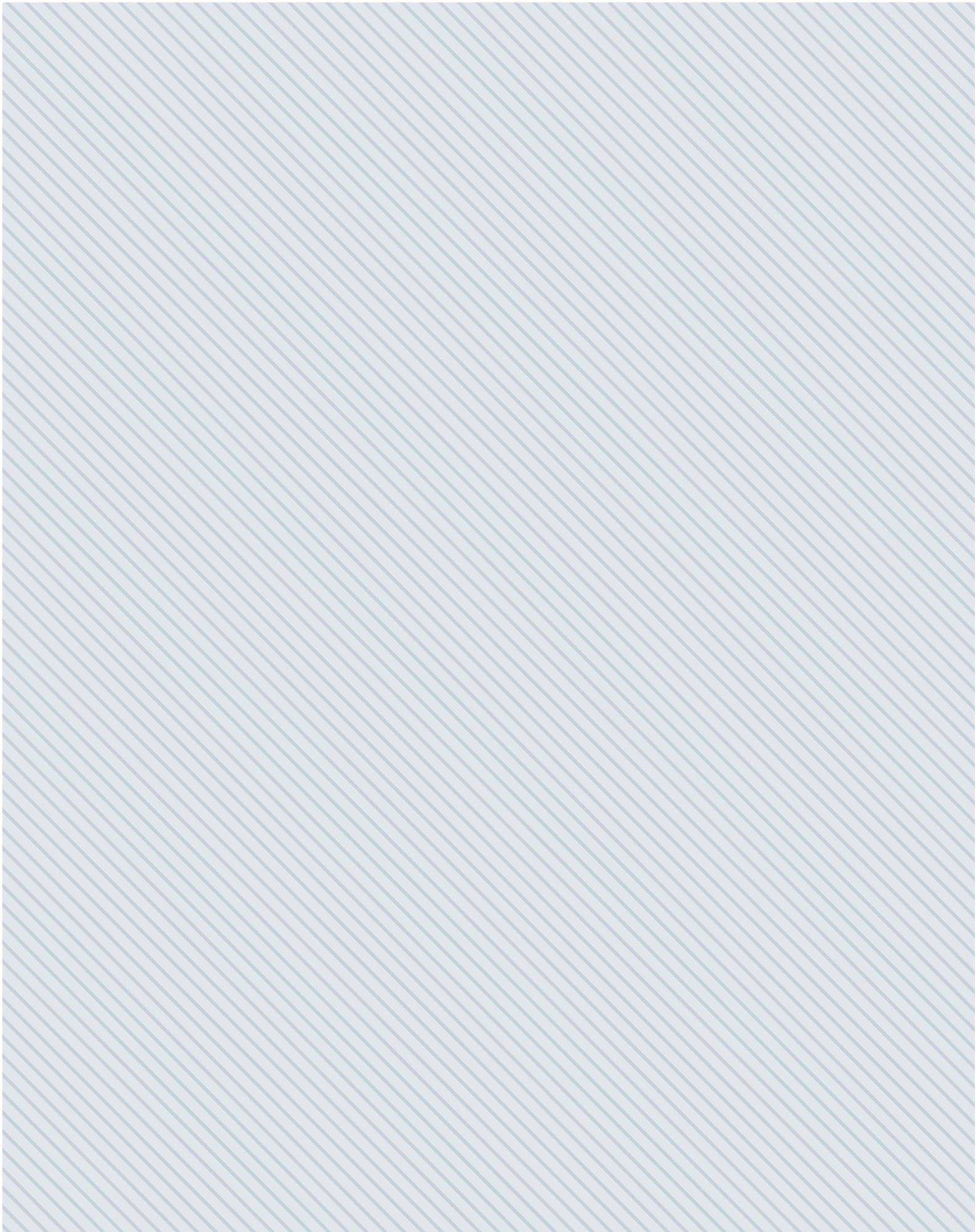


TERCERA PARTE

# Examen y evaluación del control interno. Tendencias del control interno





# Normatividad relacionada con el examen y evaluación del control interno



## Objetivos y resumen del capítulo

Una vez que haya leído y estudiado este capítulo, usted será capaz de:



1

Introducirse en la normatividad relacionada con el examen y evaluación del control interno.

2

Conocer el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas (IMCP), como promotor y emisor de normatividad en materia de contabilidad y auditoría (externa) de información financiera en México.

3

Conocer la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* — IFAC) como promotora y emisora de normatividad en materia de contabilidad y auditoría (externa) de información financiera a nivel internacional.



### RESUMEN DEL CAPÍTULO

- Las organizaciones internacionales de contadores y auditores como promotores y emisores de normatividad en materia de auditoría.
- Adopción en México de las Normas Internacionales de Auditoría en sustitución de las Normas y Procedimientos de Auditoría abrogados el 1 de enero de 2013.

- Semblanza.
- Misión.
- Objetivos.
- Normatividad en materia contable.
- Normatividad en materia de auditoría.

- Semblanza.
- Misión.
- Actividades principales.
- Iniciativas de establecimiento de normas.

4

Identificar las Normas Internacionales de Auditoría relevantes para el examen y evaluación del control interno en la práctica de la auditoría (externa) de información financiera.

5

Conocer el Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors* — IIA) como promotor y emisor de normatividad en materia de auditoría interna a nivel internacional.

6

Identificar las Guías de Apoyo para la Práctica de la Auditoría Interna (*Practice Advisories* — PA) relevantes para el examen y evaluación del control interno (denominado como Procesos de control por el IIA) en la práctica de la auditoría interna.

- NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
- NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

- Semblanza.
- Misión y actividades.
- Normatividad.

- Tipos de membresía al IIA.
- Beneficios de ser miembro del IIA.

- Guía PA 2010-2 Utilización del proceso de administración de riesgos en la planeación de la función de auditoría interna.
- Guía PA 2110-2 Gobierno: Relación con el riesgo y el control.
- Guía PA 2130-1 Evaluación de la adecuación de los procesos de control.
- Guía PA 2200-2 Utilización de un enfoque basado en el más alto-más bajo de los riesgos para identificar los controles por evaluar en los trabajos de auditoría interna.

## 15.1 Introducción

En materia de normatividad disponible para el examen y evaluación del control interno, muchas organizaciones e instituciones públicas y privadas a nivel internacional se han pronunciado y desarrollado una normatividad propia; sin embargo, prácticamente todas han tomado como punto de referencia, ya sea transcribiendo, adaptando o adecuando a sus necesidades y tipo de auditoría a practicar, las normas y procedimientos de auditoría emitidos por las organizaciones de contadores públicos instituidas en su país, tal es el caso, por ejemplo, de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), no obstante que esa normatividad esté orientada a la auditoría de información financiera practicada por auditores externos o independientes de la entidad a auditar.

Posiblemente surja la duda de por qué esas organizaciones, como el IMCP en México, hayan sido las instituciones a las que todo profesional de la auditoría, en cualquiera de sus acepciones o tipos, respeta, reconoce y acude para satisfacer sus necesidades de examen y evaluación del control interno, entre otros muchos otros tópicos más de auditoría. La respuesta descansa en la solidez, trascendencia, logros, desarrollos institucionales y respetable posicionamiento profesional en su respectivo país.

### Sin embargo...

El hecho de que en cada país sus respectivas organizaciones profesionales de contadores públicos emitan su propia normatividad para la práctica de la auditoría de manera externa, provoca la lógica dispersión y discrepancia de criterios y posicionamientos en la materia a nivel internacional; y ante un mundo tan globalizado que requiere sistemas consistentes que permitan la comparabilidad de información financiera y su consecuente examen o auditoría, se hizo indispensable la aprobación y uniformidad de pronunciamientos que fuesen de aceptación universal. En ese orden:

*“El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), miembro de la International Federation of Accountants (IFAC), ha adquirido el compromiso de adoptar y alinearse con las normas emitidas por este organismo, dentro de las que se incluye la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (ISA, por sus siglas en inglés); consecuentemente, la membresía del IMCP aprobó en 2010 la adopción integral de las NIA para los ejercicios contables que inicien el 1 de enero de 2012.*

*“La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), antes Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) durante 2008, 2009 y 2010 ha emitido diversas normas de auditoría que tienden a homologar los pronunciamientos normativos en nuestro país con los que prevalecen internacionalmente, concluyendo así el proceso de convergencia con las NIA en 2010.*

*“Asimismo, las normas de auditoría generalmente aceptadas en México emitidas por la CONAA (que es la Comisión de mayor antigüedad del IMCP, con 55 años de trabajos ininterrumpidos) quedarán abrogadas el 1 de enero de 2013”. (sic)<sup>1</sup>*

En función de la transcripción que antecede, en este capítulo no se tratará lo relativo a la normatividad mexicana que estuvo vigente hasta diciembre de 2012, puesto que resultaría ocioso dar entrada a un tema que no tiene actualidad académica ni aplicación obligatoria en la práctica de la auditoría externa y que, como quedó apuntado, a partir del 1 de enero de 2013 únicamente son de aplicación en el ámbito de la República Mexicana, y posiblemente de muchos países latinoamericanos más, las Normas Internacionales de Auditoría promulgadas por la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* — IFAC).

Con el propósito de que el lector adquiera un conocimiento que le permita identificar, reconocer y justificar la adopción y aplicación de los pronunciamientos en materia de auditoría incluyendo, por supuesto, la relativa al examen y evaluación del control interno, el capítulo se conformará con una referencia general sobre las organizaciones emisoras de esa normatividad, para continuar en cada caso con el tratamiento de la normatividad que han emitido motivo del presente capítulo; excepto en el caso del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que aún cuando ya no emite normatividad propia en materia de auditoría, se considera conveniente hacer esta referencia por la transcendencia de esa organización en la contaduría pública mexicana.

## 15.2 Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)

### ■ Semblanza

Se ha aceptado y reconocido el 25 de mayo de 1907, en ocasión de la presentación del examen profesional de Don Fernando Diez Barroso con el que obtuvo el primer título de Contador de Comercio que se expidió en México, como la fecha de nacimiento de la profesión contable en el país. Algunos años después, y por gestiones del propio Diez Barroso, los planes de estudio fueron modificados y el título otorgado cambió al de Contador Público.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. tuvo su origen a raíz de la inquietud de un grupo de 11 jóvenes profesionistas, todos ellos denominados en esa época contadores de comercio, que en 1917 constituyeron la Asociación de Contadores Titulados, los cuales celebraban reuniones mensuales a fin de tratar diversos problemas relacionados con la profesión. Años más tarde, y en atención al avance en sus estudios y práctica profesional, se les otorgó el título de contador público.

<sup>1</sup> Esta referencia es transcripción fiel de los primeros tres párrafos de la Presentación incluida en las páginas iniciales de la siguiente fuente bibliográfica:

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (2011), *Normas de Auditoría, para Atestiguar, Revisión y otros Servicios Relacionados* (1ª. edición) México, IMCP.

A fines de 1919 la Asociación de Contadores Titulados creó, dentro de la misma agrupación, un cuerpo técnico de contadores que se denominó Instituto de Contadores Titulados, con personalidad jurídica propia. Este cuerpo estaba integrado por profesionistas que contaban con título de contador público y que cumplían con altos rangos de exigencia de carácter ético y técnico.

La Asociación de Contadores Titulados evolucionó hacia convertirse el 6 de octubre de 1923 en Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, con 23 socios fundadores, el cual el 19 de febrero de 1925 tomó el carácter de sociedad civil.

La membresía de ese instituto fue creciendo, propiciando con ello el desarrollo de la profesión y dando lugar al nacimiento de otras agrupaciones profesionales, tal es el caso del Instituto de Contadores Públicos de Monterrey fundado en diciembre de 1948, y el Colegio de Contadores Públicos (de la ciudad de México) en junio de 1949, seguido casi inmediatamente de la fundación del Instituto de Contadores Públicos de la Laguna.

El 12 de septiembre de 1955 se decidió suprimir el adjetivo “Titulado” para dar lugar a la denominación Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), partiendo del hecho de que no se puede ser socio del IMCP si no se está titulado.

El siguiente paso hacia la unificación de la profesión contable se dio durante la celebración de la primera convención de contadores efectuada en 1957, donde se celebraron las bodas de oro de la Contaduría Pública.

En 1964 una comisión integrada con destacados contadores públicos sentó las bases para la constitución del Instituto Mexicano de Contadores Públicos como organismo nacional, la cual se consumó con el acuerdo de los organismos asistentes a la quinta convención anual de contadores celebrada en la ciudad de Chihuahua, Chihuahua, en 1965.

Ese acuerdo dio de hecho al IMCP la representación de la profesión contable nacional, es decir, la autoridad moral para actuar en nombre de todos los contadores. La representación de derecho, o sea, la autoridad legal, llegó el 20 de enero de 1977, fecha en que en la asamblea de socios celebrada en la ciudad de Guadalajara, Jalisco, el IMCP se constituyó en federación.

El reconocimiento oficial fue extendido por la autoridad el 28 de junio de 1977, al obtener de la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública del gobierno federal mexicano, el registro de la primera federación de profesionistas en México; lo que llevó a la denominación actual del organismo como Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas.

Y así se tiene que en la evolución y desarrollo natural de la contaduría pública mexicana, el 8 de febrero de 1998, en la residencia oficial de Los Pinos, el Presidente de la República, Dr. Ernesto Cerdillo Ponce de León, entregó las constancias de los primeros contadores públicos certificados, convirtiendo a la certificación en un hecho que pone a México a la vanguardia en actualización profesional.

Más adelante, el 1 de mayo de 1998, entra en vigor el Reglamento de Certificación expedido por el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría (COMPIC). Este organismo reconoce y acuerda que el IMCP, en reconocimiento a su seriedad e institucionalidad, es la única entidad profesional con respaldo para certificar a los contadores públicos.

