectivo para responder a los factores de riesgo de fraude identificados. En el Apéndice 2 de esta NIA se exponen ejemplos de procedimientos de respuesta, incluyendo ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa, resultante tanto de información financiera fraudulenta como de malversación de activos.

Procedimientos cuando las circunstancias indican una posible representación errónea

42. **Cuando el auditor se encuentra con circunstancias que puedan indicar que hay una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros resultante de fraude o error, éste deberá llevar a cabo procedimientos para determinar si los estados financieros están presentados o no en forma errónea de importancia relativa.**
43. Durante el curso de la auditoría puede encontrar circunstancias que indican que los estados financieros pueden contener una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude o error. En el Apéndice 3 de esta NIA se exponen ejemplos de tales circunstancias que, individualmente o en combinación, pueden hacer que el auditor sospeche que existe tal representación errónea.
44. Cuando el auditor encuentra tales circunstancias, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos por desempeñar dependen de su juicio en cuanto al tipo de fraude o error indicado, la probabilidad de su ocurrencia y la probabilidad de que un tipo particular de fraude o error pudiera tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. Por lo común, el auditor tiene la capacidad de llevar a cabo suficientes procedimientos para confirmar o disipar una sospecha de que los estados financieros estén presentados en forma errónea de importancia relativa resultante de fraude o error. Si no, el auditor considera el efecto sobre su dictamen según se discute en el párrafo 48.



45. El auditor no puede suponer que un caso de fraude o error es una ocurrencia aislada y, por lo tanto, antes de la conclusión de la auditoría, éste considerará si la evaluación de los componentes del riesgo de auditoría hecha durante la planeación puede necesitar ser revisada así como si la naturaleza, oportunidad y alcance de los otros procedimientos de auditoría puede necesitar ser reconsiderada (ver NIA 400, “Evaluación de riesgo y control interno,” párrafos 39 y 46). Por ejemplo, el auditor considera:
- ? La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.
 - ? La evaluación de la efectividad de los controles internos si el riesgo de control fue evaluado por debajo de alto.
 - ? La asignación de miembros del equipo de auditoría que puedan ser apropiados en las circunstancias.

Consideración de si una representación errónea identificada puede ser indicativa de fraude

- 46. Cuando el auditor identifica una representación errónea, el auditor deberá considerar si esta representación errónea puede ser indicativa de fraude y, si hay dicha indicación, el auditor deberá considerar los efectos de la representación errónea con relación a otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de representaciones de la administración.**
47. Si el auditor ha determinado que una representación errónea es, o puede ser, el resultado de fraude, éste evaluará las implicaciones, especialmente las que se refieran a la posición organizacional de la persona o personas implicadas. Por ejemplo, el fraude que incluye malversaciones de efectivo de un fondo de caja chica es por lo general de poca importancia para el auditor al evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Esto es porque tanto la manera de operar el fondo como su tamaño tienden a establecer un límite en el monto de pérdida potencial, y la custodia de estos fondos comúnmente se confía a un empleado con un nivel bajo de autoridad. Por el contrario, cuando el asunto incluye a la administración con un nivel más alto de autoridad, aun cuando el monto en sí no sea de importancia relativa para el estado financiero, puede ser indicativo de un problema más extenso. En tales circunstancias, el auditor reconsidera la confiabilidad de la evidencia previamente obtenida, ya que puede haber dudas sobre lo completo y fidedigno de las representaciones hechas y sobre lo genuino de los registros contables y la documentación. El auditor también considera la posibilidad de colusión que implique a empleados, administración o terceras partes cuando reconsidera la confiabilidad de la evidencia. Si la administración, particularmente al nivel más alto, está incluida en el fraude, quizá el auditor no pueda obtener la evidencia necesaria para completar la auditoría y dictaminar sobre los estados

financieros.

Evaluación y disposición de representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor

48. **Cuando el auditor confirma que, o no puede concluir si es que, los estados financieros están presentados en forma errónea de importancia relativa, como resultado de fraude o error, el auditor deberá considerar las implicaciones para la auditoría. La NIA 320, “Importancia Relativa de la Auditoría,” párrafos 12-16 y la NIA 700, “El Dictamen del auditor sobre los estados financieros,” párrafos 34-36, proporcionan lineamientos sobre la evaluación y disposición de las representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor.**

Documentación

49. **El auditor deberá documentar los factores de riesgo de fraude identificados como presentes durante el proceso de evaluación del auditor (ver párrafo 32) y documentar la respuesta del auditor a cualquiera de dichos factores (ver párrafo 39). Si durante el desarrollo de la auditoría se identifican factores de riesgo de fraude que causen que el auditor crea que ciertos procedimientos de auditoría adicionales son necesarios, el auditor deberá documentar la presencia de dichos factores de riesgo y su respuesta a ellos.**
50. La NIA 230, “Documentación,” requiere que el auditor documente los asuntos que sean importantes para proporcionar evidencia que soporte su opinión de auditoría, estableciendo que los papeles de trabajo incluyen el razonamiento del auditor sobre todos los asuntos importantes que requieran juicio de éste, junto con su conclusión correspondiente. A causa de la importancia de los factores de riesgo de fraude en la evaluación del riesgo inherente o el riesgo de control de representación errónea de importancia relativa, el auditor documenta los factores de riesgo de fraude identificados y su respuesta considerada apropiada.

