

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA



PROYECTO DE GRADO

Para la obtención del grado de Licenciatura en Contaduría Pública

**“LAS EVIDENCIAS DOCUMENTOS QUE GARANTIZAN LA
CALIDAD DE LAS AUDITORIAS”**

Autor: Sofia Yujra Siñani

Tutor: Juan Pérez Vargas

La Paz – Bolivia

2017



ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN

| | |
|--|----|
| PRIMERA PARTE..... | 1 |
| MARCO METODOLÓGICO..... | 1 |
| | |
| CAPÍTULO I..... | 1 |
| 1. PROBLEMÁTICA | 1 |
| 1.1 ELEMENTOS DEL PROBLEMA QUE SE CONOCEN | 5 |
| 1.2 ELEMENTOS DEL PROBLEMA QUE SE PRETENDEN CONOCER..... | 5 |
| 1.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA | 6 |
| | |
| CAPÍTULO II..... | 7 |
| 2. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO..... | 7 |
| 2.1. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA | 7 |
| 2.2. JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA..... | 7 |
| 2.3. JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA..... | 8 |
| | |
| CAPÍTULO III | 9 |
| 3. DETERMINACIÓN DE LOS OBJETIVOS | 9 |
| 3.1. OBJETIVO PRINCIPAL | 9 |
| 3.2. OBJETIVOS SECUNDARIOS | 9 |
| 3.3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS..... | 9 |
| 3.3.1. DEL MARCO TEÓRICO | 9 |
| 3.3.2. DEL MARCO PRÁCTICO..... | 10 |
| 3.4. DETERMINACIÓN DE VARIABLES | 10 |
| 3.4.1. Variable Independiente..... | 10 |
| 3.4.2. Variable Dependiente..... | 10 |
| 3.5. AMBITO GEOGRÁFICO..... | 11 |
| 3.6. SECTOR ECONÓMICO..... | 11 |
| 3.7. UNIVERSO DE ESTUDIO | 11 |
| 3.8. INSTITUCIONES RELACIONADAS..... | 11 |
| 3.9. ÁREA TEMÁTICA | 11 |
| 3.10. TIPO DE ESTUDIO | 12 |



| | | |
|------------------------------------|---|----|
| 3.11. | MÉTODO DE INVESTIGACIÓN | 12 |
| 3.12. | FUENTES Y TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN..... | 13 |
| 3.12.1. | Fuentes Primarias | 13 |
| 3.12.2. | Fuentes Secundarias | 13 |
| SEGUNDA PARTE | | 14 |
| MARCO TEÓRICO Y DEMOSTRATIVO | | 14 |
| CAPÍTULO IV | | 14 |
| 4. | LA AUDITORÍA..... | 14 |
| 4.1. | DEFINICIÓN..... | 16 |
| 4.2. | OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA | 19 |
| 4.3. | ASPECTOS GENERALES DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS | 23 |
| 4.4. | FUNCIÓN SOCIAL Y ECONÓMICA | 24 |
| 4.5. | LA TEORÍA DE LA AUDITORÍA | 25 |
| 4.6. | POSTULADOS DE LA TEORÍA DE LA AUDITORÍA | 26 |
| CAPÍTULO V | | 32 |
| 5. | LA TEORÍA DE LA EVIDENCIA EN AUDITORÍA..... | 32 |
| 5.1. | LA EVIDENCIA EN AUDITORÍA | 32 |
| 5.2. | CALIDAD DE LA EVIDENCIA | 33 |
| 5.3. | EVIDENCIA SUFICIENTE..... | 37 |
| 5.4. | NATURALEZA DE LA EVIDENCIA..... | 39 |
| 5.5. | MÉTODOS PARA OBTENER LA EVIDENCIA..... | 41 |
| 5.6. | LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA | 44 |
| 5.7. | EL PROCESO DE AUDITORÍA: DIVISIÓN DE LA EVIDENCIA | 46 |
| CAPÍTULO VI | | 47 |
| 6. | LA OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA I | 47 |
| 6.1. | PLANIFICACIÓN DE LA ESTRATEGIA DE AUDITORÍA..... | 47 |
| 6.2. | OBJETIVOS Y ENFOQUES DE LA PLANIFICACIÓN | 49 |
| 6.3. | ENFOQUES TRADICIONALES DE la PLANIFICACIÓN..... | 52 |
| 6.4. | EL ENFOQUE BASADO EN SISTEMAS (E.B.S.)..... | 53 |
| 6.5. | EL ENFOQUE DE RIESGO..... | 71 |



| | |
|--|------------|
| CAPÍTULO VII | 74 |
| 7. OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA II | 74 |
| 7.1. DESARROLLO JUSTIFICACIÓN TEÓRICA | 74 |
| 7.2. EL DISEÑO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA | 84 |
| 7.3. LA DIVISIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS | 85 |
| 7.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA | 87 |
| 7.5. LA IMPORTANCIA RELATIVA (I.R.) | 90 |
| 7.6. RIESGO DE AUDITORÍA | 96 |
| | |
| CAPÍTULO VIII | 106 |
| 8. LA DOCUMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA | 106 |
| 8.1. INTRODUCCIÓN | 106 |
| 8.2. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA | 106 |
| 8.3. LOS PAPELES DE TRABAJO | 112 |
| 8.4. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA ASISTIDA POR COMPUTADORA | 120 |
| 8.5. INFORME DE AUDITORÍA | 134 |
| 8.6. ELEMENTOS BÁSICOS DEL INFORME | 136 |
| 8.7. TIPOS DE OPINIÓN | 138 |
| 8.8. EL MODELO DE DECISIÓN PARA LA OPINIÓN FINAL | 140 |
| 8.9. CIRCUNSTANCIAS QUE AFECTAN A LA OPINIÓN EN EL INFORME DE AUDITORÍA | 141 |
| 8.10. INFORME DE CONTROL INTERNO RECOMENDACIÓN Y SUGERENCIAS | 144 |
| | |
| TERCERA PARTE | 146 |
| CONCLUSIÓN | 146 |
| | |
| CAPÍTULO IX | 146 |
| 9. LA DOCUMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA | 146 |
| 9.1. CONCLUSIÓN | 146 |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | 148 |
| BIBLIOGRAFIA | 149 |



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA

DEDICATORIA

El trabajo de investigación realizado quiero dedicar a mi familia, mis padres y hermanos cuyo apoyo me incentivaron para lograr las metas propuestas, me enseñaron que uno nunca termina de aprender y que la sabiduría esta en aquel que aprende de la vida aprovecha el estudio y nunca es más ni menos que los demás.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios por darme vida, salud y haberme permitido llegar hasta estas instancias.

Agradezco a mis padres: Roberto Yujra Loza, Catalina Siñani de Yujra por su apoyo incondicional, cuyo esfuerzo lograron enseñarme y guiarme durante el transcurso de la vida.

También agradezco a mi hermano y: Diego Armando Yujra Siñani quien siempre fue un referente de vida, me enseñaron que uno siempre debe salir adelante tras las adversidades a las que uno se enfrenta, guiaron el corto camino que llevo avanzado con un apoyo incondicional.

Agradezco a mi Tutor: Lic. Juan Pérez Vargas, quien confió en mí durante la investigación guio y evaluó el trabajo realizado de forma constante y continua permitiéndome concluir de manera satisfactoria

Finalmente agradezco a la Carrera de Contaduría Pública, de la Universidad Mayor de San Andrés por brindarme la oportunidad de adquirir mayor conocimiento y lograr una profesión, lo cual significa el logro de nuestros principales objetivos.



INTRODUCCIÓN

Para la elaboración de la presente investigación fue necesario ejecutar un estudio exploratorio, el cual se define como “el propósito de encontrar lo suficiente acerca de un problema.

Este proyecto de grado se aboca a las “ **LAS EVIDENCIAS DOCUMENTOS QUE GARANTIZAN LA CALIDAD DE LAS AUDITORIAS**” como una investigación técnica especializada que recopila hechos que influyen en el proceso de la auditoría Financiera y como de la función y de apoyo en la economía de Bolivia, la evidencia tema del presente proyecto de grado se enmarca dentro la **Norma internacional de auditoría N°8, emitida por el comité internacional de prácticas de auditoría**, aplicada en Bolivia por el concejo técnico nacional de auditoría y contabilidad en su resolución N°. 2/94 según publicación N° 29 aprobado en reunión de congreso N°8/94, de mayo de 1994, el cual establece que la evidencia es el “Instrumento adecuado a ser utilizado por todo profesional auditor para obtener evidencia suficiente y competente, a través de la aplicación de procedimientos de cumplimiento y sustantivos, que le permitan obtener conclusiones razonables en los cuales basa su opinión sobre la información financiera”.

Una vez realizado el estudio exploratorio se realizó una descripción de problemática del tema en cuestión así como el planteamiento e identificación del problema, seguidamente se formuló el objetivo general de la investigación para que a partir de ese punto se logre formular los objetivos específicos, tanto del marco teórico, como del marco práctico cuya aceptación se definió a través del presente trabajo de investigación.

Como en toda investigación se estableció las limitaciones y/o alcances de la misma, como también los aspectos metodológicos, así como las fuentes de información aplicables para el logro de los objetivos en el proceso metodológico que se siguió para elaborar en forma clara, objetiva y precisa este modelo.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA

Corresponde señalar que el tema obedece a un enfoque personal sobre la correcta aplicación de la norma y guías en el proceso de una auditoría independiente, que en el pasado tuvieron enorme gravitación, pero influencia en cada paso del trabajo del profesional son perceptible en el presente y tal vez lo sea en el futuro, las pautas que se marcan en la investigación, servirán modestamente a otros estudios posteriores y a la aclaración de algunas posibles dudas en los estudiosos del tema.



PRIMERA PARTE
MARCO METODOLÓGICO
CAPÍTULO I
1. PROBLEMÁTICA

El tratamiento del tema es bastante amplio, por las ramificaciones que presenta, que en esencia pueden influir en otras actividades del conocimiento y en la ejecución de la Auditoría en un concepto general.

La Auditoría, que fue definida como una "búsqueda de la verdad es la disciplina que, mediante la interpretación de documentos capítulo escritos, permite retroactivamente la reconstrucción de hechos pasados para en su caso certificar o no los hechos de importancia económica. En su caso mediante el ajuste contable registrar, la realidad de los mismos. La Auditoría "se basa en un examen objetivo de las operaciones con el propósito de poder expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a las normas contables de valuación y exposición de los estados financieros, como también de los sistemas, de la empresa en sí y de su administración, con objeto de estar en condiciones de juzgar la razonabilidad de esas estimaciones, valuaciones y otros juicios".

La Auditoría Financiera es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe en el que una persona, a la que se le denomina auditor, "expresa su opinión Independiente sobre la razonabilidad con la que los Estados Financieros de una empresa o institución expresan la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, del resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado".

El elemento que centra y coordina este proceso es la Evidencia de Auditoría, ya que, es necesario tener un elemento de prueba sobre lo ocurrido en un ente. Por ello, se delimita dos elementos fundamentales en una Auditoría:



- **La Evidencia de Auditoría**
- **El auditor**, es decir la persona que reúne las características necesarias para efectuarla.

Se debe señalar que dentro un sistema en el cual se ve el conjunto de elementos interrelacionados de cualquier clase, La Evidencia de auditoría es el factor o elemento fundamental a la hora de diseñar las pruebas de Auditoría y en el momento de emitir la opinión. Por tanto, debemos considerarla como el concepto principal del proceso de Auditoría y tenerla en consideración a la hora de definirla.

Por lo tanto, este será un componente fundamental en la mayoría de los casos para el desarrollo y ejecución de todo tipo de auditorías, ya que se basa en el análisis de la conducción de las organizaciones las que se efectúan mediante la acción de una administración, la cual debe dirigir hacia la consecución de los objetivos que se han fijado para ella, para lograr las metas de la organización, la administración desarrolla una cantidad de funciones diferentes. Según Johnson, Kast y Rosenzweig: *"A pesar que el proceso administrativo ha sido descrito en numerosas formas, cuatro funciones básicas han recibido una aceptación general: planear, organizar, controlar y comunicar".^{2/}*

La definición anterior implica, que de estas funciones básicas, interesa analizar *las funciones de planear y de controlar*, por tratarse de las que *tienen relación íntima con La Evidencia en la Auditoría*, que es una forma de control por lo cual la participación en este caso del Estado y otras instituciones dependientes a esta, adquieren gran importancia en la difusión de una variedad de controles para lo cual se deberá planificar pruebas y análisis en la revisión de los Estados Financieros en entes públicos como privados.

^{2/}R A. JOHNSON - F.E. KAST y J.E. ROSENZWEIG: Teoría, integración y administración de sistemas. Editorial Limusa WilleySA. México. 1970. Pág. 25.



El control, ha sido definido como *"el proceso de ejercitar una influencia directiva o restrictiva sobre las actividades de un objeto, organismo o sistema"*.^{3/}Siendo que la influencia directiva implica que el control intenta que todas las actividades del sistema se realicen de modo tal que produzcan determinados resultados o alcancen objetivos específicos predefinidos. El control que se ejerce debe ser de tal modo que se evite que las actividades de un sistema produzcan resultados no deseados.

Sin embargo, en la actualidad, existe una notoria ausencia por parte de los entes privados como públicos de políticas "Financieras Administrativas de Control" que hacen que La Evidencia de la Auditoría sea respaldada con documentación y procedimientos más morosos. Las operaciones en la realización de la Auditoría externa e interna en el pasado a la actualidad, sufrieron cambios importantes, respecto a responsabilidades de acuerdo a las últimas disposiciones legales sobre estos aspectos. Por lo cual el estudio se profundizara en dos aspectos esenciales:

- *El propio proceso, presentando las cuestiones teóricas relativas al desarrollo del trabajo de Auditoría y, por otro,*
- *El estudio de las características, que debe reunir el sujeto que lo realiza y su responsabilidad.*

Por lo cual la Teoría de la Auditoría Financiera abarcaría tanto a la Teoría de La Evidencia como a sus aspectos deontológicos delimitándose en dos partes diferenciadas:

- ❖ *La Evidencia de Auditoría, "es el elemento central del proceso, justificado por el hecho que la opinión contenida en el informe debe poseer un fundamento lógico basado en la evaluación efectuada de La Evidencia obtenida y documentada convenientemente en los papeles de trabajo".*

El auditor - *persona que ejecuta el trabajo - que deberá reunir una serie de características para poder efectuarla con las garantías suficientes.*

^{3/} CUSHING, Barry Accounting Information Systems and Business Organizations.2da. Edition .Addison Wesley Publishing Company. 1978. Pág. 1.



Podemos definir la composición del estudio y análisis de la **evidencia** en los siguientes aspectos:

1. **OBTENCIÓN**
Enfoque de la planificación,
Diseño del programa de Auditoría,
2. **DOCUMENTACIÓN**
Aplicación,
Papeles de trabajo,
3. **EVALUACIÓN**
Opinión,
Informe.

IDENTIFICACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El objetivo principal de una auditoría es expresar una opinión sobre la fiabilidad de la información económica - financiera contenida en los Estados Financieros. En este sentido, el SAS N° 1 establece que *"es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la información financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de la empresa, de conformidad con Normas Contables"*.

Según las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), *el "objetivo de la Auditoría de los Estados Financieros de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichos Estados Financieros expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones en el periodo examinado, de conformidad con Normas Contables"*.

Debido al creciente mercado en la realización de auditorías financieras por auditores independientes respaldados por regulaciones establecidas, no se viene estableciendo procedimientos de análisis y revisión para cubrir eficiente y adecuadamente las



necesidades de control y supervisión, aplicando muchas veces criterios emitidos por entes superiores reguladores de esta actividad sin ningún tipo de control quedando relegado a segundo plano el control de calidad en la prestación de estos servicios.

1.1 ELEMENTOS DEL PROBLEMA QUE SE CONOCEN

- ❖ No existen organismos que brinden fuentes adecuadas de control de calidad en el proceso de Auditorías financieras a entes de todo tipo
- ❖ Los Estados Financieros presentados por los diferentes entes públicos como privados, por su naturaleza exponen la información de manera resumida, sin una explicación o detalle sobre estos.
- ❖ La existencia de diversos criterios por los responsables en la elaboración de estados financieros, desde el justificante, registro é informe final dificultan su comparabilidad, como así también en la diversidad y falta de uniformidad en el uso de terminologías y formatos para entes similares, dificultando la elaboración de planes y programas en la realización de módulos de análisis.
- ❖ La información en los estados financieros para su análisis y evaluación se ven limitados en Entes Privados como Públicos, por intereses personales, falta de documentación sustentatoria, apropiaciones contables incorrectas, desviación de información, obstrucción y limitación en confirmaciones de saldos.

1.2 ELEMENTOS DEL PROBLEMA QUE SE PRETENDEN CONOCER

- ☞ ¿Cuáles podrían considerarse fuentes de Evidencia para la emisión de los informes finales?
- ☞ ¿Qué tipo de seguridad el auditor necesita tener respecto a cada una de las fuentes de Evidencias proporcionadas?
- ☞ ¿Hasta qué punto la información proporcionada por un ente es convincente para la formación de la opinión del auditor?



- ☞ ¿Cuáles de estas fuentes de información necesitan bastante justificación y cuales son satisfactorias por sí solas?
- ☞ ¿Cuáles son las actividades de los Organismos o Instituciones Nacionales e Internacionales en la elaboración, distribución, seguimiento y evaluación, para una correcta exposición, presentación y revisión de Estados Financieros?
- ☞ ¿Existen iniciativas estatales o de los entes reguladores para que la elaboración de Estados Financieros sean uniformes en su concepto?
- ☞ ¿Cuáles son los métodos y normas tanto técnicas y lógicas del propio proceso como del estudio de las diferentes características en la falta de uniformidad en el uso de terminologías y formatos para entes

1.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿LA INADECUADA EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA COMO UN PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA, NO PUEDE GARANTIZAR LA CALIDAD DEL INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA EN EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS PARA SU ANÁLISIS?



CAPÍTULO II

2. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO

2.1. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA

“La teoría se define como un conjunto de conceptos sistemáticamente interrelacionados, definiciones y proposiciones que sirven para explicar y predecir fenómenos”.^{4/}

A través de la aplicación de la teoría se da al presente trabajo de investigación conceptos que sean útiles para el desarrollo del tema. *“Se hace importante señalar en el diseño los principales elementos teóricos sobre los cuales se pretende desarrollar la investigación”^{5/}* Los conceptos teóricos a utilizar son los siguientes: *Obtención de documentación, evaluación (desglosándose en el enfoque de planificación, diseño de programa de auditoría y la aplicación de papeles de trabajo), opinión e informe final.*

2.2. JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA

La metodología a utilizar en la realización del trabajo de investigación, fue planteada por el autor Carlos Méndez y se la define que: *“Para llevar a cabo una investigación científica hay que realizar numerosas actividades, unas en forma secuencial, otras en forma simultánea y tomar varias decisiones en diferentes etapas de la investigación. Por ello hay una gran necesidad de planificar todo el proceso de la investigación que indique claramente las etapas por realizar, definir qué es lo que se pretende hacer, que tipo de investigación se realizará, que tipos de datos se recopilarán y, que metodología se utilizará para analizar los datos, etc.”^{6/}* Asimismo, la realización de la investigación se basará en la utilización del método científico, el cual debe pasar primero por una investigación exploratoria que nos ayuda a determinar la problemática y plantear la hipótesis que es aceptada.

^{4/}NAGHIN. Mohammad, Op cit, Pág. 56.

^{5/}MÉNDEZ ALVAREZ Carlos. Metodología: Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables y administrativas. Me Graw-Hill. Bogotá. 1988. Pág. 58.



2.3. JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA

La Evidencia de Auditoría es el factor o elemento fundamental a la hora de diseñar las pruebas de Auditoría y en el momento de emitir la opinión. Por tanto, se considerara como el concepto principal del proceso de Auditoría y tenerla en consideración a la hora de definirla.

Dado que la Auditoría es un proceso sistemático de obtener Evidencia, existen conjuntos de procesos lógicos y organizados a seguir por el auditor para recopilar la información. La Evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva, por lo que debe hacer el trabajo con una actitud mental neutral e examinada y reunida en una variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. Así el auditor tiene que usar su criterio para seleccionar La Evidencia apropiada, considerando cualquier elemento que le permita realizar una evaluación objetiva y expresar un dictamen de naturaleza profesional.

Las afirmaciones se traducen en Estados Financieros, pero la definición objeto de análisis es lo suficiente amplia como para incluir informes de otro tipo. El auditor debe determinar el grado de correspondencia entre La Evidencia de lo que ocurrió en realidad y los informes que se han presentados de esos sucesos. La evaluación y el informe de los acontecimientos deben estar de acuerdo con Normas establecidas.

⁶/Ibidem. Pág. 11.



CAPÍTULO III

3. DETERMINACIÓN DE LOS OBJETIVOS

3.1. OBJETIVO PRINCIPAL

Mediante el análisis y evaluación apropiada de la Evidencia, se pretende aplicar instrumentos y procedimientos que garanticen la calidad del informe de auditoría financiera sobre los Estados Financieros de los diferentes entes públicos y privados.

3.2. OBJETIVOS SECUNDARIOS

Mostrar la importancia de la evidencia reuniendo las características de suficiente y competente obteniendo evidencia documental interna sobre el diseño de los controles que será reflejada en los papeles de trabajo, Que constituyen un compendio de la pruebas realizadas durante el proceso de la auditoría y de las evidencias obtenidas para llegar a formarse una opinión o abstenerse de ella.

3.3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

3.3.1. DEL MARCO TEÓRICO

Uno de los objetivos específicos es el detallar y definir la importancia de La Evidencia en el proceso de la Auditoría Financiera, destacándose la relevancia de la Auditoría junta la parte Administrativa y de sus sistemas de Control Interno definiéndolo en su concepto particular, como de las limitaciones que se presentan para llegar a La Evidencia y garantice la calidad del informe que presente el profesional a cargo.

Para esto se definirá *el concepto de obtención, documentación y evaluación*, exponiendo el concepto *de planificación, diseño de programas de Auditoría, aplicación, papeles de trabajo, opinión e emisión del informe*. Las distintas perspectivas para enfocar las vanadas



funciones que debe aplicar el auditor como la persona que ejecuta el proceso y su participación en la Auditoría externa e interna.

3.3.2. DEL MARCO PRÁCTICO

- ☞ Definir La Evidencia de Auditoría
- ☞ Describir la importancia de los objetivos de Auditoría como afirmaciones a probar mediante La Evidencia obtenida.
- ☞ Señalar las características de La Evidencia: calidad y cantidad.
- ☞ Determinar la naturaleza de La Evidencia: elementos y medios para determinarla.
- ☞ Diferenciar los aspectos fundamentales de La Evidencia con la Auditoría
- ☞ Definir el concepto de Planificación de Auditoría e identificar sus objetivos, analizando los enfoques existentes para efectuarla y determinar su vigencia actual, analizando la información necesaria y describiendo el plan global de Auditoría
- ☞ Definir el concepto de documentación de La Evidencia, analizando los aspectos que hacen referencia a la ejecución del proceso.
- ☞ Estudiar los papeles de trabajo: sus características, clases y tipos de archivo.

3.4. DETERMINACIÓN DE VARIABLES

3.4.1. Variable Independiente

La Evidencia de Auditoría

3.4.2. Variable Dependiente

Instrumento que garantice la calidad del informe de Auditoría financiera.



ALCANCES

El presente trabajo de investigación tiene la siguiente extensión en los siguientes ámbitos:

3.5. AMBITO GEOGRÁFICO

El estudio abarcará los diferentes tipos de informes emitidos por Auditorías a los Estados Financieros, Operacionales y de Cumplimiento en el País.

3.6. SECTOR ECONÓMICO

Abarcará la investigación dentro el Sector Público y Privado, como Entes Económicos - Financieros que operan en la prestación de servicios.

3.7. UNIVERSO DE ESTUDIO

Para la realización de la investigación se toma a profesionales en Auditoría externa e interna que emiten informes financieros con opinión independiente en el análisis de Estados Financieros en un Ente que expresan la imagen fiel de su patrimonio, su situación financiera, el resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado.

3.8. INSTITUCIONES RELACIONADAS

La siguiente lista de Instituciones relacionadas se la presenta en forma enunciativa y no así limitativa:

- Colegio de Auditores de Bolivia
- Contraloría General del Estado
- Organismos y entes reguladores para Auditoría y contabilidad

3.9. ÁREA TEMÁTICA

ÁREA GENERAL : Auditoría

ÁREA ESPECÍFICA : Documentación de Auditoría

ÁREA PARTICULAR : La Evidencia



ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN

Méndez afirma al respecto: “Nos encontramos frente a un aspecto que tiene que ver con la planeación de forma cómo se va a proceder en la realización de la investigación. Aquí se hace necesario responder al nivel de profundidad a que se quiere llegar en el conocimiento propuesto, también el método como las técnicas que han de utilizarse en la recolección de información”.⁷

3.10. TIPO DE ESTUDIO

El tipo de estudio a realizarse en la presente investigación es el analítico, pues es un estudio orientado a la comprobación de una hipótesis causal, y su realización supone el ánimo de contribuir al desarrollo del conocimiento científico, porque viene a identificar los elementos y características de los estados financieros a ser auditados, ya que permite la formulación de criterios generales para el análisis respaldado con la Evidencia sobre la elaboración de estados financieros aplicando modelos específicos para cada tipo de entidad basado en su actividad principal.

3.11. MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

El método de investigación a utilizar será el deductivo - inductivo, ya que "una metodología que ofrece ciertas posibilidades para la tarea científica es este método, por cuanto sus características se adaptan en principio al tipo de objeto estudiado".⁸, pero además a partir del conocimiento particularizado se pretende formular criterios para el análisis de los Estados Financieros mediante la acumulación de Evidencias que sustenten la opinión de una Auditoría Financiera.

⁷MÉNDEZ ALVAREZ, Carlos, Op. Cit. Pág. 87

⁸/ KLIKSBERG Bernardo. El Pensamiento Organizativo del Taylorismo a la Teoría de la Organización. 3ra. Edición. Edit. Paidós. Buenos Aires. 1979. Pág. 60.



3.12. FUENTES Y TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

Para cumplir los objetivos planteados en la presente investigación, se utilizaron técnicas de recolección de información tanto primaria como secundaria.

3.12.1. Fuentes Primarias

INSTITUCIONES DE CONTROL

Organismos Nacionales e Internacionales de Auditoría y contabilidad

3.12.2. Fuentes Secundarias

FUENTES DE INFORMACIÓN GENERAL

La información general proviene de libros, documentos, boletines, artículos de periódico, revistas, etc. relacionados con el tema.

FUENTES DE INFORMACIÓN ESPECIALIZADA

Se utilizarán libros e informes especializados referentes al tema de estudio y bibliografía específica, dentro la Carrera de Contaduría Pública.



SEGUNDA PARTE
MARCO TEÓRICO Y DEMOSTRATIVO
CAPÍTULO IV
4. LA AUDITORÍA

AUDITORÍA

La **Auditoría Financiera** es un proceso complejo cuyo resultado final es la **emisión de un informe en el que una persona, a la que se le denomina auditor, expresa su opinión sobre la razonabilidad con la que los Estados Financieros de una empresa, la composición de su patrimonio, de su situación financiera, del resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado.** En general, siempre que se expresa una opinión son necesarias dos condiciones:

- Tener una situación sobre la que opinar y
- Marcar un punto de referencia

En Auditoría, la opinión se formula tomando como punto de referencia la imagen fiel en los términos que así lo entienden las Normas Contables. Y la situación la constituyen los hechos contables y demás operaciones ocurridas en la empresa e incluidas en los Estados Financieros. Pero como el auditor actúa en un momento posterior a aquel en el que ocurrieron los hechos, necesita obtener **Evidencia** de ellos mediante la aplicación de los denominados procedimientos de Auditoría. Por último, una vez obtenida La Evidencia, estará en condiciones de evaluarla para emitir la opinión.

Por tanto, el elemento que centra y coordina este proceso es La **Evidencia** de Auditoría, ya que, **es necesario tener un elemento de prueba sobre lo ocurrido en la empresa.**

Otra característica fundamental de la Auditoría (o proceso de Auditoría) es que **El Auditor** tiene que ser **una persona que reúna unos atributos especiales**, porque de otra forma su opinión no tendría el importante peso específico que la sociedad le otorga. En este sentido, se destaca que si el auditor comete errores al recopilar el material de prueba suficiente y competente y falla al evaluar La Evidencia obtenida no está actuando



racionalmente y los juicios que realice tendrán poca validez. Por ello es muy importante que posea una capacidad profesional tal que le **permita obtener una verdadera Evidencia** y realizar una adecuada evaluación de la misma, para que sea una base real y valedera, y pueda así formarse un juicio adecuado. Por ello, se puede definir **dos elementos fundamentales en una Auditoría:**

- ☞ La Evidencia de Auditoría
- ☞ El auditor, es decir, la persona que reúne las características necesarias para efectuarla.