Al igual que el IMCP, como federación de colegios de profesionistas, pueden tener el carácter de asociaciones federadas los colegios e institutos de contadores públicos mexicanos legalmente constituidos que lo soliciten y cumplan con los requisitos establecidos; en ese orden, el instituto no afilia directamente a ningún contador público, ya que éstos adquieren el carácter de socio una vez que han sido admitidos como socios de alguna federada; esto es, la admisión de un socio por parte de una asociación así, implica su ingreso simultáneo al IMCP. Hacia 2014 el instituto agrupaba a 60 colegios y más de 21,000 contadores públicos en la República Mexicana.

Por otro lado, los contadores públicos de todo el mundo han formado agrupaciones profesionales locales que se enlazan unas con otras integrando organismos nacionales (tal es el caso de México con el IMCP), los cuales se vinculan con sus similares para, finalmente, entretejer una amplia red mundial que cuenta con estructuras formales que trabajan por la armonización mundial de la profesión, el intercambio y el desarrollo técnico entre sus miembros. Así, el IMCP colabora en la investigación, desarrollo y fusión de temas contables y de auditoría, entre otros, participando activamente, además de ser socio fundador, en varios organismos internacionales, como son:

- Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) fundada en 1949 como Conferencia Interamericana de Contabilidad, para pasar a su actual denominación en 1974, que tiene como objetivo el desarrollo técnico e investigación de los contadores americanos.
- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee* — IASC) constituida el 29 de junio de 1973, que tiene como objetivos principales el formular y publicar normas contables de interés público para ser observadas en la presentación de estados financieros y promover su aceptación y observancia mundiales; y trabajar en el mejoramiento y armonización de regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros.
- Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants*, IFAC) (para mayores referencias acerca de este organismo internacional, consulte la sección 15.3 siguiente).

## ■ Misión

Fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional, dentro de los más altos estándares éticos, en beneficio de la sociedad.

## ■ Objetivos

- Mantener la unión de los contadores públicos de todo el país, independientemente de su área de ejercicio profesional: privada, pública, docente o independiente.
- Fomentar el prestigio de la profesión de contador público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral en el cumplimiento y respeto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación.

- Propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación, por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional que se juzguen necesarios.
- Establecer y divulgar, en interés del público, las normas contables que deben observarse en la formulación y presentación de información financiera para fines externos, y promover su aceptación y observancia en el país.
- Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas relativos al ejercicio profesional.
- Salvaguardar y defender los intereses profesionales de los asociados.
- Representar, a través de sus órganos adecuados, o delegando su representación en las asociaciones federadas, a todos los contadores públicos del país ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes.
- Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.
- Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión, con carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales.
- Realizar tareas de investigación tendentes a producir tecnología contable, de auditoría y de control, que sean de utilidad a los usuarios de los servicios del contador público, tanto en el sector empresarial como en el gubernamental.
- Coadyuvar con la sociedad y con el gobierno federal mexicano en las áreas de competencia del contador público para la consecución de los más altos objetivos del país y la solución de sus problemas apremiantes.

## ■ Normatividad en materia contable<sup>2</sup>

Durante más de 30 años, la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del IMCP fue la encargada de emitir la normatividad contable en México a través de boletines y circulares de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. En ese conjunto de pronunciamientos se establecieron los fundamentos de la contabilidad financiera en los que se basó no sólo el desarrollo de normas particulares, sino también la respuesta a controversias o problemática derivadas de la emisión de estados financieros de las entidades económicas. Indiscutiblemente la CPC ha desempeñado esta función con un alto grado de dedicación, responsabilidad y profesionalismo.

A partir del 1 de junio de 2004 es el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) la organización que, en congruencia con la tendencia mundial, asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable en México.

El CINIF es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en 2002 por trece entidades líderes de los sectores público y privado (el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es una de ellas) con objeto de desarrollar las Normas de Información Financiera (NIF) en

<sup>2</sup> Fuente de referencia y apoyo para complementar esta sección:  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Principios de Contabilidad (2010), *Normas de Información Financiera (NIF)* (5ª. edición), México, IMCP.

sustitución de los otrora Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que le fueron transferidos al CINIF el 31 de mayo de 2004, con un alto grado de transparencia, objetividad y confiabilidad, que sean de utilidad tanto para emisores como para usuarios de la información financiera.

Desde luego, el propio IMCP ha sido promotor de la constitución del CINIF, por lo que ha establecido (en el capítulo I de sus Estatutos, apartado 1.03, inciso m), que el IMCP tiene como objetivo, entre otros: “Adoptar como disposiciones fundamentales, consecuentemente de observancia obligatoria para los socios del instituto, las normas de información financiera que emita el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera...”.

## ■ Normatividad en materia de auditoría

Para dar congruencia y uniformidad al ejercicio de esta disciplina profesional, y con el fin de garantizar a los usuarios de estos servicios la calidad que requieren, el IMCP instituyó en 1955 la Comisión de Procedimientos de Auditoría, misma que amplió su nombre a Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) en 1971, para pasar actualmente a Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) la que, con apoyo de comentarios, opiniones y recomendaciones de contadores públicos organizados en torno al instituto y otras fuentes de opinión, tiene la gran responsabilidad de normar la actuación del auditor de estados financieros.

En condiciones actuales de la normatividad en materia de auditoría, y como quedó señalado en la introducción con la que se inició este capítulo, las tradicionalmente identificadas como Normas y Procedimientos de Auditoría fueron abrogadas en enero de 2013 para dar paso a la observancia, uso y aplicación en México de las Normas Internacionales de Auditoría.

La normatividad referida en las dos secciones anteriores es transmitida formalmente a través de la revista *Contaduría Pública*, órgano de difusión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y compendiada en ediciones anuales publicadas en forma de libro por el mismo instituto.

## 15.3 Federación Internacional de Contadores<sup>3</sup>

### ■ Semblanza

La Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* — IFAC), registrada en Ginebra, Suiza, y cuya sede está ubicada actualmente en la ciudad de Nueva York, surgió como resultado de las iniciativas establecidas en 1973 y formalmente aprobadas en el Congreso Internacional de Contadores, celebrado en Munich, Alemania en 1977. Tiene como objetivo

<sup>3</sup> Este tema fue conformado, entre otras fuentes, con información extraída y adaptada de la sección *Antecedentes de la Federación Internacional de Contadores*, contemplada en la parte introductoria del libro *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad, International Federation of Accountants* (10ª edición), publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2010), México, y la página web de la IFAC a octubre de 2014.

fundamental desarrollar e incrementar una profesión contable mundialmente coordinada y con reglas armonizadas. Es una organización internacional de cuerpos contables, sin propósitos de lucro, no gubernamental ni política. A través de la cooperación con otros organismos, organizaciones internacionales de contabilidad y con otros grupos mundiales, IFAC inicia, coordina y guía los esfuerzos para lograr normas de ética y educación de la profesión contable.

IFAC está comprometida con la protección del interés público a través de la emisión de altos estándares profesionales, la promoción de sólidos valores éticos, el fomento de una práctica profesional de calidad, y el apoyo en el desarrollo de todos los sectores de la población alrededor del mundo. Además, coordina la elaboración de estándares internacionales en materias de ética, auditoría, educación y normas contables; y emite pronunciamientos, políticas y recomendaciones en asuntos relevantes para la profesión.

Los órganos de mando de IFAC, personal asistente y voluntarios están comprometidos con los valores de integridad, transparencia y experiencia. IFAC busca también reforzar la adhesión de los contadores profesionales a estos valores, que se reflejan en el Código de Ética para Contadores Profesionales del IFAC.

La membresía a IFAC está abierta a organismos contables reconocidos por ley o por consenso general dentro de sus países como organizaciones nacionales importantes y de buena posición dentro de la profesión contable. La membresía en IFAC automáticamente incluye derechos en el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee* — IASC). Hacia finales de 2014 IFAC agrupaba a 173 miembros asociados de 129 países, los que representan alrededor de 2.5 millones de contadores afiliados a sus respectivos organismos de contadores y quienes laboran en la contaduría independiente, la industria, el comercio, el gobierno y la academia. Ningún otro órgano de contabilidad del mundo, y otras organizaciones profesionales, tienen el amplio apoyo internacional que caracteriza a IFAC.

## ■ Misión

Para servir al interés público, IFAC seguirá fortaleciendo la profesión contable mundial y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales al establecer y promover el apego a las normas profesionales de alta calidad, incrementando la convergencia internacional de estas normas y pronunciándose sobre asuntos de interés general en donde la capacidad profesional es la más relevante.

## ■ Actividades principales

### Servir al interés público

IFAC brinda liderazgo a la profesión contable mundial sirviendo al interés público al:

- Desarrollar, promover y mantener normas profesionales globales y un Código de Ética para Contadores Profesionales de una alta calidad uniforme.

- Alentar de forma activa la convergencia de normas profesionales, particularmente normas de auditoría, de trabajos para atestiguar, ética, educación y de información financiera de los sectores público y privado.
- Buscar mejoras continuas en la calidad de la auditoría y en la administración financiera.
- Promover los valores de la profesión contable para asegurar que atraiga candidatos con altas calificaciones.
- Promover el cumplimiento de las obligaciones de la membresía.
- Asistir a las economías en desarrollo y emergentes, en cooperación con organismos contables regionales y otros, para establecer y mantener una profesión comprometida con un desempeño de calidad y de servicio al interés público.

### **Contribuir a la eficiencia de la economía global**

IFAC contribuye al funcionamiento eficiente de la economía internacional al:

- Mejorar la confianza en la calidad y confiabilidad de la información financiera.
- Recomendar el suministro de información (financiera y no financiera) de alta calidad dentro de las organizaciones.
- Promover el otorgamiento de servicios de alta calidad por todos los miembros de la profesión contable mundial.
- Promover la importancia de la adhesión al Código de Ética para Contadores Profesionales, por parte de todos los miembros de la profesión contable, que incluye a miembros en la industria, comercio, sector público, sector no lucrativo, academia, y a la práctica pública.

### **Brindar liderazgo y función de vocero**

IFAC es el vocero principal de la profesión internacional y se pronuncia sobre temas de interés general, sobre todo en aquellos donde la capacidad profesional es la más relevante; y también acerca de los asuntos de regulación relacionados con información financiera y auditoría. Esto se logra mediante el contacto con numerosas organizaciones que se apoyan o tienen un interés en las actividades de la profesión contable internacional, y por medio de la emisión de normatividad general.

### **■ Iniciativas de establecimiento de normas**

IFAC ha reconocido por muchos años la necesidad de un marco de referencia armonizado globalmente para cumplir con las demandas internacionales cada vez mayores que se imponen sobre la profesión contable, ya sea de las comunidades de negocios, del sector público o de la educación. Los principales componentes de este marco de trabajo son el Código de Ética para Contadores Profesionales, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Educación (IES, por sus siglas en inglés) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS, por sus siglas en inglés).



## 15.4 Normas Internacionales de Auditoría (NIA) relevantes al control interno

### ■ NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno<sup>4</sup>

#### Alcance de esta NIA

Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

Definición de control interno según esta NIA:

*Control interno: El proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.*

#### El control interno de la entidad

El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos estos controles son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión del juicio profesional del auditor.

#### Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes

Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad.

<sup>4</sup> Transcripción y adaptación de extractos de pasajes de la siguiente referencia bibliográfica sobre la que se recomienda su estudio en obvio de ampliar y reforzar el conocimiento:

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (2014), *Normas de Auditoría, para Atestiguar, Revisión y otros Servicios Relacionados* (4ª edición), NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, México, IMCP.

## Componentes del control interno

Los siguientes cinco componentes que integran el control interno, tratados en la sección 4.1, El Modelo COSO, sección Componentes y principios del control interno,<sup>5</sup> proporcionan un marco de referencia útil para que los auditores consideren cómo esos componentes pueden afectar los diferentes aspectos de control interno de una entidad en la realización de una auditoría de estados financieros:

1. Entorno de control.
2. El proceso de valoración del riesgo por la entidad.
3. El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación.
4. Actividades de control relevantes para la auditoría.
5. Seguimiento de los controles.

## Características de los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la valoración del riesgo por el auditor

El sistema de control interno de una entidad comprende elementos manuales y, a menudo, elementos automatizados. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la valoración del riesgo por el auditor y para los procedimientos de auditoría posteriores basados en dicha valoración.

La utilización de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas:

- Los controles en un sistema manual pueden comprender procedimientos tales como aprobaciones y revisiones de transacciones, así como conciliaciones y seguimiento de las partidas en conciliación. De forma alternativa, es posible que la entidad emplee procedimientos automatizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas, en cuyo caso los documentos en papel se sustituyen por registros en formato electrónico.
- Los controles en los sistemas basados en tecnología de la información (TI) consisten en una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas informáticos) y de controles manuales. Además, los controles manuales pueden ser independientes de las TI, pero pueden utilizar información producida por las TI, o pueden limitarse al seguimiento del funcionamiento efectivo de éstas y de los controles automatizados, así como al tratamiento de las excepciones.
- Cuando se utilizan las TI para iniciar, registrar, procesar o notificar transacciones u otros datos financieros, para su inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes afirmaciones en el caso de cuentas materiales, o pueden ser decisivos para un funcionamiento eficaz de los controles manuales que dependen de las TI.

<sup>5</sup> Se recomienda su consulta, estudio y análisis junto con esta sección. La nomenclatura utilizada para estos componentes está orientada hacia la auditoría de estados financieros, por lo tanto no es igual a la referida en la sección 4.1, El modelo COSO.

La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados en su control interno varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad.

Por lo general, las TI son beneficiosas para el control interno de la entidad al permitirle:

- Aplicar de manera congruente las normas de actuación predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos.
- Mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información.
- Facilitar un análisis adicional de la información.
- Mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos.
- Reducir el riesgo de que se evadan los controles.
- Mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones<sup>6</sup> efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones, bases de datos y sistemas operativos.