Representaciones de la administración

51. **El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración de que:**
 - (a) **reconoce su responsabilidad de la puesta en marcha y operación de los sistemas de contabilidad y de control interno planeados para prevenir y detectar fraude y error;**
 - (b) **cree que los efectos de las representaciones erróneas sin corregir de**



los estados financieros, acumuladas por el auditor durante la auditoría no son de importancia relativa, tanto en lo individual como en el agregado de su totalidad para los estados financieros tomados en conjunto. Deberá incluirse un resumen de tales partidas en o acompañado a la representación escrita;

- (c) **ha revelado al auditor todos los hechos importantes relativos a cualquier fraude o presunto fraude conocidos por la administración que puedan haber afectado a la entidad; y**
- (d) **ha revelado al auditor los resultados de su evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea de importancia relativa como resultado de fraude.**

52. La NIA 580, “Representaciones de la administración,” proporciona lineamientos sobre la obtención de representaciones apropiadas de la administración en la auditoría. Además de reconocer su responsabilidad por los estados financieros, es importante que la administración reconozca su responsabilidad por los sistemas de contabilidad y de control interno planeados para prevenir y detectar fraude y/o error.

53. Porque la administración es responsable de ajustar los estados financieros para corregir las representaciones erróneas de importancia relativa, es importante que el auditor obtenga representación escrita de la administración de que cualquier representación errónea no corregida resultante ya sea de fraude y/o error no son, en opinión de la administración, de importancia relativa, tanto en lo individual como en el total. Tales representaciones no son un sustituto de la obtención de suficiente evidencia apropiada de auditoría. En ciertas circunstancias, la administración puede no creer que algunas de las representaciones erróneas de los estados financieros no corregidas acumuladas por el auditor durante la auditoría sean representaciones erróneas. Por esa razón, la administración quizá quiera añadir a su representación escrita palabras tales como, “No estamos de acuerdo en que las partidas...constituyen representaciones erróneas porque (descripción de razones)”.

54. El auditor puede designar una cantidad por debajo de la cual las representaciones erróneas no necesiten acumularse porque el auditor espera que la acumulación de dichas cantidades no tendría un efecto de importancia relativa en los estados financieros. Al hacer esto, el auditor considera el hecho de que la determinación de importancia relativa implica consideraciones cualitativas y cuantitativas y que las representaciones erróneas de una cantidad relativamente pequeña podrían, sin embargo, tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. El resumen de representaciones erróneas sin corregir incluidas o anexas a la representación escrita no necesita contener dichas representaciones erróneas.



55. A causa de la naturaleza del fraude y de las dificultades encontradas por los auditores para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude, es importante que el auditor obtenga una representación escrita de las administración, confirmando que ha revelado al auditor todos los hechos relativos a cualquier fraude o presuntos fraudes de que se tenga conocimiento o que puedan haber afectado a la entidad; así como que la administración ha revelado al auditor los resultados de la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea de importancia relativa como resultado de fraude.

Comunicación

56. **Cuando el auditor identifica una representación errónea resultante de fraude, o un presunto fraude y/o error, deberá considerar la responsabilidad del auditor de comunicar esta información a la administración, a los encargados del mando y, en algunas circunstancias, a las autoridades reguladoras y ejecutoras.**
57. La comunicación oportuna de una representación errónea resultante de fraude, o un presunto fraude o error, al nivel apropiado de administración, es importante porque permite a la administración tomar acción según sea necesario. La determinación de qué nivel de administración es el apropiado es una cuestión de juicio profesional y se afecta por factores como la naturaleza, magnitud y frecuencia de la representación errónea o presunto fraude. Por lo común, el nivel apropiado de administración es cuando menos un nivel por encima de las personas que parecen estar implicadas en la representación errónea o presunto fraude.
58. La determinación de cuáles asuntos deben comunicarse por el auditor a los encargados del mando es una cuestión de juicio profesional y también se afecta por un entendimiento entre las partes en cuanto a qué asuntos deben comunicarse. Normalmente, dichos asuntos incluyen:
- ? Cuestiones relativas a competencia e integridad de la administración.
 - ? Fraude que implique a la administración.
 - ? Otro fraude que dé como resultado una representación errónea de los estados financieros.
 - ? Representaciones erróneas resultantes de error.
 - ? Representaciones erróneas que indiquen debilidades de importancia relativa en el control interno, incluyendo el diseño u operación del proceso de información financiera de la entidad.



- ? Representaciones erróneas que puedan causar que los estados financieros futuros sean presentados en forma errónea de importancia relativa.

Comunicación de representaciones erróneas resultantes de error a la administración y a los encargados del mando

59. **Si el auditor ha identificado una representación errónea de importancia relativa resultante de error, éste deberá comunicar la representación errónea al nivel apropiado de administración en forma oportuna, y considerar la necesidad de informarlo a los encargados del mando de acuerdo con la NIA 260, “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando”.**
60. **El auditor deberá informar a los encargados del mando de las representaciones erróneas sin corregir acumuladas por el auditor durante la auditoría, las cuales la administración determinó que no eran de importancia relativa, tanto en lo individual como en su agregado para los estados financieros tomados como un todo.**
61. Como se indica en el párrafo 54, las representaciones erróneas sin corregir, comunicadas a los encargados del mando, no necesitan incluir las representaciones erróneas por debajo de una cantidad señalada.

