

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

44

EMITIDAS POR:

COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE A.G.

SECCION 319 - CONSIDERACION DEL CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

INDICE

MATERIA	PARRAFO
Introducción	01-05
Definición de control interno	06-07
Relación entre objetivos y componentes	08-09
Objetivo de los informes financieros	10
Objetivos de las operaciones y del cumplimiento	11-12
Protección de activos	13
Aplicación de los componentes del control interno a una auditoría de estados financieros	14-15
Limitaciones del control interno de una entidad	16-18
Consideración del control interno en la planificación de la auditoría	19-22
Entendimiento del control interno	23-24
Ambiente de control	25-27
Evaluación de riesgo	28-31
Actividades de control	32-33
Información y comunicación	34-36
Monitoreo	37-39
Aplicación a entidades de tamaño pequeño y mediano	40
Procedimientos para obtener un entendimiento	41-43
Documentación del entendimiento	44
Consideración del control interno al evaluar el riesgo de control	45-56
Documentación del nivel determinado de riesgo de control	57
Relación entre el entendimiento y la determinación del riesgo de control	58-60
Disminución adicional en el nivel determinado del riesgo de control	61-63
Evidencia comprobatoria para sustentar el nivel determinado de riesgo de control	64-65
Tipo de evidencia comprobatoria	66-67
Fuente de evidencia comprobatoria	68-69
Oportunidad de la evidencia comprobatoria	70-73
Interrelación de la evidencia comprobatoria	74-78
Correlación entre el riesgo de control y de detección	79-82

Anexo

SECCION 319

Consideración del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros

Esta Sección reemplaza la Sección 319 «Consideración de la Estructura de Control Interno en un Auditoría de Estados Financieros».

Introducción

01. Esta sección provee orientación sobre la forma en que el auditor independiente debe considerar el control interno de una entidad en una auditoría de estados financieros realizada en conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta Sección define el control interno¹, describe los objetivos y componentes del control interno y explica la forma en que el auditor debe considerar el control interno al planear y ejecutar una auditoría. En especial, esta Sección orienta sobre la implementación de la segunda norma de la ejecución del trabajo, señalando que el auditor deberá adquirir un entendimiento suficiente del control interno para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas que deberán efectuarse.
02. En todas las auditorías, el auditor debiera adquirir un entendimiento suficiente del control interno para planificar la auditoría. Para esto debería realizar procedimientos para comprender el diseño de los controles relevantes para una auditoría de estados financieros y si dichos controles han sido puestos en operación.
03. Después de adquirir dicho entendimiento, el auditor determina el riesgo de control para las afirmaciones incluidas en el saldo de una cuenta, tipo de transacción o revelaciones en los estados financieros. El auditor podría establecer el riesgo de control a su nivel máximo (la mayor probabilidad que un error significativo pudiera ocurrir y no ser evitado o detectado oportunamente por la estructura de control interno de una entidad) porque considera que es poco probable que los procedimientos o políticas sean apropiados para una afirmación, o porque es poco probable que sean efectivos, o porque resultaría ineficiente evaluar su efectividad. Como alternativa, el auditor puede obtener evidencia sobre la efectividad del diseño y operación de una política o procedimiento que respalde un nivel menor de riesgo de control. Tal evidencia puede obtenerse de las pruebas de controles planificadas y efectuadas simultáneamente con la obtención de su entendimiento, o por los procedimientos efectuados para obtener ese entendimiento y que no se planificaron específicamente como pruebas de controles.
04. Después de obtener el entendimiento y establecer el riesgo de control, el auditor puede buscar una reducción adicional en el nivel determinado del riesgo para ciertas afirmaciones. En esos casos, el auditor considera si será probable obtener evidencia suficiente para sustentar esa reducción y si resultaría eficiente efectuar pruebas adicionales de controles para obtener dicha evidencia.

¹ Control interno también puede referirse como estructura de control interno.

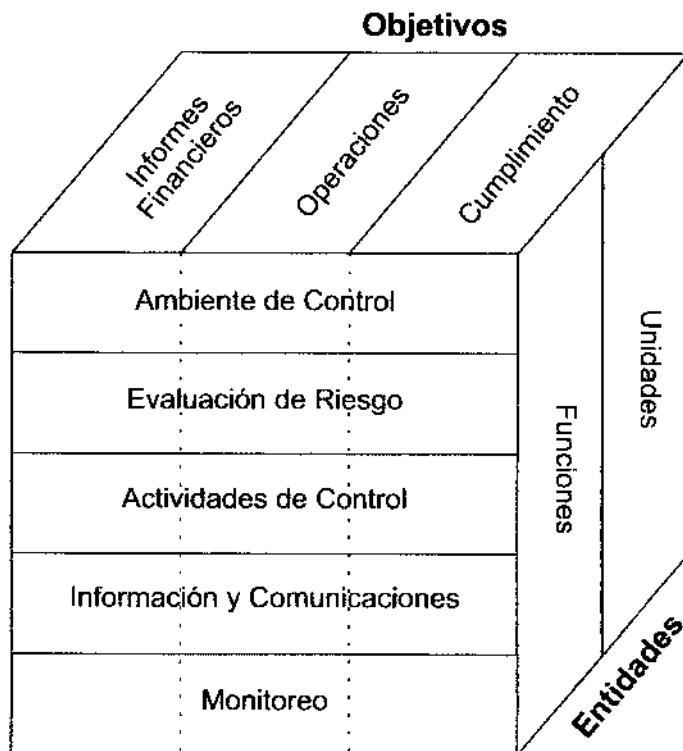
05. El auditor utiliza los conocimientos derivados de su entendimiento del control interno y del nivel determinado del riesgo de control para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas para las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

Definición de Control Interno

06. El control interno es un proceso -efectuado por el directorio de una entidad, la gerencia y otros miembros del personal- diseñado para entregar una seguridad razonable respecto al logro de objetivos en las siguientes categorías:
(a) confiabilidad de la información financiera, (b) efectividad y eficiencia de las operaciones, y (c) cumplimiento de leyes y regulaciones.
07. El control interno comprende los siguientes cinco componentes interrelacionados.
- a. *El Ambiente de control* refleja el estilo de una organización e influye en la conciencia de control de los miembros de la organización. Es la base de todos los otros componentes del control interno, entregando disciplina y estructura.
 - b. *La Evaluación de riesgo* es la identificación y análisis que hace una entidad de los riesgos relevantes para lograr sus objetivos, estableciendo las bases para determinar cómo se deben administrar los riesgos.
 - c. *Las actividades de control* son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se estén ejecutando las directrices de la Administración.
 - d. *La información y comunicación* son la identificación, captura e intercambio de información de una manera y en un marco de tiempo que permitan a las personas llevar a cabo sus responsabilidades.
 - e. *El monitoreo* es un proceso que permite evaluar la calidad de la gestión del control interno a lo largo del tiempo.

Relación entre Objetivos y Componentes

08. Hay una relación directa entre objetivos, que son lo que una entidad se esfuerza por lograr, y los componentes, que representan lo que se necesita para alcanzar los objetivos. Además, el control interno es relevante para toda la entidad, o para cualquiera de sus unidades operativas o áreas de negocio. Estas relaciones se representan en el cuadro siguiente:



09. Aunque el control interno de una entidad se refiere a objetivos en cada una de las categorías mencionadas en el párrafo 6, no todos estos objetivos y controles relacionados son relevantes para una auditoría de los estados financieros de la entidad. Asimismo, aunque el control interno es relevante para toda la entidad o para cualquiera de sus unidades operacionales o áreas de negocio, podría no ser necesario un entendimiento del control interno relevante para cada una de las unidades operativas y áreas de negocio de la entidad.

Objetivo de los Informes Financieros

10. Generalmente los controles que son relevantes para una auditoría están relacionados con el objetivo de la entidad de preparar estados financieros para propósitos externos, y que dichos estados financieros sean presentados razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados o con una base comprensiva de contabilidad distinta a dichos principios de contabilidad.