Las TI también originan riesgos específicos para el control interno de la entidad, incluidos, por ejemplo:

- La confianza en sistemas o programas que procesan datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos.
- Accesos no autorizados a los datos que pueden tener como resultado la destrucción de datos o cambios indebidos de los mismos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o el registro inexacto de las transacciones.
- Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
- La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
- Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
- Cambios no autorizados en los sistemas o programas.
- No realizar cambios necesarios en los sistemas o programas.
- Intervención manual inadecuada.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

Los elementos manuales en el control interno pueden ser más adecuados cuando se requiere hacer uso de juicio y de discrecionalidad como en las siguientes circunstancias:

- Transacciones importantes, inusuales o no recurrentes.
- Circunstancias en las que los errores son difíciles de definir, anticipar o predecir.
- En circunstancias cambiantes que requieren una respuesta de control que está fuera del alcance de un control automatizado existente.
- Al realizar el seguimiento de los controles automatizados.

<sup>6</sup> Vea la sección 16.5, Detección de funciones incompatibles.

Los elementos manuales en el control interno pueden resultar menos fiables que los elementos automatizados debido a que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos, y también a que están más expuestos a simples errores y equivocaciones. En consecuencia, no puede asumirse que un elemento del control manual será aplicado de manera congruente. Los controles manuales pueden resultar menos adecuados en las siguientes circunstancias:

- Un número elevado de transacciones o transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante parámetros de control automatizados.
- Actividades de control en las que los modos específicos de realizar el control pueden diseñarse y automatizarse adecuadamente.

La extensión y naturaleza de los riesgos para el control interno varían según la naturaleza y las características del sistema de información de la entidad. La entidad responde a los riesgos que surgen de la utilización de las TI o de la utilización de elementos manuales en el control interno mediante el establecimiento de controles eficaces, teniendo en cuenta las características del sistema de información de la entidad.

### **Controles relevantes para la auditoría**

Existe una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar una seguridad razonable sobre su cumplimiento. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto los controles, están relacionados con la información financiera, las operaciones y el cumplimiento de la normativa; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la valoración del riesgo por el auditor.

Los factores relevantes para el auditor al enjuiciar si un control, de manera individual o en combinación con otros, es relevante a la auditoría, pueden incluir cuestiones como las siguientes:

- Importancia relativa.
- La significatividad del riesgo relacionado.
- La dimensión de la entidad.
- La naturaleza de los negocios de la entidad, así como su organización y las características de su propiedad.
- La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
- Los requerimientos normativos aplicables.
- Las circunstancias y el correspondiente componente de control interno.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la entidad, incluida la utilización de una organización de servicios.
- Si un determinado control, de manera individual o en combinación con otros, previene, o detecta y corrige una incorrección material, y el modo en que lo hace.

Los controles sobre la integridad y exactitud de la información generada por la entidad pueden ser relevantes para la auditoría si el auditor tiene previsto utilizar dicha información en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores. Los controles relativos a los objetivos ope-

rativos y de cumplimiento también pueden ser relevantes para la auditoría si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

El control interno sobre la salvaguarda de los activos contra la adquisición, utilización o venta no autorizadas puede incluir controles relacionados tanto con la información financiera como con los objetivos operativos. La consideración de dichos controles por el auditor se limita, por lo general, a aquellos que son relevantes para la fiabilidad de la información financiera.

### **Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes**

La evaluación del diseño de un control implica la consideración de si éste, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales. La evaluación de un control significa que existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido evaluar la implementación de un control que no sea eficaz, por lo que se habrá de considerar en primer lugar la evaluación de su diseño. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia significativa en el control interno.

Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir:

- La indagación entre los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.
- El seguimiento de transacciones a través del sistema de información relevante para la información financiera.

Sin embargo, la indagación, como único procedimiento, no es suficiente para dichos fines.

La obtención de conocimiento de los controles de la entidad no es suficiente para la comprobación de su eficacia operativa, salvo que exista algún grado de automatización que permita un funcionamiento congruente de ellos. Por ejemplo, la obtención de evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de éste en otros momentos del periodo que comprende la auditoría. Sin embargo, debido a la congruencia inherente al procesamiento por medio de la TI, aplicar procedimientos de auditoría para determinar si un control automatizado ha sido implementado puede servir como comprobación de la eficacia operativa de dicho control, dependiendo de la valoración y comprobación por el auditor de controles tales como los de cambios en los programas de TI.

## **■ NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados<sup>7</sup>**

### **Alcance de esta NIA**

Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315.

<sup>7</sup> *Ibidem* 4, NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

## Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

### *Pruebas de control es<sup>8</sup>*

El auditor diseñará y aplicará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:

1. La valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor contempla la expectativa de que los controles estén operando eficazmente; es decir, si para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles.
2. Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia suficiente y adecuada en las afirmaciones.

En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control.

### *Naturaleza y extensión de las pruebas de controles*

Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:

1. Realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:
  - a) La manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría.
  - b) La congruencia con la que se hayan aplicado.
  - c) Las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados.
2. Determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia de dichos controles indirectos.

### *Momento de la realización de las pruebas de controles*

El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor.

### *Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio*

Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, deberá realizar lo siguiente:

1. Obtener evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles, con posterioridad al periodo intermedio.
2. Determinar la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante.

<sup>8</sup> Vea la sección 16.6, Pruebas de cumplimiento.

### *Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores*

Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:

1. La eficacia de otros elementos de control interno, incluidos el entorno del control, el seguimiento de los controles y el proceso de valoración del riesgo por la entidad.
2. Los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automatizado.
3. La eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI).
4. La eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control.
5. Si la ausencia de cambios en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado.
6. Los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control.

Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará si dicha evidencia sigue siendo relevante mediante la obtención de una nueva evidencia de si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y

1. Si se han producido cambios que afectan la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual.
2. Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos una vez cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes.

### *Controles sobre riesgos significativos*

Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre ellos en el periodo actual.

### *Evaluación de la eficacia operativa de los controles*

Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles relevantes, el auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones

detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces.

Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si:

1. Las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en ellos.
2. Son necesarias pruebas de controles adicionales.
3. Resulta necesario responder a los riesgos potenciales de incorrección mediante procedimientos sustantivos.

## Pruebas de controles

### *Diseño y aplicación de pruebas de controles*

Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir una incorrección material en una afirmación. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considerará de forma separada.

La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación; sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, en consecuencia, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para impedir o detectar incorrecciones materiales en la clasificación de gastos.

Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea

mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

En algunos casos puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones. Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En esos casos se requiere que el auditor aplique pruebas sobre los controles relevantes.

### *Evidencia de auditoría y confianza prevista*

Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

## **Naturaleza y extensión de las pruebas de controles**

### *Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación*

La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles; por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado operando eficazmente; por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante; por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de actividades de control tales como las realizadas mediante computadora. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, como la observación o la utilización de técnicas de auditoría asistidas por computadora.

### *Extensión de las pruebas de controles*

Cuando sea necesaria una evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del

grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente, salvo que se modifique el programa (incluyendo las tablas, los archivos u otra información permanente utilizada por el programa). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que éste continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la determinación de que:

- No se realicen cambios en el programa que no estén sujetos a los correspondientes controles de cambios en programas.
- Se utilice la versión autorizada del programa para procesar las transacciones.
- Otros controles generales relevantes sean eficaces.

Estas pruebas también pueden incluir la determinación de que no se han realizado cambios en los programas, como puede ser el caso si la entidad utiliza paquetes estándar de aplicaciones informáticas sin modificarlas o sin realizar su mantenimiento. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de administración de seguridad de las TI, con el fin de obtener evidencia de auditoría de que no se ha producido un acceso no autorizado durante el periodo.

### *Pruebas de controles indirectos*

En algunas circunstancias puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente; por ejemplo, cuando el auditor decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión llevada a cabo por usuarios de los reportes de excepciones que detallan las ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud en los informes (por ejemplo, los controles generales de las TI) se consideran controles indirectos.

Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera junto con la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles generales de la entidad

(especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia de auditoría sustancial sobre su eficacia operativa.

## **Momento de realización de las pruebas de controles**

### *Periodo previsto de confianza*

La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor; por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de inventarios de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado de manera eficaz en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas sobre el seguimiento de los controles por parte de la entidad.

### *Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio*

Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- El periodo que resta hasta el cierre.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre, o probando el seguimiento de los controles por la entidad.

### *Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores*

En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia; por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor pudo haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento; por ejemplo, mediante indagaciones ante

la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

### *Controles que han cambiado desde auditorías anteriores*

Los cambios pueden afectar la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior; sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

### *Controles que no han cambiado desde auditoría anteriores*

La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez, y no sean controles que mitiguen un riesgo significativo, depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional; aun cuando es recomendable que el intervalo para que los controles se vuelvan a probar sea, al menos, de una vez cada tres años.

Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluye los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- Un deficiente seguimiento de los controles.
- Un elemento manual significativo en los controles relevantes.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales deficientes de las TI.

Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno del control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores.

## **Evaluación de la eficacia operativa de los controles**

Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el auditor.

## ■ NIA 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad<sup>9</sup>

### Alcance de esta NIA

Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del control interno y al diseño y realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 y la NIA 330.

Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material, el auditor debe obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia de éste. El auditor puede identificar deficiencias en el control interno no sólo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría. Esta NIA especifica las deficiencias identificadas que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección.

Esta NIA no impide que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección cualquier otra cuestión sobre el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría.

### Objetivo

El objetivo del auditor es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional de éste, tenga la importancia para merecer la atención de ambos.

### Requerimientos

El auditor determinará si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno.

<sup>9</sup> *Ibidem* 4, NIA 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

Si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, determinará, sobre el trabajo de auditoría realizado, si individualmente o de manera agregada constituyen deficiencias significativas.

El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría.

El auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección:

1. Por escrito, las deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada.
2. Otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que no hayan sido comunicadas a la dirección por otras partes y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección.

El auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:

1. Una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos.
2. Información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección comprender el contexto de la comunicación. En especial, el auditor explicará que:
  - a) El propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros.
  - b) La auditoría tuvo en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno.
  - c) Las cuestiones sobre las que se informa se limitan a las deficiencias que el auditor ha identificado durante la realización de la auditoría y sobre las que éste ha llegado a la conclusión de que tienen importancia suficiente para merecer ser comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

### **Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno**

Para determinar si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, puede discutir los hechos y circunstancias relevantes relativas a sus hallazgos con el nivel adecuado de dirección. Esta discusión proporciona al auditor la oportunidad de poner en conocimiento de la dirección, oportunamente, la existencia de deficiencias que es posible que ésta no conociera con anterioridad. El nivel dentro de la dirección al que procede comentar los hallazgos es aquél que esté familiarizado con el área de control interno afectada, además de autorizado para adoptar

medidas para la corrección de cualquier deficiencia identificada en el control interno. En algunas circunstancias, es posible que no resulte adecuado que el auditor comente sus hallazgos directamente con la dirección, por ejemplo, si los hallazgos parecen poner en duda la integridad o la competencia de ella.

El auditor, al discutir con la dirección los hechos y circunstancias relativas a sus hallazgos, puede obtener otra información relevante que tendrá en cuenta posteriormente, como:

- El conocimiento que tiene la dirección sobre las causas reales o supuestas de las deficiencias.
- Las excepciones por deficiencias en las que pueda haber reparado la dirección; por ejemplo, incorrecciones que no fueron evitadas por los controles relevantes de las tecnologías de la información (TI).
- Una indicación preliminar por parte de la dirección de su respuesta ante los hallazgos.

### **Deficiencias significativas en el control interno**

La significatividad de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias en el control interno depende no sólo de si se ha producido realmente alguna incorrección, sino también de la probabilidad de que se pueda producir y de su posible magnitud. En consecuencia, pueden existir deficiencias significativas aunque el auditor no haya identificado incorrecciones durante la realización de la auditoría.

A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno constituye una deficiencia significativa, el auditor puede tener en cuenta cuestiones como las siguientes:

- La probabilidad de que las deficiencias den lugar en el futuro a incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La exposición del activo o pasivo correspondiente a pérdida o fraude.
- La subjetividad y complejidad a la hora de determinar cantidades estimadas, como las estimaciones contables a valor razonable.
- Las cantidades en los estados financieros que podrían ser afectadas por las deficiencias.
- El movimiento que se ha producido o podría producirse en el saldo de las cuentas o los tipos de transacciones que podrían estar afectados por la deficiencia o deficiencias.
- La importancia de los controles en relación con el proceso de información financiera, por ejemplo:
  - Controles generales de seguimiento (como la supervisión de la dirección).
  - Controles sobre la prevención y detección de fraude.
  - Controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas.
  - Controles sobre las transacciones significativas con partes vinculadas.
  - Controles sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio de la entidad.
  - Controles sobre el proceso de información financiera al cierre del ejercicio (tales como controles sobre asientos no recurrentes en el libro diario).

- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia de las deficiencias de los controles.
- La interacción de la deficiencia con otras deficiencias en el control interno.