Comunicación de representaciones erróneas resultantes de fraude a la administración y a los encargados del mando

62. **Si el auditor ha:**
- (a) **identificado un fraude, sea o no que dé como resultado una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros; o**
 - (b) **obtenido evidencia que indique que puede existir fraude (aun si el efecto potencial sobre los estados financieros no sería de importancia relativa);**

el auditor deberá comunicar estos asuntos al nivel apropiado de administración en forma oportuna y considerar la necesidad de informar estos asuntos a los encargados del mando de acuerdo con la NIA 260, “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando”.

63. Cuando el auditor ha obtenido evidencia de que existe o puede existir fraude, es importante que el asunto se traiga a la atención de un nivel apropiado de la administración. Esto es así aun si el asunto pudiera considerarse de poca



importancia (por ejemplo, un desfalco menor por un empleado a un nivel bajo en la organización de la entidad). La determinación de cuál nivel de administración es el apropiado también se afecta en estas circunstancias por la probabilidad de colusión o la participación de un miembro de la administración.

64. Si el auditor ha determinado que la representación errónea es, o puede ser, resultado de fraude y ha determinado que el efecto podría ser de importancia relativa para los estados financieros, o no ha podido evaluar si el efecto es de importancia relativa o no, el auditor:
 - (a) discute el asunto y el enfoque para investigación adicional con un nivel apropiado de la administración que sea cuando menos un nivel por encima de los afectados y con la administración al más alto nivel; y
 - (b) si es apropiado, sugiere que la administración consulte con un asesor legal.

Comunicación de debilidades de importancia relativa en el control interno

65. El auditor deberá comunicar a la administración cualquier debilidad de importancia relativa en el control interno, relacionada con la prevención o detección de fraude y error, que haya llegado a la atención del auditor como resultado del desempeño de la auditoría. El auditor deberá también quedar satisfecho de que los encargados del mando hayan sido informados de cualquier debilidad de importancia relativa en el control interno relacionadas con la prevención y detección de fraude, ya sea que hayan sido traídas a la atención del auditor por la administración o que hayan sido identificadas por el auditor durante la auditoría.
66. Cuando el auditor ha identificado cualquier debilidad de importancia relativa en el control interno, relacionada con la prevención o detección de fraude o error, el auditor comunica estas debilidades de importancia relativa en el control interno a la administración. A causa de las serias implicaciones de las debilidades de importancia relativa en el control interno relacionadas con la prevención y detección de fraude, es también importante que estas deficiencias se traigan a la atención de los encargados del mando.
67. Si se duda de la integridad u honestidad de la administración o de los encargados del mando, el auditor normalmente considera buscar asesoría legal para ayudarlo en la determinación del curso de acción apropiado.

Comunicaciones a las autoridades reguladoras y ejecutoras

68. El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de información del cliente ordinariamente impide reportar el fraude y error a una



parte fuera de la entidad del cliente. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían por país y, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede ser sobrepasado por estatuto, ley o juzgados. Por ejemplo, en algunos países el auditor de una institución financiera tiene un deber estatutario de informar la ocurrencia de fraude y/o error de importancia relativa a las autoridades supervisoras. El auditor considera buscar asesoría legal en tales circunstancias.

Incapacidad del auditor de completar el trabajo

69. Si el auditor concluye que no es posible seguir desempeñando la auditoría como resultado de una representación errónea resultante de fraude o presunto fraude, éste deberá:

- (a) considerar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si hay un requisito de que el auditor informe a la persona o personas que hicieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;**
- (b) considerar la posibilidad de retirarse del trabajo; y**
- (c) si el auditor se retira:**
 - (i) discutir con el nivel apropiado de la administración y con los encargados del mando el retiro del auditor del trabajo y sus razones para el retiro; y**
 - (ii) considerar si hay un requisito profesional o legal de informar a la persona o personas que hicieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras el retiro del auditor del trabajo y sus razones para ello.**

70. El auditor puede encontrar circunstancias excepcionales que cuestione la capacidad del auditor para seguir desempeñando la auditoría, por ejemplo, en circunstancias en que:

- (a) la entidad no toma la acción correctiva que el auditor considera necesaria en las circunstancias, respecto al fraude aun cuando este no sea de importancia relativa para los estados financieros;
- (b) la consideración del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude y los resultados de pruebas de auditoría indiquen un importante riesgo de fraude de importancia relativa y omnipresente; o,
- (c) el auditor tiene una inquietud importante sobre la competencia o



integridad de la administración o de los encargados del mando.

71. A causa de la variedad de las circunstancias que puedan surgir, no es posible describir en forma definitiva cuándo sea apropiado el retiro de un trabajo. Los factores que afectan la conclusión del auditor incluyen las implicaciones de participación de un miembro de la administración o de los encargados del mando (lo que puede afectar la confiabilidad de las representaciones de la administración) y los efectos para el auditor por continuar su asociación con la entidad.
72. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en tales circunstancias, las cuales pueden variar según el país. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede tener derecho a, o ser requerido a, hacer una declaración o informe a la persona o personas que hicieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras. Dada la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de considerar los requisitos legales, el auditor considera buscar asesoría legal cuando decida si retirarse de un trabajo y al determinar un curso de acción apropiado.