Objetivos de las Operaciones y del Cumplimiento

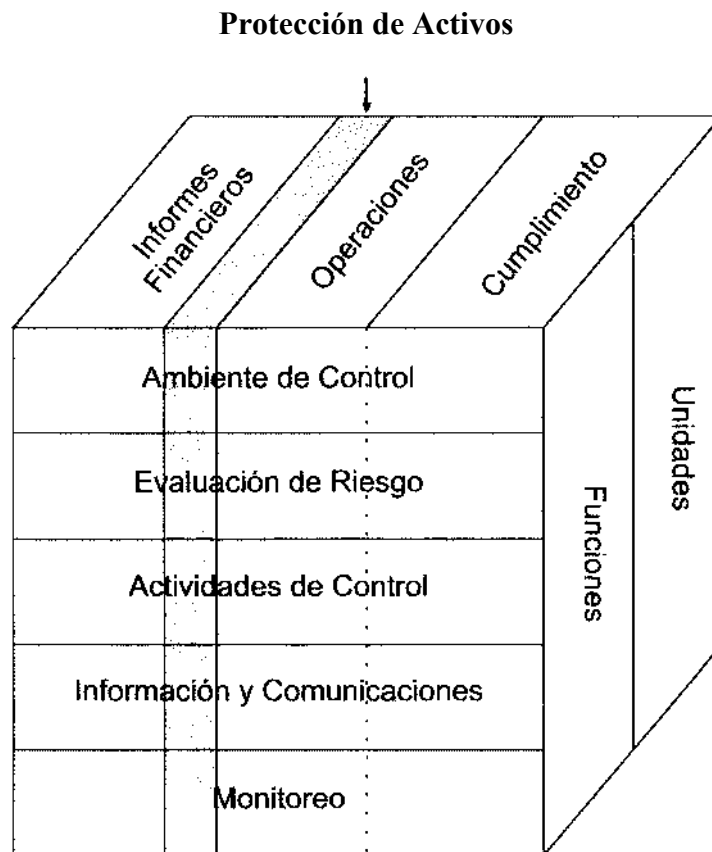
11. Los controles relacionados con los objetivos de las operaciones y del cumplimiento pueden ser relevantes para una auditoría si dicen relación con datos que el auditor evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, los controles relacionados con datos

no financieros que el auditor utiliza en procedimientos analíticos tales como, estadísticas de producción, podrían ser relevantes para una auditoría. También podrían ser relevantes los controles relacionados con la detección de incumplimiento con leyes y regulaciones que podrían tener un efecto directo y material en los estados financieros, tales como los controles sobre el cumplimiento con leyes y regulaciones utilizados para determinar la provisión de impuesto a la renta.

12. Por lo general, una entidad tiene controles relacionados con objetivos que no son relevantes para una auditoría y por lo mismo no necesitan ser considerados. Por ejemplo, controles relativos al cumplimiento con regulaciones sobre salud y seguridad o concernientes a la eficacia y eficiencia de ciertos procesos de toma de decisiones (tales como el precio adecuado a cobrar por sus productos o si hacer gastos por ciertas actividades de investigación y desarrollo o publicidad), aunque son importantes para la entidad, generalmente no se relacionan con una auditoría de estados financieros.

Protección de activos

13. El control interno sobre la protección de activos para evitar adquisiciones, uso o enajenaciones no autorizados puede incluir controles relacionados con informes financieros y objetivos de operaciones. Esta relación se representa a continuación:



Al obtener un entendimiento de cada uno de los componentes del control interno para planificar la auditoría, la consideración del auditor de los controles de protección se limita generalmente a aquellos relativos a la contabilidad de la información financiera. Por ejemplo, el uso de un sistema de caja fuerte para guardar efectivo o de contraseñas para limitar el acceso a archivos de datos sobre cuentas por cobrar, puede ser relevante para una auditoría de estados financieros. A la inversa, controles para impedir el uso excesivo de materiales en la producción, generalmente no son relevantes para una auditoría de estados financieros.

Aplicación de los Componentes del control interno a una Auditoría de Estados Financieros.

14. La división del control interno en cinco componentes provee un marco útil para que los auditores consideren el impacto del control interno de una entidad en la auditoría. Sin embargo, esta división no necesariamente refleja la forma en que una entidad considera e implementa el control interno. Del mismo modo, la consideración primordial del auditor es si un control específico afecta las aseveraciones de los estados financieros más que la clasificación del mismo dentro de cualquier componente en particular.

15. Los cinco componentes del control interno son aplicables a la auditoría de cada entidad. Estos componentes deberían ser considerados en el siguiente contexto:

Tamaño de la entidad.

Organización y características de propiedad de la entidad.

Naturaleza del negocio de la entidad.

Diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.

Métodos empleados por la entidad para transmitir, procesar, mantener y acceder información.

Requisitos legales y regulatorios aplicables.

Limitaciones del Control Interno de una Entidad

16. El control interno, por muy bien diseñado que esté y por muy bien que opere, sólo puede entregar una seguridad razonable a la administración y al Directorio con respecto al logro de los objetivos de control de una entidad. La posibilidad de lograr dichos objetivos se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Entre ellas se puede mencionar el hecho de que el juicio humano al tomar decisiones puede ser errado y que desviaciones en el control interno pueden ocurrir debido a fallas humanas tales como simple error o equivocación. Además, los controles pueden ser eludidos por dos o más personas coludidas o la administración puede forzar el control interno.

17. Otro factor limitante es que el costo del control interno de una entidad no debería exceder los beneficios que se espera obtener. Aunque la relación costo-beneficio es un criterio primordial que debería ser considerado al diseñar el control interno, generalmente no es posible la medición precisa de costos y beneficios. Del mismo modo, la administración hace estimaciones y juicios tanto cuantitativos como cualitativos al evaluar la relación costo-beneficio.
18. La costumbre, la cultura y el sistema de directrices corporativas pueden inhibir irregularidades de parte de la administración, pero no son disuasores absolutos. Un ambiente de control eficaz, del mismo modo puede contribuir a mitigar la probabilidad de tales irregularidades. Por ejemplo, un directorio, un comité de auditoría y una función de auditoría interna eficaces podrían restringir una conducta impropia por parte de la administración. Alternativamente, el ambiente de control puede reducir la efectividad de otros componentes. Por ejemplo, cuando la presencia de incentivos para la gerencia crea una condición que podría causar un error material en los estados financieros y podría verse reducida la efectividad de las actividades de control. La efectividad del control interno de una entidad también podría verse afectada adversamente por factores tales como un cambio en la propiedad o control, cambios en la administración u otro personal, o hechos acontecidos en el mercado o la industria en que opera la entidad.

Consideración del Control Interno en la Planificación de la Auditoría

19. Al planificar toda auditoría, el auditor debería obtener un entendimiento suficiente de cada uno de los cinco componentes del control interno, mediante la realización de procedimientos destinados a entender el diseño de los controles relevantes para una auditoría de estados financieros, y para determinar si ellos están en operación. Al planificar la auditoría, dicho conocimiento debería ser usado para:
 - Identificar los tipos de errores potenciales.
 - Considerar los factores que afectan el riesgo de errores significativos.
 - Diseñar pruebas sustantivas.
20. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que el auditor elige efectuar para obtener un entendimiento variarán dependiendo del tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia previa con ésta, la naturaleza de los controles específicos involucrados y la forma que la entidad documenta estos controles específicos. Por ejemplo, el entendimiento de la evaluación de riesgo necesaria para planificar una auditoría para una entidad que opera en un ambiente relativamente estable puede ser limitado. Asimismo, el entendimiento del monitoreo necesario para planificar una auditoría para una entidad pequeña, no compleja, puede ser limitado.
21. El determinar si un control ha sido puesto en operación difiere de determinar su efectividad operativa. Al obtener un conocimiento sobre si los controles han sido puestos en operación el auditor determina que la entidad esté utilizándolos. Por otra parte, la efectividad operacional tiene que ver con la forma como el control fue aplicado, la

consistencia con la cual fue aplicado, y quien lo aplica. Por ejemplo, un sistema de informe presupuestario podría entregar informes adecuados, pero es posible que los informes no sean analizados y que no se emprenda ninguna acción. Esta sección no requiere que el auditor obtenga un conocimiento sobre la efectividad operativa como parte del entendimiento del control interno.

22. El entendimiento por parte del auditor del control interno puede a veces plantear dudas sobre si los estados financieros de una entidad pueden ser auditados. El cuestionamiento sobre la integridad de la administración podría llevar al auditor a concluir que el riesgo de representaciones erróneas de la administración en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. El cuestionamiento sobre la naturaleza y alcance de los registros de una entidad puede llevar al auditor a concluir que es probable que no se disponga de evidencia comprobatoria competente y suficiente para respaldar una opinión sobre los estados financieros.

Entendimiento del Control Interno

23. Al hacer un juicio sobre el entendimiento del control interno necesario para planificar la auditoría, el auditor considera el conocimiento obtenido de otras fuentes sobre los tipos de errores que podrían ocurrir, el riesgo de que tales errores pudieran ocurrir, y los factores que influyen en el diseño de pruebas sustantivas. Otras fuentes de dicho entendimiento son, por ejemplo, auditorías anteriores y el conocimiento de la industria en la cual opera la entidad. El auditor también considera la evaluación que hace del riesgo inherente, juicios sobre materialidad, la complejidad y sofisticación de las operaciones y sistemas de la entidad, incluyendo si el método de controlar el procesamiento de la información se basa en procedimientos manuales independientes del computador o es altamente dependiente de controles computacionales. Conforme las operaciones y sistemas de una entidad se vuelven más complejos y sofisticados, podría resultar necesario dedicar más atención a los componentes del control interno con miras a obtener el entendimiento de ellos que es necesario para diseñar pruebas sustantivas eficaces.
24. Los párrafos 25 al 39 entregan una visión general de los cinco componentes del control interno y del entendimiento del auditor de éstos en relación a una auditoría de estados financieros. En el Anexo adjunto se entrega un análisis más detallado de estos componentes.

Ambiente de control

25. El ambiente de control determina el estilo de una organización, influenciando en la conciencia de control de su personal. Es el fundamento de todos los otros componentes del control interno, entregando disciplina y estructura.