También se define a la Auditoría como una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la Contabilidad de los aspectos financieros y de operaciones de una organización económica, empresa o institución.

1. **Una investigación crítica.** Implica la acumulación ordenada de Evidencias
2. **Las conclusiones ciertas.** Implican la interpretación por un auditor competente de La Evidencia acumulada y su presentación en un informe escrito.

La Auditoría está encargada de la revisión de los Estados Financieros, políticas de dirección y procedimientos específicos que relacionados entre sí forman la base para obtener suficiente Evidencia acerca del objeto de la revisión, con el propósito de poder expresar una opinión profesional sobre todo ello. Dado que el auditor evalúa los Estados Financieros preparados dentro de las limitaciones y restricciones del sistema de contabilidad, también esta esté sujeta a las mismas limitaciones y restricciones.

El propósito de cualquier clase de Auditoría es el de añadir cierto grado de validez al objeto de la revisión. Los Estados Financieros están libres de la influencia de la administración si son revisados por un auditor independiente; las políticas de la gerencia se llevan a cabo con mayor eficiencia si los procedimientos regulados por dichas políticas



son objeto de revisión; así los informes financieros de Entes estatales y privados tienen un mayor grado de validez si han sido revisados por una tercera persona.

4.1. DEFINICIÓN

Para la definición de La Auditoría como de La Evidencia se toma lo descrito según la "American Accounting Association" (Asociación Americana de Contabilidad) que indica, que:



*"La Auditoría es el **proceso sistemático** de obtener y evaluar **objetivamente** la **Evidencia** acerca de las **afirmaciones** relacionadas con actos y acontecimientos económicos financieros como de otros relacionados a este, a fin de **evaluar** tales declaraciones a la luz de los **criterios establecidos** y **comunicar** el resultado a las partes interesadas. Donde el fin de este proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las Evidencias que dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando Normas Contables establecidas para el caso.*



Analizando los términos de la anterior definición, se obtiene que:

1. Dado que la Auditoría es un proceso sistemático de obtener Evidencia, deberá de existir conjuntos de procedimientos lógicos y organizados a seguir por todo auditor para recopilar la información necesaria.
2. La Evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva, por lo que se deberá comprender el trabajo del auditor como una actitud mental neutral.
3. La Evidencia examinada consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyan los informes elaborados. El auditor tiene que usar su criterio para seleccionar La Evidencia apropiada, considerando cualquier elemento que le permita realizar una evaluación objetiva y expresar un dictamen profesional.



4. Las afirmaciones se traducirán en los Estados Financieros.
5. La evaluación y el informe de los acontecimientos deben estar de acuerdo con Normas de Contabilidad.

El autor "Fowler Newton" ⁹ define a la Auditoría como el examen de Estados Financieros por parte de un profesional independiente con el propósito de dictaminar si fueron preparados de acuerdo con ciertas Normas de Contabilidad. Del mismo modo, señala que los elementos que intervienen en este proceso son:

1. **Propósito**, emitir una opinión sobre si los Estados Financieros han sido preparados conforme a las Normas de Contabilidad empleadas como punto de referencia.
2. **Sujeto**, el auditor, debe ser independiente del ente emisor y estar capacitado para efectuar su tarea diligentemente.
3. **Objeto**, representado generalmente por los Estados Financieros de la sociedad.
4. **Acción**, el examen
5. Uso de las **Normas de Contabilidad**
6. **Producto principal**, el informe sobre los Estados Financieros, que puede contener una información favorable sin salvedades, con salvedades, ser adverso o expresar una abstención de opinión.
7. **Subproducto**, la carta de recomendaciones dentro el Informe de Control Interno, para mejorar los controles internos.

Las características especiales de la Auditoría, exigen la descripción de las diferencias como instrumentos de análisis en su concepto, señalando entre ellas a las siguientes:

1. **Función desarrollada por profesionales competentes e independientes.** Esta exige que el auditor reúna una serie de características de carácter personal como la titulación académica, experiencia profesional, competencia y la independencia.

⁹Fowler Newton, tratado de Auditoría



2. **De acuerdo con Normas objetivas de trabajo.** Estas se tienen con la organización previa de la actividad a desarrollar y con sistemas de trabajo muy rigurosos que exigen la preparación de un Memorándum de Planificación, Programas de Auditoría donde se definan los objetivos y procedimientos de trabajo y la formalización en los papeles y archivos de Auditoría cuya calidad es la prueba de la garantía del trabajo realizado.
3. **Consistente en el examen de la Contabilidad y del Sistema de Control Interno de la empresa.** Es decir, que el trabajo del auditor se extiende también a los aspectos que constituyen una garantía del patrimonio de la empresa, de que los activos y pasivos se encuentran protegidos de errores y fraudes y que faciliten el cumplimiento de las directrices establecidas por la dirección del ente.
4. **Con el objetivo de emitir un informe donde se manifieste una opinión técnica sobre si dichos Estados Financieros expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad, así como del resultado de sus operaciones.** Se define que la función de la Auditoría no es la constatación de la exactitud de la información contable, sino la **razonabilidad** de la misma y que dicha información ofrezca la imagen fiel.
5. **De acuerdo a Normas Contables y a la legislación vigente.**
6. **Estos aplicados uniformemente respecto al ejercicio anterior.**

Por todo ello, se tiene las siguientes definiciones:



Por todo ello en resumen, se definiría a la Auditoría *“como un proceso lógico basado en La Evidencia, dirigido a que una persona experta ajena a la empresa emita una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros, de acuerdo a las Normas Contables”*.





Y a la Teoría de La Evidencia en Auditoría, se la definiría *"como el conjunto de proposiciones integrantes del proceso de Auditoría conectadas de forma ordenada y lógica, cuyo objetivo es dar una explicación acerca de la opinión de Auditoría emitida"*.

El proceso completo de razonamiento del auditor para la ejecución de una Auditoría se puede dividir en dos grandes etapas, cuyo hilo conductor es La Evidencia:

- ☞ **Primera**, que abarca desde el comienzo del proceso hasta diseñar los procedimientos que proporcionarían La Evidencia mínima necesaria; y,
- ☞ **Segunda**, que transcurre desde que se aplican los procedimientos y se obtienen los resultados que constituyen el fundamento, a partir del cual, se emite la opinión.

Desde esta perspectiva, la Teoría de La Evidencia en Auditoría comprende dos grandes bloques donde surgen problemas de toma de decisiones:

A. Teoría de la obtención de La Evidencia o del diseño del Programa de Auditoría.

Es la necesidad de obtención de Evidencia que requiere un proceso de razonamiento encaminado a determinar la forma de obtenerla. Este proceso, evidentemente lógico, puede actualizarse hasta la fase de establecer los procedimientos de Auditoría, que son los que más tarde determinarían la posibilidad de considerar si han sido probados los objetivos de Auditoría.

B. Teoría de la evaluación de La Evidencia.

La base para la decisión de opinión y emisión del informe descansa en La Evidencia obtenida, y a partir de ella se utilizaría el razonamiento lógico que permitirá su emisión.

4.2. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA

El objetivo principal de una Auditoría es expresar una opinión sobre la fiabilidad de la información económica - financiera contenida en los Estados Financieros. Según



lo establecido en las Normas de Auditoría el objetivo de los Estados Financieros de una entidad, consideradas en su conjunto, *es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichos Estados Financieros expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como el resultado de sus operaciones en el periodo examinado, de conformidad con Normas Contables.*

Además se pueden establecer otros que se denominan *objetivos secundarios* los cuales hacen referencia a los siguientes:



1. **Errores y fraudes**, es decir, aunque el examen que el auditor lleva a cabo para evaluar la fidelidad de los Estados Financieros no está básicamente destinado a revelar errores y fraudes, es obvio que la responsabilidad de proteger el patrimonio de la empresa, llevar una adecuada Contabilidad y detectar errores y fraudes, corresponde a los administradores, y no es misión del auditor el protegerles en caso de incumplimientos de sus obligaciones. Pero es evidente que la utilización de unos adecuados procedimientos de Auditoría pueden y deben revelar irregularidades, por lo que se debe planificar el trabajo de tal forma que se muestren claramente las anomalías significativas que presenten los Estados Financieros debidos a errores o fraudes, y si se descubren, el auditor deberá informar.



2. **Informes sobre Control Interno.** El auditor no es responsable de la formulación de los Estados Financieros ni de evaluar la calidad de la gestión directiva que reflejan, pero debido a su tarea de revisión puede estar en condiciones de informar a este sobre la adecuación del Control Interno de la empresa elaborando el correspondiente informe.





3. Asesoramiento económico - financiero, ya que en el curso de sus trabajos llevados a cabo para comprobar la fiabilidad y razonabilidad de los Estados Financieros, se ha ido formando una opinión acerca de su estructura patrimonial financiera y económica así como de su probable evolución.

Las siguientes son aquellas razones por las que los Estados Financieros auditados son *útiles a una variedad de personas y organismos*:



1. Asesora a los directivos y administradores. Porque es una forma de asegurarse que la dirección, el manejo y el control del negocio se han llevado de forma y de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos, permitiéndoles manejar datos fiables a efectos de su análisis y planificación. Por otra parte, es una forma de garantizar la honestidad de la gestión llevada a cabo.



2. A los accionistas o propietarios. Porque les muestra el rendimiento obtenido y la forma como se maneja y conserva su patrimonio. Como la mayor parte de los accionistas o propietarios delegan la facultad de administrar en terceras personas, es por lo que el dictamen del auditor les sirve de elemento de juicio para valorar la eficacia de esta administración.



3. A los inversionistas. Porque para invertir en acciones u obligaciones del ente o estimar el valor de compra - venta deberán obtener información digna de confianza que les permita conocer los rendimientos y su situación financiera.



4. A las entidades de crédito. Porque cuando reciben solicitudes de crédito de importancia necesitan conocer datos fiables con respecto a la solvencia de la empresa.





5. A las entidades fiscales. Porque el dictamen involucra la expresión de la buena fe del contribuyente, en cuanto a que los Estados Financieros auditados reflejan en forma razonable el cumplimiento que ha dado a sus obligaciones fiscales y, en consecuencia, evitara inspecciones del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales (SIN), siempre que estén dentro los parámetros establecidos de acuerdo a Ley para la presentación de estos informes.



6. A los trabajadores. Porque la situación de la empresa les afecta de cara a negociaciones, participación en las utilidades a fin de cada periodo, etc.



7. Al gobierno. Porque cualquier programa de política económica y social debe fundamentarse en datos reales y veraces que permitan obtener variables macro económicas precisas.

Los Estados Financieros, cuando no han sido auditados son de difícil aceptación para las personas o entes que acabamos de mencionar, por dos razones:

1. ***Han podido ser preparados con honestidad pero de una manera descuidada:*** así, por ejemplo, se ha podido omitir o inflar pasivos, sobrevalorar activos por errores aritméticos, la no aplicación correcta de las Normas Contables, inflar la utilidad debido a la activación de los gastos o contabilización anticipada de ventas, etc.
2. ***Han podido ser deliberadamente falsificados*** con objeto de encubrir fraudes, evitar el pago de obligaciones impositivas, obtener un préstamo bancario, inducir al público a invertir en la empresa, etc.



4.3. ASPECTOS GENERALES DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

La Auditoría de Estados Financieros se traduce en la práctica, en un proceso de acumulación y evaluación de Evidencias, que deben planificarse para realizarlo de una forma eficaz y eficiente. El procedimiento mediante el cual el auditor llega a un juicio respecto a los Estados Financieros, comprende las siguientes etapas:

1. **Identificación** de las afirmaciones a ser examinadas.
2. **Evaluación** de la importancia relativa de esas afirmaciones.
3. **Reunión** de La Evidencia suficiente respecto a las afirmaciones necesarias, con el fin de estar capacitado para emitir una opinión bien informada.
4. **Evaluación** de La Evidencia.
5. **Formulación** de un juicio respecto a las afirmaciones en cuestión.

Las anteriores etapas son procesos que han sufrido diversos enfoques a lo largo de la historia. En la actualidad, el que impera es el **Enfoque de Riesgo**. No obstante, hasta hace poco se empleaba el enfoque de sistemas, al que se hará referencia con objeto de conocer la evolución que se ha producido de uno a otro en este último tiempo.

Por lo cual el trabajo del auditor comienza **identificando** las afirmaciones contenidas en los Estados Financieros para su posterior estudio. Posteriormente realiza una **evaluación** de su Importancia Relativa, ya que como la Auditoría se encamina fundamentalmente a emitir una opinión sobre los Estados Financieros tomadas en su conjunto, habrá información que requiera por parte del auditor más atención que otra y no tiene sentido emplear más tiempo del necesario en examinar hechos o partidas que no van a ser relevantes en el informe final.

Para reunir Evidencias suficientes para la formación del juicio, el auditor debe conocer qué **procedimientos** tiene a su alcance y cuando y como utilizarlos. Y diseñar una lista de procedimientos que, en principio deben ser suficientes para



proporcionar La Evidencia que se necesita. Una vez aplicados los procedimientos, debe **evaluar** la validez, de dichas Evidencias. Existen diferentes grados de validez de La Evidencia obtenida que el auditor debe evaluar, por último, se establecen las **conclusiones** al proceso y se procede a la **emisión** del juicio u opinión final.

El enfoque de Riesgo es la forma en la que actualmente se ejecuta el proceso de Auditoría y las variadas fases en que se concretan para llevarlo a la práctica. Y que la única premisa en la que está basada la Auditoría, es que el objetivo del auditor es conocer lo que se examina, con el detalle y la profundidad suficiente para expresar una opinión inteligente al respecto, este proceso se resume de esta forma:

| 1. FASE DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN | 2. FASE DE PLANIFICACIÓN | 3. FASE DE EJECUCIÓN | 4. FASE DE INFORMACIÓN |
|--|---|---|---|
| Obtener (o actualizar) y documentar información acerca del cliente y los factores de riesgo correspondiente. | Hacer juicios preliminares relacionados con la importancia y evaluar el riesgo de que algunas declaraciones de la gerencia pueden estar distorsionadas en forma importante. | Obtener, evaluar y documentar Evidencia para comprobar si las declaraciones de la gerencia implícitas en los saldos de las cuentas y en las revelaciones de los estados financieros son razonables. | Preparar el dictamen del auditor sobre los Estados Financieros. |
| Obtener y documentar las principales características del sistema de Contról Interno. | Seleccionar y documentar la estrategia de Auditoría adecuada para el saldo de cada cuenta o grupo de cuentas. | Revisar la estrategia de Auditoría según se requiera. | Reparar la carta de sugerencias sobre el Control Interno. |

4.4. FUNCIÓN SOCIAL Y ECONÓMICA

La principal función de la Auditoría a los Estados Financieros desempeña en la sociedad, es la de permitir a sus integrantes que tomen decisiones con bases más sólidas al hacerlo a partir de una información financiera a la que se le ha dotado de credibilidad.



El tema también es preocupación del gobierno, donde la cuestión de la eficacia de las Auditorías Independientes a las instituciones con función pública, motiva un análisis por parte de la Contraloría General del Estado, por lo que la importancia de la función social del auditor independiente ante esta institución es de que: ***"La posición del auditor independiente es vital para el funcionamiento exitoso de la economía de una nación, con sus diversos intereses competitivos"***. La confianza en la información financiera es un elemento clave en la operación de la economía. Por lo cual se caracteriza al auditor como una especie de árbitro que debe efectuar su trabajo asegurando a todas las partes interesadas que su opinión es competente y libre de prejuicios. Por lo tanto la responsabilidad de los auditores es, de por sí Evidencia elocuente de la importancia de la función social de la Auditoría en Entes estatales.

El principal objetivo de la Auditoría financiera es, ***satisfacer la necesidad que tienen los usuarios de información financiera, de que la empresa presente sus Estados Financieros auditados***, por lo que el objetivo mencionado puede considerarse como el propósito informativo de la Auditoría, pero que existen otros objetivos a largo plazo, que son el de servir de guía para las decisiones futuras de la administración respecto a asuntos financieros, tales como pronósticos, control, análisis e información. Se dice que una Auditoría no se verá tan solo como un resumen de lo acontecido en el pasado, sino que debe servir como base para orientar a la administración en cuanto a la dirección del negocio.

4.5. LA TEORÍA DE LA AUDITORÍA

La descripción del proceso de Auditoría, en su objetivo y la importante función que la sociedad le tiene asignada, justifica la necesidad de que exista un cuerpo teórico de conocimientos que explique y cuyo propósito, será ***el de facilitar un conjunto coherente de proposiciones acerca de la actividad, sus propósitos y objetivos sociales, el fundamento y justificación racional de sus prácticas y procedimientos***,



relacionando los propósitos con los objetivos y su posición en el contexto de las instituciones de la sociedad y en el entorno social, económico y político.

4.6. POSTULADOS DE LA TEORÍA DE LA AUDITORÍA

Los primeros postulados tentativos de Auditoría al estudiar el **Marco teórico de la Auditoría**, son los que se consideran como *tentativos, inválidos y otros no necesarios*. Aunque una exposición similar de postulados es esencial, si la Auditoría ha de tener un grado de disciplina intelectual, si ha de resolver sus problemas y sobrevivir a los ataques de críticos colocados tanto dentro como fuera de este campo profesional.

POSTULADOS TENTATIVOS DE AUDITORÍA

1. Los Estados Financieros y los datos financieros son verificables

Es una suposición de enorme importancia ya que a menos que los datos financieros sean verificables, la Auditoría no tiene razón de existir. Si se renuncia a este, se deberá suprimir la Auditoría.

Ya que el grado de verificabilidad de los Estados Financieros depende de la cuenta, departamento o programa de que se trate. Por ejemplo, es más fácil verificar la existencia de dinero efectivo que la calidad del sistema de Control Interno. El término verificable implica una prueba que vaya más allá de toda duda. Aquí se ve la teoría de probabilidad, siendo que existan muy pocos hechos absolutos, y su número es aún menor en el campo de hechos mercantiles en el que se desenvuelven los auditores

La verificaciones una posición de confianza sobre cualquier proposición dada. Tal confianza puede ser positiva o negativa es decir, puede haber seguridad por el proceso de verificación en el sentido de que la proposición es correcta o falsa, pero siempre debe haber Evidencia que fundamente cualquier decisión.



2. No necesariamente existen conflictos de interés entre el auditor y la gerencia o administración de la empresa sujeta a Auditoría.

La gerencia constituye uno de los interesados que se benefician con la información verificada por el progreso y prosperidad de la empresa que dirige y a los auditores, llevar a cabo un servicio que ayuda a los distintos beneficiarios en la empresa, aportando algún grado de seguridad sobre la confianza de datos financieros esenciales para decisiones importantes, *es por eso que exista un mutuo interés*, y es razonable suponer que no deba existir conflicto entre el auditor y la gerencia.

Pero bajo ciertas condiciones: *Una determinada gerencia puede pensar que engañar al auditor podría proporcionar un beneficio a la empresa o, posiblemente, en última instancia a ellos mismos.* A pesar que exista un mutuo interés este puede fallar en situaciones específicas por lo cual el auditor independiente deberá estar totalmente enterado de tales contingencias y alerta ante estas posibilidades.

Si la gerencia y el auditor estuvieran en conflicto, esto desde un punto de vista práctico *es imposible una Auditoría sin la cooperación de la gerencia*, caso contrario requeriría una extremada extensión y un examen muy detallado.

Las respuestas de la gerencia y declaraciones de los empleados a las preguntas que se formulan no podrían tener crédito al igual que los registros y documentos. Por lo cual el auditor debería *primero averiguar las transacciones que tuvieron lugar, preparar un registro de las cuentas y finalmente hacer su examen.* Pero en el tiempo en que hubiese llevado a cabo los primeros dos pasos ya estaría descalificado como auditor.

3. Los estados financieros y la restante información sujeta a verificación están libres de errores intencionados y de otras irregularidades anormales.

Si se afirma este postulado, se necesitaría diseñar un programa de Auditoría que abarque más allá de lo que se consideraría necesario. La responsabilidad del auditor ante una irregularidad producida por error intencionado deberá



descubirla sin dificultad mediante la aplicación de pruebas ordinarias, no se le excusará si su examen fuera tan deficiente para no aclararlo.

4. La existencia de un sistema de control interno satisfactorio aminora la probabilidad de irregularidades

En los tratados de Auditoría se establece que la extensión de un Programa de Auditoría depende de la eficiencia del Control Interno en cada situación dada ya que *la existencia de un buen sistema de control interno aminora la probabilidad de irregularidades*. Se usa el término probabilidad más que posibilidad ya que difícilmente puede aminorar la posibilidad de irregularidades aunque estas pueden reducirse. Las irregularidades probables se eliminan pero no las mismas. Aun cuando el control interno no es satisfactorio, los errores o irregularidades serán posibles. Por esto se pone de relieve la importancia de que el control interno tiene para el auditor y también su interés en él. Por lo cual se deduce que:

- La importancia y el interés del auditor en el control interno.
- La naturaleza de la revisión.
- La influencia que tiene el control interno en el examen que se ejecuta.
- La responsabilidad que adquirirá el auditor sobre el mejoramiento del sistema de control interno, sobre la revelación de sus debilidades y sobre el descubrimiento de irregularidades cuya omisión permite el sistema en uso.

5. La aplicación constante de las Normas Contables trae como consecuencia la presentación de la posición financiera y de los resultados de las operaciones.

Con el fin de juzgar la razonabilidad de los Estados Financieros los auditores deben tener algunas normas: "*Las Normas de Contabilidad*". La Auditoría y la Contabilidad están separadas, no obstante corresponden a temas similares. La Auditoría toma prestados de la contabilidad estas Normas para buscar la calidad de los datos financieros sujetos a examen. Como la Auditoría pide a la estadística



ciertas ideas sobre el muestreo, así acude a la contabilidad por sus ideas sobre la presentación de datos financieros en informes y estados. Sin esta suposición dejaría a la Auditoría sin Normas para juzgar la razonabilidad de la posición financiera y los resultados de las operaciones presentadas en los estados financieros. Sin una guía, las opiniones de los auditores vendrían a ser tan personales que no tendrían valor ninguno para nadie.

6. En ausencia de clara Evidencia en contrario, lo que se consideró cierto en el pasado de la empresa sujeta a examen, permanecerá cierto en el futuro.

A menos que el auditor pueda suponer que lo que se consideró cierto en el pasado debe seguir considerándose en el futuro en una empresa sujeta a Auditoría, no tiene base para aceptar o rechazar afirmaciones de las cuentas a cobrar, inventarios, utilidad de los activos fijos, o lo adecuado del control interno. Este es el concepto contable sobre empresa en marcha, porque contribuye una guía al auditor en la ejecución de todo su trabajo de verificación y constituye así una protección contra los cambios económicos y comerciales imprevistos en el momento de la verificación.

7. Al examinar los datos financieros con el propósito de expresar una opinión independiente, el auditor actuara con toda su capacidad.

A pesar de que un auditor independiente atiende a su cliente en gran variedad de formas, iniciado una Auditoría, y durante todo el curso de la misma actuara exclusivamente como auditor, y todo otro servicio debe considerarse como de importancia secundaria, si interfieren en cualquier forma con el cumplimiento apropiado de sus deberes como auditor, se deben considerar perjudiciales.

Lo interesante en este postulado es la independencia del auditor, en la que radica la esencia de la Auditoría, y cualquier cosa que tiende a lesionar la independencia debe ser analizada. Aun cuando la independencia es tan importante el auditor tiene una responsabilidad con relación a la sociedad como sus clientes.



8. El status profesional del auditor independiente impone obligaciones profesionales correspondientes a su cargo.

Los auditores tienen una especial categoría profesional con un reconocimiento público creciente de tal forma que aceptan mayores obligaciones profesionales. Por lo cual las Normas de Auditoría han asumido tales responsabilidades, en el curso de un examen de Auditoría, este suministra la base que determina la responsabilidad del auditor hacia la sociedad, su cliente y sus colegas, como del cuidado, el anteponer el servicio al interés personal y de la eficiencia profesional. Por lo que se determina tres ramas en la que estos postulados pueden dividirse:

- La autoridad y el concepto de la independencia en Auditoría
- El proceso de Auditoría, la teoría de La Evidencia y los criterios para el informe
- Las Normas de ejecución de la Auditoría.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS

Una Norma de Auditoría es una verdad fundamental, o ley o doctrina principal, constituyen reglas que se derivan de la razón y de la experiencia, guiando la actuación del auditor. Las Normas de Auditoría son *las verdades o doctrinas básicas que señalan los objetivos de la Auditoría y que sugieren la forma en que tales objetivos se alcanzan*. Constituyen la base para la aplicación de los procedimientos de Auditoría de una manera lógica que satisfaga los objetivos de un examen.

Una **Norma** es la medida de actuación o criterio establecido por una autoridad profesional, siendo que esta establece **el marco conceptual** dentro del cual el auditor decide las acciones a tomar en la preparación y análisis del examen de los Estados Financieros, y la presentación de su informe. Las Normas sirven para medir la calidad de los objetivos de la Auditoría y las acciones realizadas para alcanzarlos.

Un **procedimiento** de Auditoría es algo que se va a realizar. Son los cursos de acción disponibles para que un auditor pueda juzgar la validez de la aplicación de las Normas.



Las Normas de Auditoría, difieren de los procedimientos en que estos se refieren a los actos que han de ejecutarse, en tanto de que las Normas *son el objetivo a lograr con la aplicación de los procedimientos y el control de calidad en la ejecución del trabajo por un profesional*. Las normas no se deben confundir con la implantación de procedimientos mínimos que vayan a ser satisfactoriamente observados por el auditor.

Los procedimientos de Auditoría podrían definirse *como el conjunto de técnicas de investigación e inspección aplicables a partidas y hechos relativos a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el auditor obtiene La Evidencia en que pueda fundamentar su opinión profesional independiente*.

LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Estas constituyen las Normas y requisitos que debe ver el auditor en el desempeño de su función y expresar una opinión técnica responsable. Las normas son orientaciones para llevar a cabo Auditorías profesionalmente responsables aplicando a la vez, el ejercicio de una técnica especializada en la aceptación de una responsabilidad pública.

Según la definición del R.E.A.¹⁰, *"para que el auditor realice su examen es necesario poseer varios conocimientos, manteniendo una conducta profesional independiente y aplicando procedimientos de diversa amplitud y naturaleza"*. Un auditor no estará sujeta a criterios e interpretaciones individuales por lo que la responsabilidad de este con las organizaciones profesionales de casi todos los países ha normado la actuación profesional de sus miembros.

Las normas de Auditoría, vienen a ser los requisitos que deben observarse para el desempeño de un trabajo de Auditoría con calidad profesional

¹⁰ Registro de Economistas Auditores, España



CAPÍTULO V

5. LA TEORÍA DE LA EVIDENCIA EN AUDITORÍA

5.1. LA EVIDENCIA EN AUDITORÍA

Según las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's)¹¹ y según la Norma Básica de Auditoría de Estados Financieros (Norma de Auditoría N^o 1)¹², indican que: *"El auditor debe obtener Evidencia de Auditoría suficiente y competente, a través de la aplicación de procedimientos de cumplimiento y sustantivos, que le permitirán obtener conclusiones razonables en las cuales base su opinión ante la información financiera"*.

Los procedimientos de cumplimiento son pruebas diseñadas para obtener seguridad razonable de que están vigentes aquellos controles internos en los que el auditor deposita su confianza. Los procedimientos sustantivos se diseñan para obtener Evidencia de que los datos producidos por el sistema de contabilidad están completos, son exactos y válidos por lo que pueden ser de dos tipos:

- ❖ *Pruebas de detalle de las operaciones y de los saldos*
- ❖ *Análisis de relaciones y tendencias importantes, incluyendo la investigación que resulte de fluctuaciones y partidas poco usuales.*

La culminación del proceso de una Auditoría es la expresión de la opinión de Auditoría sobre la razonabilidad de las declaraciones financieras contenidas en los Estados Financieros preparadas por los responsables de la empresa.

Esta opinión les proporciona credibilidad y además, reduce el riesgo e incertidumbre inherentes a ellas. Si la opinión es emitida por un profesional capacitado *La Evidencia correspondiente en la que se fundamenta debe ser una base apropiada para esta opinión.*

¹¹Emitida por el Comité Internacional de Practicas de Auditoría e IFAC International Federation of Accountants

¹² Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, Publicación N° 25



Informaciones, suposiciones, conclusiones y cálculos sobre los que el auditor hace valer su decisión para la evaluación de sí las diferentes cuentas muestran la imagen fiel de una empresa. La Evidencia es también el conjunto de circunstancias presentadas para el conocimiento de una persona con el propósito de permitirle decidir sobre un tema en discusión, esas diferentes circunstancias no serán similares en cada persona.