Comunicación con un auditor sucesor propuesto

73. **Como se asienta en el “Código de Ética para Contadores Públicos” emitido por la Federación Internacional de Contadores (“el Código”), al recibir el requerimiento por parte de un auditor sucesor propuesto, el auditor actual deberá advertir si hay algunas razones profesionales por las que el auditor sucesor propuesto no debería aceptar el nombramiento. Si el cliente niega al auditor actual el permiso de discutir sus asuntos con el auditor sucesor propuesto o limita lo que el auditor actual pueda decir, dicho hecho deberá revelarse al auditor sucesor propuesto.**
74. El auditor puede ser contactado por un auditor sucesor propuesto, cuestionando si hay razones profesionales por las que el auditor sucesor propuesto no debiera aceptar el compromiso. Las responsabilidades de los auditores actual y sucesor propuesto se exponen con algún detalle en el Código; sin embargo, las responsabilidades profesionales y legales de cada auditor pueden variar según el país.
75. La extensión en la que un auditor actual puede discutir los asuntos de un cliente con un auditor sucesor propuesto dependerá de si el auditor actual ha obtenido el permiso del cliente de hacerlo, así mismo de las responsabilidades profesionales y legales en cada país relativas a dicha revelación. Sujeto a cualquier restricción que surja de estas responsabilidades, el auditor actual notifica al auditor sucesor propuesto si hay alguna razón profesional para no aceptar el compromiso, dando detalles de la información y discutiendo libremente con el auditor sucesor propuesto todos los asuntos relevantes al compromiso. Si el fraude o presunto fraude fue un factor para el retiro del



auditor actual del trabajo, es importante que el auditor actual tenga cuidado de declarar sólo los hechos (no su conclusión) relativos a estos asuntos.

Fecha de vigencia

76. Está NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que terminen en o después del 30 de junio de 2002. Se permite la aplicación de las disposiciones de esta NIA antes de esa fecha.

Perspectiva del Sector Público

1. *El Comité del Sector Público (PSC) considera y hace uso de los pronunciamientos emitidos por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría para su aplicación en el sector público. “Sector público” se refiere a gobiernos nacionales, gobiernos regionales (estatal, provincial, territorial), gobiernos locales (ciudad, población) y entidades gubernamentales relacionadas (agencias, consejos, comisiones y empresas).*
2. *Independientemente de si un trabajo de auditoría se está conduciendo en los sectores privado o público, las normas básicas permanecen iguales. Sin embargo, la aplicación de las normas puede necesitar aclaración o suplemento para adecuarse a las circunstancias del sector público y a la perspectiva de las jurisdicciones individuales.*
3. *Respecto al párrafo 2 de esta NIA, hay que anotar que la naturaleza y el alcance de la auditoría del sector público puede ser afectada por la legislación, reglamentación, ordenanzas y directivas ministeriales relativas a la detección de fraude y/o error. Además de cualquier responsabilidad por mandato formal para detectar el fraude, el uso de fondos públicos tiende a imponer un perfil más alto sobre los asuntos defraude, y los auditores pueden necesitar responder a las expectativas del público respecto a la detección defraude. Las expectativas del público respecto al uso de fondos públicos a menudo significarán que un auditor del sector público necesitará considerar qué acción tomar con relación al fraude, aun si el fraude pudiera no ser de importancia relativa para los estados financieros ni afectar al dictamen del auditor sobre los estados financieros.*
4. *Los párrafos 56-68 exponen las responsabilidades de comunicación a la administración y a los encargados del mando. En el sector público, el auditor puede tener responsabilidades adicionales a causa de disposiciones específicas del mandato de auditoría o la legislación o reglamentación relacionadas. Ejemplos de tales disposiciones específicas pueden incluir requisitos de informar los casos en que el dinero público no haya sido gastado para los fines para los que se asignó.*
5. *Los párrafos 69-72 plantean los asuntos que un auditor deberá considerar si*



concluye que no es posible seguir con la auditoría. En el sector público, las responsabilidades del auditor generalmente se exponen en la legislación y el auditor puede no tener la opción de retirarse del trabajo. En estas situaciones el auditor necesitará considerar el impacto sobre el dictamen de auditoría y cualquier requisito de informar a otras partes, incluyendo a los encargados del mando. Para los auditores del sector público, las comunicaciones por escrito del auditor pueden ponerse en el registro público y, por lo tanto, sus comunicaciones escritas pueden distribuirse a una audiencia más amplia que sólo a las personas encargadas del mando de la entidad.

6. *Los párrafos 73-75 exponen los requisitos concernientes a la comunicación con un auditor sucesor propuesto. Estas disposiciones pueden tener aplicación limitada en el sector público, donde el nombramiento de un auditor y la terminación de los trabajos de auditoría pueden estar sujetos a un régimen legislativo por separado.*



Apéndice 1

Ejemplos de factores de riesgo relativos a representaciones erróneas resultantes de fraude

Los factores de riesgo de fraude identificados en este Apéndice son ejemplos de dichos factores a los que típicamente se enfrentan los auditores en una amplia gama de situaciones. Sin embargo, los factores de riesgo de fraude listados más adelante son sólo ejemplos; no es probable que todos estos factores estén presentes en todas las auditorías, ni tampoco la lista es necesariamente completa. Más aun, el auditor ejerce su juicio profesional cuando considera los factores de riesgo de fraude individualmente o en combinación y sobre si hay o no controles específicos que puedan aminorar el riesgo. Los factores de riesgo de fraude se comentan en los párrafos 34-38.

Factores de riesgo de fraude relativos a representaciones erróneas resultantes de información financiera fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude que se relacionan a las representaciones erróneas resultantes de información financiera fraudulenta pueden agruparse en las siguientes tres categorías:

1. Características de la administración e influencia sobre el ambiente de control.
2. Condiciones de la industria.
3. Características operacionales y estabilidad financiera.