Los elementos del ambiente de control incluyen lo siguiente:

- a. Integridad y valores éticos
 - b. Compromiso de competencia
 - c. Participación del directorio o del comité de auditoría
 - d. Filosofía de la administración y estilo de operar
 - e. Estructura organizacional
 - f. Asignación de autoridad y responsabilidad
 - g. Políticas y prácticas de recursos humanos
26. El auditor debería obtener un entendimiento suficiente del ambiente de control para comprender la actitud, la conciencia y las acciones de la administración y del directorio relacionados con el ambiente de control, considerando en conjunto la esencia de los controles y su efecto en toda la organización. El auditor debería concentrarse en la esencia de los controles más que en su forma, debido a que los controles podrían ser establecidos y no se actúe de acuerdo a ellos. Por ejemplo, es posible que la administración establezca un código formal de conducta y procedimientos pero, proceda de una manera que acepte su incumplimiento.
27. Al obtener un entendimiento del ambiente de control, el auditor considera el efecto conjunto sobre éste, de las fortalezas y debilidades de los distintos elementos del ambiente de control. Las fortalezas y debilidades de la administración pueden tener un efecto influyente sobre el control interno. Por ejemplo, los controles del propietario-gerente en una empresa pequeña pueden mitigar una falta de segregación de funciones, o un directorio activo e independiente puede influir en la filosofía y el estilo de operación de la alta gerencia en entidades más grandes. Sin embargo, las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a contratar personal financiero y contable competente pueden no contrarrestar una fuerte tendencia de la alta gerencia a sobreestimar utilidades.

Evaluación de riesgo

28. La evaluación de riesgo de una entidad para propósitos de informes financieros consiste en su identificación, análisis y administración de riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que son presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo, la evaluación de riesgo podría referirse a la forma como la entidad considera la posibilidad de transacciones no registradas, o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros. Los riesgos relevantes de informes financieros contables pueden referirse también a hechos o transacciones específicos.
29. Los riesgos relevantes a los informes financieros incluyen hechos y circunstancias, externos e internos, que pueden ocurrir y afectar adversamente la capacidad de una entidad para registrar, procesar, resumir e informar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración en los estados financieros². Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias tales como:

² Estas aseveraciones se analizan en la Sección 326, "Evidencia Comprobatoria".

Cambios en el ambiente operacional.
Personal nuevo.
Sistemas de información nuevos o reestructurados.
Rápido crecimiento.
Cambios tecnológicos.
Nuevas líneas de productos o actividades.
Reestructuraciones corporativas.
Operaciones en el exterior.
Nuevos pronunciamientos contables.

30. El auditor debería obtener un conocimiento suficiente del proceso de evaluación de riesgo de la entidad para comprender como la administración considera los riesgos relevantes para los objetivos de la información financiera y decide sobre las acciones que debe emprender para enfrentar tales riesgos. Este conocimiento podría incluir el entendimiento de como la administración identifica riesgos, estima la importancia de los mismos, evalúa la posibilidad de su ocurrencia, y los relaciona con información financiera.
31. La evaluación de riesgo de una entidad difiere de la consideración de riesgo de auditoría que hace el auditor en una auditoría de estados financieros. El propósito de la evaluación de riesgo de una entidad es identificar, analizar y administrar riesgos que afecten los objetivos de ésta. En una auditoría de estados financieros, el auditor evalúa los riesgos inherentes y de control con el propósito de evaluar la probabilidad de que ocurran errores significativos en los estados financieros.

Actividades de control

32. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la administración son ejecutadas. Ayudan a asegurar que se toman las acciones adecuadas para enfrentar los riesgos con miras a alcanzar los objetivos de la entidad. Las actividades de control tienen diversos objetivos y son aplicadas a diversos niveles organizacionales y funcionales. Generalmente, las actividades de control que pueden ser relevantes para una auditoría pueden ser categorizadas como políticas y procedimientos que dicen relación con lo siguiente:

Control de gestión
Procesamiento de información
Controles físicos
Segregación de funciones

33. El auditor debería obtener un entendimiento de aquellas actividades de control relevantes para planificar la auditoría. Así como el auditor obtiene un entendimiento de los otros componentes, es probable que también obtenga conocimiento sobre algunas actividades de control. Por ejemplo, en la obtención y entendimiento de los documentos, registros y etapas del procesamiento en el sistema de información para informes financieros relativos al efectivo, es probable que el auditor tome conocimiento de si están

conciliadas las cuentas bancarias. El auditor debería considerar el conocimiento sobre la presencia o ausencia de las actividades de control obtenido del conocimiento de los otros componentes, al momento de determinar si es necesario dedicar atención adicional con el propósito de obtener un entendimiento de las actividades de control para planificar la auditoría. Generalmente, la planificación de la auditoría no requiere un entendimiento de las actividades de control relacionadas con cada saldo de cuenta, tipo de transacción y revelaciones en los estados financieros o para cada aseveración relevante.

Información y comunicación

34. El sistema de información relevante a los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema contable, consiste en los métodos y registros contables establecidos para registrar, procesar, resumir e informar transacciones de una entidad (así como eventos y condiciones) y al control contable de los activos, pasivos y patrimonio relacionados. La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración para tomar decisiones apropiadas para controlar las actividades de la entidad y preparar información financiera contable.
35. La comunicación involucra proporcionar un entendimiento a los miembros de la organización correspondiente de los roles y responsabilidades individuales relativos al control interno sobre la información financiera.
- 36 El auditor debería obtener el conocimiento suficiente del sistema de información relevante para la información financiera como para entender:
 - Los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros.
 - Cómo esas transacciones son iniciadas.
 - Los registros contables, la información de respaldo y cuentas específicas de los estados financieros involucrados en el procesamiento e informe de las transacciones.
 - El procesamiento contable desde el inicio de una transacción hasta su inclusión en los estados financieros, incluyendo medios electrónicos (tales como computadores e intercambio electrónico de datos) utilizados para transmitir, procesar, mantener y acceder información.
 - El proceso utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables significativas y revelaciones.

Además, el auditor debería obtener conocimiento suficiente de los medios que la entidad utiliza para comunicar roles, responsabilidades y materias significativas relacionadas con los informes financieros.

Monitoreo

37. Una responsabilidad importante de la administración es establecer y mantener el control interno. La administración monitorea los controles para determinar si están operando como fueron diseñados y que se modifiquen apropiadamente para registrar los cambios en las condiciones.
38. El monitoreo es un proceso que evalúa la calidad del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Involucra evaluar el diseño y operaciones de los controles en forma oportuna y adoptar las acciones correctivas necesarias. Este proceso se realiza a través de actividades permanentes, esporádicas o combinaciones de ambas. En diversas entidades, los auditores internos o el personal que realiza funciones similares contribuye al monitoreo de las actividades de una entidad. El monitoreo puede incluir el uso de información proveniente de comunicaciones externas, tales como, quejas de clientes y comunicaciones de organismos reguladores que puedan indicar problemas o destacar áreas que necesitan mejoría.
39. El auditor debería obtener conocimiento suficiente de los principales tipos de actividades que la entidad utiliza para monitorear el control interno sobre los informes financieros, incluyendo cómo tales actividades son utilizadas para iniciar acciones correctivas. Al obtener un entendimiento de la función de auditoría interna, el auditor debería seguir la guía incluida en los párrafos 04 al 08 de la Sección N°322, *Consideración del Auditor Independiente de la Función de Auditoría Interna en una Auditoría de Estados Financieros*.

Aplicación a Entidades de Tamaño Pequeño y Mediano

40. Como se señala en el párrafo 15, la forma en que los componentes del control interno se apliquen variará de acuerdo con el tamaño y la complejidad de una entidad, entre otras consideraciones. Específicamente, es posible que entidades de tamaño pequeño y mediano utilicen medios menos formales para asegurar que los objetivos de control interno sean logrados. Por ejemplo, es posible que las entidades más pequeñas con participación activa de la administración en el proceso de presentación de informes financieros no tengan descripciones extensas de los procedimientos contables, sistemas de información sofisticados, o políticas escritas. Las entidades más pequeñas tal vez no tengan un código de conducta escrito pero, en cambio, desarrollan una cultura que enfatiza la importancia de la integridad y la conducta ética a través de la comunicación oral y a través del ejemplo de la administración. Del mismo modo, tal vez entidades más pequeñas no tengan un miembro independiente o externo en sus directorios. Sin embargo, estas condiciones podrían no afectar la evaluación que haga el auditor del riesgo de control. Cuando entidades de tamaño pequeño o mediano se involucran en transacciones complejas o están sujetas a requisitos legales y regulatorios que se encuentran también en entidades más grandes, quizás se encuentren presentes medios más formales que garanticen el cumplimiento de los objetivos del control interno.