Son indicadores de deficiencias significativas en el control interno, por ejemplo:

- La evidencia de aspectos ineficaces del entorno de control, tales como:
  - Indicios de que los responsables del gobierno de la entidad no están examinando adecuadamente transacciones significativas en las que la dirección tiene intereses financieros.
  - La identificación de fraude de la dirección, sea o no material, que el control interno de la entidad no evitó.
  - La falta de implementación por la dirección de medidas correctoras adecuadas en relación con las deficiencias significativas comunicadas con anterioridad.
- La ausencia de un proceso de valoración del riesgo dentro de la entidad, cuando en situaciones normales cabría esperar que se hubiera establecido uno.
- Evidencia de un proceso ineficaz de valoración del riesgo por la entidad, por ejemplo, la falta de identificación por la dirección de un riesgo de incorrección material que el auditor podría esperar que hubiera sido identificado mediante este proceso.
- Evidencia de una respuesta ineficaz ante riesgos significativos identificados (por ejemplo, ausencia de controles sobre dichos riesgos).
- Incorrecciones detectadas por los procedimientos del auditor que el control interno de la entidad no evitó, o bien no detectó y, por tanto, no corrigió.
- La reformulación de estados financieros publicados anteriormente con el fin de reflejar la corrección de una incorrección material debida a error o fraude.
- Evidencia de que la dirección no es capaz de supervisar la preparación de los estados financieros.

Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, o detectar y corregir eficazmente las incorrecciones; por ejemplo, los controles sobre las cuentas por cobrar pueden consistir tanto en controles automatizados como manuales, diseñados para operar conjuntamente con el fin de prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en el saldo de la cuenta. Una deficiencia en el control interno, por sí sola, puede no tener suficiente importancia para constituir una deficiencia significativa; sin embargo, un conjunto de deficiencias que afecten al mismo saldo contable o información a revelar, afirmación relevante o componente del control interno, puede aumentar los riesgos de incorrección hasta el punto de dar lugar a una deficiencia significativa.

Las disposiciones legales o reglamentarias de algunas jurisdicciones pueden requerir (especialmente en auditorías de entidades que cotizan en el mercado de valores) que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad o a otras partes relevantes (por ejemplo, las autoridades reguladoras) uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias hayan establecido términos y definiciones específicos para dichos tipos de deficiencias, y requieran que

el auditor utilice dichos términos y definiciones a efectos de la comunicación, el auditor empleará en ella dichos términos y definiciones de conformidad con el requerimiento legal o reglamentario.

Cuando la jurisdicción haya establecido términos específicos para la comunicación de los tipos de deficiencias en el control interno, pero no haya definido dichos términos, es posible que el auditor deba aplicar su juicio para determinar las cuestiones que vayan a comunicarse más allá del requerimiento legal o reglamentario. Al hacerlo, el auditor puede considerar adecuado tener en cuenta los requerimientos y orientaciones de esta NIA; por ejemplo, si el propósito del requerimiento normativo es llamar la atención de los responsables del gobierno de la entidad sobre determinadas cuestiones de control interno que deberían conocer, puede ser adecuado considerar que dichas cuestiones equivalen, en general, a las deficiencias significativas que esta NIA exige que se comuniquen a los responsables.

Los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables independientemente de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran o no la utilización por el auditor de términos o definiciones específicos.

## **Comunicación de deficiencias en el control interno**

### *Comunicación de deficiencias significativas en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad*

La comunicación por escrito de las deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad refleja la importancia de estas cuestiones y les facilita el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión. La NIA 260 contiene consideraciones pertinentes sobre la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en la dirección de la misma entidad.

El auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables cumplir con sus responsabilidades de supervisión. Además, para las entidades que cotizan en mercado de valores de determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que los responsables del gobierno de la entidad reciban la comunicación escrita del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno para efectos normativos o de otro tipo.

Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior; sin embargo, en este último caso, como esta comunicación sobre deficiencias significativas forma parte del archivo final de auditoría, dicha comunicación está sujeta al requerimiento fundamental de que el auditor finalice la compilación del archivo final de auditoría oportunamente. La NIA 230 establece que un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría normalmente no exceda de 60 días desde la fecha del informe de auditoría.

Con independencia de la fecha prevista para la comunicación escrita de las deficiencias significativas el auditor puede, en primera instancia, comunicarlas verbalmente a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de facilitarles la adopción oportuna de medidas correctoras para disminuir al mínimo los riesgos de incorrección material.

Lo anterior, sin embargo, no exime al auditor de la responsabilidad de comunicar las deficiencias significativas por escrito, tal como lo requiere la presente NIA.

El grado de detalle de la comunicación de las deficiencias significativas lo decidirá el auditor, ejerciendo su juicio profesional a la luz de las circunstancias que concurren. Entre los factores que el auditor puede tener en cuenta para determinar el grado de detalle adecuado de la comunicación se encuentran:

1. *La naturaleza de la entidad.* Por ejemplo, el tipo de comunicación que se requiere con respecto a una entidad de interés público puede ser distinto al que se requiere en el caso de otro tipo de entidad.
2. *La dimensión y la complejidad de la entidad.* Por ejemplo, la comunicación que se requiere en el caso de una entidad compleja puede ser diferente a la que se requiere en el caso de una entidad cuyo negocio es simple.
3. *La naturaleza de las deficiencias significativas que el auditor ha identificado.*
4. *La composición del gobierno de la entidad.* Por ejemplo, puede ser necesario un mayor grado de detalle si entre los responsables del gobierno de la entidad hay miembros que no tienen experiencia significativa en el sector en el que opera la entidad o en las áreas afectadas.
5. *Los requerimientos legales o reglamentarios relativos a la comunicación de tipos específicos de deficiencia en el control interno.*

Puede que los responsables del gobierno de la entidad y la dirección ya conozcan las deficiencias significativas identificadas por el auditor durante la realización de la auditoría, y hayan decidido no corregirlas por razones de costo u otras consideraciones. La responsabilidad de evaluar los costos y los beneficios de la aplicación de medidas correctoras corresponde a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección. Por consiguiente, es aplicable el requerimiento al auditor de comunicarles a ellos, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, con independencia del costo u otras consideraciones que los responsables puedan estimar relevantes para determinar si se corrigen dichas deficiencias.

Aunque el auditor haya comunicado una deficiencia significativa a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección en una auditoría anterior, continúa siendo necesario que repita dicha comunicación si aún no se han adoptado medidas correctoras. Si sigue existiendo una deficiencia significativa comunicada anteriormente, en la comunicación del ejercicio en curso se puede repetir la descripción de la comunicación anterior o, simplemente, hacer referencia a ella. El auditor puede preguntar a la dirección, o cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, el motivo por el que la deficiencia significativa aún no se ha corregido. El hecho de no actuar, en ausencia de una explicación racional, puede suponer en sí mismo una deficiencia significativa.

### *Comunicación a la dirección de deficiencias en el control interno*

Por lo general, el nivel adecuado de dirección es el que tiene la responsabilidad y autoridad necesarias para evaluar las deficiencias en el control interno y adoptar las medidas correctoras

necesarias. En el caso de deficiencias significativas, el nivel adecuado probablemente sea el presidente ejecutivo o el director financiero (o sus equivalentes); en su caso, también se requiere que estas cuestiones se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad. En cuanto a otras deficiencias en el control interno, el nivel adecuado puede ser la dirección operativa que participe de forma más directa en las áreas de control afectadas y tenga autoridad para adoptar las medidas correctoras adecuadas.

### *No comunicación a la dirección de deficiencias significativas en el control interno*

Determinadas deficiencias significativas identificadas en el control interno pueden poner en duda la integridad o la competencia de la dirección. Por ejemplo, puede haber evidencia de fraude o de incumplimiento intencionado de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la dirección, o se puede poner de manifiesto la incapacidad de la dirección para supervisar la preparación de estados financieros adecuados, lo que puede poner en duda su competencia. En consecuencia, es posible que no resulte adecuado comunicar dichas deficiencias directamente a la dirección.

La NIA 250 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el modo de informar respecto de los incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias identificados o de indicios de su incumplimiento, incluido en el caso de que los propios responsables del gobierno de la entidad estén implicados en dicho incumplimiento. La NIA 240 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha identificado un fraude, o indicios de fraude, que impliquen a la dirección.

### **Comunicación a la dirección de otras deficiencias en el control interno**

Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar otras deficiencias en el control interno que, si bien no son significativas, tienen la importancia suficiente como para merecer la atención de la dirección. La determinación de estas otras deficiencias en el control interno que merecen la atención de la dirección se hará ejerciendo el juicio profesional, a la luz de las circunstancias, teniendo en cuenta la probabilidad y la posible magnitud de las incorrecciones que puedan afectar a los estados financieros como consecuencia de dichas deficiencias.

La comunicación de estas otras deficiencias en el control interno que merezcan la atención de la dirección no ha de realizarse necesariamente por escrito, sino que puede ser verbal. En los casos en los que el auditor haya discutido con la dirección los hechos y las circunstancias relativas a sus hallazgos, puede considerar que la comunicación verbal, de dichas otras deficiencias, se ha realizado en el transcurso de tales discusiones. Por consiguiente, no es necesario realizar una comunicación formal posterior.

Si en un periodo anterior el auditor ha comunicado a la dirección deficiencias en el control interno que no sean significativas, y ésta ha decidido no corregirlas por razones de costo o de otro tipo, no es necesario que el auditor repita la comunicación en el periodo actual. Tampoco se requiere que el auditor repita la información sobre dichas deficiencias si anteriormente ya han sido comunicadas a la dirección por otras partes, por ejemplo, por auditores internos o por las

autoridades reguladoras. No obstante, puede ser adecuado que el auditor vuelva a comunicar esas otras deficiencias si ha habido un cambio en la dirección, o en el caso de que el auditor haya obtenido nueva información que modifique el conocimiento que el auditor o la dirección tenían anteriormente con respecto a dichas deficiencias. El hecho de que la dirección no corrija esas otras deficiencias en el control interno que le fueron comunicadas con anterioridad, puede convertirse en una deficiencia significativa que requiera ser comunicada a los responsables del gobierno de la entidad; la determinación de si éste es el caso, la hará el auditor ejerciendo su juicio a la luz de las circunstancias.

En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad pueden desear ser informados de los detalles de las otras deficiencias en el control interno que el auditor haya comunicado a la dirección, o que se les informe brevemente de la naturaleza de dichas deficiencias. El auditor, por su parte, puede considerar adecuado informar a los responsables del gobierno de la entidad de que ha comunicado esto a la dirección. En cualquiera de los dos casos, el auditor puede informar verbalmente o por escrito a los responsables del gobierno de la entidad, según proceda.

La NIA 260 contiene consideraciones relevantes con respecto a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en la dirección de la entidad.

### *Consideraciones específicas para entidades del sector público*

Los auditores del sector público pueden tener responsabilidades adicionales de comunicar deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, de un modo y con un grado de detalle no previstos en la presente NIA, así como a terceros igualmente no previstos en la presente NIA; por ejemplo, las deficiencias significativas pueden tener que comunicarse al Poder Legislativo u otro órgano de gobierno. Las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones también pueden exigir que los auditores del sector público informen de las deficiencias en el control interno, con independencia de la significatividad de los posibles efectos de dichas deficiencias.

Además, la legislación puede requerir que los auditores del sector público informen sobre cuestiones relacionadas con el control interno que van más allá de las deficiencias en el control interno cuya comunicación requiere esta NIA; por ejemplo, controles relacionados con el cumplimiento de disposiciones legales, reglamentarias o disposiciones contractuales o acuerdos de subvención.

### *Contenido de la comunicación escrita de deficiencias significativas en el control interno*

Para explicar los posibles efectos de las deficiencias significativas, no es necesario que el auditor cuantifique dichos efectos. Las deficiencias significativas pueden agruparse con el fin de presentar de la información cuando resulte oportuno hacerlo. El auditor también puede incluir en la comunicación escrita sugerencias sobre las medidas correctoras de las deficiencias, las respuestas decididas o propuestas por la dirección, así como una declaración relativa a si el auditor ha dado algún paso para verificar si se han implementado las respuestas de la dirección.

El auditor puede considerar adecuado incluir la siguiente información como contexto adicional de la comunicación:

- Una indicación de que, si el auditor hubiera realizado procedimientos más extensos con respecto al control interno, podría haber identificado más deficiencias sobre las que informar o podría haber concluido que en realidad no era necesario informar sobre algunas de las deficiencias comunicadas.
- Una indicación de que tal comunicación se proporciona para los fines de los responsables del gobierno de la entidad, y que puede no ser adecuada para otros fines.

Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor o la dirección proporcionen una copia de la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas a las autoridades reguladoras correspondientes. Cuando éste sea el caso, en la comunicación escrita del auditor puede incluirse la identidad de dichas autoridades reguladoras.



## 15.5

## Instituto de Auditores Internos<sup>10</sup>

### ■ Semblanza

El 9 de diciembre de 1941 se celebró la primera conferencia anual en el *Williams Club* de la ciudad de Nueva York, en la que se creó el Instituto de Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors* — IIA) con 24 socios fundadores. La membresía al IIA creció rápidamente, hacia el primer año ya contaba con 104 socios, hacia el quinto con 1,018; y para 1957 ya eran 3,700 de los cuales el 20% no eran de Estados Unidos.

El grupo fundador del IIA adoptó como primera actividad el desarrollo de los miembros que paulatinamente se iban incorporando al instituto. En marzo de 1943 se publicó el primer libro bajo los auspicios del IIA el que, además, se interesó en desarrollar una publicación destinada específicamente a las necesidades de la profesión, dando origen al nacimiento en septiembre de 1944 de la revista *Internal Auditor*. En 1943 se afiliaron<sup>11</sup> al IIA organizaciones de auditores internos de las ciudades de Detroit, Los Ángeles y Filadelfia, y en los años siguientes en Dayton y Cleveland, y en Toronto, Canadá, como primer afiliada fuera de la geografía estadounidense. Hacia finales de 1947 operaban 19 afiliadas en Estados Unidos y en Canadá. En 1948 se afiliaron organizaciones de auditores internos de Londres, Inglaterra, y de Manila, Filipinas, dando origen con ello a la internacionalización del IIA.

<sup>10</sup> Santillana González, Juan Ramón (2013), *Auditoría interna*, tema 1.5, Organizaciones de auditores internos (3ª edición), Pearson Educación México, México.