5.2. CALIDAD DE LA EVIDENCIA

La Evidencia de Auditoría, debe reunir un mínimo de condiciones cualitativas, es decir, *debe ser relevante y de buena calidad*. La relevancia de La Evidencia es el dominio sobre la materia y que La Evidencia de una cuenta sea verdaderamente Evidencia de esa y no La Evidencia de otra cuenta.

Según las *NÍAs*, el concepto de adecuación de Evidencia es la característica cualitativa de La Evidencia ya que la calidad de La Evidencia depende, fundamentalmente, de las circunstancias en que se obtiene y que aun no siendo excluidas, esta tenga alguna validez con respecto a la calidad de La Evidencia, como ser:

1. La Evidencia que se obtiene de fuentes externas a una empresa proporciona una confianza mayor a la obtenida dentro de la empresa.
2. La Evidencia que surge de un sistema de Control Interno fiable es mayor que la que resulta de un sistema de control deficiente.
3. El conocimiento personal que el auditor obtiene de forma directa a través de exámenes físicos, inspecciones, cálculos, etc., es más confiable que la información que se obtiene de forma indirecta.

La calidad de La Evidencia está condicionada por lo siguiente:

a. **La proximidad entre La Evidencia y aquello que está siendo Evidenciado.**

La Evidencia según este criterio y se considera en *Evidencia natural, creada y derivada*.



1. **Evidencia natural.** Según esta, La Evidencia es la cosa o suceso en sí mismo. *Es aquella que existe en todo lo que nos rodea.* Es convincente, porque no se requiere de un gran esfuerzo mental para comprender la existencia de las cosas por medio de los sentidos. La Evidencia y la cosa, cuando son probadas son lo mismo. En Auditoría, *se obtiene Evidencia natural aplicando técnicas y procedimientos como la observación, inspección, etc.,* porque el auditor al inspeccionar u observar la toma de inventarios o activos fijos, se convence de su existencia y obtiene La Evidencia que pretendía.
2. **La Evidencia Creada,** *no existe en lo que nos rodea y necesita de una acción mental más elaborada.* Son Evidencias que describen, pero no son en sí misma las cosas o sucesos. En Auditoría *se planifican las pruebas a desarrollar,* por ejemplo las revisiones analíticas. Es La Evidencia que de alguna forma describe la cosa que debe ser probada. Una nota de entrega describe la entrega, una factura de venta describe una venta. La mayoría de los documentos y registros con los cuales el auditor trabaja, se incluyen en esta categoría.
3. La Evidencia **derivada de un argumento racional** es la que *se consigue mediante razonamientos aplicados a las Evidencias naturales o creadas con el fin de llegar a las conclusiones sobre las cosas o sucesos.* Es la que resulta de la observación de hechos verdaderos que nos ayudan por medio de una interpretación adecuada a llegar a una conclusión. El auditor debe ser hábil en la observación de hechos y en la realización de juicios lógicos. Por ejemplo si sabemos de la existencia de una venta de activo (hecho establecido) lógicamente debemos encontrar un ingreso por el importe de la venta.
Suele usarse en gran medida durante el proceso de Auditoría. Los muestreos estadísticos, por ejemplo, producen este tipo de Evidencias. Otro puede ser La Evidencia relativa a la propiedad de un vehículo. El



auditor no puede probar fuera de toda duda que un vehículo es propiedad de un cliente, pero puede encontrar otras Evidencia sobre su existencia, tales como el carnet de propiedad, o la póliza del seguro, es decir documentos que están en archivos del cliente por eso la mayoría de las Evidencias relativas son de esta forma.

b. La dirección de la relación entre La Evidencia y aquello que está siendo Evidenciado.

Con relación a la trayectoria de La Evidencia se considera tres tipos de Evidencia a las que identifico como:

1. Evidencias directas, se distinguen dos tipos: Evidencia primaria y secundaria
2. Evidencias indirectas
3. y circunstanciales.

La Evidencia **primaria**, *es la mejor Evidencia que existe, pero normalmente, no está al alcance del auditor, ya que requiera que este observe todos los hechos contables.* Esto supone una imposibilidad física por:

- La limitación de tiempo y costo del trabajo
- La imposibilidad de obtener Evidencia física de muchos de estos sucesos que ya han ocurrido

Donde La Evidencia natural no está disponible para el auditor, La Evidencia primaria vendrá dada en forma de Evidencia creada. En cada caso, hay solo una unidad que puede ser considerada como La Evidencia primaria, las demás Evidencias directas son secundarias. Como ejemplos podemos citar: copias de los documentos, recibos bancarios, las declaraciones orales o escritas de un director o de terceros.

La segunda y tercera categoría es La Evidencia *circunstancial o indirecta que se presenta cuando no hay soportes directos para un hecho, y su exigencia debe ser probada a través de otros hechos.* De tal forma que, si el sistema de control es



adecuado, el auditor puede probar que la información que se da es adecuada. En el caso de La Evidencia directa existe una estrecha relación entre esta y el hecho que está siendo probado, pero en el caso de La Evidencia circunstancial esto no ocurre, por que mantiene una similitud con razonamiento racional.

c. La fiabilidad de la fuente de La Evidencia

El elemento final se refiere a la fiabilidad de la fuente de La Evidencia que identifica tres fuentes de Evidencia:

1. Proceso en gran medida bajo el control del auditor
2. Procesos en gran medida bajo el control de los directores
3. Procesos en gran medida bajo el control de terceros

Una vez más, las categorías no se diferencian. Mientras La Evidencia natural recoge directamente el auditor.

La Evidencia de muestreos estadísticos, por ejemplo, está basada en procesos bajo el control del auditor (la selección y el estudio de La Evidencia) y en procesos bajo el control de los directores (la información en la que está basado el muestreo). La importancia de las categorías, recae en la medida en que:

- La fuente de La Evidencia puede ser manipulada, y
- La calidad de La Evidencia pueda ser evaluada por el auditor.

CLASIFICACIÓN CONJUNTA

Se reúnen tres clasificaciones las que proporcionan una descripción completa y detallada de las características de cualquier Evidencia que el auditor haya recogido. Por preferencia, el auditor siempre elegirá Evidencias naturales primarias de fuentes bajo su control. La AIC¹³ puso de relieve este problema, indicando: *"El auditor puede y hace comprender las consecuencias físicas de los sucesos. Estas consecuencias incluyen las existencias de efectivo, títulos valor, inventario e activo fijo. Por otro lado unos pocos sucesos operativos (Pago de Planillas Salariales y transacciones en el periodo de cierre), son directamente observadas...La mayoría de ellos tienen más significados en el*



tipo de contabilidad que las consecuencias de cada suceso. El auditor estará pendiente de la observación de otros factores (como la personalidad del cliente) a la hora de analizar la mayor parte de la información de los documentos financieros”.

Por tanto, gran parte de la opinión del auditor estará basada en *La Evidencia creada*, bajo el control de los directores, y siempre implica un importante grado de análisis. El auditor normalmente no adquiere la mejor Evidencia posible y trabaja con otra menos completa. Pero, supera las debilidades inherentes a esa adquiriendo otra que le dé un soporte para La Evidencia original. Si las fuentes son independientes debe conseguir mayor confianza en La Evidencia obtenida que si obtiene de la misma fuente que La Evidencia original.

5.3. EVIDENCIA SUFICIENTE

La Evidencia que se pretende obtener no puede ser absoluta, *sino suficiente y adecuada*. Los elementos de juicio para poder opinar *deben ser objetivos y ciertos*, es decir, deben basarse en la naturaleza de los hechos examinados, habiendo llegado al conocimiento de los mismos con una seguridad razonable, por eso, el juicio definitivo sobre el trabajo de Auditoría consiste en decidir, si suministró al auditor material suficiente para fundamentar su opinión.

El material o los elementos de juicio referido se llaman **Evidencia comprobatoria**, y debe ser **suficiente en cantidad y calidad**. La Evidencia es suficiente en cantidad, ya sea por los resultados de una sola prueba, o por la presencia de varias, el auditor puede llegar a adquirir la certeza de que los hechos que se están tratando de probar o los criterios cuya corrección se está juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados.

En todo trabajo es imposible llegar a obtener una certeza absoluta, pero hay un grado de seguridad que afirman hechos y cosas con plena confianza de que no tiene una información falsa, aun cuando no se tenga la certeza absoluta de estas. A este grado de seguridad, dictado por la prudencia y que es el que se usa como guía, se llama certeza moral de que el auditor debe lograr para que le sea posible dar su

¹³Asociación Americana de Contabilidad, Comité de Conceptos básicos de Auditoría



opinión profesional de manera objetiva y cumpliendo con los deberes de su profesión. Para decidir sobre la cantidad de Evidencia el auditor deberá considerar ciertas circunstancias específicas:

1. **Costo.** Debe evaluarse lo que supone la obtención de mayor cantidad de Evidencia y la utilidad que obtendría
2. **Importancia relativa.** Está determinada por el grado de influencia de una partida dentro del grupo en que se encuentra clasificada y, así mismo, con respecto al total de la información financiera.
3. **Riesgo probable.** Supone la evaluación del error en que se incurre al decidir y no revisar cierta partida, o la obtención de una Evidencia deficiente o incompleta.

La cantidad de Evidencias necesarias para una decisión del auditor difícilmente puede ser determinada con precisión. Se sabe que el auditor nunca puede realizar con certeza absoluta una conclusión, pero ¿qué grado de Riesgo de Auditoría es aceptable? El auditor debe confiar en su juicio y su experiencia, *ya que muchas Evidencias son de baja calidad, y tener gran cantidad de ellas no significa tener más calidad.* Las empresas de Auditoría que prefieren mantener muestreos a muy alto nivel reconocen esto. A continuación se relacionan las características que deben reunir los datos y la información como Evidencia de Auditoría.

1. **Relevancia,** es el requisito de que un asunto es adecuado al objetivo de Auditoría, o que la información tenga una relación lógica con la decisión a tomar, por lo que una Evidencia será relevante cuando ayude al auditor a llegar a una conclusión respecto a objetivos específicos de Auditoría.
2. **Autenticidad.** Es el que representa realmente lo que se supone que es. La Evidencia es auténtica cuando es verdadera en todas sus características.
3. **Verificabilidad.** Es el que permite que dos o más auditores lleguen por separados a las mismas conclusiones en circunstancias iguales o similares.
4. **Neutralidad,** Referido a que esté libre de prejuicios, es decir, que el asunto



bajo estudio no ha sido diseñado para apoyar intereses especiales.

5.4. NATURALEZA DE LA EVIDENCIA

Una vez conocida la información en los Estados Financieros, el Auditor debe examinarlas mediante una serie de acciones en busca de Evidencias suficientes y adecuadas, está, constituye una de las tareas más importantes del auditor hasta el punto de que una de las Normas de Auditoría se refiere especialmente a la importancia y necesidad de la obtención de Evidencias (Elementos de Juicio NIA's N° 8).

Este punto lo contempla la NIA's N° 8, referido a Evidencia de Auditoría, que indica: *"El auditor debe obtener Evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de Auditoría que se consideran necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en los Estados Financieros que se examinan y poder expresar una opinión a las mismas".*

Además, a menos que las técnicas aplicadas por los auditores, no se basen en Normas lógicas aceptadas, *los elementos sobre los que el auditor basa sus decisiones, y los medios que están a su alcance para reunir las pruebas necesarias, como ser las siguientes:*

- ❖ **Libros de Contabilidad** Son la forma más esencial de Evidencia porque al buscar un importe para comprobar que aparecen en los Estados Financieros es un requisito mínimo del auditor al verificar que el registro este en ellos. Este requisito es fundamental en el proceso de Auditoría porque el auditor debe tener la posibilidad de seguir un registro en los Estados Financieros, a través de las cuentas del mayor y del diario hasta la fuente original de los documentos los auxiliares como parte integral de los libros contables de una empresa. Esta es esencial para ver otras formas de Evidencias.
- ❖ **Cálculos Matemáticos.** Algunos de estos se realizan por separado y solo los resultados se registran en los libros (Por ejemplo, la valuación del



inventario físico es resultado de calcular primero la cantidad y el precio para las partidas individuales, luego se sumen y se llegue a un solo importe en el inventario, también la actualización y depreciación del activo fijo).

- ❖ **Existencia Física.** Es uno de los tipos de Evidencia de más valor. El auditor debe tener conocimiento de que la existencia y la propiedad son dos cualidades distintas y que activos tales como efectivo en el banco, inversiones en valores no tienen existencia física pero tienen alguna forma de respaldo que son en forma de documentos.
- ❖ **Documentos.** Los auditores descansan en la Evidencia documental más que en cualquier tipo de Evidencia. El grado de confianza de los documentos varía considerablemente y uno de los factores que afectan su confianza es la facilidad con la cual se pueden reproducir (Por ejemplo, los documentos por cobrar se pueden realizar en cualquier empresa). La confianza de los documentos como Evidencia también depende de su fuente y de los datos y su distribución que estos reciban.
- ❖ **Documentos preparados fuera de la empresa.** los documentos preparados por personas ajenas a la empresa tienen un alto grado de confianza como Evidencia si se envían directamente al auditor. Si se envían directamente al auditor los documentos con su detalle, no existe posibilidad de que el personal del cliente modifique el documento o cambie las cifras de estos para que concuerden con la información de estos. Por ejemplo, confirmaciones bancarias, de cuentas por cobrar, cartas del abogado, proveedores, etc.
- ❖ **Documentos preparados internamente en la empresa.** Tienen generalmente menos confianza como Evidencia de los documentos preparados en el exterior, aunque si el documento a circulado fuera de la compañía aumenta su credibilidad debido a su aceptación en el exterior (por ejemplo, los cheques emitidos por el cliente y posteriormente endosados). El alcance de esta confianza está relacionada con el grado de



Control Interno contable asociado con los documentos (Sí los documentos están numerados progresivamente, si llevan sello del ente).

- ❖ **Carta de Gerencia.** Aunque las cartas de declaración son básicamente una forma de Evidencia documental su característica es porque se escriben para el auditor.
- ❖ **Declaraciones verbales.** El peligro de apoyarse en declaraciones verbales es la dificultad, y en ocasiones imposibilidad de verificarlas. También existe la posibilidad de que quien recibe el mensaje verbal lo comprenda mal o registre de manera incorrecta. A pesar de los peligros inherentes en el uso de declaraciones verbales merecen cierto grado de confianza como Evidencia.
- ❖ **Información interrelacionada.** Los auditores se apoyan en La Evidencia que presenta la interrelación de información. Como existen ciertas relaciones, y si se presenta una variación en la relación esperada estos deben buscar Evidencia que explique estas variaciones.

5.5. MÉTODOS PARA OBTENER LA EVIDENCIA

Una vez determinados los puntos sobre los que hay que obtener Evidencia es necesario, analizar los métodos de los que dispone el auditor para conseguirla conocida bajo la denominación *técnicas de Auditoría*. Clasificada con las siguientes estructuras:

- ***Estudio general de la empresa*** se pretende conocer las características esenciales de la empresa, cuyos Estados Financieros se van a auditar. Siendo un estudio superficial, se pone de relieve los aspectos significativos de la empresa.
- ***Cotejo de los Estados Financieros con los registros que los sustentan y seguimiento de las operaciones en general*** se debe seguir un camino inverso al seguido por el *proceso contable*, este comienza en el documento origen sigue con el registro y finaliza en el informe o Estado Financiero.



Pues bien, la Auditoría, partiendo con el Estado Financiero coteja la información con el registro y este con el documento origen que lo sustenta. El problema fundamental está en las características que ha de reunir el documento origen para que sea válido a los efectos de la Auditoría. Como premisa, se dirá que el documento origen si es de personas o instituciones ajenas a la empresa tendrá mayor calidad probatoria que el emitido por la propia empresa. Así mismo el documento origen tendrá que poseer características que lo hagan aceptable con son: un correcto origen, autorización, y contabilización, de acuerdo con Normas Contables.

- **Análisis** esta técnica sirve para examinar una información dada, y clasificar y agrupar las diferentes partidas o elementos individuales con objeto de constituir conjuntos homogéneos y significativos. Así, verificar si todos los componentes de un saldo tienen el mismo significado que justifique su agrupación o si por el contrario, existen conceptos ocultos por separado para una mejor exposición de los Estados Financieros. Existen dos clases de análisis:
 - **El análisis de saldo**, que se efectúa sobre aquellas cuentas cuyos movimientos presentan un saldo a fin del periodo (en el caso de los clientes, en las que se compensan los cargos por ventas efectuadas con los abonos por pagos efectuados), y
 - **El análisis de los movimientos**, que se efectúa cuando no es posible determinar los movimientos que se compensan (en las cuentas de resultados, en las cuales se acumulan varias partidas, y el análisis se efectúa por agrupación homogénea y significativa por movimientos deudores, o acreedores, y no solamente los movimientos o partidas residuales que constituyen el saldo).



- **Investigación, encuesta o indagación oral.** Se trata de ver, por medio de información o comentarios del personal de la empresa, cuales son los procedimientos utilizados, como las características de determinados rubros del balance. Esta técnica se utiliza tanto para el establecimiento previo, y su posterior verificación y evaluación de los procedimientos que utiliza la empresa, como el de ver la calidad de algunas cuentas
- **Observación.** El auditor presencia la forma de trabajo del personal de la empresa en una determinada tarea. Esta es válida para analizar el cumplimiento de procedimientos establecidos en los sistemas de Control Interno.
- **Comprobación.** Consiste en la revisión de documentos y justificaciones que respaldan los registros contables.
- **Inspección.** Es el examen físico de cosas o títulos con objeto de asegurarse de su existencia. Es evidente que con la aplicación de esta técnica solo constatamos la existencia de algo, pero no su validez o valoración de manera absoluta. Un examen típico en Auditoría es la realización de un arqueo de caja, para verificar la existencia del dinero.
- **Confirmación.** Se trata de encontrar un determinado importe, unos datos o una información en general con un tercero ajeno a la empresa. Se usa necesariamente para la verificación de cuentas con terceros, o de activos en poder de terceros, solicitando que den su conformidad o sus reparos a la información que se trata de comparar (también las confirmaciones solicitadas a bancos, clientes, proveedores, abogados, etc.). En Auditoría, las confirmaciones se clasifican **en positivas y negativas o supuestas**. En el primer caso, el tercero responde directamente al auditor sobre la conformidad o reparos que tienen al dato remitido. En el segundo caso, se solicita que el tercero notifique al auditor solo en el caso en que no esté



de acuerdo con el dato remitido.

- **Calculo.** El auditor de forma selectiva, repite una serie de cálculos matemáticos realizados por la empresa, con el fin de opinar sobre la correcta determinación del importe presentado en un comprobante o estado de cuenta (Cálculo de Depreciaciones, actualizaciones, provisiones, provisiones, amortizaciones, etc.).
- **Estimación.** En este caso, se trata de verificar la razonabilidad de una cifra, poniéndola en comparación con otras (por ejemplo, verificar la corrección del importe de las cotizaciones a las Cargas Sociales en función del importe de la Planilla y el porcentaje establecido por ley).
- **Certificación.** Es la obtención de documentos donde se asegure la verdad de cierto hecho o información, en general firmados o refrendados por una autoridad designada.
- **Pruebas selectivas.** Se trata de obtener conclusiones sobre un conjunto de datos, mediante el examen de una muestra.

5.6. LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Los Procedimientos de Auditoría son *el conjunto de técnicas de Auditoría que el auditor emplea para el examen de una partida o de un conjunto de hechos*, y como los datos contables, y la información interna en general, no puede ser considerados por si mismos Evidencia suficiente y adecuada, el auditor debe llegar a la convicción de razonabilidad mediante la aplicación de pruebas. Añadiendo además una condición, que deberán ser recogidas en sus papeles de trabajo como justificación y soporte de las conclusiones de Auditoría. Los procedimientos a emplearse son:

1. **Pruebas físicas**, cuando La Evidencia pueda obtenerse a través de la observación, medición o recuento.



2. **Pruebas documentales y de obtención de confirmación**, por terceros y por el propio personal de la empresa.
3. **Razonamiento lógico**, como consecuencia de otros análisis y Evidencias y obtenidas.

Cuando el número de operaciones y de datos a verificar es pequeño, no existe ninguna dificultad, pero se complica en grandes empresas donde se produce un gran movimiento de operaciones, muchas de las cuales son del mismo carácter y significado y, por tanto homogéneas. En este caso, no es posible realizar comprobaciones individualizadas, porque ello ocuparía mucho tiempo e incrementaría los honorarios profesionales.

La aplicación de pruebas selectivas o de muestreos se fundamenta en que el análisis de una muestra suficientemente representativa de un gran número de datos, puede dar a conocer con bastante aproximación la característica de dicho grupo. ***El muestreo*** se puede definir ***como el proceso mediante el cual se pueden inferir conclusiones acerca de un conjunto de elementos, denominados universo o población, sobre la base del estudio de una fracción de dichos elementos denominada muestra.***

La teoría de probabilidades, dice que una muestra seleccionada de un gran número de partidas similares tiene que mostrar las mismas características que reflejan el examen de la serie completa. A medida que sea mayor la muestra, crecerá la tendencia, en el sentido que sus características se asemejen a las del universo. La aplicación de cualquier plan de muestreo ***tiene cuatro fases*** que son los siguientes:

1. **Definir los objetivos y naturaleza de la prueba.** La definición de objetivos consiste en especificar en detalle los aspectos que deseamos verificar, bien sea de control interno o de transacciones concretas.
2. **Selección de la muestra.** Consiste en definir el método a seguir para determinar las unidades reales que formaran parte de la muestra.
3. **Calcular la amplitud de la muestra.** Consiste en determinar la cantidad exacta de unidades a seleccionar y que, por tanto, formaran la muestra.



4. **Evaluar los resultados de la muestra.** Una vez seleccionada la amplitud de la muestra y aplicados los pasos de Auditoría especificados en el programa se debe evaluar los resultados en función de los objetivos propuestos.

5.7. EL PROCESO DE AUDITORÍA: DIVISIÓN DE LA EVIDENCIA

En síntesis el trabajo del auditor comienza identificando las afirmaciones contenidas en los Estados Financieros para su posterior estudio. Luego realiza una evaluación de su Importancia Relativa ya que como la Auditoría va a emitir una opinión sobre los Estados Financieros tomadas en su conjunto habrá información que requiera por el auditor más atención que otra y no tiene sentido emplear más tiempo del necesario en examinar hechos o partidas que no van a ser relevantes el informe final. Para reunir Evidencia suficientes destinadas a la formación del juicio, el auditor debe conocer que procedimientos tiene a su alcance y cuando y como utilizarlos con objeto de diseñar una lista que, en principio, serán suficientes para proporcionarle La Evidencia mínima que necesita. Una vez aplicados los procedimientos, debe evaluar el grado de validez de La Evidencia obtenida. Por último se establecen las conclusiones al proceso y se procede a la emisión del juicio u opinión final. Este proceso, consta de tres grandes apartados relacionados con La Evidencia de Auditoría: su **obtención, documentación, y posterior evaluación.**



CAPÍTULO VI

6. LA OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA I

6.1. PLANIFICACIÓN DE LA ESTRATEGIA DE AUDITORÍA

La planificación del trabajo de Auditoría es muy importante porque es la única forma de controlar los procedimientos y pruebas que van a desarrollarse y así evitar pérdidas de tiempo por llevar a cabo aquellos que no sean necesarios. La planificación es la fase más importante de todo el trabajo de Auditoría, y su complejidad es tal siendo necesario prever todos los pasos a seguir.

Una definición de que consiste la planificación, se toma lo establecido en la NIA's N°4 que dice que *"es un plan estratégico que se basa en los objetivos de la Auditoría, previa evaluación del Riesgo de la Auditoría. Su objetivo último consiste en delimitar el proceso necesario para probar los objetivos planteados mediante la realización de aquellas pruebas que permitan obtener La Evidencia mínima que soporte razonablemente la opinión final"*. Todo ello, determina el Enfoque de Planificación, mediante el cual el auditor aborda su estrategia para la obtención de La Evidencia que incluye la planificación de trabajo y el diseño del programa de Auditoría.

NORMAS DE AUDITORÍA SOBRE PLANIFICACIÓN

Dentro del grupo de las normas de Auditoría relativas a la ejecución del trabajo, se hace referencia a la planificación del trabajo. Que es un resumen de las declaraciones anteriores sobre procedimientos de Auditoría, incluye la planificación de la primera Norma de ejecución del trabajo *el trabajo de Auditoría debe ser planeado apropiadamente*. El auditor para cumplir con esta norma deberá diseñar una estrategia, es decir el trabajo no puede realizarse de una manera improvisada sino que es necesario hacer planes anticipados.

La planificación consistirá en decidir previamente los procedimientos que van a emplearse, su extensión y en qué momentos se van a aplicar, así como plantear los



papeles de trabajo en que van a registrarse los resultados. También forma parte el decidir qué personal se asignará al trabajo. Es por eso que debe planearse de modo que la probabilidad de emitir un informe incorrecto sea baja. Además el auditor tratará de localizar las áreas con mayores riesgos inherentes y de falta de control, pues estas serán las que requerirán muestreos más extensos y cuidadosos. Por lo que se dice que *"Es importante el conocimiento de las actividades del cliente y del contexto en el cual se desarrollan, como puede ser útil el procedimiento de la revisión analítica que permita detectar indicadores inesperados con probabilidad de que el cliente haya cometido errores"*.

VENTAJAS Y NORMAS DE LA PLANIFICACIÓN

Se enuncia como **principales ventajas** de la planificación, las siguientes:

1. Identificar aspectos contables y de Auditoría más importantes que afectan a la empresa, así como determinar el contenido del informe de Auditoría.
2. Identificar los problemas que puedan surgir a lo largo de la Auditoría.
3. Asignar personal con la suficiente experiencia y conocimiento, tanto de la empresa como del sector.
4. Comunicar al equipo de Auditoría los objetivos de la misma.
5. Fijar las fechas en que se van a desarrollar la revisión

La planificación tiene que cumplir con ciertas Normas:

1. **Precisión**, acciones de antemano planeadas de una manera concreta;
2. **Flexibilidad**, en relación a cambios imprevistos o circunstancias que hayan variado, y.
3. **Unidad**, que se mencionen las acciones para cada función y que estas estén coordinadas.



6.2. OBJETIVOS Y ENFOQUES DE LA PLANIFICACIÓN

El fin de la planificación es identificar los objetivos de la Auditoría y concretar los procedimientos necesarios para alcanzarlos de una forma eficaz y con el menor costo posible. El primer problema con que se encuentra el auditor cuando revisa los Estados Financieros, es identificar las **Afirmaciones** contenidos en ellos, hechas por la dirección de la empresa que las emite. Debe estar suficientemente capacitado para ello. Y, una vez determinados establecer cuáles son los procedimientos disponibles para probar la confianza de las aseveraciones hechas. Esta selección de técnicas y procedimientos a ser examinados es lo que se denomina **Programa de Auditoría**.

La planificación de la Auditoría, implica desarrollar una estrategia de la forma que se espera que responda la empresa, pues planificar consiste **en definir el objetivo y determinar el plan de acciones para conseguirlo, es decir, la forma más eficaz de distribuir los procedimientos de Auditoría**. Se ve un enfoque de actuación lógico, adaptado a las características de la empresa, y organizando el trabajo de forma que puedan realizarse simultáneamente sus diferentes partes y evitar duplicaciones, Por lo que los Estados Financieros son un conjunto de afirmaciones hechas por la gerencia de la empresa que tienen la responsabilidad de su elaboración, por lo que se propone la siguiente clasificación:

1. Afirmaciones de existencia y no existencia

- ☞ De bienes tangibles (Presentes, No presentes).
- ☞ De bienes intangibles

Los Estados Financieros afirman la existencia de **bienes tangibles de los que el auditor tiene que obtener Evidencia**. Pero si en estos no se incluyen otros, se entiende que si no aparecen es porque no existen, y el auditor tendrá que cerciorarse de ello igual que con pasivos no registrados. La existencia de **Bienes intangibles es donde el auditor tendrá que obtener Evidencia**



llevando a cabo procedimientos de Auditoría que le satisfagan de su existencia.

2. **Afirmaciones de eventos pasados**

En esta, como sucede con los ingresos, hay que obtener Evidencia de su veracidad, recurriendo a la elaboración de pruebas previamente preparadas y racionales para obtener esta clase de Evidencia.

3. **Afirmaciones de condiciones cuantitativas:**

- ☞ Cantidades simples
- ☞ Cantidades en que se involucran juicios de valor apreciaciones

Las afirmaciones **Cuantitativas** de cantidades simples, se obtiene seguridad respecto al importe en una fecha determinada aplicando procedimientos sencillos, como el arqueo de caja.