Para cada una de estas tres categorías se exponen abajo ejemplos de factores de riesgo de fraude relativos a representaciones erróneas que se originan de información financiera fraudulenta.

1. *Factores de riesgo defraude relativos a características de la administración e influencia sobre el ambiente de control*

Estos factores de riesgo de fraude se refieren a capacidades, presiones, estilo, y actitud de la administración con relación al control interno y el proceso de información financiera.

- ? Hay motivación para que la administración participe en información financiera fraudulenta. Los indicadores específicos podrían incluir lo siguiente:
 - Una porción importante de la compensación de la administración está representada por bonos, opciones de acciones u otros



incentivos, cuyo valor es contingente a que la entidad logre metas indebidamente agresivas para resultados de operación, posición financiera o flujo de efectivo.

- Hay un excesivo interés por parte de la administración en mantener o incrementar el precio por acción de la entidad o la tendencia de utilidades mediante el uso de prácticas contables inusualmente agresivas.
 - La administración se compromete con analistas, acreedores y otras terceras partes a lograr lo que parecen ser pronósticos indebidamente agresivos o claramente poco realistas.
 - La administración tiene interés en perseguir medios inapropiados para minimizar las utilidades informadas por razones de impuestos.
- ? Hay una falta por parte de la administración en presentar y comunicar una actitud apropiada respecto al control interno y al proceso de información financiera. Los indicadores específicos podrían incluir los siguientes:
- La administración no comunica en forma efectiva ni apoya los valores y ética de la entidad, o la administración comunica valores o ética inapropiados.
 - La administración está dominada por una sola persona o un pequeño grupo, sin controles compensatorios como una supervisión efectiva por los encargados del mando.
 - La administración no vigila en forma adecuada los controles importantes.
 - La administración no corrige oportunamente las debilidades de importancia relativa en el control interno.
 - La administración fija metas financieras y expectativas indebidamente agresivas para el personal de operación.
 - La administración muestra una importante falta de atención por las autoridades reguladoras.
 - La administración sigue empleando personal no efectivo en contabilidad, tecnología de la información o auditoría interna.
- ? La administración que no es de finanzas participa en forma excesiva en, o se preocupa por la selección de principios de contabilidad o la



determinación de estimaciones importantes.

- ? Hay una alta rotación del personal de la administración, de asesoría o del consejo.
- ? Hay una relación tensa entre la administración y el auditor actual o el precursor. Los indicadores específicos podrían incluir lo siguiente:
 - Controversias frecuentes con el auditor actual o uno precursor sobre asuntos de contabilidad, auditoría o de información.
 - Demandas poco razonables sobre el auditor, incluyendo restricciones irrazonables de tiempo respecto a la terminación de la auditoría o la emisión del dictamen del auditor.
 - Restricciones formales o informales sobre el auditor que en forma inapropiada limitan su acceso a las personas o información, o limitan la capacidad del auditor para comunicarse en forma efectiva con los encargados del mando.
 - Conducta dominante de la administración en el trato con el auditor, incluyendo especialmente intentos de influir en el alcance de su trabajo.
 - Hay una historia de violaciones a leyes de valores o reclamaciones contra la entidad o su administración con alegatos de fraude o violaciones de las leyes de valores.
- ? La estructura de mando corporativo es débil o inefectiva, cuyas evidencias son, por ejemplo:
 - Falta de personas que sean independientes de la administración.
 - Se presta poca atención a los asuntos de información financiera y a los sistemas de contabilidad y de control interno por parte de los encargados del mando.

2. Factores de riesgo defraude relativos a condiciones de la industria

Estos factores de riesgo de fraude implican el ambiente económico y regulador en que opera la entidad.

- ? Nuevos requisitos contables, estatutarios o regulatorios que pudieran deteriorar la estabilidad financiera o la rentabilidad de la entidad.
- ? Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañados de



márgenes a la baja.

- ? Una industria en declive, con fallas de negocios que aumentan, e importantes bajas en la demanda de clientes.
- ? Cambios rápidos en la industria, tales como alta vulnerabilidad a la tecnología que cambia rápidamente o la veloz obsolescencia de productos.

3. *Factores de riesgo defraude relativos a características operacionales y estabilidad financiera*

Estos factores de riesgo de fraude se refieren a la naturaleza y complejidad de la entidad junto con sus transacciones, la condición financiera de la entidad, así como su rentabilidad.

- ? Incapacidad para generar flujos de efectivo por las operaciones mientras que se informa de utilidades y del crecimiento de utilidades.
- ? Presión importante para obtener capital adicional necesario para seguir siendo competitivo, considerando la posición financiera de la entidad (incluyendo una necesidad de fondos para financiar investigación y desarrollo importantes o desembolsos de capital).
- ? Activos, pasivos, ingresos o gastos, con base en estimaciones importantes, que implican juicios o faltas de certeza inusualmente subjetivos, o que están sujetos a cambio potencial importante a corto plazo en una manera que puede tener un efecto financiero negativo sobre la entidad (por ejemplo, la posibilidad de recuperación definitiva de cuentas por cobrar, la oportunidad en el reconocimiento de ingresos, la posible realización de instrumentos financieros con base en una valuación altamente subjetiva del colateral o fuentes de reembolso difíciles de evaluar, o un diferimiento importante de costos).
- ? Transacciones importantes con partes relacionadas que no sean en el curso ordinario de los negocios.
- ? Transacciones importantes con partes relacionadas sean o no auditadas.
- ? Transacciones importantes poco usuales o altamente complejas (especialmente en fechas cercanas al final del año) que presenten situaciones difíciles respecto a sustancia sobre forma.
- ? Cuentas bancarias importantes u operaciones de subsidiarias o sucursales en jurisdicciones de paraísos fiscales, para las que parece no haber una clara justificación de negocios.