<sup>11</sup> *Thee Institute of Internal Auditors* identifica como “chapter” (capítulo) a las organizaciones de auditores internos que se afilian a él a nivel mundial. Se adopta el término “afiliada” por ser el aplicable para su mejor entendimiento en el idioma español.

En 1950 se inicia un periodo de espectacular crecimiento del IIA. Se hizo gran énfasis en la investigación y un gran número de artículos, producto de esas investigaciones, fueron publicados para ayudar a cubrir las demandas de conocimiento de los auditores internos.

Hacia mediados de la década de 1950 empezó a utilizarse de manera reiterada el término *operational auditing* en conferencias, artículos y publicaciones técnicas. Al mismo tiempo, la contabilidad comenzó a procesarse de manera mecanizada o computarizada, por lo que los auditores internos dejaron de aplicar algunos procedimientos de chequeo de los registros, toda vez que los procesos automatizados llevaban a cabo esta labor. Esta tendencia se vio reflejada en el *Statement of Responsibilities of Internal Auditing* publicado en 1957 por el IIA.

El alcance de las responsabilidades de los auditores internos puede ser observado mediante la comparación de los *Statement of Responsibilities of Internal Auditing* emitidos durante 1947 y 1957. La versión de 1947 establecía que la responsabilidad primaria de la auditoría interna estaba relacionada con asuntos contables y financieros, sin abordar aspectos en materia operacional. El enfoque se amplió después de una década, ya que la versión de 1957 amplía de manera relevante el alcance de la auditoría interna. La versión de 1947 establecía que los auditores internos “pueden” involucrarse en asuntos operacionales; la de 1957 señalaba que estos profesionales “deben” involucrarse con cualquier actividad del negocio, como se aprecia en las siguientes obligaciones extraídas del documento de referencia:

- *Revisar y evaluar la solidez, adecuación y operatividad de la contabilidad, las finanzas y los controles de operación.*
- *Asegurar el alcance de cumplimiento con las políticas, planes y procedimientos establecidos.*
- *Asegurar el alcance de la organización en las medidas adoptadas para salvaguardar los activos de pérdidas o malos manejos.*
- *Asegurar la veracidad de la contabilidad y otra información generada por la organización.*
- *Asegurar la calidad en el desempeño de las responsabilidades conferidas.*

El IIA reconoce que la ética es un aspecto muy importante en la práctica de la auditoría interna y, como los principios morales de sus asociados debían ser formalizados, el 13 de diciembre de 1968, en reunión ordinaria de consejo directivo celebrada en la ciudad de Nueva Orleans, Louisiana, adoptó un código de ética que tiene como propósito fundamental normar la conducta y guiar las acciones profesionales de cada miembro del instituto. Este código, que periódicamente es objeto de actualización, ha sido adoptado y adaptado por todas las afiliadas al IIA a nivel internacional.

En 1972 el IIA cambió sus oficinas generales de Nueva York a Florida, donde se encuentran ubicadas actualmente; y estableció (vigente a la fecha) el Programa de Auditor Interno Certificado (*Certified Internal Auditor Program* — CIA) como una forma de reconocimiento de capacidad profesional.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Dado el éxito de este programa, el IIA desarrolló, y ofrece actualmente, cuatro programas adicionales de certificación, cuyo título (de los cinco) se comentan más adelante.

A partir de 1978 el IIA desarrolló y empezó a publicar las Normas para la práctica profesional de la auditoría interna (*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*)<sup>13</sup> con el propósito de “...dar servicio a la profesión en todo tipo de negocios, en diferentes niveles jerárquicos y en todas las organizaciones donde haya auditores internos... para llevar a cabo en forma correcta la práctica de la auditoría interna”. La experiencia y el éxito han demostrado la validez de los principios básicos que se han venido promoviendo en las normas referidas.

Posterior a la emisión de esas normas surgieron otros pronunciamientos, como una extensión de las señaladas. Esos otros fueron las Declaraciones sobre las normas para la práctica profesional de la auditoría interna (*Statement on Internal Auditing Standards* — SIAS) que proveían interpretaciones autorizadas de las Normas para la práctica profesional de la auditoría interna. Las SIAS evolucionaron hacia las actualmente identificadas como Guías fuertemente recomendadas (*Strongly Recommended Guidance*).

## ■ Misión y actividades

Es misión del *The Institute of Internal Auditors* proveer un liderazgo dinámico, con alcance internacional, de la profesión de auditoría interna. Las actividades que soportan esta misión incluyen, mas no lo limitan, a las siguientes:

- Proponer y promover el valor agregado de los profesionales de la auditoría interna en sus organizaciones.
- Proveer una educación profesional comprensiva tendente al desarrollo de oportunidades, así como el conocimiento de la normatividad y otras guías para la práctica profesional de la auditoría interna, y programas de certificación.
- Investigar, divulgar y promover a los practicantes de la profesión y otros interesados, conocimientos relativos a la auditoría interna y el rol en el que participan en materia de control, administración de riesgos y gobierno.
- Educar a los auditores internos y a otros interesados en las mejores prácticas de auditoría interna.
- Invitar a los auditores internos de todo el mundo a compartir información y experiencias.

## ■ Normatividad

El IIA ha impulsado la promoción, desarrollo y divulgación de la siguiente normatividad en materia de auditoría interna:

- Guías de Observancia Obligatoria (*Mandatory Guidance*):
  1. Definición de auditoría interna (*Definition of Internal Auditing*).
  2. Código de ética (*Code of Ethics*).
  3. Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*).

<sup>13</sup> En la versión 2013 de estos *Standards* se aprecia la evolución y ampliación de su título al de *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.

- Guías fuertemente recomendadas (*Strongly Recommended Guidance*):
  1. Documentos de posicionamiento (*Position Papers — PP*).
  2. Guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna (*Practice Advisories — PA*).
  3. Guías para la práctica de la auditoría interna (*Practice Guides*):
    - a) Guías para la práctica (*Practice Guides — PG*).
    - b) Guías generales relacionadas con tecnología de la información (*Global Technology Audit Guides — PG GTAG*).
    - c) Guías para la evaluación de riesgos de tecnología de la información (*Guides to the Assessment of IT Risk — PG GAIT*).

## ■ Tipos de membresía al IIA

*Miembro regular.* Este tipo de membresía está abierta a todos aquellos que están involucrados con la auditoría interna, controles internos, administración de riesgos, auditoría en sistemas de información y en otros campos relacionados en la materia. Incluye también a quienes están interesados en la auditoría interna: miembros de comités de auditoría, auditores externos, contralores, altos directivos y proveedores de servicios.

*Miembros académicos.* Individuos que están empleados principalmente como académicos o profesores en escuelas y universidades.

*Miembros estudiantes.* Miembros estudiantes son aquellos que están cursando estudios de tiempo completo (12 horas-crédito por semestre) y quienes están inscritos en programas de posgrado en escuelas y universidades. Este tipo de membresía está limitada a un tiempo máximo de seis años de duración.

*Miembros retirados.* Abierto a todos aquellos que se retiraron de un empleo fijo, que son miembros del IIA y que cambian a esta clasificación de membresía y que, por lo tanto, no son considerados como nuevos miembros.

*Miembros vitalicios.* Son aquellos miembros regulares que desean continuar con un compromiso de largo plazo con el instituto. Esta clasificación la alcanzan de manera automática aquellos miembros con más de 40 años de pertenecer al IIA.

*Participantes en programas gubernamentales.* Auditores profesionales que laboran en dependencias o entidades gubernamentales que practican auditoría y desean ser miembros del IIA.

## ■ Beneficios de ser miembro del IIA

*The Institute of Internal Auditors* proporciona a sus miembros una amplia gama de productos y servicios, como son:

*Capacitación y entrenamiento:*

1. El IIA ofrece los siguientes programas de certificación, que guardan la bondad de ser impartidos directamente por el IIA o a través de sus miembros afiliados, como es el caso del Instituto Mexicano de Auditores Internos en México.
  - a) Auditor Interno Certificado (*Certified Internal Auditor* — CIA).
  - b) Certificación en Autoevaluación en Control (*Certification in Control Self-Assessment* —CCSA).
  - c) Auditor Certificado en Servicios Financieros (*Certified Financial Services Auditor*—CFSA).
  - d) Auditor Certificado en Auditoría Gubernamental (*Certified Government Auditing Professional* — CGAP).
  - e) Certificación en Aseguramiento de la Administración de Riesgos (*Certification in Risk Management Assurance* — CRMA).
2. Cuotas preferenciales en seminarios organizados por el IIA. A partir de los seminarios “Técnicas y herramientas para el auditor principiante” (*Tools and Techniques for the Beginning Auditor*) y “Visión universitaria” (*Vision University*), se ofrecen cursos para auditores a todos los niveles de conocimientos y experiencia.
3. Cuotas preferenciales en la asistencia a asambleas (*conferences*), incluyendo la Asamblea general sobre administración de la auditoría (*General Audit Management Conference*), la Asamblea internacional (*International Conference*), y una variada selección de asambleas en ramas industriales y comerciales específicas.
4. Acceso a seminarios en sitio para empresas, dependencias gubernamentales y afiliadas al IIA a nivel internacional.
5. Si el solicitante de capacitación no puede desplazarse a tomar cursos o seminarios, el IIA ofrece programas de capacitación en red.

*Participación en actividades:*

1. Oportunidades de participar en una gran variedad de actividades del IIA. A través de la participación en eventos y comités en los institutos y organizaciones de auditores internos afiliados al IIA, sus miembros pueden expandir su perfil profesional aprendiendo y compartiendo conocimientos con más de 180,000 miembros de 160 organizaciones de auditores internos afiliadas al IIA de 113 países (2013).
2. El IIA ofrece a sus miembros, sin costo, herramientas en línea y los conecta con alrededor de 6,000 auditores internos para intercambiar experiencias.
3. Oportunidades de participar en comités internacionales.
4. Acceso a institutos locales y oportunidades de compartir ideas y experiencias con otros colegas.

*Publicaciones:*

- Suscripción a la revista “*Internal Auditor*”, órgano oficial de difusión del IIA.
- Suscripción a “*IIA Today*”, medio de comunicación del IIA con la membresía.
- Acceso a reportes de investigación sobre tendencias y pronunciamientos en materia de auditoría interna. Algunos de los proyectos más reconocidos incluyen: *Common Body of*

*Knowledge (CBOK), Systems Auditability and Control Report, Control Model Implementation: Best Practices, Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm, y Competency Framework for Internal Auditing (CFIA).*

- Descuentos en un gran número de productos educacionales que proveen información actualizada y guías para el ejercicio de la profesión de auditoría interna. Estos productos incluyen videos, casos de estudio, libros de texto, paquetes de instrucción comprensiva (CIP, por sus siglas en inglés), y paquetes de herramientas para la práctica de la auditoría interna.

*Servicios:*

1. Acceso de los miembros del IIA al Centro de carrera en auditoría (*Audit Career Center*), que incluye un Resumen de servicios del IIA (*The IIA Resume Service*).
2. Mediante reportes del *Global Audit Information Network (GAIN)*, el Departamento de Información en Red (*Information Network Department*) del IIA difunde información de la situación de la auditoría interna. El GAIN permite a los ejecutivos de auditoría interna comparar las funciones de sus grupos o departamentos de auditoría interna, y compartir prácticas exitosas con otras organizaciones pares en el sector donde gravitan.
3. El IIA apoya a sus miembros con orientación y otros elementos para evaluar la calidad en el cumplimiento de su organización con las normas y otras prácticas obligatorias y recomendadas de auditoría.
4. Clasifica a sus miembros en secciones específicas atendiendo al sector donde laboran, incluyendo servicios financieros y grupos participativos.
5. Bolsa de trabajo.

15.6

## Guías de apoyo para la práctica de la Auditoría Interna (*Practice Advisories PA*) relevantes al control interno

### ■ Guía PA 2010-2 Utilización del proceso de administración de riesgos en la planeación de la función de auditoría interna<sup>14</sup>

El director de auditoría interna (DAI) es responsable de desarrollar un plan de trabajo de la función de auditoría interna (PTFAI) basado en riesgos;<sup>15</sup> para ello debe tener en cuenta el enfoque

<sup>14</sup> Traducción y adaptación de pasajes de la siguiente referencia bibliográfica sobre la que se recomienda su estudio en obvio de ampliar y reforzar el conocimiento:

Institute of Internal Auditor, The (2014), *Strongly Recommended Guidance*, Practice Advisory 2010-2: Using the Risk Management Process in Internal Auditing Planning (2009), The IIA, USA.

<sup>15</sup> Los riesgos se pueden detectar y evaluar de manera sistemática y consistente aplicando, como herramienta básica, cualquiera de los métodos contemplados en el siguiente capítulo: Métodos para examinar y evaluar el control interno.

aplicado por la organización para administrar sus riesgos, incluyendo los niveles de aceptación de riesgos establecidos por la dirección general para las diferentes actividades o procesos. Si no existiese tal enfoque, el DAI aplicará su propio juicio sobre los riesgos después de haber consultado a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección general.

Un efectivo proceso de administración de riesgos facilita la identificación de controles clave<sup>16</sup> relacionados con los riesgos inherentes importantes,<sup>17</sup> este proceso es conocido como Administración de riesgos empresariales (*Enterprise Risk Management* — ERM).<sup>18</sup>

La implantación de controles es un método común que utiliza la dirección general para administrar los riesgos de la entidad (principalmente los riesgos inherentes y los riesgos residuales) dentro de niveles razonables de aceptación. Los auditores internos auditan los controles clave y proporcionan aseguramiento en la administración de los riesgos significativos.