4. **Afirmaciones cualitativas:**

- ☞ Expresas
- ☞ Implícitas

Las afirmaciones **Cualitativas** son expresas, cuando al observar su existencia no podemos determinar donde serán aplicados esos recursos. Las afirmaciones implícitas que con examinar el nombre de la cuenta sabemos el destino de los recursos que en ellas están inscritas.

5. **Afirmaciones matemáticas:**

- ☞ Resultado de un cálculo
- ☞ Resultado de varios cálculos

Las afirmaciones **matemáticas** se refieren a las que resulten de uno o varios cálculos.

El SAS N° 31 agrupa las afirmaciones contenidas en los Estados Financieros en las categorías siguientes:



- 📖 **Existencia u ocurrencia.** La de *Existencia* se refiere a sí el activo, pasivo, y los derechos de propiedad existen en una fecha determinada. Las de *Ocurrencias* sí las operaciones registradas representan acontecimientos ocurridos.
- 📖 **Integridad.** Son afirmaciones que se refieren a que si todas las operaciones, otros acontecimientos y circunstancias que tuvieron lugar durante un periodo debieron ser reconocidos en ese periodo y se han registrado.
- 📖 **Derechos y obligaciones.** Se refiere a sí el activo representa los derechos y el pasivo lo hace con las obligaciones en una fecha dada.
- 📖 **Valoración o asignaciones.** Se refieren a sí las partidas de Estados Financieros están registrados con sus importes correctos de con Normas Contables.
- 📖 **Presentación y revelación.** Referido a la clasificación descripción y revelación correcta de las partidas que aparecen en los Estados Financieros.
- 📖 **Exactitud.** Referida a la corrección aritmética de las operaciones registradas que se reflejan en los Estados Financieros y si es apropiado en que esas operaciones se resumieron y pasaron al mayor general.
- 📖 **Corte.** Que son las relacionadas con el registro en el periodo contable que corresponda de las operaciones.

LOS OBJETIVOS Y SU RELACIÓN CON LOS PROCEDIMIENTOS

Las *afirmaciones* contenidas en los Estados Financieros las convierten los auditores en los *objetivos de Auditoría* que tratan de probar aplicando *procedimientos de Auditoría*. Consiste en que para cada una de las afirmaciones contenidas en los Estados Financieros se establece el objetivo específico de Auditoría correspondiente y, luego, se diseñan procedimientos necesarios para obtener La Evidencia suficiente



y adecuada que determinara su certeza. Este proceso culmina con el logro del objetivo fijado o revelara una deficiencia global en los Estados Financieros.

La Evidencia proporciona los medios por los cuales alcanzamos ese estado de seguridad llamado **conocimiento** que es opuesto al de creencia. Al obtener un conocimiento verdadero y lograr una Evidencia valida, el auditor contará con la capacidad adecuada, para así estar en condiciones de interpretar aquello que maneja. Cuando trata de obtener una verdad a través de sus sentidos y observa un objeto, puede suceder que la afirmación que realice no sea válida, va que el ver no siempre es el creer, sino que depende de la interpretación que le demos de acuerdo con nuestros conocimientos.

6.3. ENFOQUES TRADICIONALES DE LA PLANIFICACIÓN

Hasta la década de 1980, existían dos enfoques diferenciados y uno mixto entre ambos, que indican la metodología a aplicar por el auditor en su trabajo:

1. **Enfoque documental.** *Dirigido a la verificación de las operaciones o transacciones ocurridas en los documentos justificados que las soportan.* Este enfoque se utiliza en la actualidad en pequeña escala, por tener el inconveniente de consumir una cantidad elevada de tiempo y, altos costos.
2. **Enfoque de sistemas.** *Basado en la comprobación de si el sistema de control interno es apropiada para controlar adecuadamente las transacciones producidas en la empresa.* Cualquier compañía independiente de su tamaño, utiliza un sistema contable para la producción de su información financiera. Es evidente que la información que el auditor examina, y sobre la que debe formular su opinión en el informe, se producirá, en gran parte, por este sistema contable.
3. **Enfoque mixto.** *Es una combinación de los dos anteriores.* Su fundamento está en que a pesar del funcionamiento satisfactorio del control interno, el auditor



deberá comprobar algunos justificantes, sobre todo los relativos a las transacciones más importantes. Ya que es el camino más utilizado en la práctica de la Auditoría.

Su uso ha estado relacionado con la función dada a la Auditoría. Esta, consistía inicialmente, en un trabajo de vigilancia cuyo objetivo principal era Detectar Fraudes y Errores. Posteriormente la búsqueda del fraude deja de ser el objetivo fundamental de la Auditoría, pasando a ser La Razonabilidad con la que los Estados Financieros mostraban la situación de la empresa. Otros textos ponen énfasis en las limitaciones de los procedimientos de Auditoría detallados y dedican más tiempo a la revisión del Control Interno ampliando hacia problemas de control administrativo sobre el negocio y sus operaciones. Una parte reciente de la Auditoría se dedicó al estudio del sistema de Control Interno por su existencia, para efectuar pruebas sobre su funcionamiento. Cuando la comprobación de los controles indicaba que era digno de confianza, se eliminaba parte de la verificación detallada de los saldos. Bajo este enfoque, una buena parte de lo que habían constituido las pruebas de balances podían efectuarse en fechas intermedias. De esta forma, *es imposible emitir una opinión sin una revisión del sistema de Control Interno*.

- 1. Función de expresión de una opinión sobre la razonabilidad con la que los Estados Financieros muestran la información contenida en ellas:** el enfoque tradicionalmente empleado para realizarla es el de sistemas, que, como se señaló, basa su filosofía en la comprobación del sistema de Control Interno como un instrumento apropiado para controlar adecuadamente las transacciones producidas en la empresa.

6.4. EL ENFOQUE BASADO EN SISTEMAS (E.B.S.)

Una de sus descripciones más clásicas que presenta una estructura es la que incluye una serie de fases que no son secuenciales, es decir, no tiene que terminar cada una de ellas para pasar a la siguiente. *Las fases son:*



1. **Orientación**

Es una especie de prerequisite para que el auditor pueda llevar a cabo el resto del proceso de formulación de opinión, porque adquiere una serie de conocimientos sobre la situación geográfica, económica e industrial del cliente, de la naturaleza de sus operaciones, de la competencia y la ética profesional de sus administradores, así como de la naturaleza y características de los sistemas de información contable. Este proceso de aprendizaje proporciona la base *para dos actividades esenciales*:

- a) Desarrollar sus expectativas sobre lo que espera encontrar en los Estados Financieros
- b) Desarrollar una estrategia o plan general de Auditoría.

2. **Evaluación preliminar del Control Interno**

Consiste en el estudio de las posibilidades de generar errores en los diversos componentes del sistema Control Interno del cliente. Tiene como finalidad relacionar la evaluación que el auditor ha realizado de la calidad del diseño de controles internos contables con su cumplimiento operativo.

3. **Planificación táctica de las actividades de Auditoría**

Está destinado a la observación de La Evidencia. La planificación táctica incluye el diseño de un conjunto de procedimientos de Auditoría que permitan obtener Evidencia suficiente y adecuada para soportar una opinión sobre los Estados Financieros con un costo mínimo. Este plan deberá contemplarse como preliminar hasta que la primera parte del mismo se hubiera realizado y se conociesen más detalles sobre las circunstancias reales o los registros del cliente. También implica la identificación de posibles combinaciones de procedimientos de Auditoría.

La elección de una combinación de pruebas sustanciales y de cumplimiento es una materia de juicio profesional del auditor. La filosofía del sistema es la siguiente: *“Un sistema de control interno bien diseñado suministra, en*



principio un cierto grado de seguridad sobre el hecho de que los errores no ocurrirán en aquellas transacciones que pudieran generar deficiencias significativas en los Estados Financieros” En aquellos aspectos donde existieran esos controles, podría optarse por probarlos y confiar en ellos como un medio para reducirla cantidad e intensidad de pruebas sustanciales y del costo de la Auditoría. La elección dependería de hasta qué punto la alteración potencial de las pruebas sustantivas produjera reducciones de costos proporcionadas con el costo de las pruebas de cumplimiento.

4. **Pruebas de cumplimiento de controles**

Estas son pruebas sobre la aplicación de los controles internos que el auditor ha seleccionado de la forma indicada anteriormente.

5. **Evaluación de los controles internos**

Una vez realizadas las pruebas de cumplimiento se identifican los defectos que existen en el funcionamiento de los controles y se evalúa el nuevo plan para considerar hasta qué punto los resultados soportan la confianza prevista y, si no, que Evidencias alternativas existen. Después de La Evidencia de la evaluación, el auditor está en condiciones de realizar las pruebas sustantivas. La complejidad del proceso de Auditoría y la naturaleza interactiva de la planificación, ejecución y evaluación del Control Interno y de las pruebas sustantivas es difícil de representar en un diagrama. Por ejemplo, el auditor puede encontrar económico realizar pruebas sustantivas y de cumplimiento simultáneamente sobre el mismo elemento físico. Los resultados de tales pruebas dobles pueden conducir a la revisión directa de las pruebas sustantivas.

6. **Pruebas sustantivas de transacciones y saldos**

La última actividad para la obtención de Evidencia en el proceso de formulación de opinión, que es la ejecución de pruebas sustantivas. Las pruebas sustantivas están diseñadas para identificar deficiencias significativas en los



Estados Financieros, es decir, que superen los niveles de Importancia Relativa establecidos. Para ellos, el auditor propondrá los correspondientes ajustes con objeto de corregirlos.

7. **Agregación de resultados**

Con todo este proceso dentro el Control Interno se podrá agregar los resultados obtenidos de nuestro análisis y así concluir este proceso.

8. **Formación de opinión**

El análisis del Control Interno y de las pruebas aplicadas nos da base suficiente para la formación de nuestra opinión.

9. **Informe de Auditoría**

Después de realizar esta Reevaluación para todos los componentes de los Estados Financieros, se agrega La Evidencia obtenida de todos los componentes y como resultado, el auditor está en posición de expresar una opinión en el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros en su conjunto.

Por tanto, el núcleo de este enfoque *para planificar la Auditoría* es:

1. Comprobar, registrar y evaluar los sistemas de Control interno mediante entrevistas, organigrama funcional, cuestionario de Control Interno y evaluación.
2. Confirmar las evaluaciones iniciales de los sistemas de control interno mediante pruebas de cumplimiento y ejecutarlas.
3. Elaborar el programa de pruebas sustantivas.

Los instrumentos de que dispone el auditor y la información que necesita conocer para llevar a cabo la planificación de la Auditoría según este enfoque, aunque algunos son utilizados por el enfoque del riesgo, y son;

- ❖ Obtener y documentar información acerca del cliente.



- ❖ La revisión analítica.
- ❖ Estructura de Control Interno.

OBTENER Y DOCUMENTAR INFORMACIÓN DEL CLIENTE

En la etapa inicial de la Auditoría el auditor obtiene información acerca del cliente que sirve para evaluar el riesgo de que los Estados Financieros estén incorrectos de forma importante y para planear la Auditoría. Para familiarizarse con el negocio y la empresa, el auditor, actuara del siguiente modo:

1. Analizar información que vienen del cliente como los Estados Financieros o, de otras fuentes que traten sobre el sector o negocio del cliente.
2. Reunirse con la dirección de la empresa con el fin de identificar la naturaleza de las principales transacciones que se llevan a cabo, para muchos, el método principal que utiliza el auditor.
3. Examinar los documentos más importantes del cliente, tales como procedimientos contables; documentos legales (escritura de constitución, estatutos, contratos de alquiler, y contratos de préstamos), las actas de las reuniones de la empresa; organigrama de la estructura organizativa de la empresa, notas de las principales políticas; informes del departamento de Auditoría Interna de la empresa.
4. Visitar los lugares donde se lleva a cabo la actividad principal del cliente, como plantas, oficinas, etc.

Para ello, utilizará los papeles de trabajo; Auditorías Anteriores, realizará visitas a las plantas, almacenes y oficinas, entrevistas con los ejecutivos y empleados de la empresa, organigrama, escrituras, declaraciones de impuestos, libros de actas. *El SAS N° 22 estable que el conocimiento del negocio de la empresa ayuda al auditor a:*



1. Identificar las áreas que deben tener una consideración especial.
2. Ver las condiciones bajo las cuales los datos contables son producidos, procesados, revisados y acumulados en la organización
3. Evaluar la razonabilidad de estimados tales como la valoración de las existencias, estimaciones para deudas incobrables y porcentajes de finalización de contratos a largo plazo.
4. Evaluar la razonabilidad de los gastos de representación de la gerencia
5. Efectuar juicios sobre los adecuados de las Normas Contables aplicadas y de las revelaciones o exposiciones.

En definitiva, el auditor debe conservar una perspectiva general de los Estados Financieros que examina y poder responder acerca de las condiciones actuales.

LA REVISIÓN ANALÍTICA.

Es un procedimiento sustantivo de Auditoría, que examina la exactitud de los Estados Financieros en contabilidad, sin considerar los detalles de transacciones individuales con los que se elabora el mismo, esto es, sobre la capacidad de un auditor a generar una perspectiva de una contabilidad basada en el conocimiento de los negocios de una compañía y en el ambiente de sus operaciones.

El objetivo es el de intentar identificar tendencias anormales del negocio, faltas de uniformidad en la aplicación y cambios de Normas, errores de imputación en las cuentas, errores en los cálculos, etc., que le indicaran la necesidad de investigar las causas de estas situaciones. Es decir, ***"se pretende conocer por adelantado las operaciones del negocio en el periodo actual y los temas contables y su presentación en los Estados Financieros que requieran atención especial en el transcurso de la Auditoría"***.

Las técnicas de revisión más importantes son las reuniones con la dirección de la empresa para conocer los cambios en la organización y en las operaciones y, el análisis basado en los últimos Estados Financieros mediante la utilización de **ratios**. Para



maximizar la efectividad y la eficiencia se deberá seleccionar un número limitado de interrelaciones de las que se espera produzcan resultados significativos y no calcular todos los ratios imaginables, y cuando un procedimiento de revisión analítica produzca un resultado inesperado o inhabitual efectuar una investigación adicional.

Como consecuencia de esta etapa de revisión previa, se podrían detectar además ciertos aspectos críticos de la entidad, tales como: Adecuación de la estructura financiera, calidad de los activos, rentabilidad, seguridad, dirección y administración.

EL CONTROL INTERNO

El auditor debe estar satisfecho de que los libros y registros que sirven de base para preparar las cuentas son de absoluta confianza, por lo que es necesario hacer una evaluación crítica del sistema de Contabilidad y del Control Interno. Los controles internos que afectan la opinión de Auditoría, sobre las partidas contables, se suelen definir como controles internos contables. *La función de planificación financiera y de control*, es aquella función *de la dirección de la empresa destinada a formalizar las acciones necesarias para planificar, controlar y manejar los hechos económicos de forma que se logren los objetivos propuestos*. Esta función es la destinada a establecer la filosofía general del Control Interno.

Las normas de Auditoría exigen que el auditor estudie y evalúe el sistema de Control Interno, es decir, *el ambiente de control, los sistemas de contabilidad, los controles administrativos y los controles contables internos*. Estos deben, como mínimo ser suficientes para permitir al auditor entender el ambiente de control y el flujo de las operaciones a través de sistemas de contabilidad. El estudio del Control Interno da al auditor la base para confiar en los registros e identificar aquellos que parecen garantizar que las cuentas son adecuadas.

El término Control Interno, según la NIA's N°6 "es *aquel conjunto de elementos, normas y procedimientos encaminados a lograr la máxima eficacia en la gestión de la empresa y en definitiva al óptimo logro de sus fines*". O de que "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas



adoptadas en el negocio para proteger sus activos, verificar la exactitud y confianza de sus datos contables promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adecuación de las políticas ordenadas por la gerencia'.

Y teniendo en cuenta estos objetivos se puede clasificar el Control Interno en:

1. **Contable**, *tendiente a garantizar la protección de los activos y la validez de la información*, tiene como objetivo principal proporcionar a la dirección de la empresa la seguridad de que la información contable es veraz y digna de crédito, y que los activos que la misma posee están debidamente protegidos.
2. **Operativo**, *orientado hacia la eficiencia y a asegurar la adhesión a las disposiciones de la gerencia*. Comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos relacionados con la eficiencia operativa y la adhesión a las políticas de la dirección. Solamente de forma indirecta tienen relación con los controles contables. Generalmente incluyen controles como análisis estadísticos, controles de calidad, programas de entrenamiento del personal, etc.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Se enumera como elementos de Control Interno, los siguientes aspectos:

1. **La estructura organizativa**, comprende la definición de áreas de responsabilidad, líneas de autoridad, canales de comunicación y niveles de jerarquía.
2. **Las políticas y procedimientos operativos**, en materia de compras, ventas, producción, inventarios, políticas de inversiones, finanzas, etc.
3. **Las políticas y procedimientos contables**, referido a todo el sistema de información de la entidad, incluyendo no solo la contabilidad patrimonial básica (histórica) sino también el control presupuestario. Con relación a la primera, dichas políticas y procedimientos son:
 - ☞ **El proceso contable**, que nace con la emisión de la documentación fuente correspondiente a cada operación, pasa por los diversos registros y culmina con



el suministro de la información. Por lo que comprende: las características de los medios o equipos empleados en el proceso, el diseño de los registros, comprobantes, etc., el circuito de la información, los plazos y periodos en que dicha información debe prepararse y suministrarse.

- ☞ **Los criterios de inclusión clasificación y descripción de las partidas** (plan de cuentas), **valoración** o cuantificación de las cuentas.
- ☞ **Los controles adicional/es periódicos**, los cuadros de cuentas, conciliaciones, verificaciones físicas, etc.

Es importante la diferencia entre el sistema contable y el de control interno y que gran parte de este último se refiere al sistema contable, el que comprende otros elementos, ajenos al sistema que son igualmente importantes para evaluar su virtud

OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO

Este sistema comprende un conjunto de técnicas necesarias para lograr determinados objetivos para los cuales fue diseñado. Partiendo de los objetivos básicos de control interno, salvaguarda de activos y confianza de la información, el REA identifica cinco objetivos de control genéricos diferenciando en dos grandes grupos, los cuatro primeros **objetivos generales** y el quinto **objetivo operativo**, los cuales son:

OBJETIVOS GENERALES

1. **Autorizaciones apropiadas**, todas las autorizaciones para el ejercicio de una acción deben estar de acuerdo con los criterios establecidos por la Dirección de la entidad.
2. **Clasificación contable apropiada**, las transacciones deben clasificarse de forma que permita la preparación Estados Financieros de conformidad con Normas Contables y con los planes de la gerencia.
3. **Verificación y evaluación**, el contenido de los informes y la base de datos debe ser verificado y evaluado periódicamente, y debe representar con exactitud la función de la actividad económica ya que es imposible desarrollar



un sistema que procese e informe todas las transacciones con exactitud absoluta y completa, es necesario adoptar técnicas para verificar y evaluar los resultados una vez procesadas las transacciones para la detección de errores.

4. **Salvaguardia física**, el acceso a los activos de la entidad debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia considerados los bienes físicos y todo otro documento de valor, debiendo establecerse una asignación clara de las autorizaciones de acceso, y las responsabilidades de custodia y establecerse medidas para su control.

OBJETIVO OPERATIVO

5. **Proceso de las transacciones**, el proceso que sufren las transacciones debe realizarse de forma fidedigna desde el inicio hasta la emisión de la información. En relación a este se consideran los siguientes aspectos:

- 5.1 **Reconocimiento de los hechos económicos**. Deben ser sometidos para su aceptación en el momento que suceden en una empresa, pudiendo reconocerse por observación visual, correspondencia recibida, aspecto físico de los activos o acuerdos verbales.
- 5.2 **Aceptación de las transacciones**. Todos los hechos económicos y que se ajusten al criterio de la gerencia, deben convertirse en transacciones con exactitud y procesarlo en un tiempo oportuno. El no cumplimiento puede llevar a realizar transacciones no autorizadas o no procesar correctamente transacciones efectuadas por la entidad.
- 5.3 **Integridad del procesamiento**. Todas las transacciones aceptadas deben procesarse con exactitud, de acuerdo con las políticas de la gerencia y en tiempo oportuno. Contemplando la integridad de los procedimientos operativos de toda organización, ya sea en el ámbito general o individualmente para cada sistema.
- 5.4 **Integridad de los informes**. El resultado de cada proceso debe informarse con exactitud ya que la dirección precisa información fiable para la toma de decisiones.



55 Integridad de las bases de datos. Los elementos deben reflejar con exactitud los resultados del procesamiento. La información elaborada y actualizada se archiva en sus correspondientes registros y base de datos, existiendo el riesgo, de que en tal proceso se produzcan errores que repercutirán en procesos posteriores, por lo cual es importante garantizar la seguridad de los archivos y bases de datos.

56 Integridad de los enlaces. Los hechos que afecten a más de un sistema deben producir transacciones que se reflejen por cada sistema en el mismo periodo contable por lo cual es necesario garantizar la integridad de los enlaces que se producen entre los mismos, como ser facturación (afecta a clientes, existencias, costo de ventas, etc.), por lo que se debe garantizar la integridad de los enlaces entre los mismos.

Los cinco objetivos generales existentes del control contable interno y que **consisten en garantizar**, en resumen son:

1. **La integridad**, que todas las operaciones efectuadas queden registradas en los registros contables, dividido en dos objetivos integridad v exactitud.
2. **La validez**, que todas las operaciones registradas representan acontecimientos económicos que tuvieron lugar en realidad y fueron debidamente autorizados
3. **La exactitud**, que las operaciones estén registradas con su importe correcto, en la cuenta correspondiente y en forma oportuna, en cada etapa de su procesamiento.
4. **El mantenimiento**, que los registros contables, una vez asentadas todas las operaciones, siguen reflejando los resultados y la situación financiera del negocio
5. **La seguridad física**, que el acceso a los activos y a los documentos que controlan su movimiento está restringido al personal autorizado

Los objetivos generales proporcionan una base práctica para el diseño de sistemas de control contable interno y para la evaluación de esos sistemas por



parte del auditor.

TÉCNICAS DE CONTROL INTERNO

Representan la forma en la cual se ejerce el Control Interno, pudiendo clasificarse en dos grupos de técnicas de control:

1. **Técnicas de prevención**, que son destinadas a proporcionar una seguridad razonable de que únicamente se reconoce y procesa transacciones validas
2. **Técnicas de descubrimiento**, son aquellas que son tendientes a proporcionar certeza razonable de que se descubren los errores e irregularidades.

Las empresas deben establecer racionalmente las técnicas de Control Interno en función de sus necesidades y objetivos.

PROCEDIMIENTOS DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO

La obtención de información acerca del funcionamiento del control Interno de una empresa *será la indagación, la observación, la revisión de los Manuales de Contabilidad y de Procedimientos e Instrucciones Internas y datos similares, así como conversaciones con los ejecutivos de ciertas áreas dentro la organización*. Los medios más utilizados para documentar adecuadamente el método de evaluación del sistema de control interno de la empresa y a la vez pueden servir para dejar constancia de haber efectuado tal evaluación, son los siguientes:

a. El cuestionario del Control Interno

Es uno de los métodos más extendidos, tanto entre las firmas de auditores externos como internos. Consiste *en una encuesta sistemática, presentada bajo la forma de preguntas referidas a aspectos básicos del sistema, y en la que, por lo general, una respuesta negativa Evidencia una ausencia de control*.



Este método ayuda a que todos los puntos básicos de control son considerados. Pero presenta el inconveniente de que las preguntas, al ser modelos estándares, resultan rígidas y restrictivas y a menudo, precisan un replanteo general y no siempre permiten al auditor tener una visión clara del sistema, dado lo voluminoso que resulta a veces, no permitiendo distinguir entre las deficiencias importantes y las de escasa relevancia.

b. Método Descriptivo

Se basa en *la explicación detallada de las características del sistema que se está evaluando, describiendo procedimientos, registros, formularios, archivos, empleados y departamentos que intervienen en el sistema.* Presenta el inconveniente de que muchas personas no tienen habilidad para expresar sus ideas por escrito, en forma clara, concisa y sintética lo que trae como consecuencia que algunas debilidades en el control no queden expresadas. Pudiendo emplearse en empresas de pequeño tamaño, donde no existen grandes complejidades y debido a ciertas situaciones, como poca segregación de funciones, simplicidad en el proceso operativo, etc.

c. Método de Flowcharts o Flujogramas

Es un método *destinado a simplificar la tarea de descripción de los procedimientos y técnicas mediante el uso de gráficas de movimiento de transacciones también llamadas flujogramas o diagramas de flujo.*

Un *diagrama de flujo* de sistemas es una representación gráfica simbólica de un sistema o serie de procedimientos mostrado cada uno de ellos de forma secuencial.

Los flujogramas permiten representar gráficamente el encadenamiento de las operaciones administrativas y contables, precisando que documentos básicos se utilizan, de que servicios emanan y quienes son los que los realizan. Además, a través del diagrama de flujo es posible mostrar la separación de deberes, autorizaciones, aprobaciones y verificaciones internas dentro del sistema.



ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El primer paso para *la evaluación preliminar de Control Interno* es *determinar cómo funciona el sistema, lo cual se logra revisando los organigramas y manuales de procedimiento, manteniendo conversaciones con el personal de la empresa y completando los cuestionarios y flujogramas*. El Control Interno existente en la empresa que el auditor va a examinar es importante para este, ya que le dará la pauta y conocimiento referido a la confianza que pueda tener de las operaciones realizadas por dicha empresa.

Además, es de vital importancia el estudio y evaluación de Control Interno, ya que de acuerdo con el resultado de este, el auditor estará en condiciones de elaborar el programa de trabajo, donde determinara los procedimientos de Auditoría que se aplicaran. Además de obtener una primera idea general del Control Interno en la empresa deberá analizar los procedimientos existentes en cuanto a:

- ☞ *Determinación de las autorizaciones y sus niveles*
- ☞ *Organigramas, presupuestos y manuales de procedimientos*
- ☞ *Análisis de las transacciones y su clasificación*
- ☞ *Verificación del contenido de los informes y sus bases de datos.*
- ☞ *Salvaguardia física de los activos.*

El auditor efectuara un estudio y evaluación del Control Interno existente con objeto de definir las verificaciones a realizar.

La forma de efectuar el estudio y la evaluación del Control Interno puede variar en función del tipo específico de Auditoría a realizar por lo que existen diferentes enfoques o metodología encaminados a desarrollar estos análisis:

1. *Enfoque tradicional*

Está basado en cuestionarios de revisión que se utiliza al efectuar el examen de los procedimientos de Contabilidad, Operativos y de Control Interno con el fin



de determinar la extensión de los medios de control en vigencia y la protección que existe para los distintos activos y las funciones relacionadas con los mismos. A medida que el trabajo progresa muchos de los procedimientos de Auditoría sirven como prueba de los procedimientos y controles que se supone que existen y el programa de Auditoría deberá ser modificado teniendo en cuenta los cambios o deficiencias observados en el transcurso de la Auditoría. *Los pasos que se deben dar en la revisión y evaluación de Control Interno y procedimientos contables de una empresa son:*

- A) Determinar, mediante una revisión de los manuales y/o en base a preguntas, **qué procedimientos** y controles **se han establecido**. El objetivo es formarse una idea básica, de cómo ha sido diseñado y puesto en marcha por la dirección.
- B) **Verificar**, por medio de la *revisión* de cierto número de documentos y preguntar, si se cumplen los procedimientos establecidos. Consistiendo en la verificación de un cierto número de transacciones para lograr. (1) determinar la adecuación de los procedimientos v controles previamente establecidos. (2) asegurarse de que los procedimientos v controles funcionan correctamente proporcionando una base válida para una evaluación preliminar y (3) permitir al auditor obtener una mejor interpretación de las operaciones del sistema. Una vez que el auditor haya reunido toda la información se preparara un memorándum global de descripción del sistema.
- C) **Evaluar la eficacia** de los procedimientos y controles para determinar la fiabilidad que puede asignarse a los mismos.
- D) **Confirmar** la evaluación de los procedimientos y controles mediante una verificación **en base a pruebas** de algunas transacciones.
- E) Seleccionar los **procedimientos** de Auditoría **dependiendo** de si existen **controles internos fuertes o débiles**.
- F) Hacer las **recomendaciones** oportunas a la dirección para la introducción



de mejoras en el sistema.

- G) Efectuar un proceso de **seguimiento** después de haber hecho estas **recomendaciones** para determinar si han sido aceptadas y puestas en práctica.