Procedimientos para Obtener un Entendimiento

41. Para obtener un entendimiento de los controles que son relevantes para la planificación de la auditoría, el auditor debería efectuar procedimientos que le proporcionen los conocimientos suficientes sobre el diseño de las políticas, los procedimientos y los registros correspondientes a cada uno de los cinco componentes del control interno y si los mismos están operando. Este conocimiento normalmente se obtiene a través de experiencias anteriores con la entidad y de procedimientos tales como (a) indagaciones con el personal gerencial, supervisores o administrativos apropiados, (b) inspección de los documentos y registros de la entidad y (c) observación de las actividades y operaciones de la entidad. La naturaleza y alcance de los procedimientos efectuados puede variar de una entidad a otra y depende de: (a) tamaño y la complejidad de ella, (b) las experiencias anteriores del auditor con la entidad, (c) la naturaleza de un control en particular, y (d) la naturaleza de la documentación de los controles específicos.
42. Por ejemplo, la experiencia previa del auditor con la entidad puede proporcionar un entendimiento de sus tipos de transacciones. Indagaciones al personal apropiado de la entidad y la inspección de documentos y registros, tales como documentos fuente y libros de contabilidad, podrían proporcionar un entendimiento de los registros contables diseñados para procesar esas transacciones y ver si se han puesto efectivamente en uso. De modo similar, al obtener un entendimiento del diseño de los procedimientos de control programados computacionalmente y verificar si ellos han sido puestos en operación, el auditor puede hacer indagaciones con el personal apropiado de la entidad y puede inspeccionar la documentación relevante de los sistemas, para comprender el procedimiento de control diseñado y poder inspeccionar los informes de excepción generados como resultado de tales procedimientos de control, para determinar que ellos están operando.
43. Las evaluaciones del auditor del riesgo inherente y su juicio sobre la importancia relativa de determinados saldos de cuentas y tipos de transacciones también afectan la naturaleza y el alcance de los procedimientos efectuados para obtener el entendimiento. Por ejemplo, el auditor podría concluir que la planificación de la auditoría de la cuenta de seguros pagados por anticipado no requiere de procedimientos específicos para obtener el entendimiento del control interno.

Documentación del Entendimiento

44. El auditor debería documentar el entendimiento obtenido de los componentes del control interno de la entidad para planificar la auditoría. La forma y alcance de esta documentación depende del tamaño y la complejidad de la entidad, así como de la naturaleza del control interno de la misma. Por ejemplo, la documentación del entendimiento del control interno de una entidad grande y compleja puede incluir diagramas de flujo, cuestionarios o tablas de decisiones. Sin embargo, para una entidad pequeña la documentación en forma de un memorándum podría ser suficiente. Por lo general, cuanto más complejo sea el control interno y más extensos los procedimientos efectuados, mayor debería ser la documentación del auditor.

Consideración del Control Interno al Evaluación del Riesgo de Control

45. La Sección 326 sobre Evidencia comprobatoria establece que la mayor parte del trabajo del auditor independiente, para formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar evidencia relativa a las afirmaciones contenidas en tales estados financieros. Estas afirmaciones están incorporadas en los saldos de cuentas, tipos de transacciones y revelaciones de los estados financieros, y se clasifican según las siguientes categorías generales.

- Existencia u ocurrencia
- Integridad
- Derechos y obligaciones
- Valuación o asignación
- Presentación y revelación

Al planificar y realizar una auditoría, el auditor considera estas afirmaciones dentro del contexto de su relación con un saldo de cuenta o tipo de transacciones específico.

46. El riesgo que existan errores significativos³ en las afirmaciones de los estados financieros, se compone del riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El riesgo inherente representa la susceptibilidad de que una afirmación de los estados financieros contenga un error significativo, asumiendo que no hay controles relacionados. El riesgo de control es el riesgo que un error significativo que podría existir en una afirmación de los estados financieros, no sea prevenido o detectado en forma oportuna por el control interno de la entidad. El riesgo de detección es el riesgo que el auditor no detecte un error significativo en una afirmación de los estados financieros.

47. La determinación del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad del control interno de una entidad para evitar o detectar errores significativos en los estados financieros. El riesgo de control se debería establecer en función de las afirmaciones de los estados financieros. Después de obtener el entendimiento del control interno, el auditor podría determinar el riesgo de control a nivel máximo, para algunas o todas las afirmaciones, porque estima que los controles probablemente no sean apropiados para una afirmación, no sean efectivos, o porque resultaría ineficiente evaluar su efectividad⁴.

48. Determinar el riesgo de control por debajo del nivel máximo implica:

- Identificar los controles relacionados con afirmaciones específicas, que probablemente eviten o detecten errores significativos en esas afirmaciones.

³ Véase Sección 312 "Riesgo e Importancia Relativa Inherentes a un Examen de Auditoría".

⁴ El riesgo de control puede ser evaluado en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o términos no cuantitativo que varían, como por ejemplo, desde un máximo a un mínimo. El término "nivel máximo" es utilizado en esta Sección para representar la mayor probabilidad que un error significativo (que pudiera ocurrir en una afirmación de los estados financieros no serían prevenido o detectado oportunamente por el control interno de una entidad).

- Realizar pruebas de los controles para evaluar la efectividad de éstos.
49. Al identificar los controles relevantes a afirmaciones específicas de los estados financieros, el auditor debería considerar que puede tener un efecto que se extienda sobre muchas afirmaciones o un efecto específico sobre una afirmación individual, dependiendo de la naturaleza de los componentes de control interno en particular. Por ejemplo, la conclusión de que el ambiente de control de una entidad es muy efectivo, podría influir en la decisión del auditor sobre el número de localidades de la entidad donde se realizarán los procedimientos de auditoría o si se deben efectuar ciertos procedimientos de auditoría para algunos saldos de cuenta o tipo de transacción a una fecha interina. Cualesquiera de esas decisiones, afecta la forma en que se aplican los procedimientos de auditoría a las afirmaciones específicas, aun cuando el auditor puede no haber considerado específicamente cada afirmación individual afectada por tales decisiones.
 50. Por el contrario, algunos procedimientos de control a menudo tienen un efecto específico sobre una afirmación individual en un saldo o tipo de transacción particular. Por ejemplo, los procedimientos de control que una entidad establece para asegurar que su personal está contando y registrando apropiadamente el inventario físico anual se relaciona directamente con la afirmación de existencia para la cuenta inventario del balance.
 51. Los controles pueden estar directa o indirectamente relacionados con una afirmación. Cuanto más indirecta sea la relación, menos efectivo sería el control para reducir el riesgo de control para la afirmación. Por ejemplo, la revisión de un gerente de ventas del resumen de ventas por tienda comúnmente está indirectamente relacionada a la afirmación de integridad de los ingresos por venta. En consecuencia, el control anterior será menos efectivo en reducir los riesgos de control para esa afirmación que los controles directamente relacionados a ella, como sería en este caso el cotejo de los documentos de despacho contra las facturas.
 52. Los procedimientos que están dirigidos tanto a la efectividad del diseño como a la operación de los controles se denominan pruebas de controles. Las pruebas de controles dirigidas hacia la efectividad de su diseño se refieren a si los controles están diseñados apropiadamente para prevenir o detectar errores significativos en afirmaciones específicas de los estados financieros. Las pruebas para obtener dicha evidencia comúnmente incluyen procedimientos como indagaciones al personal apropiado de la entidad, inspección de documentos e informes y observación de la aplicación de controles específicos. Para entidades con un control interno complejo, el auditor debería considerar que el uso de flujogramas, cuestionarios o tablas de decisiones podrían facilitar la aplicación de las pruebas de diseño.
 53. Las pruebas de controles dirigidas a comprobar la operación efectiva de éstos están relacionadas con cómo el control fue aplicado, la uniformidad con que fue aplicado durante el período auditado y por quién fue aplicado. Estas pruebas comúnmente incluyen procedimientos como indagaciones al personal apropiado de la entidad, inspección de documentos, informe o archivos electrónicos, indicando el desempeño del control,

observación de la aplicación del control y reprocesamiento de la aplicación del control por parte del auditor. En algunas circunstancias un procedimiento específico puede estar dirigido a probar la efectividad de ambos, diseño y operación. Sin embargo, una combinación de procedimientos puede ser necesaria para evaluar la efectividad del diseño u operación del control.

54. La conclusión a que se llega como resultado de la determinación del riesgo de control, se denomina “nivel determinado del riesgo de control”. Al determinar la evidencia necesaria, para sustentar un nivel específico de riesgo de control por debajo del nivel máximo, el auditor deberá considerar las características de la evidencia comprobatoria sobre el riesgo de control, mencionada en los párrafos 64 a 78. Sin embargo, por lo general entre más bajo es el nivel determinado del riesgo de control, mayor será la seguridad que debe proporcionar la evidencia comprobatoria con respecto a que los controles relevantes a una afirmación están diseñados y operando efectivamente.
55. El auditor utiliza el nivel determinado de riesgo de control (junto con el nivel determinado de riesgo inherente) para determinar el nivel aceptable de riesgo de detección para las afirmaciones de los estados financieros. El auditor utiliza el nivel de riesgo de detección aceptable para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se utilizarán para detectar los errores significativos en las afirmaciones de los estados financieros. Los procedimientos de auditoría diseñados para detectar tales errores se denominan pruebas sustantivas.
56. Conforme disminuye el nivel aceptable de riesgo de detección, deberá aumentar la seguridad proporcionada por las pruebas sustantivas. En consecuencia, el auditor puede adoptar una o más de las siguientes medidas:
 - Cambiar la naturaleza de las pruebas sustantivas desde una menos efectiva a una más efectiva, tal como utilizar pruebas dirigidas a entes independientes ajenos a la entidad, en lugar de pruebas dirigidas a entes o documentación dentro de la entidad.
 - Cambiar la oportunidad de las pruebas sustantivas. Como ejemplo, efectuarlas al cierre del año, en lugar de una fecha interina.
 - Cambiar el alcance de las pruebas sustantivas. Por ejemplo, usar un tamaño de muestra más grande.