Los controles pueden ser concebidos principalmente como procesos organizacionales elaborados para abordar los riesgos. En un proceso efectivo de administración de riesgos (documentados adecuadamente) los controles clave pueden identificarse con facilidad tomando la diferencia entre el riesgo inherente y el riesgo residual de los sistemas de control interno afectados, y que son diseñados para reducir la calificación de los riesgos significativos. Si el riesgo inherente no recibe una calificación, el auditor interno la estimará. Para identificar los controles clave (y suponiendo que el auditor interno ha expresado que el proceso de administración de riesgos es maduro y confiable), el DAI buscará:

- Factores de riesgo individuales en los que experimente una reducción significativa de riesgo inherente a riesgo residual (particularmente si el riesgo inherente es muy alto). De esta forma se destacan los controles que son importantes para la organización.
- Controles que sirven para mitigar un gran número de riesgos.

La planeación de auditoría interna debe hacer uso del proceso de administración de riesgos de la organización, si es que éste ha sido desarrollado. Al planear un trabajo individual, el DAI habrá de tener en consideración los riesgos significativos de la actividad y los medios a través de los cuales la administración puede paliar el riesgo hasta un nivel aceptable. El DAI aplicará técnicas de evaluación de riesgos en el desarrollo del PTFAI, así como para determinar prioridades al asignar recursos de auditoría interna. La evaluación de riesgos se usa para examinar las unidades administrativas auditables y seleccionará las áreas sujetas a análisis que deben incluirse en el PTFAI y que tienen mayor exposición al riesgo.

Entre los factores que el DAI habrá de tener en cuenta para desarrollar el PTFAI, se incluyen:

- Riesgos inherentes: ¿Se han identificado y evaluado?
- Riesgos residuales: ¿Se han identificado y evaluado?
- Controles de mitigación de riesgos, planes de contingencia y actividades de supervisión: ¿Están vinculados a los acontecimientos o riesgos evaluados?

<sup>16</sup> Vea definiciones de control, control interno y controles clave en la sección 3.1, Introducción, en Definiciones.

<sup>17</sup> Vea definiciones de riesgo y tipos de riesgo en las secciones 1.1, Relación del riesgo con los objetivos de la organización y 1.2, Tipos de riesgo. Definiciones.

<sup>18</sup> Vea el capítulo 2, Marco integral de la administración de riesgos empresariales (MIARE).

- Registros de riesgos: ¿Son sistemáticos, completos y precisos?
- Documentación: ¿Están documentados los riesgos con las actividades que les son aplicables?

El estatuto de auditoría interna normalmente requiere que la función de auditoría interna se centre en áreas de alto riesgo, incluyendo los riesgos inherentes y los residuales. La función de auditoría interna debe identificar áreas de alto riesgo inherente, alto riesgo residual y los controles clave en los que se sustenta la organización. Si la función de auditoría interna identifica áreas de riesgo residual inaceptable, deberá notificarlo a la dirección general para que adopte las medidas que procedan.

Como consecuencia de desarrollar un proceso de planeación estratégica de auditoría, el DAI deberá identificar diferentes tipos de actividades que serán incluidas en el PTFAI, entre otras:

- *Actividades de análisis/aseguramiento del control.* El DAI analizará la adecuación y eficacia de los sistemas de control interno para ofrecer una seguridad de que los controles funcionan y los riesgos son administrados de manera efectiva.
- *Actividades de investigación.* La gestión organizacional tiene un nivel inaceptable de certidumbre sobre los controles relacionados con las actividades de negocio o área de riesgo identificadas; por ende, el auditor interno aplicará procedimientos de auditoría para obtener un mejor entendimiento de los riesgos residuales.
- *Actividades de consulta.* El DAI asesorará a la gestión organizacional en el desarrollo de sistemas de control interno para mitigar riesgos actuales inaceptables.

Los auditores internos también tratarán de identificar controles innecesarios, redundantes, excesivos o complejos que reducen el riesgo de manera ineficiente. En estos casos, el costo del control puede llegar a ser mayor que el beneficio obtenido y, por lo tanto, hay una oportunidad para que el diseño del control gane en eficiencia.

Para asegurar que son identificados los riesgos relevantes, el enfoque para la identificación de riesgos debe ser sistemático y documentado con claridad. La documentación incluirá desde el uso de memoranda o comunicados internos en una organización pequeña, hasta el uso de software especializado (por ejemplo, en los procesos de inventarios, cuentas por cobrar o adquisiciones) en una entidad más sofisticada. Lo esencial es que el marco de la administración de riesgos esté íntegramente documentado.

La documentación de la administración de riesgos en una entidad puede no alcanzar niveles inferiores de operación a cubrir en el proceso formal de administración de riesgos, ya que muchas organizaciones desarrollan registros para documentar los riesgos inherentes a nivel estratégico, proporcionando documentación sobre riesgos significativos en un área, y calificaciones de riesgos inherentes y residuales relacionados, controles clave y factores de mitigación. Es entonces cuando puede emprenderse un ejercicio de alineamiento para identificar los vínculos más directos entre las “categorías” de riesgos y “aspectos” descritos en el registro de riesgos y, cuando corresponda, los elementos incluidos en el universo a auditar documentado por la función de auditoría interna.

En otro orden, algunas entidades pueden identificar varias áreas de alto (o más alto) riesgo inherente; aunque estos riesgos podrían provocar la atención de la función de auditoría interna, no siempre es posible analizarlos todos. Cuando el registro de riesgos presente una calificación

alta, o superior, de riesgo inherente en un área particular, el riesgo residual permanece intacto durante un largo tiempo y la administración no ha tomado medidas ni se planea una intervención de auditoría interna, el DAI informará a los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas áreas, aportando información sobre el análisis de riesgos y las razones por la carencia de controles internos o la ineffectividad de éstos.

El PTFAI debe incluir una selección de intervenciones periódicas a sucursales o unidades de negocio con bajo nivel de riesgo para ofrecerles cobertura y confirmar que sus riesgos no han cambiado. Además, esta función establecerá un método para priorizar la atención a riesgos que están por resolverse, y que aún no están considerados para una intervención de auditoría interna.

Un PTFAI habrá de centrarse en:

- Riesgos existentes inaceptables para los que se requiere una intervención de la administración de la entidad. Se trataría de áreas con controles clave o factores mínimos de mitigación que los responsables del gobierno de la entidad desearían sean auditados de inmediato.
- Los sistemas de control interno de los que depende la organización.
- Áreas con una gran diferencia entre riesgo inherente y riesgo residual.
- Áreas con un alto grado de riesgo inherente.

En la planeación de un trabajo de auditoría interna,<sup>19</sup> el DAI habrá de identificar y evaluar los riesgos relevantes en el área o unidad administrativa que será objeto de esa intervención.

## ■ Guía PA 2110-2 Gobierno: Relación con el riesgo y el control<sup>20</sup>

La función de auditoría interna debe evaluar y presentar recomendaciones apropiadas para mejorar el proceso de gobierno, en cumplimiento con los objetivos siguientes:

- Promover la ética y valores apropiados dentro de la organización.
- Asegurar gestión y responsabilidad efectivas en el desempeño de la organización.
- Comunicar información de riesgos y de controles a las áreas que correspondan de la organización.
- Coordinar las actividades, y la información concerniente, a los responsables del gobierno de la entidad, a la dirección general, y a los auditores internos y externos.

Las Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna definen “Gobierno” como la:

*Combinación de procesos y estructuras implantados por el consejo de administración para informar, dirigir, administrar y monitorear las actividades de la organización con el fin de lograr sus objetivos.*

<sup>19</sup> Un “Trabajo (individual) de auditoría interna” suele ser denominado también como “Asignación de auditoría interna” o “Intervención de auditoría interna”. Para efectos prácticos, en lo sucesivo se utilizará preferentemente la primera expresión, en el entendido de que se refiere a cualesquier de esas expresiones.

<sup>20</sup> Ibidem 14, *Strongly Recommended Guidance*, Practice Advisory 2110-2: *Government: Relationship with Risk and Control* (2010).

El gobierno no debe ser considerado como un conjunto de procesos y estructuras diferenciadas e independientes; más bien, es el que mantiene una relación directa con la administración de riesgos y los controles internos.

Las actividades de gobierno efectivas son aquellas que consideran el riesgo como base para definir una estrategia. En cambio, la administración de riesgos depende de un gobierno efectivo, por ejemplo: compromiso de la alta administración, aceptación de riesgo y tolerancia, cultura de riesgo y supervisión de la administración de riesgos.

Un gobierno efectivo depende de los sistemas de control interno y de la comunicación de los responsables del gobierno al consejo de administración de la entidad sobre la efectividad de dichos sistemas.

El riesgo y el control están íntimamente relacionados; por lo que, en este ambiente, el control se define como “cualquier acción tomada por los responsables del gobierno de la entidad, la alta administración y otras partes para administrar el riesgo y aumentar la posibilidad de conseguir los objetivos establecidos”.

El DAI debe tomar en cuenta esa relación en la planeación de los trabajos de evaluación de los procesos de gobierno, por lo que:

- Una intervención de auditoría debe orientarse hacia los controles de procesos de gobierno diseñados para prevenir o detectar acontecimientos que puedan causar un impacto negativo en la consecución de estrategias organizacionales, metas y objetivos, eficiencia y eficacia operativas, informes financieros, o cumplimiento con leyes y regulaciones aplicables.
- Dentro de los procesos de gobierno, los controles juegan un papel importante en la administración de riesgos múltiples en la organización; por ejemplo, pueden basarse en los controles del código de conducta para administrar los riesgos de cumplimiento, riesgos de fraude, etc. Este efecto agregado debe ser tomado en cuenta para definir el alcance de un trabajo de auditoría sobre los procesos de gobierno.
- Si otros trabajos de auditoría evalúan los controles de los procesos de gobierno, por ejemplo, auditorías al control de informes financieros y procesos de administración de riesgos o de cumplimiento, el director de auditoría interna deberá considerar basarse en los resultados de estas auditorías.

## ■ Guía PA 2130-1 Evaluación de la adecuación de los procesos de control<sup>21</sup>

La función de auditoría interna debe apoyar a la organización en el mantenimiento de controles efectivos mediante la evaluación de la eficiencia y eficacia de los mismos y promoviendo su mejora continua.

<sup>21</sup> *Ibidem* 14, *Strongly Recommended Guidance*, Practice Advisory 2130-1: Assessing the Adequacy of Control Processes (2009).

La organización debe establecer y mantener procesos eficaces de administración de riesgos y de control. El propósito de los procesos de control<sup>22</sup> es apoyar a la administración en la administración de riesgos y en el logro de los objetivos establecidos y comunicados; es de esperar que, en consecuencia, los procesos de control aseguren, entre otros aspectos, que:

- La información financiera y operativa es confiable y posee integridad.
- Las operaciones son realizadas eficientemente y alcanzan los objetivos establecidos.
- Los activos están protegidos.
- Las acciones y decisiones de la organización cumplen las leyes, regulaciones y compromisos.

Es función de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección general supervisar el establecimiento, administración y evaluación del sistema de administración de riesgos y de los procesos de control. Entre las responsabilidades de los ejecutivos de línea de la organización está la evaluación de los procesos de control en sus respectivas áreas. Los auditores internos proporcionan distintos grados de aseguramiento sobre la eficacia de los procesos de administración de riesgos y de control en las funciones y actividades seleccionadas por la organización.

El director de auditoría interna (DAI) habrá de formarse una opinión general sobre la adecuación y eficacia de los procesos de administración de riesgos y de control. La expresión de dicha opinión estará basada en evidencia suficiente de auditoría, obtenida mediante intervenciones de auditoría y, cuando sea apropiado, el trabajo de otros proveedores de servicios de aseguramiento. El DAI comunicará su opinión al consejo de administración, a los responsables del gobierno y a la dirección general de la entidad.

El DAI deberá desarrollar y proponer un PTFAI que le permita obtener suficiente evidencia para evaluar la eficacia de los procesos de control. El plan incluirá trabajos de auditoría y otros procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre todas las principales unidades operativas y funciones de negocio a evaluar, así como una revisión de los principales procesos de control que operan a través de la organización. El plan debe ser flexible, de manera que puedan efectuarse ajustes durante el año como consecuencia de cambios en las estrategias de la administración, condiciones externas, áreas de mayor riesgo, o modificaciones de las expectativas sobre el logro de los objetivos de la organización.

El PTFAI otorgará especial atención a aquellas operaciones más afectadas por cambios recientes o inesperados. Los cambios en las condiciones actuales pueden originarse, por ejemplo, por las condiciones de mercado, por adquisiciones o inversiones, cambios de personal clave, reestructuraciones de la organización, nuevos sistemas y nuevos proyectos.

Al determinar la cobertura de auditoría esperada en la propuesta del PTFAI, el DAI tomará en cuenta los trabajos relevantes realizados por otros que proporcionan aseguramiento a la alta administración, por ejemplo, evaluaciones efectuadas por personal ejecutivo de la organización; así como trabajos realizados por los auditores externos, tales como evaluaciones a los procesos de administración de riesgos, sistema de control interno y mejora de la calidad.

<sup>22</sup> La denominación “Procesos de control” utilizada por el IIA equivale a los “Sistemas de control interno” instaurados en la entidad.

El DAI evaluará la cobertura que tiene el PTFAI propuesto con el fin de determinar si el alcance es suficiente para permitir expresar una opinión sobre los procesos de administración de riesgos y de control de la organización. Asimismo, el DAI deberá informar al consejo de administración, a los responsables del gobierno y a la dirección general de la entidad sobre cualquier problema en la cobertura esperada de auditoría que pudiese impedir expresar una opinión sobre todos los aspectos de los procesos referidos.