2. Enfoque basado en el análisis del flujo de transacciones

Es la realización de la evaluación de Control Interno que implica ***una metodología especial para evaluar los riesgos derivados de la eficacia o no de los controles internos existentes en la operación.*** Tiene en cuenta en qué condiciones la gerencia ha dispuesto que se verifique el control, y va rastreando el flujo de las transacciones de los ciclos de negocios donde tiene lugar las actividades en la entidad. El proceso de flujo de las transacciones comprende las siguientes funciones:

- ☞ *Agrupamiento de las transacciones en ciclos de negocio.*
- ☞ *Identificación de los objetivos de Control Interno relacionados con esos ciclos.*
- ☞ *Identificación de las técnicas necesarias para alcanzar los objetivos identificados.*
- ☞ *Evaluación de la efectividad de estas técnicas.*
- ☞ *Determinación de los registros originados por falta de efectividad de las técnicas en el logro de los objetivos.*

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO Y SUSTANTIVAS

Bajo el enfoque de sistemas, pueden clasificarse en dos tipos por su finalidad: *pruebas de cumplimiento* y *pruebas sustanciales* por lo que existe una diferencia entre la obtención de La Evidencia con el fin de poner a prueba el cumplimiento de la empresa con los procedimientos de Control Interno y la obtención de Evidencia con el fin de determinar la razonabilidad de los saldos en los Estados Financieros sobre las cuales se expresa una opinión.

Según las Normas de Auditoría La Evidencia se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y sustantivas. La evaluación de un sistema de Control Interno de un



cliente permite al auditor determinar si dicho sistema contiene controles que, en caso de comprobar que están funcionando (*pruebas de cumplimiento*) en el periodo auditado, afecten a la naturaleza, alcance y momento de aplicación de los procedimientos de Auditoría (*pruebas sustantivas*).

A) **Las pruebas de cumplimiento**

Son aquellas cuyo objetivo es obtener Evidencia de que los procedimientos de Control Interno en los que el auditor va a basar su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida. Una prueba de cumplimiento es el examen de La Evidencia disponible de que una o más técnicas de Control Interno están en operación durante el periodo de Auditoría. El procesamiento correcto no significa necesariamente que los controles operaron durante el periodo.

La selección de cuales técnicas probar, depende del propósito o tipo de Auditoría y de la importancia Relativa de un área o ciclo, ya que el auditor estudia y evalúa los controles internos que inciden de manera directa y fundamental en la fiabilidad de los registros contables.

Las técnicas que se emplean son:

1. **Observación.** El propósito es decidir si se comprende claramente o no un control y si la función se realiza eficazmente y a conciencia.
2. **Entrevista.** Las entrevistas y examen de los documentos completan la observación. Si una prueba indica que una técnica de control no está operando eficazmente, el auditor procederá a una nueva valoración de los riesgos asociados al incumplimiento de dicha técnica.
3. **Examen de La Evidencia documental de los controles.** Una vez que el auditor queda satisfecho de que una técnica de control está operando en un momento determinado, debe asegurarse que se llevó a cabo el control durante todo el periodo sujeto a examen.


En caso de ser suficientes las pruebas hechas que muestran el funcionamiento




efectivo de un control, no es necesario repetir un procedimiento de control, pero hay otros casos en que el auditor considera que un control es importante que obtendrá otra Evidencia que lo confirme.

B) Las pruebas sustantivas

Su finalidad es *obtener Evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada o, en caso contrario, descubrir los posibles errores o irregularidades significativos*. Son de dos tipos: *pruebas de transacciones y saldos; y técnicas de revisión analítica*.

 *Las pruebas de saldos* incluyen procedimientos de Auditoría, tales como la observación del inventario, la confirmación de los saldos de las cuentas por cobrar con respecto a los clientes y el examen de la facturas del proveedor para verificar los gastos de operación.

 *El examen analítico* implica un estudio y comparación de las relaciones que existen entre los datos con el fin de identificar fluctuaciones inesperadas, la ausencia de estas, u otros factores poco usuales. Como ejemplo se tiene la comparación de los saldos de las cuentas con las cifras del periodo anterior, las presupuestadas o las pronosticadas. Todas las variaciones significativas deberán ser investigadas y resueltas.

Como los procedimientos del examen analítico tienen por objeto revelar las partidas poco usuales, se pueden aplicar en las etapas iniciales de la Auditoría, de manera que los programas se puedan diseñar concentrando el trabajo en áreas que parezcan ser poco comunes o estar fuera de línea, o aplicar en el curso de la Auditoría para obtener Evidencia.

PLAN GLOBAL DE AUDITORÍA y MEMORANDUM DE PLANIFICACION

El auditor deberá *desarrollar el Plan Global de Auditoría*, para lo cual debe conocer los aspectos especificados en la Norma Técnica, como ser:



- a) Los términos de la Auditoría y responsabilidades correspondientes.
- b) Normas Contables, Normas de Auditoría, leyes y reglamentos aplicables.
- c) Identificación de transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial.
- d) Determinación, niveles o cifras de Importancia Relativa y su justificación.
- e) La identificación del Riesgo de Auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
- f) El grado de fiabilidad que espera dar a los sistemas de Contabilidad y al Control Interno.
- g) La naturaleza de las pruebas de Auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
- h) El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la Auditoría externa.

Todos lo anterior se muestra en un Memorándum de Planificación aprobado antes de comenzar la ejecución del trabajo, con los siguientes puntos:

1. Descripción del negocio del cliente y cambios producidos en' el último ejercicio y en general un resumen de toda la información obtenida.
2. Alcance general del examen
3. Filosofía del Control Interno y definición del enfoque a seguir en cada área.
4. Definición de cómo funcionará la coordinación con el cliente.

El siguiente pasó a seguir después al memorándum, pero relacionado con su contenido, es el programa de trabajo en el que se detalla el trabajo a realizar en cada área, dependiendo de las conclusiones obtenidas en los estudios y evaluaciones efectuadas hasta este momento.

6.5. EL ENFOQUE DE RIESGO

La consideración del *Riesgo de Auditoría* ha sido enfatizada y analizada por el



SAS N°47 como en la NIA's N°6. Estos pronunciamientos afirman *la evaluación o análisis del riesgo como un modo de dirigir las actividades de Auditoría, que tiende a remplazar al enfoque tradicional o de sistemas.*

Por lo que, razones de costo y tiempo hacen que el auditor base sus conclusiones en los resultados de muestreos y no de exámenes completos de las transacciones contabilizadas. Además, este no garantiza que todos los hechos que afectaron patrimonialmente al cliente estén contabilizados.

Por tanto, a la finalización de toda Auditoría siempre hay un mínimo de incertidumbre y existe el riesgo de que el informe del auditor contenga conclusiones erróneas que le generen responsabilidades.

El riesgo consiste en dar una opinión más o menos favorable que la que debería corresponder, para ello pueden ocurrir varias posibilidades:

1. Si se da una opinión limpia por no haberse detectado problemas que justifican la emisión de una opinión adversa o la calificación de la opinión favorable con una o más salvedades.
2. Podría ocurrir que debiendo darse una opinión limpia, el auditor no lo haga.

Las Normas Internacionales de Auditoría dicen que esto no entra en la definición de Riesgo porque el auditor podría dar los pasos necesarios para llegar a la conclusión correcta. Además de la relación de riesgo e informe de Auditoría, podemos encontrar otras tales como:

1. ***Riesgos en la evaluación de los controles***, el auditor *evalúa el control del cliente para decidir sobre la naturaleza de los procedimientos de Auditoría a aplicar, su extensión y su oportunidad.* Los riesgos básicos son que el auditor concluya que las actividades de control son más o menos eficaces de lo que son en la realidad. En ambos casos es probable que el auditor tome decisiones inadecuadas. Pero hay diferencias:
 - a) Si confía en los controles internos más de lo que debería, puede que su examen sea insuficiente y su informe incorrecto.



- b) En la hipótesis contraria (defecto de confianza), es probable que llegue a conclusiones correctas pero sobre la base de un trabajo excesivo y por lo tanto ineficaz desde el punto de vista económico.
2. **Riesgos en las pruebas sustantivas:** los riesgos son básicamente de otros tipos: el de considerar que los problemas en las pruebas que afectan a un saldo no son significativos cuando en la realidad lo son; o lo contrario. Este último Riesgo puede reducirse aumentando el tamaño de las muestras tomadas para así incrementar el grado de seguridad de las conclusiones. *El AICPA refiere a estos riesgos como de aceptación y de rechazo incorrecto.*

Existe un **Riesgo global** vinculado a los Estados Financieros tomados en su conjunto: que el informe de Auditoría sea incorrecto. Pero para la planificación es necesario considerar los riesgos individuales de Auditoría relacionados con las cuentas o tipos de operaciones que serán examinadas.

El autor Fowler Newton presenta una visión clara del modelo de riesgo del AICPA y realiza una aproximación a sus diferentes componentes:

1. **Riesgo inherente:** es el riesgo de que ocurran errores que, agregados a otros, sean significativos
2. **Riesgo de control:** es el riesgo de que el sistema de Control Interno del cliente no prevenga o no corrija oportunamente tales errores.
3. **Riesgo de detección:** es el riesgo de que los errores no detectados por el sistema de Control Interno tampoco lo sean por el auditor. Este riesgo depende de la eficacia con que el auditor haya diseñado las muestras de Auditoría. Por ejemplo: dado el Riesgo inherente de que se contabilicen ventas sin haberse entregado la mercadería, hay varios niveles de riesgo de falta de detección si se aplican estos procedimientos.



CAPÍTULO VII

7. OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA II

7.1. DESARROLLO JUSTIFICACIÓN TEÓRICA

Un programa de trabajo es básicamente, *una relación secuencial ordenada de las distintas pruebas a realizar para auditar un grupo de cuentas o transacciones semejantes*. Es un plan de acción para guiar y controlar el trabajo en el que se describen los procedimientos que se van a utilizar como su amplitud. Si el auditor comienza su trabajo sin una idea preconcebida, actuando según las circunstancias que le vayan sugiriendo, tiene el riesgo propio de la improvisación, pudiendo pasar por alto aspectos que pueden ser claves para la formación de un criterio acertado. Por tanto, el auditor deberá preparar un programa escrito de las pruebas a realizar y dejar constancia con su firma en el apartado correspondiente, como Evidencia de la ejecución del trabajo una vez concluido.

El programa de Auditoría se divide normalmente en dos partes:

❖ ***Un programa detallado*** que comprende la descripción pormenorizada del trabajo necesario para averiguar si los controles o procedimientos en los que se pretende confiar, funcionan satisfactoriamente en el periodo que se revisa y, permiten al auditor formarse una opinión sobre la fiabilidad de los registros contables, con base en los Estados Financieros.

❖ ***Un programa de validación*** comprende el trabajo preciso para verificar, o contrastar, los importes que figuran en los Estados Financieros del cliente. Tal programa se le denomina de Auditoría de Balance.



El programa de trabajo en general tiene **cuatro secciones principales:**

- ❖ ***Descripción de la cuenta***, que indica en forma breve la naturaleza de las partidas comprendidas en cada cuenta.
- ❖ ***Evaluación del Riesgo de Auditoría***, que resume los puntos fuertes y débiles importantes del Control Interno e incluyen una evaluación general de los componentes de riesgo.
- ❖ ***Procedimientos de Auditoría***, que bosqueja los procedimientos específicos que se ejecutaran, quien deberá hacerlo y el tiempo previsto, y
- ❖ ***Conclusión***, que representa la opinión del personal acerca de si se alcanzaron los objetivos de la Auditoría.

El desarrollo del programa de Auditoría se describe como la selección de las técnicas y procedimientos a ser aplicados para averiguar la confianza de las afirmaciones contenidas en los Estados Financieros. Es el mecanismo de control más importante de una Auditoría, en él se determinan los procedimientos que el auditor considera necesarios para expresar una opinión sobre los Estados Financieros. Es un procedimiento de examen de carácter flexible, el cual debe ser sencillo y conciso, de manera que los procedimientos empleados en cada Auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen.

En resumen ***el programa de Auditoría es una lista casi siempre detallada de los pasos que se darán en el curso de la misma. Especifica la naturaleza y la amplitud del examen, ayuda a programar y asignar el trabajo, protege contra posibles omisiones y duplicaciones y proporciona parte de la documentación del trabajo realizado.***

OBJETIVO DEL PROGRAMA

El propósito principal del programa de trabajo, ***consiste en que el auditor dispone de un instrumento de trabajo para poder obtener Evidencia mínima necesaria***



para emitir un juicio de opinión de los Estados Financieros que se auditan.

Junto a este propósito principal, existen otros complementos que son como propósitos de un programa de Auditoría debidamente formulado:

- 📖 ***Aporta Evidencia de la planificación adecuada del trabajo y hace posible un examen al alcance previsto de la Auditoría.*** El programa proporciona al auditor la oportunidad de revisar el alcance propuesto antes de que se lleve a cabo el trabajo cuando aún está a tiempo de modificar los procedimientos de Auditoría previos.
- 📖 **Sirve de guía a los miembros menos experimentados del personal.**
- 📖 **Aporta Evidencia del trabajo realizado.** A medida que se va realizando cada etapa de la Auditoría, la persona a cargo, firma en un espacio junto a esa etapa del programa, para indicar que se ha completado.
- 📖 **Es un medio para controlar el tiempo invertido en un trabajo.** El programa de Auditoría incluye, por lo general, el tiempo estimado que se necesita para efectuar cada paso, y se deja un espacio en el cual se puede anotar el tiempo real.
- 📖 **Aporta Evidencia de la consideración del Riesgo de control en relación con los procedimientos de Auditoría previstos.** Muchos programas incluyen un breve resumen de las características' más importantes del Control Interno en cada sección de la Auditoría, así como alguna evaluación general de los puntos fuertes y débiles.

NORMAS DE AUDITORÍA EN RELACIÓN AL PROGRAMA

El **SAS N° 22** exige la preparación de un programa de Auditoría por escrito de una lista razonable de los procedimientos principales que el auditor cree que se han de realizar durante el proceso para probar los objetivos de Auditoría. Así el programa de **Auditoría establece la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor, contribuye a informar sobre el trabajo que se ha de realizar, ayuda a organizar y distribuir el trabajo y sirve de protección contra posibles omisiones o**



duplicaciones.

El auditor debe preparar un ***programa escrito de Auditoría*** en el que se establezcan las pruebas a realizar y la existencia de las mismas para cumplir los objetivos de Auditoría. Además: (1) el programa debe incluir los ***objetivos de Auditoría*** para cada ***área*** y (2) ser lo suficientemente detallado de forma que sirva como ***documento de asignación de trabajo*** a los profesionales del equipo que participen en la Auditoría, así como un (3) ***medio de control*** de la adecuada ejecución del mismo. Además en la preparación del programa, el auditor habiendo obtenido cierto conocimiento del sistema de contabilidad y de los controles internos puede considerar oportuno confiar en algunos controles internos a la hora de determinar **la naturaleza, momento de la realización y amplitud** de los procedimientos de Auditoría, como un medio eficaz y eficiente para la realización de la Auditoría. Sin embargo también puede decidir no basarse en ellos cuando existan otros medios más eficaces de obtención de pruebas o Evidencia suficiente y adecuada en Auditoría.

Se debe ver el ***momento*** de realizar los procedimientos, es decir cuales se efectúan antes y después de la fecha de cierre del ejercicio. Y, por último, (1) la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la empresa, en cuanto a disponibilidad de personal que pertenezcan a ella, así como, (2) la posible participación de expertos en materias, tales como Arquitectos, Ingenieros, Abogados, especialistas en Impuestos, etc.

PROGRAMA ESTANDAR VERSUS PROGRAMA ESPECÍFICO

En este se distingue dos tipos generales de programas:

- (1) un esquema detallado y determinado **para** la práctica de **cada Auditoría**, y
- (2) un **formulario** o forma progresiva indicando sucintamente el alcance, carácter, objetivos, y limitaciones de la Auditoría.

Esta clasificación, que indica como cada Auditoría tiene un carácter singular y cada programa debería adaptarse a las circunstanciales que rodean al trabajo concreto. Sin embargo, a pesar de existir un consejo general respecto a esto, las firmas de Auditoría presentan discrepancias a la hora de elegir un enfoque para desarrollar un programa de



Auditoría. Y se distinguen dos enfoques fundamentales:

- ⇒ Firmas que utilizan un **programa impreso**, breve estándar, como marco de referencia y ajustan el programa a aquellos procedimientos adicionales o necesarios que consideran convenientes.
- ⇒ Firmas que prefieren enfocar **cada trabajo individual** como una **situación completamente nueva** y basarse en los hechos y circunstancias que se consideran aplicables al trabajo concreto para establecer el programa de Auditoría.

En relación al primero existen dos significados:

- (1) ***El programa estándar se basa en un enfoque máximo, que tiene una lista completa de procedimientos que podrían aplicarse en un trabajo de Auditoría típico y;***
- (2) ***Firmas de Auditoría que han creado programas metódicos basándose en un enfoque mínimo, que limita el programa estándar a aquellos procedimientos que se utilizarán probablemente en cada trabajo.***

En el primer caso, se identifica los procedimientos que no son aplicables al trabajo concreto y aquellos aunque aplicables, no serán realizados. Asegura la identificación de los procedimientos omitidos y la aplicación del por qué se han eliminado. El enfoque mínimo tiene sus propias deficiencias, ya que los procedimientos listados pueden estar muy resumidos y el personal ser incapaz de determinar los procedimientos adicionales o alternativos que requiere la situación concreta. Aunque existen dificultades con cualquiera de estos tipos de programas, si se usan eficazmente pueden dar como resultado un ahorro de tiempo y proporcionar al auditor una visión más uniforme y una seguridad adicional de que los procedimientos importantes no se pasaran por alto.

En la práctica, el elemento básico para la preparación de un programa de trabajo lo constituyen las **listas** de procedimientos de revisión que se usan con el fin de poder



emitir una opinión sobre los Estados Financieros,

El enfoque específico, se considera que fomenta la agudeza mental y la imaginación y da como resultado un programa más eficaz, ya que los procedimientos han sido diseñados para ajustarse a las circunstancias del trabajo concreto. Y, que cualquier tipo de programa estándar fomenta un enfoque mecánico y poco imaginativo. También, pueden emplearse dos formas básicas diferentes de programas de Auditoría:

La primera, contiene instrucciones **generales o normalizadas** y requiere del auditor la preparación de los procedimientos aplicables a medida que se lleva a cabo la Auditoría, **La segunda, especial**, que se prepara o adapta a una Auditoría específica, y por tanto, contiene únicamente aquellas instrucciones y procedimientos relevantes de las mismas.

En definitiva hay auditores que se inclinan por usar programas previamente impresos para sus Auditorías, mientras que otros opinan que el programa se debe **ajustar específicamente** a cada trabajo. En resumen el concepto adecuado es de la segunda afirmación, por ser objeto del desarrollo teórico acerca de la determinación del ajuste específico.

Los auditores difieren en cuanto al grado de detalle que se debe incluir en un programa de Auditoría. Algunos opinan que el programa debe ser tan **general** como sea posible y quien quiera saber qué pasos detallados se ejecutaran puede hallar esa información en los papeles de trabajo que presentan los resultados de las pruebas.

El programa debe ser tan **detallado y específico** como sea posible, con la ventaja de que dos personas que lean el programa de Auditoría aplicaran exactamente las mismas pruebas al mismo número de operaciones y saldos.

La desventaja de este método es que se elimina la aplicación del juicio propio y hace que el proceso de Auditoría sea un tanto mecánico.

Otros clasifican también los programas de Auditoría en dos clases:

- (1) **Predeterminados**, que incluyen todos los procedimientos de Auditoría, aunque



no todos pueden ser necesarios (se rellenan los detalles a medida que se obtiene la información y se determina la fiabilidad de los registros y del Control Interno y;

- (2) **Progresivos**, que consisten en un esquema del alcance, características y limitaciones generales de la Auditoría (da libertad al supervisor a la hora de desarrollarlo).

Las Normas establecen que el plan global y el programa deberán revisarse a medida que progresa la Auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio del Control Interno, la evaluación del mismo y los resultados de las pruebas que se realicen, lo cual indica que no es posible la existencia de un programa rígido, sino más bien en proceso encaminado a la creación de un programa dinámico. O sea el auditor efectuará un proceso decisional encaminando a confeccionar el programa específico. Gráficamente sería:



Los programas de Auditoría se deben adaptar a las circunstancias específicas de los clientes individuales, no se debe presentar un programa completo de Auditoría. Cualquiera de esos métodos son consecuentes con una Auditoría eficiente y efectiva.

FACTORES A CONSIDERAR EN LA ELABORACION DEL PROGRAMA

Al desarrollar el programa de Auditoría, el auditor se guiará por los resultados de los procedimientos de planificación y tener en cuenta temas como los siguientes:

1. **Las áreas sensibles**, que podrían dar como resultado errores o irregularidades significativos. No todas las Auditorías presentan áreas sensibles, sin embargo el SAS N°53 exige que *se realice la planificación de la Auditoría, dentro de las limitaciones inherentes al proceso en cuestión, para ver los errores e irregularidades que den un efecto significativo*



sobre los Estados Financieros.

Por lo cual, se tiene en cuenta al desarrollar los procedimientos de Auditoría. Los factores que se han de considerar son:

- a. **asuntos** que presentan un grado alto de juicio subjetivo inicial por parte de la dirección,
 - b. **transacciones** inusuales difíciles de comprender o que llevan a cuestiones técnicas complejas, especialmente las que afectan a las partes vinculadas,
 - c. **deficiencias** significativas en los controles de contabilidad internos
2. **Características inusuales**, si existe alguna, que podrían tener un efecto significativo y directo sobre el enfoque de la Auditoría y la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos de Auditoría que se han de realizar. Entre los factores que se consideran se encuentran:
- a) Características singulares de la entidad,
 - b) Las normas y procedimientos de Contabilidad de la entidad, incluyendo cualquier cuestión de contabilidad importante que pueda requerir una atención especial,
 - c) Áreas cuya Auditoría podría resultar especialmente difícil,
 - d) Nuevos pronunciamientos de Contabilidad y de Auditoría,
 - e) Otras situaciones que podrían exigir la modificación o ampliación de las pruebas de la Auditoría.
3. **La estructura de la organización** y el **sistema de presentación de Estados Financieros** y la forma en que estos pueden afectar el alcance y el enfoque de la Auditoría.
4. Las estimaciones preliminares de los **niveles de importancia** para la Auditoría.
5. **Las facultades y experiencia del personal** encargado de desarrollar el programa de Auditoría. Un programa que ha de ser completado por el personal sin experiencia exigirá por lo general la utilización de términos



más sencillos e instrucciones más detalladas y explícitas que un programa preparado para personal con experiencia.

La mayoría de los datos pueden obtenerse del cliente. En el caso de una *Auditoría inicial*, puede que una gran parte del mismo fuera preparado de forma provisional a partir de la información obtenida del nuevo cliente. Si se trata de *una recurrente*, de los papeles de trabajo del año anterior, puede que sea necesario modificar el programa usado. Algunos de los puntos claves a tener en cuenta son las siguientes:

- ⇒ **Información sobre la organización.** Obtener un organigrama y compararlo con el anterior. Observar si existen cambios en la asignación de personal que podrán afectar al flujo de información financiera o al control interno y por lo tanto, a la naturaleza, alcance y distribución temporal de las pruebas de Auditoría.
- ⇒ **Papeles de trabajo de periodos anteriores.** Examinar los papeles con cuidado para eliminar aquellos que no se necesiten por el momento. Considerar la combinación de algunos de ellos. Establecer un plan previo donde se indique los papeles que el cliente puede preparar.
- ⇒ **Libros de registros.** Comprobar que cambios existen en los libros y registros desde la Auditoría anterior. Evaluar sus efectos sobre la actual.
- ⇒ **Equipos de contabilidad.** ¿dispone el cliente de un Hardware de reciente aparición en el mercado? ¿de qué forma esto afecta al programa?
- ⇒ **Procedimientos de contabilidad.** ¿se han producido algunos cambios en los procedimientos o métodos de contabilidad que podrían afectar al programa?
- ⇒ **Control interno.** ¿se han producido cambios significativos en el control interno?
- ⇒ **Cambio de negocio o de productos.** ¿se han producido cambios importantes en el negocio, como, por ejemplo de nuevas sucursales o nuevas, zonas comerciales o nuevas fábricas? ¿se han introducido productos nuevos o eliminado otros existentes?
- ⇒ **Tipo de informe.** ¿son satisfactorios el formato y la información



presentada en el informe anterior? ¿deberían introducirse cambios en el mismo?

Los factores principales que se utilizan para determinar el grado o alcance de las pruebas en una situación concreta son los siguientes:

- ❖ **Control interno.** Si existe uno fuerte, algunos procedimientos podrían ser innecesarios, la ampliación de las pruebas pueden ser del 0%. Para aquellos casos donde el alcance o grado de las pruebas ascienda al 50%, el auditor considerara la utilización de técnicas de muestreo estadístico para determinar el tamaño de la muestra. Cuando sugiera una muestra superior al 50%, un muestreo en base al criterio será lo adecuado y podrá utilizar la técnica de estratificación y determinar el porcentaje de cobertura en los elementos más importantes del conjunto verificado.
- ❖ **Importancia Relativa,** en relación con la posición financiera y resultados de las operaciones de la empresa. Determinar que es significativo es el criterio profesional basado en la experiencia y en las necesidades del trabajo en concreto.
- ❖ **Oportunidad.** Referido de cuando deberán realizarse las diversas pruebas durante el ejercicio en estudio, se parte del supuesto de que si el Control Interno es débil, las pruebas deberían efectuarse en la fecha de confección del balance o con posterioridad a la misma. Hay otros procedimientos que pueden ejecutarse en una fecha preliminar a la preparación de los Estados Financieros, siempre que estén relacionados con la actividad de verificación a lo largo del año, pero los hechos del periodo intermedio posterior deberían revisarse en la fase final.
- ❖ **Criterio Profesional,** que deben ejercerse en cada punto de la revisión.
- ❖ **Finalidad de la Auditoría.** La finalidad que tenga una Auditoría influirá sobre el alcance de las pruebas. Por ejemplo, una Auditoría especial, como adquirir una empresa, exige pruebas sobre inventarios más amplias, como una revisión más estrecha de la valoración del activo fijo, etc.



- ❖ **Riesgo.** El grado de riesgo tiene una influencia importante sobre el alcance de las pruebas. En ciertas cuentas, como planillas o de cobros en efectivo, son susceptibles de presentar irregularidades, será realizar pruebas más amplias que otras que están con un menor grado de riesgo.
- ❖ **Homogeneidad.** Donde exista una gran cantidad de partidas de importes similares, la probabilidad de cometer un error sustancial es inferior en cantidades de gran tamaño. Deberá revisar en detalle los controles internos y en grupos homogéneos verificar una muestra representativa. Por lo que el muestreo estadístico será la técnica más adecuada.
- ❖ **Costo.** Frecuentemente, el costo de las pruebas puede ser superior a los beneficios potenciales que se pueden obtener.
- ❖ **Experiencia de periodos anteriores.** Puede que el auditor tenga la experiencia de periodos anteriores como guía de referencia. La experiencia durante el ejercicio presente o en el anterior en relación con cuentas o transacciones puede ser útil a la hora de determinar el alcance de las futuras pruebas sobre partidas concretas.

De entre ellas, en nuestra opinión las variables fundamentales, son: **el Control Interno, la Importancia Relativa y, el riesgo.** Por lo que al elaborar una guía de procedimientos de Auditoría se muestra para cada partida principal de los Estados Financieros, los procedimientos principales de Auditoría que habitualmente se utilizan, y la oportunidad y alcance o grado de aplicación de los mismos ya que esta varía.

7.2. EL DISEÑO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA

Partiendo de lo que establecen las Normas de Auditoría, y afirmar que el real sentido del programa de Auditoría es su concepción como programa específico, se entiende que el auditor deberá:

1. Especificar los **objetivos de Auditoría** que pretende alcanzar.
2. Desarrollar el **plan global** de Auditoría, para lo cual debe conocer los

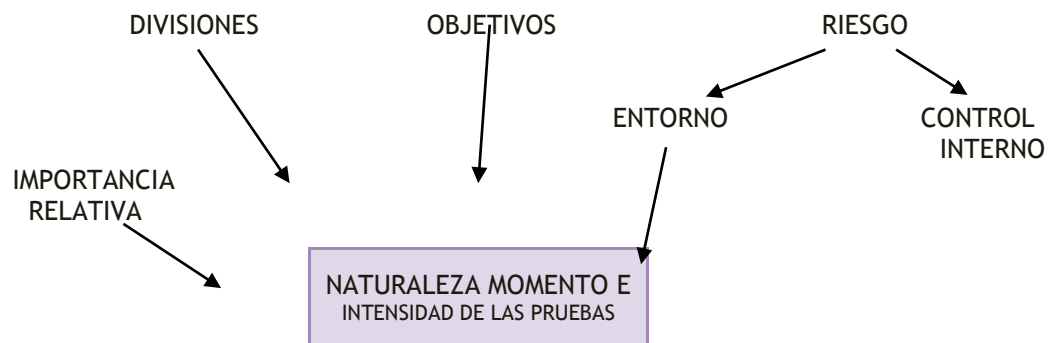


aspectos especificados en la Norma.