Documentación del Nivel Determinado de Riesgo de Control

57. Además de la documentación del entendimiento del control interno analizado en el párrafo 44, el auditor debería documentar la base para sus conclusiones acerca del nivel determinado de riesgo de control. Esas conclusiones pueden diferir en relación a diversos saldos de cuentas o tipos de transacciones. Sin embargo, para aquellas afirmaciones de los estados financieros donde el riesgo de control se determina al nivel máximo, el auditor debería documentar su conclusión de que el riesgo de control se encuentra al nivel máximo, pero no tiene que documentar la base para esa conclusión. Para aquellas afirmaciones donde el nivel determinado de riesgo de control se encuentra por debajo del

nivel máximo, el auditor debería documentar la base para su conclusión de que la efectividad del diseño y de la operación de los controles soporta ese nivel determinado. La naturaleza y alcance de la documentación del auditor están influidos por el nivel determinado de riesgo de control utilizado, la naturaleza del control interno de la entidad y la naturaleza de la documentación del control interno de la entidad.

Relación entre el entendimiento y la Determinación del Riesgo de Control

58. No obstante que se examinan por separado en esta Sección el entendimiento del control interno y la determinación del riesgo de control, en una auditoría ellos se podrían efectuar simultáneamente. El objetivo de los procedimientos efectuados para obtener un entendimiento del control interno (analizado en los párrafos 41 al 43) es proporcionar al auditor los conocimientos necesarios para planificar la auditoría. El objetivo de las pruebas de los controles (analizado en los párrafos 52 y 53) es proporcionar al auditor la evidencia comprobatoria para ser usada en la determinación del riesgo de control. Sin embargo, los procedimientos efectuados para lograr un objetivo, podrían asimismo permitir alcanzar el otro objetivo.
59. Basado en el nivel determinado de riesgo de control que el auditor espera poder respaldar y en consideraciones de eficiencia en la auditoría, el auditor suele planificar la realización de algunas pruebas de controles simultáneamente con la obtención del entendimiento del control interno. Además, no obstante que algunos de los procedimientos efectuados para obtener el entendimiento tal vez no se hayan planificado específicamente como pruebas de controles, podrían proporcionar evidencia sobre la efectividad tanto del diseño como de la operación de los controles relevantes a ciertas afirmaciones y, en consecuencia, servir como pruebas de controles. Por ejemplo, al obtener un entendimiento del ambiente de control, el auditor puede haber hecho indagaciones acerca del uso de los presupuestos por parte de la administración, observado la comparación efectuada por la administración de los gastos mensuales presupuestados con los reales, e inspeccionado informes relacionados con la investigación de variaciones entre las cifras presupuestadas y reales. No obstante que estos procedimientos proporcionan conocimientos acerca del diseño de las políticas presupuestarias de la entidad que se han puesto en marcha, ellos también podrían proporcionar evidencia comprobatoria acerca de la efectividad del diseño y la operación de las políticas presupuestarias para evitar o detectar errores significativos en la clasificación de gastos. En algunas circunstancias, esa evidencia comprobatoria podría ser suficiente para respaldar un nivel determinado de riesgo de control que esté por debajo del nivel máximo, para las afirmaciones de presentación y revelación relativas a gastos en el estado de resultados.
60. Cuando el auditor concluye que los procedimientos efectuados para obtener el entendimiento del control interno proporcionan asimismo evidencia comprobatoria para establecer el riesgo de control, el auditor debería considerar lo indicado en los párrafos 64 al 78 para juzgar el grado de seguridad proporcionado por esa evidencia comprobatoria. Aún cuando tal evidencia comprobatoria no proporcione la seguridad suficiente para respaldar un nivel determinado de riesgo de control que esté por debajo del nivel máximo

para ciertas afirmaciones, tal vez sirva para otras afirmaciones, proporcionando una base para modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas que el auditor planifique para esas afirmaciones. Sin embargo, tales procedimientos no son suficientes para respaldar un nivel determinado de riesgo de control por debajo del nivel máximo, si no proporcionan la suficiente evidencia comprobatoria para evaluar la efectividad tanto del diseño como de la operación de un control relevante a una afirmación.

Disminución Adicional en el Nivel Determinado del Riesgo de Control

61. Después de obtener el entendimiento del control interno y determinar el riesgo de control, el auditor tal vez desee obtener una disminución adicional en el nivel determinado del riesgo de control para ciertas afirmaciones. En tales casos, el auditor considera si será posible obtener más evidencia comprobatoria suficiente para respaldar esta disminución adicional y si resultará eficiente efectuar pruebas de controles para obtener esa evidencia comprobatoria. Los resultados de los procedimientos efectuados para obtener el entendimiento del control interno, así como la información pertinente proveniente de otras fuentes, ayudarán al auditor a evaluar esos dos factores.
62. Al considerar la eficiencia, el auditor reconoce que la evidencia comprobatoria adicional que respalde una disminución adicional en el nivel determinado del riesgo de control para una afirmación daría como resultado menos esfuerzo de auditoría para las pruebas sustantivas de esa afirmación. El auditor pondera el aumento en el esfuerzo de auditoría relacionado con las otras pruebas de controles necesarias para obtener tal evidencia comprobatoria, contra la disminución resultante en el esfuerzo de auditoría relacionado con la reducción en las pruebas sustantivas. Cuando el auditor concluye que es ineficiente obtener evidencia comprobatoria adicional para afirmaciones específicas, el auditor emplea el nivel determinado de riesgo de control en base al entendimiento del control interno, para planificar las pruebas sustantivas para esas afirmaciones.
63. Para aquellas afirmaciones en las que el auditor efectúa pruebas adicionales de controles, éste establece el nivel determinado de riesgo de control que los resultados de esas pruebas respaldarían. Ese nivel determinado de riesgo de control se utiliza para establecer el riesgo de detección apropiado, aceptable para esas afirmaciones y, por consiguiente, para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas para tales afirmaciones.

Evidencia Comprobatoria para Sustentar el Nivel Determinado de Riesgo de Control

64. Cuando el auditor determina el riesgo de control por debajo del nivel máximo, debería obtener la evidencia comprobatoria suficiente para sustentar ese nivel determinado⁵. La evidencia comprobatoria que es suficiente para sustentar un riesgo de control específica, es materia de criterio de auditoría. La evidencia comprobatoria varía sustancialmente en cuanto a la seguridad que proporciona al auditor, conforme éste desarrolla la determinación del nivel de riesgo de control. El tipo de evidencia comprobatoria, su fuente, su

⁵ Ver Sección 326 sobre "Evidencia Comprobatoria".

oportunidad y la existencia de otra evidencia comprobatoria, relacionada con las conclusiones a que conduce, tienen su efecto sobre el grado de seguridad que esta proporciona.

65. Estas características influyen en la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de controles que el auditor aplica para obtener evidencia comprobatoria sobre el riesgo de control. El auditor selecciona tales pruebas entre una variedad de técnicas, tales como indagación, observación, inspección y reprocesamiento de un control relativo a una afirmación. No existe una prueba de control específica que sea necesaria, aplicable o igualmente efectiva en cada circunstancia.

Tipo de evidencia comprobatoria

66. La naturaleza de un control específico relativo a una afirmación influye en el tipo de evidencia comprobatoria disponible para evaluar la efectividad del diseño u operación de ese control. Para algunos controles puede existir la documentación de su diseño u operación. En tales circunstancias, el auditor puede decidir inspeccionar la documentación para obtener evidencia comprobatoria sobre la efectividad del diseño u operación.
67. Sin embargo, para otros controles tal vez esa documentación no esté disponible o no sea relevante. Por ejemplo, la documentación del diseño u operación tal vez no exista para algunos elementos del ambiente de control, como la asignación de autoridad y responsabilidad, o para algunos tipos de actividades de control como segregación de funciones, o algunas actividades de control efectuadas por medios computacionales. En esas circunstancias, la evidencia comprobatoria sobre la efectividad del diseño u operación podría obtenerse mediante la observación o el empleo de técnicas de auditoría asistidas por computador para reprocesar la aplicación de los controles relevantes.

Fuente de Evidencia Comprobatoria

68. Por lo general, la evidencia comprobatoria sobre la efectividad del diseño y operación de los controles obtenida directamente por el auditor, por ejemplo a través de la observación, proporciona más seguridad que la obtenida indirectamente o por deducción, a través de indagaciones. Por ejemplo, la evidencia comprobatoria sobre la debida segregación de funciones, obtenida mediante la observación por parte del auditor, respecto a la persona que aplica el procedimiento de control, suele proporcionar más seguridad que hacer indagaciones sobre las funciones que realiza esa persona. Sin embargo, el auditor debería considerar que la aplicación observada de un control tal vez no se realice de la misma forma cuando el auditor no esté presente.
69. Por lo general, la sola indagación no proporcionará evidencia comprobatoria suficiente para sustentar una conclusión sobre la efectividad del diseño u operación de un control específico. Cuando el auditor determina que un control específico puede tener un efecto significativo en la reducción del riesgo de control a un nivel bajo para una afirmación específica, normalmente tendrá que efectuar pruebas adicionales para obtener la

evidencia comprobatoria suficiente para sustentar la conclusión sobre la efectividad de ese control.