- ? Una estructura organizacional extremadamente compleja que implica entidades legales, líneas gerenciales de autoridad o numerosos convenios contractuales o poco usuales sin aparente propósito de negocios.
- ? Dificultad para determinar la organización o persona(s) que controla(n) la entidad.
- ? Crecimiento o rentabilidad inusualmente elevados, especialmente en comparación con el de otras compañías en la misma industria.
- ? Vulnerabilidad especialmente alta a cambios en las tasas de interés.
- ? Dependencia inusualmente alta de deuda, una capacidad marginal para cumplir con requerimientos de reembolso de deuda o pactos de deuda que son difíciles de mantener.
- ? Programas de incentivos de ventas o rentabilidad irrealistamente agresivos.
- ? Una amenaza de quiebra, embargo o toma hostil de poder inminente.
- ? Consecuencias adversas sobre transacciones importantes pendientes (tales como una combinación de negocios o adjudicación de contrato) si se informan malos resultados financieros.
- ? Una mala posición financiera o en deterioro cuando la administración ha garantizado personalmente deudas importantes de la entidad.

Factores de riesgo defraude relativos a representaciones erróneas resultantes de malversación de activos

Los factores de riesgo de fraude que se relacionan con representaciones erróneas resultantes de malversación de activos pueden agruparse en las siguientes dos categorías:

1. Susceptibilidad de los activos a malversación.
2. Controles.

Para cada una de estas dos categorías, se exponen abajo ejemplos de factores de riesgo de fraude relativos a representaciones erróneas resultantes de malversación de activos. La amplitud de la consideración del auditor de los factores de riesgo de fraude en la categoría 2 es influida por el grado en que estén presentes los factores de riesgo de fraude en la categoría 1.



1. *Factores de riesgo de fraude relativos a la susceptibilidad de los activos a malversación*

Estos factores de riesgo de fraude se refieren a la naturaleza de los activos de una entidad y al grado en que estén sujetos a robo.

- ? Grandes cantidades de efectivo disponible o en proceso de serlo.
- ? Características del inventario, tales como un tamaño pequeño combinado con alto valor y demanda.
- ? Activos fácilmente convertibles en efectivo, tales como bonos al portador, diamantes o “chips” de computadora.
- ? Características de activos fijos, tales como tamaño pequeño combinado con fácil comercialización y falta de identificación de propiedad.

2. *Factores de riesgo defraude relativos a controles*

Estos factores de riesgo de fraude implican la falta de controles diseñados para prevenir o detectar malversación de activos.

- ? Falta de supervisión apropiada de la administración (por ejemplo, supervisión inadecuada o vigilancia inadecuada de locales remotos).
- ? Falta de procedimientos para seleccionar a aspirantes a puestos donde los empleados tienen acceso a activos susceptibles de malversación.
- ? Mantenimiento inadecuado de registros para activos susceptibles de malversación.
- ? Falta de una apropiada segregación de funciones o verificaciones independientes.
- ? Falta de un sistema apropiado de autorización y aprobación de transacciones (por ejemplo, en compras).
- ? Salvaguardas deficientes sobre efectivo, inversiones, inventario de activos fijos.
- ? Falta de documentación oportuna y apropiada para las transacciones (por ejemplo, créditos por devoluciones de mercancía).
- ? Falta de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.



Apéndice 2

Ejemplos de modificaciones de procedimientos en respuesta a la evaluación de factores de riesgo de fraude de acuerdo con los párrafos 39-41

Los siguientes son ejemplos de posibles respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante tanto de información financiera fraudulenta como de malversación de activos. El auditor ejerce su juicio para seleccionar los procedimientos más apropiados en las circunstancias. Los procedimientos identificados pueden no ser los más apropiados o necesarios en cada circunstancia. La respuesta del auditor a los factores de riesgo de fraude se comenta en los párrafos 40-41.

Consideraciones generales

Los juicios sobre el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa resultante de fraude pueden afectar la auditoría de las siguientes maneras:

- ? Escepticismo profesional. La aplicación de escepticismo profesional puede incluir:
(i) mayor sensibilidad en la selección de la naturaleza y extensión de la documentación por examinar en soporte de las transacciones de importancia relativa; y (u) mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o representaciones de la administración respecto a asuntos de importancia relativa.
- ? Asignación de los integrantes del equipo de auditoría. El conocimiento, pericia y capacidad de los miembros del equipo de auditoría, al que se asignan responsabilidades importantes de auditoría, necesitan ser proporcionales a la evaluación del auditor del nivel de riesgo para el trabajo. Además, el grado de supervisión necesita reconocer el riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude y las calificaciones de los miembros del equipo de auditoría que desempeñe el trabajo.
- ? Principios y políticas contables. El auditor puede decidir considerar la selección y aplicación adicional de la administración de políticas contables importantes, particularmente las relacionadas con reconocimiento de ingresos, valuación de activos o capitalización versus gasto.
- ? Controles. La capacidad del auditor de evaluar el riesgo de control por debajo de alto puede reducirse. Sin embargo, esto no elimina la necesidad de que el auditor obtenga una comprensión suficiente de los componentes del control interno de la entidad para planear la auditoría. De hecho, tal comprensión puede ser de particular importancia para entender mejor y considerar los controles (o falta de ellos) que la entidad tenga establecidos para tratar los factores de riesgo de fraude identificados.