3. Preparar el **programa**.

El *plan global relativo al ámbito y realización de la Auditoría* comprenderá:

1. Como **premisa necesaria**: los términos de la Auditoría y por lo tanto la responsabilidad asumida.
2. **En relación con el tipo de negocio y sector**: Normas Contables, Normas de Auditoría y legislación aplicable, identificación de las áreas de atención especial, y grado de fiabilidad de los sistemas de Contabilidad y de Control Interno.
3. **En relación a La Evidencia a obtener y conclusiones obtenidas**: amplitud de las pruebas de Auditoría, establecimientos de los niveles de Importancia Relativa, e identificación del Riesgo de Auditoría.
4. **En relación con el personal** que pueda colaborar en la realización de la Auditoría: participación de los auditores internos, de otros auditores y de expertos en la Auditoría de filiales o sucursales de la entidad.



Variable explicativa del diseño del programa de Auditoría

7.3. LA DIVISIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

La realización del trabajo de Auditoría, requiere su distribución, que será visto en el balance. Se pueden seguir diversas formas para el análisis y verificación de todos los



elementos de la empresa, y cualquiera de ellas puede servir a los fines de la Auditoría, con tal de que se observen puntualmente las Normas.

Su realización, es una ventaja porque se estructuran adecuadamente los grupos de las cuentas, donde comprenderá un conjunto de procedimientos de Auditoría relacionados. Por lo que un grupo (área) es una unidad de trabajo y de ejecución. Además los procedimientos en un área se definen los problemas de supervisión y revisión. El auditor basa su trabajo en separar las áreas básicas de toda organización y establecer una serie de cuestiones previas a la aplicación del juicio individual de la persona que está realizando el análisis, independiente de la naturaleza. Este proceso de análisis suele usar, como medio para documentar, los cuestionarios de Control Interno.

Para el REA **ciclo** es: La ruta por la que determinado tipo de transacciones circula desde su origen hasta su registro o información final. Los ciclos se subdividen en sectores más reducidos de actividad, denominados funciones. La función se determina agrupando transacciones que presenten una relación lógica entre sí. El análisis del flujo de las transacciones a través de estos ciclos da un conocimiento de los procesos contables y de las técnicas de Control Interno. Y mediante la identificación de objetos específicos de Control Interno de cada ciclo, permite analizar la razonabilidad de las técnicas empleadas para conseguir dichos objetivos, de forma sistemática y metódica, los aspectos negativos de la organización. Así, cada objetivo no logrado por las técnicas de control existentes revela un riesgo que puede ser identificado y analizado por el departamento de Auditoría.

La división de la empresa en ciclos básicos de actividad, supone establecer cuatro ciclos, cada uno de los cuales está compuesto de un grupo de transacciones que circulan a través de diferentes sistemas contables y de proceso, hasta el reflejo en los Estados Financieros. Así, cada posible tipo de transacción puede considerarse incluido dentro de estos cuatro ciclos:

1. La gestión de recursos financieros (**Ciclo de administración**).
2. La adquisición de bienes y servicios (**Ciclo de adquisición y pago**).



3. La producción (**Ciclo de transformación**)
4. La comercialización (**Ciclo de ingresos**).
5. Un quinto ciclo el de **Contabilidad e informes financieros**. A diferencia de los demás, no procesa transacciones, sino que se limita a la elaboración de información financiera como resultado de los diferentes procesos acaecidos en la empresa.

Esta división, en una básica función de dirección en cinco ciclos operativos de actividad, según el REA, es aplicable a toda empresa independientemente de su volumen y complejidad. Dependiendo de la actividad de cada organización, es probable que unos ciclos sean más importantes que otros pero todos serán generalmente aplicables.

7.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA

Se estudia a la planificación v ejecución de una Auditoría como el fin de definir. Perseguir v alcanzar objetivos. Al realizar esto los auditores deben organizar la tarea de auditar una empresa para definir los objetivos y procedimientos. Por lo que los Estados Financieros están compuestos por un gran número de afirmaciones individuales y estas, una vez reunidas, constituyen una afirmación en el sentido de que muestran razonablemente lo que representan. El auditor expresa su opinión sobre esta afirmación y para llegar a ello, lo realiza obteniendo conclusiones sobre afirmaciones individuales.

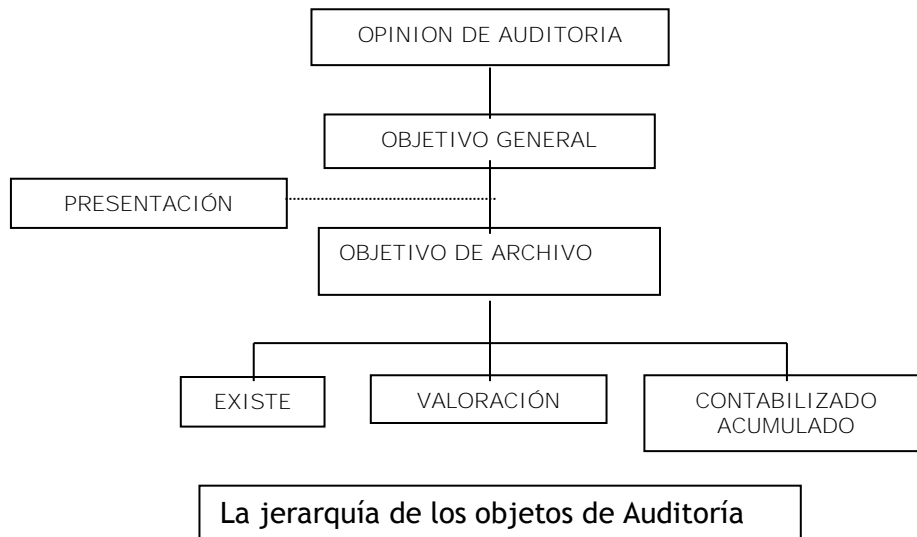
Por tanto, una definición de los objetivos de Auditoría, destaca que ***el auditor, al diseñar los procedimientos, debe centrarse en los objetivos de Auditoría que se han de cumplir para cualquier cuenta o grupo de cuentas, y es fundamental una definición de los objetivos de Auditoría más importantes que se han de alcanzar para que el desarrollo del programa sea adecuado.***

La jerarquía de los objetivos de Auditoría, se denomina de arriba hacia abajo (Top-down), siguiendo el enfoque de la Firma Price Waterhouse, la *jerarquización* nos lleva al concepto de la existencia de un objetivo general y objetivos específicos de



Auditoría. Porque al obtener Evidencia válida y fiable hay que alcanzar el objetivo general del examen con relación a que:

- ⇒ ***Todos los asientos contables*** reflejados en las cuentas representan e interpretan de forma adecuada todas las operaciones económicas y financieras efectuadas por la empresa.
- ⇒ ***Los saldos de las cuentas de mayor***, resumen correctamente los asientos indicados.
- ⇒ ***Los Estados Financieros surgen*** de las cuentas de mayor que genera el sistema contable.



La aplicación de los Normas resuelve problemas de inclusión, es decir, determina si las partidas existen, si son propiedad de la empresa y si no se ha omitido ninguna. También hay que resolver problemas de valorización y de exposición, lo cual supone comprobar si están valorados y expuestos de acuerdo a los Normas Contables. Las otras dos cuestiones sobre las que hay que opinar:

1. La aplicación uniforme de las Normas, (se debe comprobar), y
2. Que se respeten todos los aspectos requeridos por las disposiciones legales en vigencia, por lo que se comprueba que los Estados Financieros



surgen de los registros llevados en libros establecidos por estas leyes.

En resumen *el objetivo general de Auditoría* se da en una serie de objetos particulares de cada cuenta y, para poder concluir si cumplen cada uno de ellos, se establece las pruebas necesarias que nos permitan concluir sí: Existe es Propiedad de la empresa, no se ha Omitido ninguna partida, están Valorados y Expuestos de acuerdo a Normas Contables que se han aplicado Uniformemente y, por último que surgen de los Registros. La Norma sobre ejecución del trabajo, obliga al auditor a obtener Evidencia mediante la aplicación de pruebas sustantivas en relación con las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas:

- Existencia. Los activos y pasivos existen en una fecha dada.
- Derechos y obligaciones. Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
- Acaecimiento. Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
- Integridad. No hay archivos, o pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
- Valoración. Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
- Medición. Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al periodo.
- Exposición o presentación y desglose. Las transacciones se clasifican según los Normas Contables y la Memoria contienen la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión.

En resumen el auditor debe reconocer los objetivos deseados para cada sección de los Estados Financieros. Y, por la necesidad de obtener Evidencia para probar, sugerirá un proceso de razonamiento lógico a determinar los procedimientos de Auditoría.

OBJETIVOS DE AUDITORÍA DE ACTIVOS

Los objetivos de Auditoría pueden variar de uno a otro, existen unos objetivos generales



que se aplican a casi todos ellos, a los que se agrupo en:

Existencia

- Para cualquier activo hay que verificar su existencia
- Hay que determinar la posible inutilización o la posible obsolescencia.

Propiedad

- Hay que tener satisfacción completa sobre la propiedad de los activos
- Hay que asegurarse de que las adquisiciones de los activos están autorizados
- Hay que analizar las posibles restricciones sobre la propiedad de los activos

De acuerdo a las normas y políticas de amortización razonable y suficiente

- Hay que establecer el valor del activo
- Concluir que es razonable la política de depreciación de sus activos
- Establecer la correcta presentación de los activos en los EEFF.

OBJETIVOS DE AUDITORÍA DE PASIVOS

A diferencia de la Auditoría de activos, la de pasivos no se apoya generalmente en la observación personal o la confirmación directa para obtener La Evidencia, ya que su naturaleza es intangible. Los objetivos del auditor al registrar los pasivos incluyen:

- Comprobación de que los pasivos registrados son **razonables y apropiados.**
- Seguridad de que todos los pasivos han sido **registrados.**
- Determinación de que todos los pasivos han sido **presentados** conveniente en los Estados Financieros.
- Comprobación de que las operaciones que crean y eliminen pasivos han sido registradas con **propiedad.**

7.5. LA IMPORTANCIA RELATIVA (I.R.)

El auditor tiene en cuenta factores para decidir la naturaleza, momento y la



intensidad de las pruebas para obtener el volumen de Evidencia que necesita. Estos factores dependen del juicio del auditor, y los de mayor relevancia son la **Importancia Relativa y el Riesgo de Auditoría**. El auditor expresa su opinión sobre los Estados Financieros en su conjunto, en lugar de cada cifra individual. Por tanto, el volumen de pruebas a obtener con relación a ellas, viene determinado por su relación con los Estados Financieros consideradas globalmente, es decir, con su Importancia Relativa.

La estimación de importancia Relativa influye en la planificación de la Auditoría, y es fundamental en la evaluación de sus resultados, para determinar si los Estados Financieros están presentados razonablemente.

El SFAC, N°2, la define *"como la magnitud de una omisión o declaración errónea de información contable que, a la luz de las circunstancias presentes, indique la probabilidad de que el juicio de una persona razonable que confíe en la información, sea modificada o afectada por la omisión o la declaración errónea"*.

Es, el usuario de Estados Financieros quien determina que es importante, pero, normalmente ocurre que cada uno de ellos tenga un punto de vista diferente de lo que es importante.

La Importancia Relativa tiene aspectos *cualitativos y cuantitativos*. Una afirmación en los Estados Financieros puede ser cuantitativamente no importante, pero su naturaleza puede justificar su relación, según el SAS N°47. **"Riesgo de Auditoría e Importancia Relativa al practicar una Auditoría"** su evaluación se hace en el transcurso de la Auditoría, especialmente durante la planificación y en la evaluación de los resultados de los procedimientos de Auditoría y el auditor.

Ese juicio preliminar puede incluir estimaciones de lo que es la importancia relativa para el Balance y el de Ganancias y Pérdidas, en lo general, en lo individual, y de los Estados Financieros en su conjunto. Una de sus finalidades es llamar la atención del auditor en las partidas más significativas de estos para determinar la estrategia de Auditoría.



IMPORTANCIA RELATIVA EN LAS NORMAS DE AUDITORÍA

El R.E.A. en su boletín N° 14 establece Normas para la determinación de la Importancia Relativa, basándose en la experiencia más generalizada de la profesión, y considera dos niveles perfectamente diferenciados:

- **Los aspectos cuantitativos**, es decir, errores en la expresión numérica de la situación financiera y/o los resultados.
- **Los aspectos cualitativos**, es decir, suficiencia de la información complementaria facilitada a los usuarios de los Estados Financieros.

Es posible desarrollar Normas o Guías sobre Importancia Relativa que sean de general aceptación en todos los casos, por lo que la Norma que puede ser aplicable en circunstancias normales puede no serlo en circunstancias particulares, tales como empresas con pérdidas o en punto muerto, empresas en fase de desarrollo, entidades no lucrativas, etc. También hace referencia al concepto de Importancia Relativa en tres aspectos fundamentales del proceso de trabajo de una Auditoría que son:

- ⇒ PLANIFICACIÓN.
- ⇒ LA EJECUCIÓN.
- ⇒ LA EMISIÓN DEL INFORME.

IMPORTANCIA RELATIVA EN LA PLANIFICACION DE LA AUDITORÍA.

Según establece la Norma, en la planificación del trabajo del auditor este determina la naturaleza, el alcance y momento de ejecución del trabajo a fin de identificar errores u omisiones que, Individualmente o colectivamente, pudieran ser **significativos** a las cuentas tomadas en su conjunto. Sin embargo, en la etapa de planificación, antes del cierre de las cuentas, suele ser difícil determinar que importe será significativo. Por ello el auditor se fija la Importancia Relativa en la etapa de planificación de su Auditoría en función de los diferentes parámetros tales como,



resultados de la entidad, volumen de negocios, total de activos y otros relacionados con el tamaño de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA EN LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

La importancia relativa en la planificación se fija en función de los Estados Financieros en su conjunto. No obstante, el auditor realiza comprobaciones selectivas de las distintas áreas individuales de las cuentas. Por ello, precisa determinar un límite máximo de aceptación de errores para cada área de las cuentas que, a pesar de haber identificado errores al comprobar, aún permita concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo en Auditoría. Este grado de error aceptable, en cada área se denomina **Error Tolerable**.

El auditor determina el error tolerable de las distintas áreas como un porcentaje de la importancia relativa definida en su etapa de planificación. Este porcentaje está en función de la Importancia cuantitativa de cada área con respecto a las cifras de los Estados Financieros de la entidad, que sirven de base para determinar la Importancia Relativa de la Planificación o Nivel de Precisión.

IMPORTANCIA RELATIVA EN LA EMISION DEL INFORME

Como resultado de su trabajo, el auditor puede encontrarse con circunstancias con posible efecto en su opinión (limitación al alcance, error o incumplimiento o cambio de las Normas Contables aplicadas, incertidumbre). En estos casos, las Normas de Auditoría sobre emisión de informes requieren que el auditor evalúe si las mismas, consideradas en un conjunto, son significativas en relación con los Estados Financieros auditados, en cuyo caso habrá de emitir una opinión con salvedades. Estas mismas Normas requieren que cuando estas circunstancias sean **muy significativas** el auditor habrá de emitir una opinión desfavorable o de negación.

La Importancia Relativa, según la norma a efectos de la opinión de Auditoría, es una cuestión de juicio profesional en circunstancias concretas de cada caso.

CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA IMPORTANCIA



RELATIVA

La Importancia Relativa de alguna partida del balance puede medirse con relación al grupo al que pertenece o al total del activo o al saldo de las cuentas de resultados, y será una cuestión de decisión por el auditor, hay casos donde no establecen criterios comunes y otros analistas externos aplican su propio criterio cuando sea el caso.

También existen consideraciones generales que sirven de guía, pero su aplicación en un caso concreto depende del contexto y presenta las consideraciones generales relacionadas con la importancia relativa, como ser:

1. **Precisión.** Existe diferencia entre las cantidades establecidas según el criterio profesional y las sometidas a una determinación precisa.
2. **Importe.** La cuestión de la Importancia Relativa de una cifra puede depender de:
 - (1) el tamaño de una cifra concreta;
 - (2) el importe de las partidas asociadas; o
 - (3) el importe de esa partida en anteriores periodos.
3. **Relación.** Se suele medir en la mayoría de los casos en relación con el total de la que forma parte una partida determinada, como los beneficios netos, el activo circulante o el activo total.
4. **Efectos sobre la disposición de la empresa.** Un ajuste que provocara un cambio en la dirección de la empresa tendrá mayor Importancia Relativa que uno que refuerce simplemente ese cambio.

Aunque es peligroso utilizar los porcentajes importantes, en ocasiones estos sirven para evaluar la importancia de una partida en especial, como ser:

| Porcentaje en que se espera la decisión respecto a la partida modifique el beneficio | IMPORTANCIA |
|--|----------------------|
| Menos del 5% | Sin importancia |
| Del 5 al 10% | Criterio del auditor |
| Más de 10% | Importante |



Por lo cual cualquier concepto sobre La Importancia Relativa y el proceso para su determinación considerará el trabajo llevado a cabo y que un hecho o concepto deberá ser considerado importante sin hacer caso de su importe, cuando sea útil para decidir sobre la retención, venta o compra de las acciones de otros valores emitidos por la compañía, ayude a juzgar la eficiencia e integridad de la administración de las empresas, es algún hecho de que los accionistas deben conocer específicamente.

Como indica el SAS N° 47, *"que al aplicar varios factores claves y porcentajes más o menos prudentes en función de valorar aspectos como el entorno legal, situación económico - financiera, tendencias, situaciones conflictivas o anormales, uso de cuentas y el informe, etc."*, se obtienen varios niveles de Importancia Relativa, se elige el más bajo para que entren todos los errores posibles en él y no pasen ninguno inadvertido.

En cuanto a la determinación en porcentaje a aplicar a la base, se diseñó e implemento varias ayudas a la decisión, pero para guiar la toma de decisiones se basa en los datos de una muestra de Auditorías determinadas, según la ayuda desarrollada por Peat, Marwick y Main *"requiere que el auditor determine la cifra mayor de ingresos o activos estimados y sobre la base de ellos circular la importancia relativa"*. Por lo que el concepto de Importancia Relativa resulta fácil de comprender, pero difícil de especificar, porque se trata de una línea de investigación interesante y susceptible de producir resultados satisfactorios en el futuro.

IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO PROBABLE

La realización de una Auditoría se ve afectada por los mismos criterios que afectaban a la cantidad y calidad de Evidencia, es decir, a la importancia relativa y el riesgo probable. Por lo que se consideran que la importancia relativa es inherente al proceso de Auditoría por que ayudan a seleccionar las líneas para determinar la cantidad de Evidencia necesaria y decidir si los Estados Financieros serán aceptados como presentados. El auditor debe utilizarla porque es imposible adquirir una garantía de certeza sobre ellos.



Los criterios de riesgo probable e importancia relativa mejoran la eficiencia en el trabajo de auditor, permite poner su atención en elementos importantes que sirvan realmente de elementos de juicio, y eliminar o disminuir sus pruebas en aquellos que no tienen importancia.

7.6. RIESGO DE AUDITORÍA

Durante las fases de planificación y ejecución de la Auditoría, el auditor toma decisiones que van desde la estrategia general hasta los procedimientos específicos de Auditoría en su ejecución. En estas, el más significativo es la evaluación de los riesgos principales que puedan afectar a los Estados Financieros. La expresión Riesgo General de Auditoría, según el SAS N°47, se *emplea para describir el riesgo de que el auditor concluya y opine que los Estados Financieros tomados en su conjunto están presentados razonablemente cuando en la relación no lo están, y el riesgo de que estando presentados razonablemente concluya y opine que no lo están*. También se define, como: la posibilidad que los informes financieros auditados contenga un error o fraude significativo.

El objetivo del auditor es conseguir el mayor nivel de certeza posible de que su opinión es correcta, lo que implica restringir el riesgo de Auditoría al menor nivel relativo. Si el auditor desea una certeza del 99%, el riesgo de Auditoría será del 1 % pero si considera que el 95% es satisfactorio, el riesgo será del 5%. Los auditores consideran que es imposible eliminar el riesgo y establecer un nivel máximo, que ellos creen que es posible tolerar.

COMPONENTES DEL RIESGO DE AUDITORÍA

Tienen dos componentes principales:

1. El riesgo de presentaciones erróneas que se subdividen a su vez, **en riesgo inherente y de control** y ;
2. de **riesgo de detección**.



- ❖ **RIESGO INHERENTE**, que se origina por la naturaleza propia de una cuenta o de un tipo de operaciones independiente de la efectividad de los controles contables.
- ❖ **RIESGO DE CONTROL**, es el riesgo de que los errores importantes, individualmente o en un conjunto de los Estados Financieros no sean detectados mediante la aplicación de pruebas sustantiva.
- ❖ **RIESGO DE DETECCIÓN**, es el riesgo de que los errores importantes, individualmente o en conjunto en los Estado Financieros no sean detectados mediante la aplicación de pruebas sustantivas

La idea básica según el SAS N°47 *es que el auditor determine y valore la existencia del riesgo inherente del control y planifique unos procedimientos de Auditoría con un riesgo de detección lo suficientemente bajo para que el riesgo general de la Auditoría no supere un nivel aceptablemente bajo.*

El **riesgo inherente y de control** existen independientemente de la Auditoría, el auditor lo que hace es evaluarlo y se diferencia del riesgo de detección en que el auditor solo puede estimarlos pero no controlarlos. La evaluación que de ellos hace le permite conocerlos, pero no reducirlos ni modificarlos. En cambio, el auditor si puede controlar el riesgo de detección haciendo variar la naturaleza, la oportunidad y amplitud de las pruebas sustantivas. Por lo cual el riesgo de detección es función directa de los procedimientos de Auditoría.

RIESGO INHERENTE

Se define, según el SAS N° 47 *"como la susceptibilidad del saldo de una cuenta o de un tipo de operación (Afirmaciones de los Estados Financieros) a errores que podían ser importantes, sin tener en cuenta los efectos de controles contables internos correspondientes'*. Una seguridad solo puede ser conseguida por el conocimiento del cliente, su dirección y su historia pasada. Para empresas pequeñas, el conocimiento de que la dirección pasa por



encima de los controles es una posibilidad que significara que el auditor no acepte una seguridad de factores inherentes. En otros casos, la historia pasada podría tener justificación por aceptar que en ausencia de Evidencia al contrario, lo que se ha mantenido verdadero para la empresa en el pasado, será mantenido como verdadero en el futuro. El riesgo inherente, está influenciado por la naturaleza de la cuenta de Estados Financieros o clase de transacciones y por otros factores:

1. **Característica** del saldo de una cuenta o de una operación. Por ejemplo lo que propone el SAS N° 47:
 - Los cálculos complejos tienen más probabilidad de error que los cálculos simples.
 - La caja es más susceptible de robo que un inventario.
 - Las cuentas consistentes en cantidades derivadas de estimaciones contables tienen mayor riesgo que la efectuada rutinariamente.
2. **Condiciones** que no están sujetas al control de la empresa, es decir, factores ajenos a la entidad. Como ser, los cambios en las condiciones generales de los negocios, nuevas disposiciones legales y otros factores económicos que dificulten y puedan influir en la gerencia de la empresa para distorsionar deliberadamente los Estados Financieros.

El conocimiento que tiene el auditor de los riesgos inherentes, en lugar de características, se deriva de su conocimiento del negocio del cliente y de la industria. Por eso la revisión del entorno ayudara a determinar los factores que afectan al cliente, y a anticipar la existencia de errores, o irregularidades, que puedan producir en el trabajo y aquellos factores que de alguna forma pueden influir en el conocimiento del entorno en el que actúa la empresa.

Considerando dos tipos de aspectos, esto es:

1. *Las denominadas consideraciones externas sobre las cuales, en principio, la empresa no puede realizar ningún tipo de control y.*



2. *Las consideraciones internas, esto es, aquellas que se derivan de las propias características de la empresa, y sobre las cuales se pueden ejercer algún tipo de control*

Los objetivos de Auditoría que resultan afectados por las condiciones del riesgo inherente son los relacionados con el corte, la valoración, los derechos y obligaciones y la presentación y revelación en los Estados Financieros. Otro aspecto importante, es que algunas condiciones de riesgo inherente no son cubiertas normalmente por este sistema. Sin embargo, se pueden establecer controles especiales, o aplicar procedimientos de fin de año como resultado de ellas. Los factores relacionados con la estimación del riesgo inherente se destacan las siguientes:

1. *Decisiones financieras y operativas dominadas por una sola persona.*
2. *Alta rotación de directivos.*
3. *Mala reputación de la gerencia.*
4. *Problemas contables que presentan alta dificultad.*
5. *Dificultades significativas para la Auditoría*
6. *Transacciones problemáticas con empresas relacionadas.*

El riesgo inherente existe independientemente del proceso de Auditoría y el auditor no puede cambiar su nivel actual, pero si cambia su nivel de evaluación.

Para la firma Coopers&Lybrand las características de riesgo inherente ***"son atribuibles a saldos contables o a las clases de transacciones específicas y puedan afectar a todos los objetivos de Auditorías***. Y cita como ejemplos de las características del riesgo inherente a las siguientes:

CARACTERÍSTICAS DEL RIESGO INHERENTE

Activos susceptibles de robo

El robo puede incluir la malversación de dinero en efectivo y de otros activos fácilmente convertibles, la asignación intencionada de precios inferiores a las



ventas o el pago de mercancías no recibidas.

Riesgos asociadas con el proceso contable

Existe un riesgo inherente asociado con cada proceso contable, si bien con frecuencia se verá reducido por los controles internos. Estos asociados con las cuentas derivadas de sistemas, generalmente son menores que los riesgos de las cuentas no derivadas de sistemas.

Saldos contables derivados de estimaciones

El juicio subjetivo utiliza las estimaciones, estas generalmente tienen un riesgo relativamente elevado de fraude; por ejemplo, la Dirección puede manipular la estimación para cambiar la utilidad. Estas se aplican con frecuencia en las situaciones donde existe incertidumbre en cuanto al resultado de los acontecimientos futuros, como ser, el valor realizable final de las existencias obsoletas ya que son especialmente susceptibles al fraude como al error.

Transacciones no canceladas

Por ejemplo, ventas donde el pago en efectivo está pendiente de recibir. Generalmente tienen un riesgo mayor que las transacciones canceladas, por ejemplo, ventas por las cuales se ha recibido el pago en efectivo.

Transacciones extraordinarias o complejas

Estas son susceptibles al error ya que no suelen derivarse de sistemas y puede que no existan unos procedimientos establecidos para tratarlos, o porque suelen salir de los procedimientos normales, incluyéndose los controles internos. Además, que dichas transacciones ocurren con poca frecuencia. Las transacciones complejas son, por su naturaleza, susceptibles al riesgo de error. Por ejemplo, las políticas de Contabilidad pueden usarse como un medio para ocultar ingresos a su vencimiento.

El corte y las periodificaciones

Con las características de Riesgo de cuenta derivadas de sistemas (Tienen un riesgo reducido de error) o de estimaciones, o pueden presentar ambas características de riesgo. En consecuencia, la respuesta del auditor a dichas partidas deberá estar en coordinación con las características que muestran.



RIESGO DE CONTROL

El SAS N°47 lo define *como el riesgo de que puedan existir errores materiales y no ser detectados o previstos en su momento por la estructura de políticas y procedimientos de Control Interno*. El riesgo de control en función de la estructura de políticas y procedimientos del sistema de Control Interno. Si son efectivos para una afirmación de los Estados Financieros, se reduce, y si no lo son, se incrementa. Pero nunca puede ser cero, porque normalmente en el proceso contable existen errores no detectados por insuficiencia o fallos en el sistema de Control Interno. Ningún sistema de Control Interno puede ser tan eficaz que elimine totalmente el Riesgo de que se reflejen errores en los Estados Financieros. Igual que ocurre con el riesgo inherente, el nivel actual de riesgo de control para una afirmación no puede modificarse por el auditor, pero sí puede cambiar su nivel de evaluación modificando:

1. Los procedimientos usados para entender la estructura de Control Interno relacionada con dicha afirmación.
2. Las pruebas de cumplimiento utilizadas.