Oportunidad de la Evidencia Comprobatoria

70. La oportunidad de la evidencia comprobatoria se refiere a cuando ésta se obtuvo y la parte del período sujeto a la auditoría en que se aplica. Al evaluar el grado de seguridad proporcionado por la evidencia comprobatoria, el auditor deberá considerar que la evidencia comprobatoria obtenida mediante algunas pruebas de controles, tales como la observación, se refiere sólo al momento en que se aplicó el procedimiento de auditoría. En consecuencia, tal evidencia comprobatoria podría resultar insuficiente para evaluar la efectividad del diseño u operación de los controles, para períodos no sometidos a esas pruebas. En esas circunstancias, el auditor podría decidir complementar esas pruebas con otras pruebas de controles, que pueden proporcionar la evidencia comprobatoria sobre todo el período de la auditoría. Por ejemplo, para una actividad de control efectuado por un programa de computación, el auditor podría comprobar la operación del control en un momento dado para obtener la evidencia comprobatoria de si el programa ejecuta con efectividad el control. El auditor podría luego efectuar pruebas de controles dirigidas al diseño y operación de otras actividades de control, referentes a la modificación y uso de ese programa de computación para obtener evidencia comprobatoria sobre si el procedimiento de control programado operó uniformemente durante el período sujeto a la auditoría.
71. La evidencia comprobatoria sobre el diseño u operación efectivo de los controles obtenida en auditorías anteriores podría ser considerada en la determinación del riesgo de control para la auditoría actual. Para evaluar el uso de tal evidencia comprobatoria para la auditoría actual, el auditor debería considerar la importancia de la afirmación en cuestión, los controles específicos evaluados durante las auditorías anteriores, el grado en que fueron evaluados, el diseño y la operación efectiva de esos controles, los resultados de las pruebas de los controles utilizados para hacer esas evaluaciones, y la evidencia comprobatoria acerca del diseño u operación que podría resultar de las pruebas sustantivas efectuadas en la auditoría actual. El auditor debería considerar asimismo, que entre más tiempo haya transcurrido desde que se efectuaron las pruebas de los controles para obtener la evidencia comprobatoria sobre el riesgo de control, menor será la seguridad que éstos pueden proporcionar.
72. Al considerar la evidencia comprobatoria obtenida de auditorías anteriores, el auditor debiera obtener evidencia comprobatoria en el período actual con respecto a si han ocurrido cambios en el control interno, posteriores a la auditoría anterior, incluyendo los procedimientos, políticas y personal, así como la naturaleza y alcance de cualesquiera de esos cambios. La consideración de la evidencia comprobatoria sobre estos cambios, junto con las consideraciones descritas en el párrafo anterior, podrían sustentar el aumento o la disminución de la evidencia comprobatoria adicional sobre la efectividad del diseño y operación a obtener en el período actual.

73. Cuando el auditor obtiene evidencia comprobatoria sobre el diseño u operación de los controles durante un período interino, debería determinar la evidencia comprobatoria adicional que se debe obtener para el período restante. Al hacer esa determinación, el auditor debería considerar la importancia de la afirmación involucrada, los controles específicos que se evaluaron durante el período interino, el grado en que se evaluaron el diseño y la operación efectiva de esos controles, los resultados de las pruebas de los controles utilizadas para hacer esa evaluación, la duración del período restante, y la evidencia comprobatoria sobre el diseño y operación que puede resultar de las pruebas sustantivas efectuadas en el período restante. El auditor debería obtener evidencia comprobatoria sobre la naturaleza y alcance de cualquier cambio importante en el control interno que ocurran con posterioridad al período interino, incluyendo procedimientos, políticas y personal.

Interrelación de la Evidencia Comprobatoria

74. El auditor debería considerar el efecto combinado de diferentes tipos de evidencia comprobatoria relativa a la misma afirmación, al evaluar el grado de seguridad que la misma evidencia proporciona. En algunas circunstancias, un sólo tipo de evidencia comprobatoria tal vez no sea suficiente para evaluar la efectividad del diseño u operación de un control. En tales circunstancias, para obtener evidencia comprobatoria suficiente el auditor podría efectuar otras pruebas de controles pertinentes a ese control. Por ejemplo, un auditor puede observar que los programadores no están autorizados para operar el computador. Debido a que una observación es pertinente sólo en el momento de hacerla, el auditor podrá complementar la observación mediante indagaciones sobre la frecuencia y las circunstancias en que los programadores intentaron operar el computador, para determinar de qué manera tales intentos fueron prevenidos o detectados.
75. Adicionalmente, al evaluar el grado de seguridad proporcionado por la evidencia comprobatoria, el auditor debería considerar la interrelación entre el ambiente de control de una entidad, la determinación de riesgo, las actividades de control, la información y comunicación y el monitoreo. No obstante que un componente individual del control interno puede afectar la naturaleza, la oportunidad y/o el alcance de las pruebas sustantivas para una afirmación específica de los estados financieros, el auditor debería considerar la evidencia comprobatoria sobre un componente individual, en relación a la evidencia comprobatoria sobre los otros componentes, al determinar el riesgo de control para una afirmación específica.
76. Por lo general, cuando varios tipos de evidencia comprobatoria sustentan la misma conclusión acerca del diseño u operación de un control, el grado de seguridad proporcionado aumenta. Por el contrario, si varios tipos de evidencia comprobatoria conducen a diferentes conclusiones acerca del diseño u operación de un control, la seguridad proporcionada disminuye. Por ejemplo, a base de la evidencia comprobatoria de que el ambiente de control es efectivo, el auditor puede haber reducido el número de localidades en donde los procedimientos de auditoría serían efectuados. No obstante, si al evaluar los procedimientos de control específicos el auditor obtiene evidencia

comprobatoria de que tales procedimientos son inefectivos, puede reconsiderar su conclusión acerca del ambiente de control y, entre otras cosas, decidir efectuar procedimientos de auditoría en localidades adicionales.

77. De modo similar, la evidencia comprobatoria que indica que el ambiente de control es inefectivo, podrá tener efectos adversos en un control que habría sido efectivo para una afirmación particular. Por ejemplo, un ambiente de control que probablemente permita cambios no autorizados en un programa de computación puede reducir la seguridad proporcionada por la evidencia comprobatoria obtenida al evaluar la efectividad del programa en un momento dado. En esas circunstancias, el auditor puede decidir si obtendrá o no evidencia comprobatoria adicional acerca del diseño y operación de ese programa durante el período de la auditoría. Por ejemplo, el auditor podría obtener y controlar una copia del programa y usar técnicas de auditoría asistidas por el computador para comparar esa copia con el programa que usa la entidad para procesar los datos.
78. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo. En la medida que el auditor determina el riesgo de control, la información obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, la oportunidad y/o el alcance de las otras pruebas de controles planificadas para determinar el riesgo de control. Además, durante la auditoría podrá obtener información, como resultado de la ejecución de pruebas sustantivas o a través de otras fuentes, que difiera sustancialmente de la información en que basó la planificación de sus pruebas de controles para determinar el riesgo de control. Por ejemplo, el grado de errores que el auditor detecta al efectuar las pruebas sustantivas puede modificar su juicio sobre el nivel determinado del riesgo de control. En esas circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos sustantivos planificados, a base de revisar las consideraciones del nivel determinado del riesgo de control, para todas o algunas de las afirmaciones de los estados financieros.

Correlación entre el Riesgo de Control y de Detección

79. El propósito final de evaluar el riesgo de control es contribuir a la evaluación que hace el auditor del riesgo que existan errores significativos en los estados financieros. El proceso de determinar el riesgo de control (junto con evaluar el riesgo inherente) proporciona evidencia comprobatoria acerca del riesgo que tales errores puedan existir en los estados financieros. El auditor utiliza esa evidencia comprobatoria como una base razonable para emitir una opinión, según se señala en la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo, que establece:

"Se obtendrá material de prueba suficiente y competente, por medio de la inspección, observación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión sobre los estados financieros que se examinan."

80. Después de considerar el nivel al que se quiere limitar el riesgo de errores significativos en los estados financieros y los niveles determinados de riesgo inherente y de control, el auditor efectúa las pruebas sustantivas para reducir el riesgo de detección a un nivel

aceptable. En la medida que disminuye el nivel determinado del riesgo de control aumenta el nivel aceptable de riesgo de detección. Por consiguiente, el auditor puede modificar la naturaleza, la oportunidad y/o el alcance de las pruebas sustantivas a ser ejecutadas.