Sin embargo, esta consideración también necesita incluir una sensibilidad extra a la capacidad de la administración de sobrepasar dichos controles.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos pueden necesitar modificación de las siguientes maneras:

- ? La naturaleza de los procedimientos de auditoría desempeñados puede necesitar cambio para obtener evidencia que sea más confiable, o para obtener información adicional que la corrobore. Por ejemplo, puede necesitarse más evidencia de auditoría de fuentes independientes de la entidad.
- ? La oportunidad de los procedimientos sustantivos puede necesitar alteración para que sea más próxima al, o en el final del año. Por ejemplo, si hay incentivos poco usuales para que la administración participe en información financiera fraudulenta, el auditor podría concluir que los procedimientos sustantivos deberían realizarse cerca del o al final del año, porque no sería posible controlar el riesgo de auditoría adicional asociado con ese factor de riesgo de fraude.
- ? El alcance de los procedimientos aplicados necesitará reflejar la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude. Por ejemplo, pueden ser apropiados tamaños mayores de muestra o procedimientos analíticos más extensos.

El auditor considera si cambiar o no la naturaleza de los procedimientos de auditoría, más que su alcance, pues puede ser más efectivo para responder a los factores de riesgo de fraude identificados.

Consideraciones a nivel de saldo de Cuenta, clase de transacción y de aseveración

Las respuestas específicas a la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude por auditor variará dependiendo de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o condiciones identificados y de los saldos de cuentas, clases de transacciones y aseveraciones a que puedan afectar. Si estos factores o condiciones indican un riesgo particular aplicable a saldos de cuenta o a tipos de transacciones específicos, necesitarán considerarse procedimientos de auditoría que traten estas áreas específicas, que según el juicio del auditor, limiten el riesgo de auditoría a un nivel apropiado a la luz de los factores de riesgo de fraude o condiciones identificados.

Los siguientes son ejemplos específicos de respuestas:

- ? Visitar las localidades o llevar a cabo ciertas pruebas en forma sorpresiva y sin anunciar. Por ejemplo, observar el inventario en las localidades donde no se ha anunciado previamente la asistencia del auditor o contar el efectivo en una fecha particular en forma sorpresiva.



- ? Pedir que se cuenten los inventarios en una fecha cercana al final de año.
- ? Alterar el enfoque de la auditoría en el año actual. Por ejemplo, ponerse en contacto con los principales clientes y proveedores en forma verbal además de enviarles confirmación escrita; enviar solicitudes de confirmación a una parte específica dentro de una organización, o bien, buscar más y diferente información.
- ? Realizar una revisión detallada de los asientos de ajuste de la entidad por el final de trimestre o final de año e investigar cualquiera que parezca poco común en cuanto a su naturaleza o cantidad.
- ? Para las transacciones importantes y poco usuales, particularmente aquellas que ocurran en o cerca del final de año, investigar la posibilidad de partes relacionadas y las fuentes de recursos financieros que soporten las transacciones.
- ? Practicar procedimientos analíticos sustantivos a un nivel detallado. Por ejemplo, comparar ventas así como costo de ventas por localidad y línea de negocio con las expectativas desarrolladas por el auditor.
- ? Conducir entrevistas de personal involucrado en áreas por las que hay un interés sobre el riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude, para obtener sus puntos de vista sobre el riesgo y si, o cómo, los controles manejan el riesgo.
- ? Cuando otros auditores independientes están auditando los estados financieros de una o más subsidiarias, divisiones o sucursales considerar discutir con ellos el alcance del trabajo necesario a desarrollar para asegurar que el riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude que sea el resultado de transacciones y actividades entre estos componentes, sea manejado adecuadamente.
- ? Si se hace particularmente importante el trabajo de un experto respecto a una partida de los estados financieros para la que es alto el riesgo de representación errónea por fraude, llevar a cabo procedimientos adicionales relativos a algunas o todas las suposiciones, métodos o resultados del experto para determinar que los resultados no sean irrazonables, o contratar a otro experto para ese fin.
- ? Llevar a cabo procedimientos de auditoría para analizar cuentas seleccionadas de los saldos iniciales de estados financieros previamente auditados para evaluar cómo se resolvieron ciertos asuntos que implican estimaciones y juicios contables, con el beneficio de una percepción retrospectiva, por ejemplo, una asignación de ganancias por ventas.
- ? Realizar procedimientos en conciliaciones de cuentas u otras preparadas por la

entidad, incluyendo consideración de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.

- ? Llevar a cabo pruebas técnicas con ayuda de computadora, como rastreo de datos para poner a prueba las anomalías en una población.
- ? Poner a prueba la integridad de registros y transacciones producidos por computadora.
- ? Buscar evidencia de auditoría adicional de fuentes fuera de la entidad a la que se audita.