Se destaca su relación con el riesgo inherente. Si existen los controles de las operaciones y los saldos, y el auditor confía en esos controles, se someterán a pruebas de cumplimiento. Si estas revelan que no han producido desviaciones de los procedimientos, entonces sacará conclusiones acerca del riesgo si se producen errores, pero no acerca de los niveles de riesgo inherente y riesgo de control por separado. El funcionamiento adecuado del sistema de Control Interno, sigue determinando de forma importante la naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos sustantivos, igual que en los enfoques tradicionales de Auditoría.

RIESGO DE DETECCIÓN

Es la combinación de la posibilidad de que ni los procedimientos de revisión analítica, ni las pruebas sustantivas de las operaciones y los saldos de las cuentas, reduzcan los errores no detectados a una cantidad sin importancia. Por tanto, se



establece una subdivisión en **riesgo de revisión analítica y riesgo de pruebas sustantivas.**

a) Riesgo de Revisión analítica

La Evidencia de la Auditoría proviene de muchas fuentes. Una de ellas El riesgo de revisión analítica, es aquel que se produce como secuencia de que un error significativo no sea detectado en su aplicación.

b) Riesgo de Procedimientos sustantivo

Es el concepto que representa la variable dependiente en la ecuación del riesgo de Auditoría. Conociendo el riesgo que el auditor está dispuesto a asumir, obteniendo alguna seguridad a través del conocimiento del cliente, evaluando en el sistema interno del control y aplicados, en su caso, los procedimientos de revisión analítica, se puede diseñar las pruebas que se aplicaran y su intensidad.

Se plantea el siguiente ejemplo, suponiendo que el auditor no hace pruebas sustantivas ni aplica procedimientos de revisión analítica. Si existe un error en los Estados Financieros, hay un RD=100% de probabilidades que no sea detectado. En cambio, si se hacen pruebas sustantivas y se aplican procedimientos de revisión analítica y hay un 40% de riesgo de que los procedimientos de revisión analítica no detecten los errores importantes acumulados y un 20% de riesgo de que las pruebas sustantivas no lo detecten, la probabilidad de que ninguno de los procedimientos detecte el error es 40% por 20%, es decir, el 80%. Es decir, un error en los Estados Financieros no detectado por el auditor, es necesario que las pruebas sustantivas como los procedimientos de revisión analítica no puedan detectarlo. Durante la planificación de la Auditoría, el nivel de detección aceptable se determina para cada afirmación significativa y posteriormente se aplica el modelo de riesgo para Auditoría para relacionar a todos sus componentes. Los niveles de detección, si es necesario, se revisan posteriormente en función de La Evidencia obtenida sobre la efectividad del control interno.



EL MODELO DE RIESGO DEL AICPA (M.R.A.)

El modelo de riesgo del AICPA se establece en el SAS N°47. Según el cual el riesgo de Auditoría se determina a partir de la siguiente fórmula:

$$RA = RI \times Re \times RD$$

Siendo: RA = RIESGO DE AUDITORÍA.

RI = RIESGO INHERENTE.

RC = RIESGO DE CONTROL

RD = RIESGO DE DETECCIÓN.

Establece que las evaluaciones de los diferentes componentes del riesgo se realizan en bases cuantitativas y cualitativas, el modelo no implica que los auditores asignen valores numéricos a los componentes de este para tener un nivel determinado de riesgo para Auditoría, sino que deberá usar el modelo como un marco conceptual para determinar los aspectos relevantes en su estudio de riesgos.

El nivel de riesgo de AICPA se da en las Normas de Auditoría del ICAC, bajo el nombre de *Riesgo Final* que lo define como *una combinación de tres riesgos diferentes*. El primero constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de existir errores de importancia en el proceso contable, al obtener los Estados Financieros. El segundo la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Finalmente. el tercero que es la posibilidad que cualquier error de importancia que exista y no ha sido dicho por el sistema de control interno y no fuera detectado por la aplicación de pruebas adecuadas de Auditoría. Para su implementación, es fundamental la exposición clara aceptable de riesgo, encontrando las siguientes ventajas:

1. La estandarización es un porcentaje dado de reducir el riesgo de que los auditores individuales tengan malos momentos al dar a un cliente riesgos inherentes bajos o mínimos, con otro donde el auditor pueda aceptar un nivel



mucho más alto de riesgo. El resultado de esto podría reducir las pruebas de cumplimiento o sustantivas a un nivel inaceptable mente bajo.

2. Con los términos de la ecuación, el auditor relaciona aquellos juicios de Auditoría que han de ser hechos con técnicas de Auditoría que permitan facilitar una transferencia fácil comprensible y justa de los recursos, basada en los resultados del trabajo. Es decir, cuanto mayor sea el riesgo inherente o de control, menor será el nivel aceptable de riesgo de detección y, por tanto, mayor será la seguridad que requiere el auditor de las pruebas sustantivas para lograr el nivel deseado de riesgo de Auditoría. Si el auditor, decide que el Riesgo inherente no puede ser cuantificado, o que el esfuerzo de hacerlo excede los beneficios a obtener, puede adoptar una postura conservadora de estimación al 100%.

Pero es necesario distinguir que existen combinaciones que son mas eficaces que otras, es decir, menos costosas. Como el auditor reconoce esto, formula su enfoque de Auditoría de forma que sea capaz de proporcionar al costo mas bajo posible La Evidencia necesaria para confirmar esas expectativas iniciales acerca de los riesgos inherentes y de control, llevar al riesgo de detección a un nivel compatible con un bajo nivel de riesgo de Auditoría.

Es necesario destacar la diferencia que existe con el modelo de la AICPA al no definir como parte integrante del Riesgo Final al Riesgo Inherente. En la práctica señala el REA, los auditores estipulan por adelantado el riesgo que está dispuesto a aceptar, en lugar de calcular este dato a la terminación del trabajo. Y como su confianza en el Control Interno esta rígida por la calidad del cliente, la única determinante del riesgo último que está bajo control de los auditores es la confianza en sus pruebas sustantivas. Otras definiciones han sido desarrolladas reconociendo que el Riesgo de Detección (RD) puede ser dividido en varias subcategorías:

1. En **Riesgo de revisión analítica (RRA)** y **riesgo de pruebas sustantivas. (RPS)**, que son el riesgo de que un error material no sea



detectado por los procedimientos analíticos o sustantivos de detalle.

2. Añadiendo el riesgo de muestreo, el riesgo de que una conclusión obtenida por el auditor a partir de los resultados de una prueba efectuada a una muestra difiera de las conclusiones que debería haber obtenido si a la población completa se hubiera aplicado el mismo procedimiento.



CAPÍTULO VIII

8. LA DOCUMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA

8.1. INTRODUCCIÓN

Una vez diseñado el programa de Auditoría comienza su puesta en práctica. A medida que esto ocurre, se ejecuta el proceso, se va obteniendo La Evidencia de Auditoría. La Evidencia obtenida debe documentarse en los correspondientes papeles de trabajo con él objeto de que quede constancia escrita de los logros conseguidos a efectos de su posterior evaluación y como un elemento de prueba en caso de existir algún tipo de conflicto legal. Se entiende por **documentación de La Evidencia** a los aspectos relacionados con la ejecución de las pruebas de Auditoría y aquellos que hacen referencia al riesgo de los resultados obtenidos en los papeles de trabajo, además el impacto que ha supuesto la informática en ella.

8.2. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

La etapa relativa de aplicación de los programas se puede subdividir en:

1. APLICACIÓN DE LOS PROGRAMAS

Esta etapa consiste en aplicar los procedimientos de Auditoría diseñados para verificar las cuentas que componen los Estados Financieros. Todo el trabajo realizado para desarrollar los procedimientos debe quedar claramente reflejado en los papeles de trabajo, es responsabilidad del auditor, ya que debe efectuar una revisión de los papeles de trabajo y comprobar que todos los puntos escritos en el programa han sido adecuadamente completados y que las conclusiones reflejadas e incluidas en estos, están justificadas por La Evidencia contenida en los mismos.

Para organizar de forma eficiente su uso, el trabajo de detalle se lleva a cabo normalmente en una Auditoría interina (se desarrolla dentro del ejercicio económico que se revisa). Las pruebas tendientes a verificar los saldos que



figuren en los Estados Financieros, junto otra tarea no efectuada anteriormente, se ejecuta en una Auditoría final, coincidiendo con el cierre del ejercicio de la empresa, o con posterioridad a esta fecha. A menudo parte del trabajo puede someterse a una validación anticipada, en virtud de la cual parte de las pruebas relativas al balance, y cuentas de resultados se hacen en un momento anterior al fin del ejercicio. Como, algunas de las comprobaciones detalladas de los procedimientos de Control Interno, como Normas sobre controles básicos, no tendrán lugar hasta el momento del cierre, para así cerciorarse de que los sistemas de control han funcionado a lo largo de todo el ejercicio en revisión.

2. TRABAJOS COMPLEMENTARIOS PARA COMPLETAR EL EXAMEN

Los trabajos finales que deben realizarse después de haber aplicado los programas específicos sobre las partidas de los Estados Financieros son:

- Revisión de hechos posteriores al cierre del ejercicio.
- Revisión de los papeles de trabajo preparado por los asistentes.
Discusión de los asientos de ajustes propuestos.
- Aclaración de puntos pendientes.
- Examen de los anexos a los asientos contables y registros oficiales.
Obtención de la carta de la gerencia

También se mencionan los siguientes en su importancia:

A) Pasivos contingentes

La empresa por sus operaciones puede originar contingencias o riesgos que no se incluyan en los Estados Financieros, la Auditoría precisa conocer por su mayor o menor efecto que se de en el futuro al convertirse en una obligación, es el pasivo contingente. Los más comunes son:



- ☞ Garantías otorgadas
- ☞ Posibles Notas de cargo tributarias, por aportes sociales, etc.
- ☞ Litigios, reclamaciones.
- ☞ Derechos de antigüedad no provisionadas del personal.

El pasivo contingente al no ser predecible con cierta garantía no procede su registro contable. Por ello, la Auditoría lo considerara, (salvo que proponga alguna provisión por responsabilidad) solo como título en los Estados Financieros. En cambio, cuando el pasivo contingente tiene cierto grado de certeza procede su registro contable, convirtiéndose en esta circunstancia en un pasivo real. La Auditoría puede encontrar ciertos indicios de pasivo contingente en las actas de los accionistas, del consejo de administración, archivos de contratos, entrevistas con la administración, exámenes de las declaraciones tributarias o cargas sociales presentadas por la empresa.

B) Activos o Pasivos No Registrados

Son los que surgen como consecuencia de hechos y operaciones ocurridos antes del cierre del ejercicio, no contabilizados a esa fecha. Los comunes son los siguientes:

- ☞ Facturas por ventas o compras de mercaderías y sin movimiento entregadas.
- ☞ Gastos o ingresos no previstos.
- ☞ Intereses no devengados y no pagados o cobrados.
- ☞ Impuestos y cargas sociales y devengados y no pagados.
- ☞ Penalizaciones contractuales o por realización de obras en ejecución.
Incrementos de sueldos y salarios originados por Convenio Colectivo en trámite al cierre del ejercicio.

Los activos o pasivos no registrados se dan al realizar los procedimientos de Auditoría en las distintas áreas tales como:



- Conciliaciones de saldos de Clientes y Deudores o de Proveedores y Acreedores.
- Correlación con las fechas de entrada o de salida de las mercaderías en almacén y las fechas de su contabilización.
- Comparación de las provisiones, ajustes de fin de periodo, etc., efectuadas en este ejercicio con las del año anterior.
- Revisión de los pagos efectuados en los primeros meses del año siguiente para detectar gastos no previstos; a seguros sociales; por electricidad; teléfonos, correo; etc.
- Examen de contratos de compras y ventas con cláusulas especiales.
- Examen de la información pendiente sobre asuntos legales.

A continuación, se da los tres aspectos más significativos de los trabajos necesarios para completar el examen, que son:

1. Revisión de hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Los elementos de juicio obtenidos por el auditor deben comprender aquellos hechos posteriores a la fecha de cierre de los Estados Financieros que pudieran afectar a los mismos o a su correcta presentación. Los procedimientos a seguir para identificar estos hechos son los siguientes.

- Examen de las actas del consejo o Junta General hasta la fecha de finalización de la Auditoría.
- Examen de los Estados Financieros que se hayan preparado con posterioridad a la fecha del cierre del ejercicio.
- Consultas a los asesores legales, fiscales, etc., de la empresa.
- Observar lo que acontece en la empresa durante el transcurso del examen
- Atención a todos aquellos fenómenos que puedan afectar a la marcha de la empresa, Por ejemplo una evaluación financiera posterior al cierre del ejercicio puede tener efecto importante sobre los Estados Financieros



examinados.

- Obtener información de la gerencia sobre la existencia o inexistencia de hechos posteriores que puedan afectar a los Estados Financieros (subidas de precios, cierre de plantas, pérdidas en contratos, etc.).

2. La consideración de empresa en marcha.

Durante el desarrollo de su trabajo, el auditor considerará si es procedente la aplicación del principio de empresa en marcha. Para ello la Norma *"sobre empresa en marcha"* establece factores o circunstancias causantes de deudas, y otras. Los cuales se evaluarán respecto a:

- Si dichas circunstancias son indicativas de un deterioro rápido o gradual, si son temporales o frecuentes, o si abarcan únicamente a determinados activos, o a todo el negocio.
- Analizar las características del negocio del cliente, del sector en que opera y la situación económica internacional, nacional y local.
- Comentar de forma exhaustiva, con la dirección de la entidad, todos estos factores y su incidencia, con el fin de tener su opinión al respecto así como posibles repercusiones directas e indirectas.
- Analizar los posibles planes que la dirección pueda tener, en aspectos significativos, sobre la solvencia y continuidad de la entidad durante el ejercicio siguiente al que es objeto de estudio. También, se comentarán los proyectos y datos sobre el capital circulante que compongan dichos planes. Analizando, la razonabilidad de las bases de dichas proyecciones, verificando si son inciertas o sensibles a cambios y si se desvían de la tendencia de la entidad, así como cualquier factor que no se incluyó en dichas estimaciones y se considere significativo.

Una vez evaluados los factores de las dudas sobre la continuidad se emitirá el informe. Aunque una opinión limpia no es garantía de funcionamiento normal, ni una opinión con salvedades e incluso adversa con respecto a la continuidad,



presupone la discontinuidad de operaciones, por que debería haber una correlación entre ellos. Así que una calificación se asocia sobre la continuidad de la empresa y no con su fracaso. Y que las salvedades de la opinión de los auditores sobre consistencia y continuidad, poseen contenido informativo sobre el fracaso empresarial y que los modelos de predicción revelan problemas de continuidad, antes que la opinión de los auditores.

La decisión del auditor, sobre el tipo de informe a emitir respecto a la continuidad en el futuro, es más comprometida en empresas grandes que en pequeñas, ya que al plantear este tipo de problemas en las grandes rápidamente trascienden a la opinión pública, y en consecuencia, un informe con salvedades o incluso adverso, puede no hacer más que confirmar una situación ya conocida de antemano.

3. Discusión de asientos de ajuste propuestos

Con objeto de que pueda emitirse una opinión limpia, el auditor prepara una serie de asientos de ajuste que propone a la empresa para su discusión y su correspondiente contabilización. Si esta los acepta se confeccionan nuevos Estados Financieros que se entregan de nuevo al auditor para que lo compruebe. En el caso de que sean admitidos y las modificaciones propuestas posean la barrera de importancia relativa, o sea, sean significativas, el auditor emitirá un informe con salvedades o adverso. En todo caso, se obtendrá de la empresa los Estados Financieros debidamente firmados y sellados.

OBTENCION DE LA CARTA DE LA GERENCIA

El auditor obtiene de la empresa, una carta en la que esta manifiesta conocer solo los hechos que aparecen en los Estados Financieros y ninguna otra situación relevante que pudiera afectarles. En tal documento se pone a manifiesto que los Estados Financieros facilitados son los verdaderos, y que representan razonablemente, en opinión de la gerencia, la situación económica, financiera y los resultados del ejercicio. En la carta se manifestará que se han puesto a



disposición del auditor todos los libros y registros de contabilidad de la empresa. Y, por último, manifestar sobre toda información de importancia que no es posible corroborar de forma absoluta, y puede ser:

1. Inexistencia de contingencias en los activos y pasivos.
2. Inexistencia de hechos anteriores o posteriores al cierre, que por su naturaleza deban ser puestos de manifiesto en los Estados Financieros.
3. Suficiencia de las provisiones contabilizadas.
4. La carta de gerencia es *un escrito que la empresa facilita al auditor en el que deja constancia de determinados aspectos en los cuales al auditor le interesa saber, por ser cuestiones no verificables ni medibles y supone una declaración de la empresa sobre los mismos.* es una evidencia escrita conveniente y necesaria para el auditor. esta no sustituye a la evidencia requerida en la Auditoría. en caso de no obtener la carta de gerencia, esta limitación puede llevar al auditor a considerarlo como salvedad en su opinión. la carta debe ser firmada por el gerente general y contador si es el caso, su redacción debe ser clara y precisa y la fecha debe ser la misma que la del informe

8.3. LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo *comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor, de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución del trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse una opinión.*

Los papeles de trabajo constituyen el único medio de conexión entre los registros que se comprueban y el informe de Auditoría, ya que los comprobantes y demás documentos examinados quedan en poder de la Empresa. De ahí la importancia que ha de tomarse en su preparación, contenido, ordenación y archivo. Además, así



como los Estados Financieros son propiedad del cliente, los papeles de trabajo, por constituir la única Evidencia del trabajo realizado, lo son para el auditor. El objetivo primordial de la elaboración de los papeles de trabajo es el de servir como documentos de prueba para las decisiones que debe tomar el auditor. Los papeles de trabajo constituyen, por un lado, una constancia de la manera en que se efectuó la Auditoría. Y por otro un lugar donde quedan escritas Y razonadas sus conclusiones finales.

Por eso los papeles de trabajo constituyen un instrumento de vital importancia en el desarrollo de la Auditoría y el auditor tiene que adquirir habilidades en el diseño y uso de estos instrumentos básicos. Ya que emplea papeles de trabajo destinados a facilitar su examen y proporcionar un registro del trabajo de Auditoría realizado. No existe una forma estándar para los papeles de trabajo, pero existen una serie de características que deban reunir cada conjunto de papelería de trabajo bien planteados, como ser:

- 1. *Los papeles de trabajo deberán apoyar las necesidades del auditor de que ha cumplido con las Normas de Auditoría. Por tanto, estos deberán claramente indicar:***
 - 1.1.** La relación de la información de los Estados Financieros con los registros auxiliares de contabilidad y las conclusiones del auditor basadas en su examen de la Evidencia de Auditoría.
 - 1.2.** La confianza depositada por el auditor en el sistema de control interno en relación con su revisión y evaluación.
 - 1.3.** Que la Auditoría ha sido cuidadosamente planeada, organizada y conducida; y que los ayudantes, si los hay han sido apropiadamente supervisados.
 - 1.4.** Que se ha examinado suficiente Evidencia que apoye la opinión del auditor respecto al cumplimiento de las Normas Contables y su aplicación consistente.



2. *Los papeles de trabajo se diseñaran para facilitar la realización de la Auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría. Por tanto entre otras cosas los papeles de trabajo deberán:*
 - 2.1. Ser preparados con suficiente detalle para facilitar la revisión y supervisión del trabajo de los ayudantes, si los hay.
 - 2.2. Contener guías para el desarrollo de procedimientos detallados de Auditoría en la forma de (1) programas de Auditoría paso a paso, y (2) papeles de trabajo del año anterior que contengan los índices de la Auditoría cuidadosamente registrados.
 - 2.3. Que contengan suficiente información en la forma que facilite la revisión de Estados Financieros.

Con relación a su utilidad, se destaca las siguientes:

- ⇒ Servir para la **preparación y respaldo** de la opinión. Constituir **elementos** de prueba de la tarea realizada.
- ⇒ Facilitar la **administración** de la Auditoría, respecto al programa de Auditoría.
- ⇒ Servir de **supervisión** de las tareas de los colaboradores. Servir de **antecedentes** para futuras Auditorías.
- ⇒ Servir de **registro** y protocolo.

CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES

Para que los papeles de trabajo puedan considerarse completos deben identificar el alcance del servicio profesional encomendado, describir el trabajo realizado, identificar los auditores que efectuaron y supervisaron el trabajo, indicar las fechas en que se realizó y reviso, mostrar el origen de los importes y otra información indicada en los mismos, expresar las conclusiones realizadas e incluir una adecuada referenciación cruzada.



También es importante la claridad en los papeles. Es importante que el alcance del examen sea definido claramente y que las conclusiones obtenidas como resultado del mismo sean claramente expuestas. La presentación y contenido de cada papel deben permitir que una persona no familiarizada con el trabajo pueda comprenderlo rápidamente.

La tercera cualidad, está relacionada con el número y la extensión de los documentos. La conclusión es una cualidad muy importante en los papeles de trabajo, es decir, solo deben prepararse aquellos que son estrictamente necesarios. Los papeles deben contener lo esencial y los detalles innecesarios no deben ser incluidos. En cuanto al contenido y las técnicas de índice y de utilización de los papeles de trabajo puede tomarse en un criterio que sea uniforme y de conocimiento para todos en una firma.

CLASES DE ARCHIVO

El auditor puede organizar en la forma que crea más conveniente los papeles de trabajo en función del trabajo, existiendo muchas formas de referenciar y archivar los documentos, pero establecen una serie de normas cuya aplicación facilitara el acceso rápido a la información contenida en los mismos. Estas normas son:

1. **Identificar** todos los papeles de trabajo por áreas o cuentas, mediante la referenciación.
2. **Referenciar** adecuadamente cada papel en cada área de trabajo, con papeles de otras áreas, papeles resúmenes, etc.
3. **Agrupar los papeles de trabajo** por áreas o cuentas, etc.
4. **Separar** los papeles de trabajo en dos grupos o categorías: *los papeles corrientes y el archivo permanente*.

Son definidas en general del siguiente modo:

El **archivo de papeles de trabajo del** ejercicio, conjunto de documentaciones, conteniendo informaciones relativas a los Estados Financieros sujetas a Auditoría en



el ejercicio en cuestión y;

El **archivo permanente de papeles de trabajo**, conjunto de documentación conteniendo información de interés permanente y susceptible de tener incidencia en Auditorías sucesivas.

A) **PAPELES CORRIENTES O ARCHIVOS DEL AÑO**

1. Aquellos referentes a asuntos generales tales como cuestionario de control interno, memorándum y similares. Se denomina **Archivo General** e incluye los papeles referentes a asuntos generales que deberán ser archivados en una o varias carpetas consecutivas según su volumen. El contenido de estas carpetas suele estar compuestos por los siguientes documentos;

- ⇒ **Informe del auditor:** copia final del informe de Auditoría emitido con anotaciones y referencias de todo su contenido al resto de los papeles de trabajo.
- ⇒ **Informe de Control Interno:** copia final del control interno con recomendaciones, o sugerencias constructivas, emitida como resultado de las observaciones efectuadas durante el examen de Auditoría.
- ⇒ **Balance Final:** Balance general y de ganancias y pérdidas detallado, sujeto a los procedimientos de Auditoría e indicando de que coincide con los libros de la entidad y con referencias cruzadas a los papeles de trabajo que contienen los soportes, detallados y explican los procedimientos practicados.
- ⇒ **Planificación:** conjunto de los documentos que describan el proceso de planificación seguido, personal asignado, fechas determinadas, procedimientos realizados con carácter preliminar, áreas consideradas como acciones especiales, revisiones y controles periódicos efectuados, y aquellos otros que permitan un seguimiento claro del enfoque y orientación dado al trabajo.
- ⇒ **Asientos de ajuste:** detalle claro de los asientos de ajuste y



reclasificación propuestos, con un resumen del efecto total de los mismos en los Estados Financieros y indicación sobre la aceptación o no de ellos por parte del cliente y la conclusión final al respecto.

- ⇒ **Control Final:** programas, listados o consideraciones realizadas o tomadas en cuenta para asegurarse de que el trabajo ha sido totalmente terminado, antes de emitirse al correspondiente informe, y que el mismo ha sido redactado de acuerdo con Normas de Auditoría y que los Estados Financieros estén preparadas de acuerdo con Normas Contables. En caso de desacuerdo con tales extremos, dicha circunstancia se reflejara en el informe de Auditoría independiente.
- ⇒ **Acontecimientos posteriores:** papeles de trabajo, incluyendo un programa, que muestren la revisión efectuada por el auditor por el periodo del examen y la de su opinión. Conclusiones al respecto.
- ⇒ **Propuesta:** Copia de la propuesta de servicios en la que el auditor expone el trabajo a ejecutar y las responsabilidades que asume, así como la respuesta del cliente a esta carta, por la cual da su conformidad al contenido de la misma.
- ⇒ **Recomendaciones:** Resumen de las recomendaciones y sugerencias constructivas hechas durante la Auditoría, indicando su origen, posible efecto, discusiones mantenidas al respecto con el cliente y decisión final de incorporarlas o no en la correspondiente carta emitida.
- ⇒ **Representación:** Carta de exteriorizaciones generales de la Dirección de la entidad, antes de emitir el informe de Auditoría independiente.
- ⇒ **Abogados:** Cartas y confirmaciones obtenidas de los Asesores legales de la entidad.
- ⇒ **Correspondencia:** Copia u originales de cartas, o memorándums, circulares, etc., originados durante la Auditoría como consecuencias de reuniones, instrucciones recibidas, acuerdos, etc., que tengan relación con el trabajo realizado.



- ⇒ **Tiempo:** Registro por auditor del tiempo utilizado, por áreas, en relación del trabajo.
2. Aquellos referentes a cuentas específicas, tales como conciliaciones bancarias, papeles sobre revisión analítica, cuentas a cobrar, etc. se denomina archivo por áreas. Este constituido normalmente por un juego de papeles de trabajo, para cada partida de los Estados Financieros, formado por:
- Archivo por áreas**
- Programa de Auditoría, referenciado y firmado.
 - Análisis resumen del área.
 - Análisis de detalle.
3. Aquellos referentes a estados consolidados, si los hubiera, tales como estados consolidados, ajustes de eliminación y similares.

B) ARCHIVO PERMANENTE.

El auditor mantendrá un adecuado archivo permanente, especialmente en todos aquellos trabajos de carácter recurrente, conteniendo información concerniente a asuntos de interés continuo, señalando a los siguientes:

1. Datos Generales:

- Breve descripción de la historia y naturaleza del negocio.
- Actividades de la empresa (industrial, comercial o de servicio), domicilio legal, ubicación de sus fábricas, sucursales, almacenes y otros.
- Organigrama general de la estructura de la Sociedad y de los principales niveles y funciones.
- Composición del Consejo de Administración, vigilancia y otros.
- Extractos del contenido de las actas de la Junta General de Accionistas y del Consejo de Administración, hasta la fecha de la emisión del informe de Auditoría.
- Detalle de firmas autorizadas, fijando lo que pueden autorizar y su límite.



2. Información Contable:

- Plan de cuentas
- Descripción del sistema contable y, del tratamiento de la información.
- Se incluirá detalle de los registros mantenidos y el soporte existente (libros, fichas, registros, listados, etc.).
- Normas o políticas especiales de contabilización
- Descripción resumida de los procedimientos de Contabilidad y de las medidas de Control Interno existentes por áreas. Esta descripción puede hacerla el auditor por medio de flujogramas, cursogramas, etc.
- Cuestionarios de Control Interno.

3. Escrituras y Contratos:

- Extractos y/o copias de las escrituras de constitución, de aumento de capital, de modificaciones de los estatutos, de compra- venta, etc., hasta la fecha de emisión del informe de Auditoría.
- Extractos y/o copia de contratos de préstamos, arrendamientos, comisiones, etc., y demás convenios permanentes (como por ejemplo, participación en beneficios, asistencia técnica, royalties, etc.).
- Pólizas de seguros sobre bienes, personas y responsabilidad, con indicación actualizada del grado de cobertura de los riesgos de la entidad.

4. Detalle de Cuentas y Otros Datos:

- Se detallaran cuentas u otras informaciones, de acuerdo con las circunstancias de cada caso por ejemplo (provisión, provisiones, etc.)
- Registro de propiedad o registro ante otras instituciones.
- Extractos o fotocopias de los contratos de préstamo a largo plazo. Restricciones y movimientos en las cuentas de reservas.
- Información fiscal, tal como declaraciones de los diferentes impuestos, actas de inspección levantadas, notas de cargo, intimidaciones, etc.
- Extractos de documentos oficiales, tales como licencias, permisos.



- Otros papeles que puedan tener utilidad continuada.

Para facilitar su utilización y referencia, el archivo permanente no debe ser más voluminoso de lo necesario. Documentos extensos deben ser resumidos o señalados, de tal manera que las condiciones importantes relacionadas con la Auditoría sean llevadas rápidamente a la atención del auditor que efectúa el trabajo, sin que sea necesario tener que leer el documento completo. En cuanto a las actas y similares, parece no tener objeto retener copias completas en el archivo permanente, o conservar las relativas a asuntos de rutina como por ejemplo, la elección de directores o similares.