81. No obstante que la relación inversa entre el riesgo de control y el de detección puede permitir al auditor cambiar la naturaleza o la oportunidad de las pruebas sustantivas o limitar su alcance, por lo general el nivel determinado del riesgo de control no podrá ser suficientemente bajo como para eliminar la necesidad de efectuar pruebas sustantivas que reduzcan el riesgo de detección para todas las afirmaciones relevantes de los saldos de cuenta o tipo de transacciones importantes. En consecuencia, independientemente del nivel determinado del riesgo de control, el auditor debería efectuar pruebas sustantivas para los saldos de cuenta y tipo de transacciones significativos.
82. Las pruebas sustantivas que efectúa el auditor consisten en procedimientos analíticos y pruebas de detalle de transacciones y saldos. Una vez establecido el riesgo de control el auditor puede usar asimismo las pruebas de detalle de transacciones como pruebas de controles. El objetivo de las pruebas de detalle de transacciones efectuadas como pruebas sustantivas es detectar errores significativos en los estados financieros. El objetivo de las pruebas de detalle de transacciones efectuadas como pruebas de controles es evaluar si un control ha operado efectivamente. Aún cuando los objetivos son diferentes, ambos pueden realizarse conjuntamente al efectuar una prueba de detalle en la misma transacción. Sin embargo, el auditor debería reconocer que se requiere considerar a fondo tanto el diseño como la evaluación de tales pruebas, para asegurar que se logren ambos objetivos.

APROBACIÓN DE LA COMISIÓN DE AUDITORÍA

Esta Norma ha sido preparada por la Comisión de Auditoría del Colegio de Contadores de Chile A.G., con la colaboración del Instituto de Auditores A.G., y fue aprobada con el voto unánime de sus miembros.

Los miembros de la Comisión de Auditoría que participaron en la preparación de esta Norma son los siguientes:

Jesús Riveros G.
Presidente

Anthony J.F. Dawes
Jaime Goñi G.
Edgardo Hernández G.
Luis Landa T.

Alvaro Leiva C.
Fernando Poblete V.
Hernán Quililongo C.

Howard P. Keefe Mc D., Director Técnico

APROBACIÓN DEL HONORABLE CONSEJO NACIONAL

La Norma N° 44 que establece normas relativas a "Consideración del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros", ha sido aprobada por el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G., en sesión ordinaria del 03 de mayo de 2001, de acuerdo a las atribuciones contenidas en la letra h) del Artículo 13° de los Estatutos del Colegio (Art. 13° letra g) de la Ley N° 13.011), el que dispone su vigencia a contar de esta aprobación.

LUIS A. ESPINOZA MORAGA
Secretario General

FERNANDO POBLETE VELASQUEZ
Presidente Nacional en Ejercicio

Componentes de Control Interno

1. Este Anexo analiza los cinco componentes de control interno establecidos en el párrafo 7 y descritos brevemente en los párrafos 25 al 40 en relación a una auditoría de estados financieros.

Ambiente de Control

2. El ambiente de control determina el estilo de una organización, influenciando en la conciencia de control de su personal. Es el fundamento de todos los otros componentes del control interno, entregando disciplina y estructura.
3. El ambiente de control abarca los siguientes elementos:
 - a. Integridad y valores éticos. La efectividad de los controles no está sobre la integridad y los valores éticos de los miembros de la organización que los establecen, administran y monitorean. La integridad y los valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control, afectando el diseño, administración y monitoreo de los otros componentes. La integridad y conducta ética son el resultado de las normas éticas y de conducta de la entidad, de la forma en que las mismas son comunicadas y de la forma en que son reforzadas en la práctica. Incluyen acciones de la administración para eliminar o reducir condiciones y tentaciones que podrían llevar al personal a practicar actos deshonestos, ilegales o no éticos. También incluyen la comunicación de los valores de la entidad y de normas de conducta al personal a través de pronunciamientos de políticas y códigos de conducta y mediante el ejemplo.
 - b. Compromiso de competencia. La competencia es el conocimiento y las habilidades necesarias para realizar tareas que definen el trabajo individual. El compromiso de competencia incluye la consideración que hace la administración de los niveles de competencia para ciertos trabajos en particular y la forma como esos niveles se traducen en requisitos de habilidades y conocimientos.
 - c. Participación del Directorio o del Comité de Auditoría. La conciencia de control de una entidad se ve influida significativamente por el Directorio o por el Comité de auditoría de esa entidad. Son atributos de esta participación, la independencia del directorio o del comité de auditoría con respecto a la gerencia, la experiencia y nivel de sus miembros, el alcance de su participación y definición específica de actividades, lo apropiado de sus acciones, el grado al cual se plantean y profundizan materias difíciles con la gerencia y su interacción con auditores internos y externos.
 - d. Filosofía de la administración y estilo de operar. La filosofía y estilo de operar de la administración y gerencia abarcan una amplia gama de características. Tales

características pueden incluir las siguientes: enfoque de la gerencia para asumir y monitorear riesgos empresariales, actitudes y acciones de la gerencia frente a los informes financieros (selección conservadora o agresiva a partir de principios contables alternativos disponibles, y conciencia y prudencia con que se desarrollan los cálculos contables) y actitud de la gerencia frente al procesamiento de la información y las funciones de contabilidad y su personal.

- e. Estructura organizacional. La estructura organizacional de una entidad ofrece el marco dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y monitorean sus actividades tendientes a lograr objetivos que afectan a toda la entidad. Establecer una estructura organizacional pertinente incluye considerar áreas claves de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas para la presentación de informes. Una entidad debe desarrollar una estructura organizacional apta para sus necesidades. La conveniencia de la estructura organizacional de una entidad depende en parte del tamaño y la naturaleza de sus actividades.
- f. Asignación de autoridad y responsabilidad. Este factor incluye la forma como se asignan la autoridad y la responsabilidad de las actividades operacionales y la forma como se establecen las relaciones de informar y los niveles de autorización. También incluye políticas relacionadas con prácticas empresariales apropiadas, conocimiento y experiencia del personal clave y recursos entregados para ejecutar los deberes. Además, incluye políticas y comunicaciones dirigidas a garantizar que todo el personal comprenda los objetivos de la entidad, tome conocimiento cómo se interrelacionan sus acciones individuales, contribuye al logro de esos objetivos, y conozca cómo y de qué será responsable.
- g. Políticas y prácticas de recursos humanos. Las políticas y prácticas de recursos humanos dicen relación con la contratación, orientación, capacitación, evaluación, asesoramiento, promoción, compensación y acciones correctivas. Por ejemplo, las normas para contratar a los individuos más calificados -con énfasis en antecedentes educacionales, experiencia laboral previa, logros en el pasado y evidencia de integridad y conducta ética- demuestran el compromiso de una entidad con el personal competente y digno de confianza. Las políticas de capacitación que definen roles y responsabilidades esperadas, incluyen prácticas tales como cursos y seminarios de capacitación, ilustran niveles esperados de rendimiento y conducta. Las promociones basadas en evaluaciones periódicas del rendimiento demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso del personal calificado a niveles más altos de responsabilidad.

Aplicación a Entidades de Tamaño Pequeño y Mediano.

- 4. Las entidades de tamaño pequeño y mediano tal vez implementen los elementos del ambiente de control de manera diferente de las entidades grandes. Por ejemplo, es posible que las entidades pequeñas no tengan un código de conducta escrito pero, en cambio, podrían desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y el comportamiento ético a través de las comunicaciones orales y el ejemplo de la Gerencia.

Del mismo modo, es posible que las entidades de tamaño pequeño no tengan un miembro independiente o externo en sus juntas de directores. Sin embargo, estas condiciones tal vez no afecten la evaluación que haga el auditor del riesgo de control.

Evaluación de riesgo

5. La evaluación del riesgo de una entidad para propósitos de informes financieros consiste en su identificación, análisis y administración de riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que son presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo, la evaluación de riesgo podría referirse a la forma como la entidad considera la posibilidad de transacciones no registradas, o a identificar y analizar estimaciones significativas registradas en los estados financieros. Los riesgos relevantes para informes financieros confiables pueden referirse también a hechos o transacciones específicos.
6. Los riesgos relevantes a los informes financieros incluyen hechos y circunstancias externos e internos, que pueden ocurrir y afectar adversamente la capacidad de una entidad para registrar, procesar, resumir e informar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. Una vez que se identifican los riesgos, la gerencia considera su importancia, la posibilidad de que ocurran, y la forma en que deben ser manejados. La gerencia puede dar inicio a planes, programas o acciones destinados a enfrentar riesgos específicos o podría decidir aceptar un riesgo debido a consideraciones de costo o de otra índole. Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias tales como:

Cambios en el ambiente operacional. Cambios en el ambiente regulatorio u operacional pueden producir cambios en las presiones competitivas y causar riesgos significativamente diferentes.

Personal nuevo. El personal nuevo puede tener un enfoque diferente sobre el control interno o un entendimiento distinto del mismo.

Sistemas de información nuevos o reestructurados. Cambios significativos y rápidos en sistemas de información pueden modificar el riesgo relativo al control interno.

Rápido crecimiento. La expansión significativa y rápida de las operaciones puede aumentar la presión sobre los controles y aumentar el riesgo de una falla de los mismos.