Un desafío importante para la función de auditoría interna es evaluar la eficacia de los procesos de control de la organización basándose en la suma de evaluaciones realizadas por muchas personas. Esas evaluaciones están mayormente originadas en trabajos de auditoría interna, autoevaluaciones de la administración y el trabajo de otros proveedores de servicios de aseguramiento. A medida que avancen los trabajos de auditoría, los auditores internos comunicarán, en forma oportuna, las observaciones a los niveles apropiados de la administración, de manera que se pueda tomar acción inmediata para corregir o mitigar las consecuencias de las discrepancias o debilidades de control interno observadas.

Al evaluar la eficacia general de los procesos de control de la organización, el DAI tendrá en cuenta si:

- Se descubrieron discrepancias o debilidades significativas.
- Se hicieron correcciones o mejoras como consecuencia de esos hallazgos.
- Los hallazgos y sus consecuencias potenciales permiten llegar a la conclusión de que existe una situación importante que genera un nivel inaceptable de riesgo.

La existencia de una discrepancia o debilidad aparentemente significativa, no necesariamente lleva a la conclusión de que es importante y que crea un riesgo inaceptable; por ello, el auditor interno habrá de evaluar la naturaleza y alcance de la exposición al riesgo, el nivel de consecuencias potenciales, y determinará si la eficacia de los procesos de control está comprometida y existen riesgos inaceptables.

El informe del DAI sobre los procesos de control de la organización se presentará normalmente una vez al año al consejo de administración, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección general. El informe deberá resaltar la importante tarea que cumplen los procesos de control en el logro de los objetivos de la organización; y describirá la naturaleza y alcance del trabajo realizado por la función de auditoría interna, así como la naturaleza y alcance de la utilización de otros proveedores de servicios de aseguramiento para formular la opinión.

## ■ Guía PA 2200-2 Utilización de un enfoque basado en el más alto-más bajo de los riesgos para identificar los controles por evaluar en los trabajos de auditoría interna<sup>23</sup>

Los auditores internos deben elaborar y documentar un plan para cada trabajo de auditoría interna que incluya su alcance, objetivos, tiempo y recursos a asignar.

<sup>23</sup> Id 14, *Strongly Recommended Guidance*, Practice Advisory 2200-2: Using a Top-down, Risk-based Approach to Identify the Controls to Be Assessed in an Internal Auditing Engagement (2010).

Esta guía asume que se han establecido los objetivos del trabajo de auditoría interna y se han identificado, durante la planeación correspondiente, los riesgos a cubrir. La guía proporciona un enfoque, basado en los riesgos de mayor a menor relevancia (más alto-más bajo), que se utiliza para identificar en el alcance de la auditoría los controles clave para administrar los riesgos.

“Más alto-más bajo” significa definir el alcance con base en los riesgos más significativos para la organización; lo que contrasta con la definición del alcance basada en los riesgos de una actividad o proceso específico, que pueden no ser relevantes para la organización en su conjunto. Un enfoque más alto-más bajo garantiza que la auditoría interna se centre, tal y como señala la Guía 2010-2, en que “Los auditores internos... proporcionan aseguramiento en la administración de riesgos significativos”.

Por lo general, un sistema de control interno incluye tanto los controles manuales como los automatizados y aplica a los controles establecidos en todos los niveles: entidad, procesos de negocio y controles generales de tecnología de la información (TI); y aplica también en cada estrato dentro del marco de control, por ejemplo, las actividades en el ambiente de control, supervisión o los niveles de evaluación de riesgos susceptibles de automatizarse. Ambos tipos de control necesitan ser evaluados para determinar si los riesgos de negocio son administrados con efectividad. Concretamente, el auditor interno requiere evaluar la existencia de una combinación adecuada de controles, incluyendo aquellos relacionados con TI, para mitigar los riesgos de negocio dentro de la tolerancia al riesgo de la organización. El auditor interno debe considerar la inclusión de procedimientos de auditoría para evaluar y confirmar que las tolerancias de riesgo están actualizadas y son adecuadas.

Es necesario incluir en el alcance del trabajo de auditoría la evaluación de todos los controles que sean requeridos para proporcionar un aseguramiento razonable de que los riesgos se administran con efectividad. Estos controles son los denominados controles clave, que son aquellos necesarios para administrar los riesgos asociados con los objetivos críticos de negocio. Sólo los controles clave deben ser evaluados, aunque el DAI puede decidir incluir una evaluación de controles no clave (por ejemplo, controles redundantes o duplicados) si agrega valor a la entidad el proporcionar dicho aseguramiento. El DAI puede también comentar con el consejo de administración, los responsables de gobierno y la dirección general de la entidad si son necesarios los controles no clave.

Tenga en cuenta que cuando una organización posee un programa de administración de riesgos consolidado y efectivo, es que ha identificado los controles clave para administrar cada riesgo. En estos casos, el auditor interno tiene que asegurar si son adecuados los controles clave que han sido identificados y evaluados por la administración. Los controles clave pueden ser:

- Controles a nivel de toda la entidad; por ejemplo, el personal recibe formación y realiza un examen para confirmar su comprensión del código de conducta. Los controles a nivel de entidad pueden ser manuales, o total o parcialmente automatizados.
- Controles manuales dentro de un proceso de negocio, por ejemplo, la realización de un inventario físico.
- Controles totalmente automatizados dentro de un proceso de negocio, por ejemplo, los registros contables.

- Controles parcialmente automatizados dentro de un proceso de negocio, también llamados híbridos o dependientes de la TI, donde un control que, siendo manual, pasa a depender de una aplicación, como sería el caso de la generación de un reporte por excepción. Si se detecta un error durante un proceso, el control en su conjunto será inefectivo; por ejemplo, un control clave para detectar pagos duplicados debe incluir el análisis de un reporte generado por el sistema de pagos; si no se analiza tal reporte, sería ineficiente el control en su conjunto, puesto que la parte manual de ese control no garantiza que el informe esté completo ya que ¿para qué se genera un reporte si nadie lo revisa o analiza?; por lo tanto, la aplicación que generó el reporte deberá ser considerada dentro del alcance de la auditoría.

El auditor puede usar otros métodos o marcos de referencia, siempre que los controles clave para administrar los riesgos sean identificados y evaluados, incluyendo los controles manuales, automatizados y los controles dentro de los procesos de control generales de TI.

Los controles automatizados total o parcialmente, tanto a nivel de entidad como dentro de un proceso de negocio, generalmente dependen de un diseño apropiado y de una operación efectiva de los controles generales de TI.<sup>24</sup>

La evaluación de los controles clave debe realizarse en un solo trabajo de auditoría interna, e integrado o en una combinación de trabajos de auditoría interna; por ejemplo, un trabajo puede tratar los controles clave establecidos por los usuarios de procesos de negocio, mientras otro cubre los controles generales de tecnología de la información, y un tercero evalúa los controles que operan a nivel entidad. Esto suele ocurrir cuando se depende de los mismos controles (sobre todo, aquellos a nivel de entidad o dentro de los controles generales de TI) para más de un área de riesgo.

Tal y como se comentó previamente, antes de expresar una opinión sobre la administración efectiva de los riesgos cubiertos en el alcance de un trabajo de auditoría interna, es necesario evaluar la combinación de todos los controles clave; para ello, el auditor interno debe incluir en el alcance, de al menos en un trabajo, una evaluación del diseño de los controles clave en su totalidad (esto es, a través de todos los trabajos de auditoría interna relacionados) y si éste es suficiente para administrar riesgos dentro de la tolerancia al riesgo de la organización.

Si el trabajo de auditoría interna (teniendo en cuenta otros trabajos como los mencionados previamente) incluye algunos, pero no todos los controles clave necesarios para administrar los riesgos determinados, deberá considerarse una limitación al alcance y comunicar esto con claridad en la notificación del inicio del trabajo y en el informe final.

<sup>24</sup> Las Guías generales relacionadas con tecnología de la información (*Global Technology Audit Guides* — PG GTAG), y las Guías para la evaluación de riesgos de tecnología de la información (*Guides to the Assessment of TI Risk* — PG GAIT), tratan los aspectos relacionados con la identificación y evaluación de los controles de tecnología de la información. No se aborda su tratamiento por su volumen y extensión (20 guías en total a 2013), por el grado de especialidad involucrado que rebasa los objetivos de este libro, y en obvio de preservar los derechos autorales en favor del IIA. Se recomienda su consulta en la página web del IIA para aquellos lectores interesados en la materia; para lo cual deberán ser socios del Instituto Mexicano de Auditores Internos (en el caso de México), o del instituto relativo en su país de residencia, para que obtengan acceso a los instrumentos referidos.



## PREGUNTAS DE REPASO

- 1.1 ¿Por qué muchas organizaciones e instituciones públicas y privadas toman como fuente de referencia la normatividad en materia de examen y evaluación del control interno, emitida por organizaciones de contadores públicos o de auditores, para adaptarla o adecuarla a sus necesidades?
- 1.2 ¿Por qué, y en qué fecha, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos abrogó las Normas y Procedimientos de Auditoría para adoptar las Normas Internacionales de Auditoría promulgadas por la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* — IFAC)?
- 2.1 ¿A partir de qué fecha se ha aceptado y reconocido que nació la profesión contable en México?
- 2.2 Antes de la denominación Contador Público, ¿cómo se llamaba a los profesionales de la contaduría?
- 2.3 ¿En qué año se constituyó en México la Asociación de Contadores Titulados?
- 2.4 ¿En qué fecha la Asociación de Contadores Titulados se convirtió en Instituto de Contadores Públicos Titulados de México?
- 2.5 ¿En qué fecha se suprimió el adjetivo “Titulado” para dar lugar a la denominación actual de Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.? ¿por qué se decidió suprimir ese adjetivo?
- 2.6 ¿En qué año se constituyó como federación el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)?
- 2.7 ¿En qué fecha, y qué autoridad, otorgó al IMCP el reconocimiento oficial y registro como primera federación de profesionistas en México?
- 2.8 ¿En qué fecha se entregaron en México las primeras constancias de Contador Público Certificado?
- 2.9 ¿Cómo pueden obtener el carácter de asociaciones federadas los colegios e institutos que deseen afiliarse al IMCP, y bajo qué proceso los contadores públicos pueden ser socios del IMCP?
- 2.10 Proporcione el nombre de las tres organizaciones internacionales de contadores públicos a las que está afiliado el IMCP.
- 2.11 ¿Cuál es la misión del IMCP?
- 2.12 Mencione seis objetivos del IMCP.
- 2.13 ¿Qué comisión del IMCP fue la encargada durante más de 30 años de emitir normatividad en materia contable?
- 2.14 ¿Cuál es la razón por la que los otrora Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados fuesen sustituidos por las ahora Normas de Información Financiera (NIF)?
- 2.15 ¿Quién emite las NIF, y qué papel juega el IMCP en este proceso?
- 2.16 ¿Qué comisión del IMCP emitió normatividad durante más de 55 años en materia de auditoría?

- 2.17** ¿Bajo qué procedimiento el Instituto Mexicano de Contadores Públicos transmite normatividad a sus socios?
- 3.1** ¿En qué año y dónde nació la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* — IFAC)?
- 3.2** ¿Dónde tiene su sede actualmente la IFAC?
- 3.3** ¿Cuál es el objetivo fundamental de la IFAC?
- 3.4** ¿Con qué está comprometida, y qué coordina la IFAC?
- 3.5** ¿Quiénes integran la IFAC?
- 3.6** ¿Cuál es la misión de la IFAC?
- 3.7** Mencione tres actividades principales en la intención de la IFAC de servir al interés público.
- 3.8** Mencione dos actividades principales en la intención de la IFAC de contribuir a la eficiencia de la economía global.
- 3.9** ¿Cómo brinda la IFAC liderazgo y función de vocero?
- 3.10** Mencione los cuatro principales componentes del marco de trabajo de la IFAC.
- 4.1** ¿Sobre qué trata la NIA 315 *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*?
- 4.2** Mencione la definición de control interno según la NIA 315.
- 4.3** ¿En qué ayuda al auditor un conocimiento del control interno?
- 4.4** ¿Cuál es la naturaleza del conocimiento de los controles relevantes?
- 4.5** ¿Cuáles son los cinco componentes del control interno?
- 4.6** ¿En qué afecta la manera en que se inician, registran, procesan y se informa sobre las transacciones, el uso de elementos manuales o automatizados en el control interno?
- 4.7** Mencione cuatro beneficios que aporta la tecnología de la información al control interno de una entidad.
- 4.8** Mencione cinco riesgos que puede provocar la tecnología de la información al control interno de una entidad.
- 4.9** Mencione tres casos en los que, cuando se requiere juicio y discrecionalidad, pueden ser más adecuados los elementos manuales del control interno.
- 4.10** Mencione las dos circunstancias en las que pueden ser menos fiables los elementos manuales del control interno.
- 4.11** ¿Cómo varía la extensión y naturaleza de los riesgos para el control interno?
- 4.12** ¿A qué se refiere la expresión Controles relevantes para la auditoría?
- 4.13** Mencione cinco factores relevantes que, a juicio del auditor, pueden ser relevantes a la auditoría.
- 4.14** ¿Por qué pueden ser relevantes para la auditoría los controles sobre la integridad y exactitud de la información generada por la entidad?
- 4.15** ¿Por qué pueden ser relevantes para la auditoría los controles relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento?
- 4.16** ¿Qué puede incluir el control interno sobre la salvaguarda de activos?