Respuestas específicas—Representaciones erróneas resultantes de información financiera fraudulenta

Los ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de información financiera fraudulenta son como sigue:

- ? Reconocimiento de ingresos. Si hay un riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude que pueda implicar o dar como resultado un reconocimiento impropio de ingresos, puede ser apropiado confirmar con los clientes ciertos términos relevantes del contrato y la ausencia de convenios laterales, puesto que la contabilización apropiada a menudo es influida por dichos términos o convenios.
- ? Cantidades de inventario. Si hay un riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude con relación a cantidades de inventario, revisar los registros de inventario de la entidad puede ayudar a identificar las localidades, áreas o partidas para atención específica durante o después del conteo físico de inventario. Tal revisión puede llevar por ejemplo, a una decisión de observar los conteos de inventario en ciertas localidades sin previo aviso, o pedir a la administración asegurar que los conteos en todas las localidades sujetas a conteo se realicen en la misma fecha.
- ? Asientos del diario no estándares. Si hay un riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa resultantes de información financiera fraudulenta, aplicar pruebas a los asientos del diario no estándares para confirmar su soporte adecuado y que reflejen los hechos y transacciones fundamentales. Esto puede ayudar a identificar los asientos falsos por prácticas agresivas de reconocimiento. Si bien no hay una definición generalmente aceptada de los asientos del diario no estándares, en general, son cambios a los estados financieros o asientos hechos en los libros y registros (incluyendo registros por computadora) de una entidad que generalmente se inician por personal a nivel administración y no son rutinarios ni están asociados al procesamiento normal de las transacciones.



Respuestas específicas—Representaciones erróneas resultantes de malversación de activos

Diferentes circunstancias requerirán necesariamente diferentes respuestas. Por lo común, la respuesta de auditoría a un riesgo de representación errónea resultante de fraude relacionado con malversación de activos se dirigirá hacia ciertos saldos de cuenta y clases de transacciones.

Aunque algunas de las respuestas de auditoría anotadas en las dos categorías anteriores pueden aplicarse en tales circunstancias, el alcance del trabajo deberá ligarse a la información específica sobre el riesgo de malversación que se haya identificado. Por ejemplo, cuando un activo particular es altamente susceptible de malversación que sea potencialmente de importancia relativa para los estados financieros, puede ser útil para el auditor alcanzar la comprensión de los procedimientos de control relacionados con la prevención y detección de dichas malversaciones y poner a prueba la efectividad operativa de dichos controles.



Apéndice 3

Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude o error

El auditor puede encontrar circunstancias que, individualmente o en conjunto, indiquen la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude o error. Las circunstancias listadas a continuación son sólo ejemplos; no es probable que todas estas circunstancias estén presentes en todas las auditorías, ni es una lista necesariamente completa. Las circunstancias que indican una posible representación errónea se comentan en los párrafos 43-44.

- ? Plazos o límite de tiempo poco realistas para la terminación de la auditoría impuestos por la administración.
- ? Renuencia de la administración a participar en una comunicación franca con las terceras partes apropiadas, tales como reguladores y banqueros.
- ? Limitación en el alcance de la auditoría impuesta por la administración.
- ? Identificación de asuntos importantes no revelados previamente por la administración.
- ? Cifras importantes difíciles de auditar en las cuentas.
- ? Aplicación agresiva de principios de contabilidad.
- ? Evidencia conflictiva o no satisfactoria proporcionada por la administración o los empleados.
- ? Evidencia documental poco usual tal como alteraciones manuscritas a la documentación, o documentación manuscrita que ordinariamente es impresa electrónicamente.
- ? Información proporcionada de mala gana o después de una demora poco razonable.
- ? Registros contables seriamente incompletos o inadecuados.
- ? Transacciones sin soporte.
- ? Transacciones poco usuales, por virtud de su naturaleza, volumen o complejidad, particularmente si tales transacciones ocurrieron cerca del final del año.



- ? Transacciones no registradas de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- ? Diferencias importantes no conciliadas entre cuentas de control y registros subsidiarios o entre conteo físico y el saldo de cuentas relacionadas que no fueron investigados apropiadamente y corregidos en forma oportuna.
- ? Control inadecuado sobre el procesamiento por computadora (por ejemplo, demasiados errores de procesamiento; demoras en procesamiento de resultados e informes).
- ? Diferencias importantes de las expectativas reveladas por procedimientos analíticos.
- ? Menor número de respuestas de confirmación que las esperadas o diferencias importantes reveladas por las respuestas de confirmación.
- ? Evidencia de un estilo de vida indebidamente lujoso por parte de funcionarios o empleados.
- ? Cuentas transitorias no conciliadas.
- ? Saldo de cuentas por cobrar vigentes desde hace tiempo.

NIA 200 “OBJETIVO Y PRINCIPIOS GENERALES QUE GOBIERNAN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS”

Sustituir párrafo actual NIA 200.6 con los siguientes tres párrafos:

El auditor deberá planear y realizar una auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén presentados en forma errónea de importancia relativa.

Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con una mente inquisitiva, de la validez de la evidencia de auditoría obtenida y está alerta a evidencia de auditoría que contradiga o traiga a cuestionamiento la confiabilidad de los documentos o representaciones de la administración. Por ejemplo, es necesaria una actitud de escepticismo profesional en todo el proceso de la auditoría para que el auditor reduzca el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas, de generalizar en demasía cuando obtenga conclusiones de las observaciones de auditoría, y de usar supuestos equivocados al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría y evaluar los resultados de los mismos.



Al planear y realizar una auditoría, el auditor no supone que la administración sea deshonesto ni supone una honestidad incuestionable. Consecuentemente, las representaciones de la administración no son sustituto para obtener suficiente evidencia competente de auditoría para poder extraer conclusiones razonables en las cuales basar su opinión de auditoría.