Cambios tecnológicos. El incorporar nuevas tecnologías a los procesos de producción o a los sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.

Nuevas líneas de productos o actividades. El ingresar a áreas de negocios o transacciones con las cuales una entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados con el control interno.

Reestructuraciones corporativas. Las reestructuraciones pueden ir acompañadas por reducciones de personal y cambios en la supervisión y segregación de funciones que pueden alterar el riesgo asociado con el control interno.

Operaciones en el exterior. La expansión o adquisición de operaciones extranjeras acarrea riesgos nuevos y muchas veces específicos que pueden tener un impacto en el control interno. Por ejemplo, riesgos nuevos o modificados originados por transacciones en moneda extranjera.

Nuevos pronunciamientos contables. La adopción de nuevos principios contables o el cambio de los mismos puede afectar los riesgos involucrados en la preparación de estados financieros.

Aplicación a Entidades de Tamaño Pequeño o Mediano

7. Los conceptos básicos de la evaluación de riesgo deben estar presentes en toda entidad, independientemente de su tamaño, pero es probable que el proceso de evaluación de riesgo sea menos formal y menos estructurado en entidades de tamaño pequeño y mediano que en empresas grandes. Todas las entidades deben tener objetivos de informes financieros establecidos, pero los mismos tal vez sean reconocidos implícita más que explícitamente en las entidades pequeñas. La gerencia podría ser capaz de aprender sobre los riesgos relacionados con estos objetivos a través de una participación personal directa con empleados y partes externas.

Actividades de control

8. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la administración son ejecutadas. Ayudan a asegurar que se toman las acciones adecuadas para enfrentar los riesgos, con miras a alcanzar los objetivos de la entidad. Las actividades de control tienen diversos objetivos y son aplicadas a diversos niveles organizacionales y funcionales.
9. Generalmente, las actividades de control que pueden ser relevantes para una auditoría pueden ser categorizadas como políticas y procedimientos que dicen relación con lo siguiente:

Control de gestión. Estas actividades de control incluyen revisiones de rendimiento real versus presupuestos, pronósticos y rendimiento de periodos anteriores; relacionar conjuntos diferentes de datos - operacionales o financieros- unos con otros, junto con análisis de las relaciones y acciones de investigación y corrección- y revisión de rendimiento funcional o por actividad, tales como las revisiones de informes por sucursal, región y tipo de préstamo que pueda hacer el gerente de créditos de consumo de un banco para propósitos de aprobación y cobranza de créditos.

Procesamiento de información. Se realizan una variedad de controles para revisar la exactitud, integridad y autorización de las transacciones. Los dos agrupamientos amplios de actividades de control de sistemas de información son los controles generales y los controles de aplicación. Los controles generales normalmente incluyen controles sobre operaciones de centros de datos, adquisición y mantención de software de sistemas, seguridad de acceso, y desarrollo y mantención de sistemas de aplicación. Estos controles se aplican a los computadores mainframe, a los minicomputadores, y a los ambientes de usuario final. Los controles de aplicación se aplican al procesamiento de aplicaciones individuales. Estos controles contribuyen a garantizar que las transacciones sean válidas, estén debidamente autorizadas, y sean procesadas total y exactamente.

Controles físicos. Estas actividades abarcan la seguridad física de activos, incluyendo salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones vigiladas, al acceso a activos y registros; autorización para acceso a programas computacionales y archivos de datos; conteo y comprobación periódicos con montos anotados en los registros de control. El grado al cual los controles físicos pensados para impedir el hurto de activos son relevantes para la confiabilidad de la preparación de estados financieros, y por ende de la auditoría. Depende de circunstancias, tales como cuando los activos son altamente susceptibles a un mal uso. Por ejemplo, estos controles generalmente no serían relevantes cuando cualquier pérdida de inventario se detectara gracias a una inspección física periódica y fuera registrada en los estados financieros. No obstante, si para efectos de informes financieros la gerencia depende únicamente de los registros perpetuos de inventario, los controles de seguridad física serían relevantes para la auditoría.

Segregación de funciones. El asignar a personas diferentes las responsabilidades de autorizar transacciones, registrarlas y mantener custodia de activos tiene como propósito reducir las posibilidades de que una persona se encuentre en situación de perpetrar y ocultar errores o irregularidades en el curso normal de sus funciones.

Aplicación a Entidades de Tamaño Pequeño y Mediano

10. Es muy probable que los conceptos que subyacen a las actividades de control en organizaciones de tamaño pequeño y mediano sean similares a aquellos en entidades más grandes, pero varía la formalidad con la cual ellos operan. Además, las entidades más pequeñas podrían determinar que ciertos tipos de actividades de control no son relevantes debido a los controles aplicados por la gerencia. Por ejemplo, si la gerencia retiene autoridad para aprobar ventas al crédito, compras importantes y uso de líneas de crédito, estas prácticas pueden constituirse en fuertes controles sobre dichas actividades, disminuyendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas. Una apropiada segregación de funciones muchas veces parece presentar dificultades en organizaciones pequeñas. Sin embargo, incluso empresas que sólo tienen unos pocos empleados pueden ser capaces de asignar sus responsabilidades para lograr una segregación apropiada o, si eso no es posible, para lograr que la gerencia supervise actividades incompatibles con objetivos de control.

Información y Comunicación

11. El sistema de información relevante a los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema contable, consiste en los métodos y registros contables establecidos para registrar, procesar, resumir e informar transacciones de una entidad (así como eventos y condiciones) y el control contable de los activos, pasivos y patrimonio relacionados. La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración para tomar decisiones apropiadas para controlar las actividades de la entidad y preparar información financiera confiable.
12. Un sistema de información comprende métodos y registros que:
 - Identifican y registran todas las transacciones válidas.
 - Describen en forma oportuna, las transacciones con detalle suficiente como para permitir una adecuada clasificación de transacciones para informes financieros.
 - Cuantifican el valor de transacciones de una manera que permita registrar su apropiado valor monetario en los estados financieros.
 - Determinan el período de tiempo en el que ocurrieron las transacciones para permitir el registro de transacciones en el período contable adecuado.
 - Presentan adecuadamente las transacciones y revelaciones adecuadas en los estados financieros.
13. La comunicación involucra entregar un entendimiento de los roles y responsabilidades individuales relativos al control interno sobre los informes financieros. Incluye el grado al cual el personal comprende la manera como se relacionan sus actividades en el sistema de información de informes financieros con el trabajo de otros y los medios de informar excepciones a un nivel superior apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos contribuyen a garantizar que se informen las excepciones y se emprendan las acciones con respecto a ellas.
14. La comunicación adopta formas tales como manuales de política, manuales de contabilidad, informes financieros, y memorándums. La comunicación también se puede hacer oralmente y a través de las acciones de la gerencia.

Aplicación a Entidades de Tamaño Pequeño y Mediano

15. Es probable que los sistemas de información en las organizaciones de tamaño pequeño o mediano sean menos formales que en las organizaciones grandes, pero su papel es igual de significativo. Es posible que las entidades pequeñas con activa participación de la gerencia no necesiten descripciones extensas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. La comunicación puede ser menos formal y más fácil de lograr en una empresa de tamaño pequeño o

mediano que en una empresa grande debido al tamaño y menores niveles de la organización pequeña y a la mayor visibilidad y disponibilidad de la gerencia.

Monitoreo

16. El monitoreo es un proceso que evalúa la calidad del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Involucra evaluar el diseño y operaciones de los controles en forma oportuna y adoptar las acciones correctivas necesarias. Este proceso se realiza a través de actividades permanentes, esporádicas o combinaciones de ambas.
17. Las actividades de monitoreo constantes se incorporan a las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión. Los gerentes de ventas, compras y producción en niveles divisionales y corporativos están en contacto con las operaciones y pueden cuestionar informes que difieren significativamente de su conocimiento de las operaciones.
18. En diversas entidades los auditores internos o personal que realiza funciones similares contribuyen al monitoreo de las actividades de una entidad a través de evaluaciones por separado. Ellos entregan regularmente información sobre el funcionamiento del control interno, concentrando considerable atención en la evaluación del diseño y la operación del mismo y comunican información sobre fortalezas y debilidades y recomendaciones para mejorar dicho control interno.
19. Las actividades de monitoreo pueden incluir el uso de información procedente de comunicaciones provenientes de partes externas. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación pagando sus facturas o quejándose por los cobros. Además, los reguladores pueden comunicarse con la entidad en relación a materias que afecten el funcionamiento del control interno, por ejemplo, enviando comunicaciones relativas a exámenes realizados por organismos que regulan a los bancos. Del mismo modo, la administración podría considerar comunicaciones relativas al control interno procedentes de auditores externos al realizar actividades de monitoreo.

Aplicación a Entidades de Tamaño Pequeño y Mediano

20. Es más probable que las actividades de monitoreo constante de las entidades de tamaño pequeño y mediano sean informales y se las realice típicamente como parte del manejo general de las operaciones de una entidad. Una estrecha participación de la gerencia en las operaciones muchas veces permitirá identificar variaciones significativas con respecto a expectativas e inexactitudes en los datos financieros.