- 4.17** ¿A qué se refiere la expresión Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes?
- 4.18** ¿Qué pueden incluir los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de los controles relevantes?
- 4.19** ¿Es suficiente la obtención de conocimiento de los controles de la entidad para la comprobación de su eficacia operativa? Justifique su respuesta.
- 4.20** ¿Sobre qué trata la NIA 330 *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*?
- 4.21** ¿Con qué fin el auditor aplicará pruebas de controles?
- 4.22** Respecto a la naturaleza y extensión de las pruebas de controles, ¿qué deberá hacer el auditor para el diseño y aplicación de pruebas de controles?
- 4.23** ¿Cuál es el momento de realización de las pruebas de controles?
- 4.24** ¿A qué se refiere la utilización de evidencia obtenida durante un periodo intermedio?
- 4.25** ¿A qué se refiere la utilización de evidencia obtenida en auditorías anteriores?
- 4.26** Mencione cuatro aspectos a considerar por el auditor en el uso de evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores.
- 4.27** ¿Qué deberá determinar el auditor sobre la efectividad operativa de controles específicos cuando considera usar evidencia de auditoría proveniente de una auditoría anterior?
- 4.28** ¿A qué se refiere la evaluación de la eficacia operativa de los controles?
- 4.29** ¿Qué indagaciones específicas deberá efectuar el auditor cuando detecta desviaciones en los controles sobre los que tiene previsto confiar?
- 4.30** ¿Sobre qué controles el auditor realizará pruebas de controles?
- 4.31** ¿Es lo mismo realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, que la obtención de conocimiento y evaluación de su diseño e implementación?
- 4.32** ¿Algunos procedimientos de valoración del riesgo pueden ser utilizados como pruebas de controles? Justifique su respuesta.
- 4.33** ¿Cuáles son las pruebas de doble propósito?
- 4.34** La indagación, por sí sola, ¿es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles?
- 4.35** ¿Qué debe hacer el auditor cuando no disponga de documentación, o que ésta no sea relevante, para evaluar la eficacia operativa de un control?
- 4.36** ¿Qué aspectos puede considerar el auditor para determinar la extensión de las pruebas de controles?
- 4.37** ¿Qué pruebas se pueden incluir para determinar que un control automatizado está funcionando según lo previsto?
- 4.38** ¿A qué se refieren las pruebas de controles indirectos?
- 4.39** En el momento de realización de las pruebas de controles, ¿a qué se refiere el periodo previsto de confianza?
- 4.40** Mencione cuatro factores relevantes alusivos al uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio.

- 4.41** ¿A qué se refiere la utilización de evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores?
- 4.42** ¿Qué hará el auditor al encontrarse ante controles que han cambiado en relación con los prevalecientes durante auditorías anteriores?
- 4.43** ¿Qué decisiones deberá tomar el auditor al encontrarse ante controles que no han cambiado en relación con los prevalecientes durante auditorías anteriores?
- 4.44** Mencione cuatro factores que pueden provocar la revisión más frecuente de los controles.
- 4.45** ¿A qué se refiere la evaluación de la eficacia operativa de los controles?
- 4.46** ¿Sobre qué trata la NIA 265 *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*?
- 4.47** ¿Cuál es el objetivo del auditor en materia de comunicación de deficiencias identificadas al control interno?
- 4.48** ¿Cuáles son los requerimientos al auditor en materia de comunicación de deficiencias identificadas al control interno?
- 4.49** ¿Qué deberá comunicar oportunamente el auditor al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección?
- 4.50** ¿Qué incluirá el auditor en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas al control interno?
- 4.51** ¿Qué deberá determinar el auditor cuando ha identificado deficiencias en el control interno?
- 4.52** ¿Qué puede obtener el auditor al discutir con la dirección los hechos y circunstancias relativas a sus hallazgos?
- 4.53** Mencione cuatro cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para determinar si una deficiencia, o un conjunto de ellas, en el control interno, es de importancia significativa.
- 4.54** Mencione cuatro indicadores de deficiencias significativas en el control interno.
- 4.55** ¿Por qué una deficiencia en el control interno, por sí sola, puede no tener suficiente importancia para constituir una deficiencia significativa?
- 4.56** ¿Qué debe hacer el auditor cuando en algunas jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer ciertos requisitos para comunicar uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno que haya identificado durante la auditoría?
- 4.57** ¿Por qué es importante comunicar por escrito las deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad?
- 4.58** ¿Cuándo se debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas en el control interno?
- 4.59** ¿Cuál es el límite adecuado de tiempo para compilar el archivo final de auditoría?
- 4.60** Mencione tres factores a considerar para determinar el grado adecuado de detalle para comunicar deficiencias significativas en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad.

- 4.61 ¿En quién descansa la responsabilidad de evaluar los costos y beneficios de implementar medidas correctoras sobre deficiencias significativas en el control interno?
- 4.62 ¿Qué debe hacer el auditor ante la subsistencia de una deficiencia significativa de control detectada en una auditoría anterior?
- 4.63 ¿Cuál es el nivel apropiado de dirección al que se le debe comunicar deficiencias en el control interno?
- 4.64 ¿Qué debe hacer el auditor cuando detecta deficiencias significativas en el control interno que cuestionan la integridad o competencia de la dirección?
- 4.65 ¿Cómo debe ser la comunicación del auditor a la dirección con respecto a deficiencias en el control que no sean significativas?
- 4.66 ¿Qué consideraciones específicas de comunicación debe tomar en cuenta el auditor sobre los asuntos de control interno en entidades del sector público?
- 4.67 ¿Cómo debe ser el contenido de la comunicación escrita de deficiencias significativas en el control interno?
- 5.1 ¿En qué fecha y dónde se creó el Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors* — IIA)?
- 5.2 ¿Cómo fue dándose el crecimiento del IIA en socios y afiliadas?
- 5.3 ¿Qué tendencia se fue dando en la auditoría interna hacia mediados de la década de 1950?
- 5.4 ¿Qué evolución se aprecia en el alcance de las responsabilidades de los auditores internos comparando las versiones de 1947 y 1957 de los *Statement of Responsibilities of Internal Auditing*?
- 5.5 ¿En qué fecha, lugar y justificación se dio lugar a la adopción de un Código de Ética para los asociados al IIA?
- 5.6 ¿A partir de qué año, y con qué propósitos, el IIA desarrolló y empezó a publicar las actuales Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*)?
- 5.7 ¿Qué otros pronunciamientos surgieron como extensión a las Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna?, ¿cuál es el nombre actual de esos pronunciamientos?
- 5.8 ¿Cuál es la misión y actividades del IIA?
- 5.9 ¿Cuáles son las Guías de Observancia Obligatoria (*Mandatory Guidance*) emitidas por el IIA?
- 5.10 ¿Cuáles son las Guías Fuertemente Recomendadas (*Strongly Recommended Guidance*) emitidas por el IIA?
- 5.11 ¿Cuáles son los tipos de membresía al IIA?
- 5.12 ¿Cuáles son los beneficios de ser miembro del IIA en materia de capacitación y entrenamiento?
- 5.13 ¿Cuáles son los beneficios de ser miembro del IIA en materia de participación en actividades?
- 5.14 ¿Cuáles son los beneficios de ser miembro del IIA en materia de publicaciones?

- 5.15** ¿Cuáles son los beneficios de ser miembro del IIA en materia de servicios?
- 6.1** ¿De qué, y con base en qué, es responsable el director de auditoría interna, de acuerdo con lo expuesto al inicio de la Guía PA 2010-2 *Utilización del proceso de administración de riesgos en la planeación de la función de la auditoría interna*?
- 6.2** ¿Qué facilita un efectivo proceso de administración de riesgos?
- 6.3** ¿Qué utiliza la dirección general para administrar los riesgos de la entidad?
- 6.4** ¿Qué buscará el director de auditoría interna para identificar los controles clave?
- 6.5** ¿Para qué el director de auditoría interna aplicará técnicas de evaluación de riesgos en el desarrollo del plan de trabajo de la función de auditoría interna?
- 6.6** ¿Qué factores habrá de tener en cuenta el director de auditoría interna para desarrollar el programa de trabajo de la función de auditoría interna?
- 6.7** ¿Qué es lo que normalmente requiere el estatuto de auditoría de la función de auditoría interna?
- 6.8** ¿Qué deberá identificar el director de auditoría interna en un proceso de administración estratégica de la función de auditoría interna?
- 6.9** ¿Qué deberá hacer el director de auditoría interna cuando la cobertura de administración de riesgos no alcanza los niveles inferiores de operación?
- 6.10** ¿Es posible que la función de auditoría pueda analizar todos los riesgos, desde el más alto hasta más bajo? Justifique su respuesta.
- 6.11** ¿En qué se habrá de centrar el programa de trabajo de la función de auditoría interna?
- 6.12** ¿Cuáles son los objetivos que debe cumplir la función de auditoría, de acuerdo con la introducción a la Guía PA 2110-2 *Gobierno: Relación con el riesgo y el control*?
- 6.13** ¿Cuál es la definición de gobierno, según las Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna?
- 6.14** ¿Con quién mantiene el gobierno una relación directa?
- 6.15** ¿Cuáles son las actividades efectivas de gobierno, y de qué depende la administración de riesgos?
- 6.16** ¿De qué depende un gobierno efectivo?
- 6.17** ¿Cómo se define el control en relación con el riesgo?
- 6.18** ¿Qué deberá tomar en cuenta el director de auditoría interna en la relación que antecede para la planeación de la evaluación de los procesos de gobierno?
- 6.19** ¿Cómo debe apoyar la función de auditoría interna a la organización en el mantenimiento de los controles efectivos, de acuerdo con el párrafo que presenta a la Guía PA 2130-1 *Evaluar la adecuación de los procesos de control*?
- 6.20** ¿Cuál es el propósito de los procesos de control?
- 6.21** ¿A qué equivale la denominación “Procesos de control” utilizada por el IIA?
- 6.22** ¿Qué deben asegurar los procesos de control?
- 6.23** ¿En qué estará basada la opinión del director de auditoría interna sobre la adecuación y eficacia de los procesos de administración de riesgos y control?

- 6.24** ¿Qué incluirá el plan de trabajo de la función de auditoría interna, de tal manera que le permita obtener suficiente evidencia para evaluar la eficacia de los procesos de control?, ¿cómo debe ser ese plan de trabajo?
- 6.25** ¿Qué deberá tomar en cuenta el director de auditoría interna para determinar la cobertura de auditoría esperada en la propuesta de plan de trabajo de la función de auditoría interna?
- 6.26** ¿Qué debe hacer el director de auditoría interna cuando se le presenten problemas que le impidan expresar una opinión sobre todos los aspectos de los procesos de administración de riesgos y de control?
- 6.27** ¿Qué deberá tener en cuenta el director de auditoría interna al evaluar la eficacia general de los procesos de control?
- 6.28** ¿Qué deberá hacer el director de auditoría interna si determina que la eficacia de los procesos de control está comprometida y existen riesgos inaceptables?
- 6.29** ¿Qué debe contemplar el informe del director de auditoría interna sobre los resultados de la evaluación a los procesos de control de la organización?
- 6.30** ¿Qué asume y qué proporciona la Guía PA 2200-2 *Utilización de un enfoque basado en el más alto-más bajo de los riesgos para identificar los controles por evaluar en los trabajos de auditoría interna*?
- 6.31** ¿Qué significa la referencia más alto-más bajo?
- 6.32** ¿Qué incluye, y a qué aplica un sistema de control interno?
- 6.33** ¿Por qué deben ser evaluados tanto los controles manuales como los automatizados, o una combinación de ambos?
- 6.34** ¿Qué son y qué aseguran los controles clave?
- 6.35** ¿Es conveniente evaluar los controles no clave? Justifique su respuesta.
- 6.36** ¿Cuáles pueden ser controles clave?
- 6.37** ¿Se pueden evaluar los controles clave en un solo trabajo de auditoría o en varios trabajos? Justifique su respuesta.
- 6.38** ¿Qué es necesario evaluar antes de expresar una opinión sobre si es efectiva la administración de riesgos?
- 6.39** ¿Qué debe hacer el director de auditoría cuando no se evalúan todos los controles clave?



#### INVESTIGACIONES PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Investigue si en su país el organismo nacional de contadores públicos, equivalente al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha adoptado las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* — IFAC) en sustitución de sus propias normas y procedimientos de auditoría o equivalentes:
  - a) En caso de ya haberlas adoptado, ¿cuáles fueron las causas que soportaron esa decisión?
  - b) En caso de que aún no las hayan adoptado, ¿cuál es la razón?

2. Investigue al menos en tres firmas o despachos de contadores públicos, si es que ya adoptaron la Normas Internacionales de Auditoría, ¿cuál es su opinión sobre estas normas en comparación con las locales que aplicaban anteriormente?
3. Para ampliar el alcance del conocimiento en materia de examen y evaluación del control interno, estudie las Normas Internacionales de Auditoría, en su conjunto, e identifique otros pronunciamientos alusivos al examen y evaluación del control interno complementarios o adicionales a los tratados en el presente capítulo.
4. Investigue si en su país el organismo nacional de auditores internos, equivalente al Instituto Mexicano de Auditores Internos, ha adoptado las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors* —IIA) en sustitución de su propia normatividad:
  - a) En caso de ya haberlas adoptado, ¿cuáles fueron las causas que soportaron esa decisión?
  - b) En caso de que aún no las hayan adoptado, ¿cuál es la razón?
5. Investigue al menos en tres empresas que cuenten con una sólida función de auditoría interna, si es que ya adoptaron la Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, ¿cuál es su opinión sobre estas normas en comparación con las locales que aplicaban anteriormente?
6. Para ampliar el alcance del conocimiento en materia de examen y evaluación del control interno, estudie las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna y las Guías de Apoyo para la Práctica de la Auditoría Interna, en su conjunto, e identifique otros pronunciamientos alusivos al examen y evaluación del control interno complementarios o adicionales a los tratados en el presente capítulo.

## EJERCICIOS



1. Prepare un escrito que contenga los resultados de la investigación número 1.
2. Prepare un escrito que contenga los resultados de la investigación número 2.
3. Prepare un ensayo que contenga los resultados de la investigación número 3.
4. Prepare un escrito que contenga los resultados de la investigación número 4.
5. Prepare un escrito que contenga los resultados de la investigación número 5.
6. Prepare un ensayo que contenga los resultados de la investigación número 6.