Al preparar memorándums para el archivo permanente, debe tenerse cuidado en exponer los puntos clara y brevemente. Al preparar análisis de cuentas que pueden ser utilizados en más de una Auditoría, se debe tener en cuenta prever una adecuada información en forma resumida sin detalle innecesario. Durante el transcurso de una Auditoría debe realizarse una revisión del archivo permanente para asegurar que se presta atención a su contenido en relación con las diversas fases del trabajo.

8.4. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA ASISTIDA POR COMPUTADORA

Es indudable que el proceso de ejecución de la Auditoría ha sufrido en los últimos años cambios importantes como consecuencia de la implementación de sistemas y aplicaciones informáticas tanto en las empresas como por parte de los auditores.

Desde su aparición, los auditores han utilizado hojas de cálculo y otras herramientas informáticas para llevar a cabo sus procedimientos de Auditoría y dejar constancia de la Evidencia. Las hojas de cálculo son auténticos papeles de trabajo electrónicos con los que se pueden realizar complicados cálculos con una gran rapidez. Pero las computadoras han sido de gran ayuda no solamente con números sino también con palabras.

El impacto que ha supuesto la información en el proceso de Auditoría y las funciones que se efectúan con ayuda de las computadoras, es la que se denomina Tareas de Auditoría Estructuradas, tales como: preparación de balances, cálculo de



ratios, muestreo, circularización, etc., con ayuda de la informática convencional. La Auditoría tradicional, ha combinado considerablemente, en los últimos años, principalmente como resultado de los cambios en el entorno de proceso de datos. Cuando la informática es utilizada por la empresa para el procesamiento de las transacciones y el registro contable de las mismas, el auditor, tiene la oportunidad de utilizar software específicos de Auditoría en el desarrollo del proceso de Auditoría, este software ha sido desarrollado para una gran variedad de aplicaciones incluso para la ejecución de pruebas de cumplimiento y sustantivas, en este caso es necesario considerar el efecto en el examen de sistemas informáticos.

El REA señala que como cualquier tipo de herramientas de trabajo, el uso de la informática presenta una serie de ventajas y desventajas que se evalúan antes de adoptar finalmente la técnica. Como ventajas se encuentran las siguientes:

1. Un gran volumen de verificaciones se puede efectuar a gran velocidad.
2. Diversos tipos de verificaciones pueden realizarse simultáneamente
3. Se optimiza la eficacia de la Auditoría
4. Las aplicaciones relacionadas con resolución de problemas no necesitan que la información fuente este contenida en registros procesados por el ordenador.

Y entre las desventajas destacan:

1. La adopción y puesta en marcha del procedimiento puede ser altamente lenta y costosa.
2. En ciertos casos es necesario algún conocimiento técnico para poner en marcha el sistema
3. La decisión de utilizarlo dependerá del resultado obtenido al revisar la relación costo - beneficio.
4. En algunos casos es barato, incluso a largo plazo, usar métodos manuales.

Un caso concreto de dicho software es el denominado **Software**



Generalizado de Auditoría (S.G.A), que es aquel adaptable para ser utilizado por el auditor en una empresa que este informatizada y en la que por tanto, existan ficheros en los que se incluyan muchos de los datos necesarios para el auditor. Este software es costoso, aunque existen actualmente versiones desarrolladas por la AICPA en condiciones más ventajosas. En este sentido, también existen paquetes hechos internamente por las grandes firmas de Auditoría que estructuran las aplicaciones que son susceptibles de ser ejecutadas empleando este tipo de software, como ser:

1. Identificación de los objetivos de Auditoría y de los procedimientos a ser ejecutados.
2. Determinación de la posibilidad de utilizar el software de Auditoría con los sistemas de la empresa a ser auditada.
3. Diseño de la aplicación, lo cual debe incluir la lógica, cálculos e informe de capacidad.
4. Codificación y prueba de la aplicación, incluyendo la preparación de informes normalizados y claves de información.
5. Procesamiento de la aplicación en los ficheros de datos actuales de la empresa y revisión de los resultados.

La utilización del software de Auditoría permite al auditor tratar una gran cantidad de información y permite la acumulación de la misma cantidad de Evidencia a un menor costo comparado con la ejecución de la Auditoría sin emplear la computadora, o la obtención de más Evidencia al mismo costo.

A continuación se verán algunos de los procesos que dentro del desarrollo general de una Auditoría, son realizados mediante aplicaciones informáticas:

1. **Selección de muestra e informe de muestreo en Auditoría.** El computador puede ser programado para seleccionar muestras de Auditoría de acuerdo a cualquier criterio especificado por el auditor, por ejemplo, seleccionar cuentas a cobrar para su confirmación, o cuentas que superen



una cierta cantidad, y, luego ser utilizadas en diversas circunstancias.

2. **Procedimientos de cálculo y procesamiento.** Otra utilidad normal son las pruebas de exactitud de los cálculos internos en los ficheros, tales como procedimientos de extensiones y cálculos. Como por ejemplo se da en los recálculos de valuación de inventarios.
3. **Sincronización de datos y ejecución de análisis.** El auditor normalmente desea reorganizar los datos del cliente de forma que le permita efectuar propósitos especiales. Por ejemplo, determinar los artículos de lento movimiento en el inventario, las deudas en cuentas por pagar o antigüedad en cuentas por cobrar. Además, pueden hacer procedimientos analíticos, tales como él calcula de ratios.
4. **Comparación de los datos de Auditoría con los registros del computador.** Los datos obtenidos por el auditor, como resultado del trabajo efectuado, pueden ser comparados con la información de la empresa que se obtiene del computador.

EL SOFTWARE DE AUDITORÍA

El incremento de potencia y portabilidad de los ordenadores, está revolucionando la forma en la que se ejecuta la Auditoría. Algunos paquetes de Auditoría, con una gran variedad de capacidades, están disponibles. Además el Software descrito antes, se utiliza frecuentemente con capacidad para ser utilizados en la ejecución y administración de la Auditoría. Algunos ejemplos son los siguientes:

1. Preparar balances de sumas y saldos
2. Preparar papeles de trabajo
3. Generación del programa de Auditoría para procedimientos de control y sustantivos
4. Ejecutar procedimientos analíticos
5. Preparar correspondencia normalizada, como cartas, confirmaciones, etc.



Informe de Auditoría

6. Tareas administrativas, presupuestos, registros de tiempo de trabajo

En todos estos programas destaca como ventaja principal la reducción del tiempo de trabajo de los empleados de las empresas de Auditoría, y la mejora en la productividad de los directivos de dichas empresas. Además se pueden utilizar computadoras portátiles para ejecutar algunas tareas que después se procesaran en las computadoras centrales del auditor. El REA clasifica las herramientas informáticas a disposición del auditor en tres tipos,. Estos tipos, en orden de importancia para el auditor, son los siguientes:

1. **Verificación de datos:** Usando el ordenador para verificar los datos producidos por el mismo. Por ejemplo, verificar sumas de un registro.'
2. **Resolución de problemas:** Resolviendo un problema particular por medio del uso de un programa determinado (por ejemplo, cálculo del tipo de interés usado en un préstamo a largo plazo).
3. **Verificación de sistemas:** Verificando el sistema del computador, hasta un punto dado, utilizando el mismo computador, con el fin de determinar el grado de confianza que ofrece los reportes obtenidos.

Las posibilidades de cada uno de ellos se da en: La Verificación de datos, que está compuesta por cuatro tipos de programas de ordenador:

1. Programas de Auditoría de Uso General en Computadoras. Son herramientas diseñadas por firmas de Auditoría para asistir a los auditores en la lectura de los registros, preparados por el sistema de una empresa, para obtener información útil para una Auditoría. El uso de las instalaciones propias es la primera posibilidad a considerar por el auditor, decisión que se toma después de tener el visto bueno de la entidad. Otro tipo de consideración que el auditor debe evaluar cuidadosamente antes de decidir una aplicación son los siguientes:
 - a) Tiempo, grado de experiencia y costo involucrado.
 - b) Beneficio indirecto potencial, de relación e imagen, que la utilización de



estos programas puede generar.

- c) Efecto positivo en la moral del equipo de trabajo derivado de la automatización del trabajo rutinario.

En términos generales los programas de Auditoría de uso general en computadoras suelen realizar los siguientes funcionamientos:

- **Input:** Lectura de la información contenida en los archivos de una entidad y conversión de la misma en un formato estándar, pero ser procesados posteriormente.
- **Proceso:** Inclusión o exclusión de registros preestablecidos. (Realización de operaciones matemáticas, de comparaciones de datos, obtención de sumas y subtotales, selección de partidas).
- **Output:** Impresión de la información deseada y documentos tales como confirmaciones del cliente.

2. **Programas de Uso General.** Los programas de este tipo que en la actualidad se vienen utilizando, son baratos y en continuo proceso de adaptación y mejora que casi es imposible enumerarlos. Dichos programas suelen ser diseñados de tal forma que su uso pueda ser efectuado, sin mayor dificultad, por auditores, sin grandes conocimientos especiales de informática, programación, etc. Suelen constituir un paquete que contiene varias rutinas, o programas individuales, que pueden, a discreción del auditor, realizar funciones diferentes en una proceso consecutivo o simultaneo.
3. **Programas especiales de uso específico.** Son programas hechos especialmente para resolver las necesidades de una situación en particular. Sus funciones son prácticamente ilimitadas, ya que estos programas son siempre diseñados a la medida.
4. **Módulos de Auditoría Especiales.** Son una extensión de la anterior. La diferencia estriba en que en vez de escribirse programas individuales para uso específico. Ciertas rutinas de Auditoría pueden introducirse dentro el sistema regular del proceso de la entidad.



Programas para resolver problemas específicos. Este tipo de programas son tan variados como los problemas, pueden ser muy diversos. A modo de ejemplo se señala algunos:

1. **Programas para la revisión analítica**, consisten en herramientas de ayuda para su realización utilizando técnicas de regresión matemática.
2. **Programas financieros**, son diseñados para resolver problemas de tipo financiero, como pueden ser en determinar el interés efectivo de un préstamo, calcular su cuadro de amortización o determinar el tipo de rentabilidad real de una inversión.

EL DISEÑO ELECTRONICO DE PAPELES DE TRABAJO

Es común que en los auditores inexpertos, después de terminar la confección de los papeles de trabajo, exista información redundante porque el revisor es incapaz de entender el trabajo ejecutado o porque no soportan las conclusiones que el auditor alcanzado lo cual, se podría haber evitado con la ayuda de una hoja de cálculo.

Para el diseño de la misma el auditor debe tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1. **El tipo de datos que van a ser manipulados**, ya que la mayoría de los que el auditor necesita pueden ser colocados en forma de matriz, por ejemplo, las filas pueden ser los desembolsos en las columnas atributos de esos desembolso.
2. **El orden cronológico de manipulación de los datos**, cuando la diseñan debe tener en cuenta de que datos dispondrá en primer lugar y de cual más en adelante.
3. **La posibilidad de disponer de información para futuros usuarios y revisores**, ya que el propósito de las hojas de cálculo es mostrar que ciertos datos fueron probados para demostrar ciertas hipótesis. Por tanto, deben ser diseñadas de tal forma que permitan que los lectores puedan entender las conclusiones del auditor y el camino seguido para llegar hasta ellas, además de



su razonabilidad y su exactitud en los cálculos.

Una de las grandes ventajas de las hojas de cálculo es, su posibilidad de ser utilizadas en situaciones semejantes que ocurran en diferentes Auditorías, por tanto, cuando se diseñan, se debería tener en cuenta esta circunstancia y estructúrala de forma que exista un módulo de entrada de datos de variables para que los usuarios no expertos utilicen esta parte exclusivamente Su estructura tendrá:

La **cabecera** que contiene la información básica sobre la hoja de cálculo: nombre de la entidad, fecha de la Auditoría, título del trabajo que se va a ejecutar, revisor, etc.

En la **base de datos** esta la información que va a ser probada, normalmente una transacción o una observación de Auditoría. Las pruebas se ejecutaran en la sección de análisis, cuando estas dependen de ciertas variables que son específicas de cada Auditoría.

Algunas veces dependen de criterios que se deben modificar y adaptar al trabajo y que se almacenan en una sección genérica denominada: criterios. La sección de documentación contiene las indicaciones de referencia acerca de la hoja de trabajo.

EL SOFTWARE DEL REA

El Registro de Economistas Auditores, dispone de una herramienta informática construida sobre el paquete integrado Word de Microsoft Corporation. Dispone de cuatro módulos: un procesador de textos, una hoja de cálculo con gráficos, una base de datos y un módulo de comunicaciones electrónicas. Se puede utilizar WORD directamente sin la aplicación o iniciarla dentro de dicho entorno. En definitiva, esta consiste en una serie de macros, activables para partir de menús que nos permite llevar a cabo las diferentes funciones usando las utilidades necesarias en cada momento (cálculos, tratamiento de textos, etc.) accediendo a cada uno de los módulos referido del menú.

La aplicación está destinada fundamentalmente a la construcción de los papeles de



trabajo a partir de una serie de estructuras básicas, existentes, aunque además dispone de una serie de módulos:

1. **Módulo de control de partes de horas.** Permite poner a disposición de los auditores una herramienta creada de fácil manejo, adaptación y modificación con la que este pueda llevar el control del tiempo incurrido por trabajador y por empresa.
2. **Módulo de utilidades.** Es un módulo conectado con el procesador de textos, que facilita al auditor los siguientes documentos: 1.Normas de Auditoría 2.Reglamento de Auditoría 3.Normas Contables 4.Normas de Valoración 5.Manual de Auditoría del REA y 6.Normas de elaboración de los Estados Financieros.
3. **Módulo de herramientas.** Donde se accede a las siguientes aplicaciones:
 - **Recálculo de amortizaciones.** Calcula las amortizaciones según los sistemas de: método lineal, regresivo, de las suma de los dígitos.
 - **Cuadro** de préstamos y créditos
 - **Análisis por ratios.** Calcula ratios financieros (liquidez, solvencia, endeudamiento, capital circulante, liquidez inmediata) y económicos (margen, rotación, rentabilidad económica y financiera)
 - **Modulo estadístico.** Este ofrece tres modelos para diseñar los planes de muestreo de aceptación por revisión de atributos mas utilizados en Auditorías así como un generador de números aleatorios que permita la aplicación efectiva de cualquiera de ellos.
 - **Control de partes de horas y gastos.** Su objetivo es el control de cada empresa
 - **Circularizaciones,** que permite las siguientes opciones: 1 .entrada de datos para circularización, 2.clientes, 3.proveedores y 4.bancos.

Él módulo de papeles de trabajo, como se indicó antes es él modulo principal. Por mediación de él se confecciona y gestiona los papeles de trabajo de cada empresa.



Constando de las siguientes opciones:

MODULO DE PAPELES DE TRABAJO

1. Entrada de datos
2. Entrada de datos preliminar
3. Programas de trabajo
4. Estados Financieros
5. Papeles de trabajo
6. Cuestionarios de control interno
7. Actualización preliminar
8. Actualización de entrada de datos
9. Actualización de asientos de ajuste
10. Asientos de ajuste

Dentro de la opción Programas de trabajo y cuestionarios de Control Interno se obtienen los programas y los cuestionarios de control interno estándares, aunque permite hacer manualmente los cambios que se deseen con el fin de adaptarlos a la empresa.

Papeles de trabajo, es la opción que nos permite acceder a todos los papeles de trabajo. 1. Papeles de trabajo de activos, 2.de Pasivos, 3. De ganancias y pérdidas4. Estándar, 5. Hoja de notas, 6.Cuentas no asignadas de balance, 7.Cuentas no asignadas de ganancias y pérdidas.

SOFTWARE DEL ICJC

La aplicación informática recomendada por el ICJC, es un paquete informático denominado CJC Auditor que ha sido desarrollado por Sinfopac S.A., y consta de los siguientes módulos:

Modulo operativo

Es el soporte de las tareas técnicas y profesionales del auditor contemplando el trabajo de campo, la planificación, emisión de informes, circularizaciones y recogida de datos de la empresa auditada. Realiza, entre otras, las siguientes



funciones:

1. Papeles de trabajo

- Balance de comprobación
- Estados financieros de trabajo
- Cédulas sumarias
- Papeles de detalle
- Plan de cuentas del cliente a efectos de Auditoría
- Ajustes y reclasificaciones

2. Informes

- Estados Financieros previos o definitivos
- Informe de gestión

3. Estadísticas aplicada a Auditoría: facilitan una serie de información que ayuda a decidir en qué área hay mayor posibilidad de riesgo obteniendo entre otras:

- Evolución porcentual a 2 y 5 años
- Comparación ejercicio anterior/actual
- Análisis de variaciones materiales

4. Ratios: Establece los elementos de apreciación complementarios para estudiar las variaciones de hasta cinco ejercicios y facilitar los informes con los comentarios que desee añadir el auditor. Los ratios más usuales se entregan ya definidos como estándar.

5. Circularizaciones mediante una solución matemática y estadísticamente rigurosa que combina posibilidades opcionales que no limitan los criterios de cada auditor. Simulación y selección definitiva de la muestra de acuerdo con la población, estratos y el porcentaje de cobertura deseado. Relación de una población y una muestra por estratos con indicación de la cantidad y porcentaje sobre el total de la población y la muestra seleccionada. Cruce con papeles de trabajo. Control de envíos y respuestas. Seguimiento y control de conciliaciones con posibilidad de incluir ajustes, reclasificaciones y comentarios. Resumen de conciliaciones. Estadísticas de resultados. Las



- muestras a circularizar seleccionados al azar, por el auditor o de forma mixta.
6. Cuestionarios de control interno. Partiendo de cuestionarios mediante parámetros y adaptables a la filosofía de trabajo de cada auditor se puede obtener una apreciación de la situación del cliente auditado y, si lo estima oportuno, establecer un comentario para cada cuestión que afiance su evaluación. En función de una o varias respuestas que cumplan una condición determinada, se producirá la carta de recomendaciones.
 7. Programas de trabajo. Incorpora una guía básica con la opción de ampliarla, modificarla o sustituirla, de acuerdo con las características del trabajo.
 8. Cierre del ejercicio, Al cerrar cada ejercicio se mantienen los datos precisos de los 5 últimos ejercicios para permitir seguir su ejecución y análisis de los saldos y facilitar la preparación de previsiones e informes. Conservación de la información cliente/ejercicio.
 9. Enlaces con Software Standard. Conversión a ASCII de todos los ficheros de datos del sistema, con lo que el auditor podrá seguir utilizando o presentando sus informes con estética del software standard, incluso gráfico.

PREPARACIÓN DEL INFORME, SU EVALUACIÓN

Una vez que el auditor tiene a su disposición la Evidencia obtenida, debe evaluarla objetivamente y con el debido cuidado con objeto de que la opinión que se forme a partir de ella sea correcta. Esta Evidencia, en definitiva, es el resultado de la aplicación de los procedimientos de Auditoría, y es la que proporciona al auditor la base para opinar sobre la razonabilidad de los Estados Financieros que revisa y que ha quedado recogida en los papeles de trabajo. Pero previamente deberá revisarlos con objeto de:

1. Comprobar que todo el trabajo se ha completado
2. Verificar que los procedimientos aplicados concuerdan con los indicados en el programa de trabajo
3. Decidir si dispone de una Evidencia mínima que cumpla las características



que definimos, es decir, sea suficiente y adecuada

Por tanto, en los papeles de trabajo en donde encontramos la fuente para decidir la opinión de Auditoría y para redactar el informe, porque después de revisar La Evidencia obtenida se necesita tener un juicio claro para concluir si esa Evidencia que se ha conseguido es suficiente y adecuada. El auditor debe aplicar de nuevo el Enfoque de Riesgo y tener en cuenta los niveles establecidos de Importancia Relativa.

Cuando finaliza el trabajo de campo, se prepara un borrador de la opinión que, junto con los papeles de trabajo, se pone a disposición del auditor encargado del mismo para su revisión, porque en este momento, el auditor cuenta con todos los elementos de juicio y Evidencias necesarias para emitir su opinión final sobre los Estados Financieros. Todos estos elementos deberán ser cuidadosamente ponderados para llegar a una conclusión final sobre cada una de las cuentas de dichos estados. En esta ponderación debe cumplir un papel preponderante el principio de Importancia Relativa y en este sentido cabe recordar que será significativo aquello que, como consecuencia de su omisión o de inadecuada presentación, podría provocar un cambio en las decisiones que los lectores del informe pudieran llevar a cabo.

La opinión del auditor, es un juicio revelador y pone todo a la luz, aunque ello pueda suponer contradicción para la empresa. El informe ha de fundamentarse en juicios de hecho y no en juicios de valor, definido como el criterio de manifestación que hace el auditor sobre un hecho, al que ha llegado mediante el razonamiento de ordenar ideas, juicios y raciocinio. Es un razonamiento deductivo, se asienta en una lógica subjetiva, y tiene el peligro de caer en un falso razonamiento y, por tanto, puede concluir en dar un criterio erróneo.

La evaluación de La Evidencia debe efectuarse desde la perspectiva del modelo de riesgo. Y que, dado el nivel de Importancia Relativa, el Riesgo de Auditoría puede ser dividido en dos partes:

1. **Riesgo general de Auditoría**, relacionado con los Estados Financieros como un todo.



2. **Riesgo individual de Auditoría**, relacionado con una cuenta individual de balance.

A partir de la fórmula del SAS NQ 47, esquematizan el proceso de razonamiento que sigue el auditor con relación al Riesgo de Auditoría cuando planifica y evalúa La Evidencia obtenida, al que definen como Modelo Conceptual con propósitos de los efectos del riesgo de Auditoría. Este proceso se muestra en lo siguiente:

Decidir el RIESGO GENERAL PLANEADO de la Auditoría

Asignar el RIESGO GENERAL PALANEADO a RIESGOS INDIVIDUALES DE AUDITORÍA para las cuentas individuales

Averiguar los RIESGOS INDIVIDUALES DE AUDITORÍA para las cuentas individuales a partir de La Evidencia obtenida

Averiguar el RIESGO GENERAL DE AUDITORÍA a partir de La Evidencia obtenida

Comparar el RIESGO GENERAL obtenido y planeado para determinar si se aceptan los Estados Financieros como correctamente presentadas o no significativamente erróneas.

Partiendo de la consideración del riesgo general como bajo, es necesario resolver el problema de su asignación a las cuentas individuales. En realidad debe asignarse según su Importancia Relativa en los Estados Financieros. Si una cuenta es especialmente significativa debe asignársele un muy bajo nivel de riesgo individual con objeto de aumentar el esfuerzo de Auditoría, y viceversa.

Antes de emitir una opinión sin salvedades, el auditor debe estar convencido de que el Riesgo General de Auditoría es bajo y que no existe un método matemático para combinar los Riesgos de Auditoría Individuales, de cada ciclo o área. Otro aspecto, además del resultado de las pruebas, es lo que se denomina la **impresión del auditor**, referida a la sensación que adquiere el auditor en su contacto con la empresa, por las entrevistas realizadas durante las veces que la visita. Son como el orden en los documentos y archivos o la impresión personal recibida sobre la



preparación relacionada con la contabilidad de los gerentes y responsables del sistema de Control Interno o el ambiente captado.

Por lo tanto se define *la teoría de la evaluación de La Evidencia como la valoración final, realizada mediante un razonamiento deductivo, de La Evidencia obtenida y de la impresión del auditor, considerando el Principio de Importancia Relativa y el Riesgo General de Auditoría, con objeto de obtener una opinión sobre La razonabilidad con que los Estados Financieros reflejan la imagen fiel de la empresa.*

8.5. INFORME DE AUDITORÍA

El informe de Auditoría es el que emite el auditor para expresar su opinión acerca de la razonabilidad con la que se presentan los Estados Financieros de la empresa auditada, la imagen fiel y en el que comunican la descripción del trabajo efectuado y el resultado de sus investigaciones. Las Normas sobre informes de Auditoría lo definen *como un documento mercantil en el que se muestra el alcance del trabajo efectuado por el auditor V su opinión profesional sobre las mismas. de acuerdo con lo establecido en la Auditoría de Estados Financieros. disposiciones que se dicten en su desarrollo V las propias Normas de Auditoría.*

Según la Norma de Auditoría N° 2, Publicación N° 26 emitida por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad emitida por el Colegio de Auditores de Bolivia, que indica: que se aplica a dictámenes o informes de auditores, emitidos en relación con el examen de estados financieros que tienen por objeto presentar la situación financiera, los resultados de operaciones y los cambios en la situación financiera, preparados por la gerencia de acuerdo con Normas Contables aceptadas en Bolivia

Su contenido sufrió pocas modificaciones a través de la historia y el SAS N°58 presenta el informe estándar de Auditoría según el AICPA y se resume así:

1. Se añade un párrafo introductorio que diferencia la responsabilidad por los Estados Financieros, que es la dirección de la sociedad, de la



responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre dichos Estados Financieros.

2. En el párrafo del alcance:
 - Se incluye un análisis de que una Auditoría da una seguridad razonable de que los Estados Financieros no contienen desviaciones o errores significativos.
 - Se añade también un análisis de qué es una Auditoría
3. En el párrafo de la opinión, se suprime la referencia a la uniformidad y se establece que, en el caso de que haya una excepción a este principio, esta se expresara en un párrafo que seguirá al de la opinión y que tendrá la consideración de párrafo explicativo, en lugar de considerarse como salvedad como anteriormente.
4. Se ha cambiado la forma en que se tienen que reflejar en el informe las incertidumbres y la duda de que la empresa pueda continuar como empresa en marcha. Anteriormente, estas situaciones se reflejaban como salvedades encabezadas con la expresión, **sujeto** a, mientras que la nueva norma establece que sean incluidas en un párrafo explicativo de la opinión. En el informe nuevo del AICPA, también se han incorporado nuevos enunciados, pero estos van por otra línea, la de aclarar explícitamente los siguientes extremos:
 - La responsabilidad del auditor y la de quien prepara los Estados Financieros (la dirección de la sociedad) son distintas.
 - Una Auditoría se planifica y realiza para asegurarse de que no hay errores o desviaciones significativas. Con esto, se informa de que el auditor no es responsable por errores o diferencias pequeñas o que no sean significativas dentro de los Estados Financieros en su conjunto.
 - Una Auditoría consiste fundamentalmente en:
 - a) *Examinar*, de manera selectiva, La Evidencia en la que se



basan los importes y desgloses incluidos en los Estados Financieros.

- b) *Determinar la validez de los Normas Contables utilizadas y de las estimaciones realizadas por la dirección.*
- c) *Evaluar si los Estados Financieros representan adecuadamente la situación financiera-patrimonial y del resultado de las operaciones de la entidad*

5. El auditor afirma de que la Auditoría realizada es base suficiente como para expresar su opinión profesional.

8.6. ELEMENTOS BÁSICOS DEL INFORME

Los elementos básicos que debe contener el informe de Auditoría independiente de los Estados Financieros son los siguientes:

Título o identificación del informe, deberá identificarse *como "Dictamen del auditor independiente"* con objeto de distinguirlo de los informes sobre otros trabajos de revisión y verificación de estados o documentos contables.

Identificación de los destinatarios y de las personas que solicitaron el trabajo. Ira dirigido normalmente a quien lo contrato, los Accionistas o el Consejo de Administración de la empresa o entidad auditada.

Identificación de la empresa o entidad auditada, contendrá el nombre o razón social completos de la empresa o entidad objeto de la Auditoría.

Párrafo de alcance de la Auditoría, este párrafo, que será el primero del informe, incluirá:

1. Identificación de cada uno de los Estados Financieros que se adjuntan al Dictamen, la designación completa del ente a quien pertenece, la fecha y el periodo al que se refieren.
2. Declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la gerencia del ente examinado y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los mismos basados en su Auditoría.



3. Declaración de que la Auditoría fue efectuada con Normas de Auditoría.
4. Declaración de que las Normas de Auditoría requieren que el auditor planee y ejecute la Auditoría para obtener razonable seguridad respecto a si los Estados Financieros están libres de presentaciones incorrectas significativas
5. Declaración de que la Auditoría incluye: Examinar en base a pruebas, evidencias que sustenten los importes y revelaciones en los Estados Financieros, Evaluar las Normas Contables utilizados y las estimaciones significativas hechas por la gerencia, Evaluar la presentación de los estados financieros en su conjunto.
6. Declaración de que el auditor considera que su Auditoría le proporciona una base razonable para emitir su opinión.

Párrafo de opinión, el auditor manifestara en este párrafo de forma clara y precisa la opinión del auditor sobre si los Estados Financieros presentan razonablemente en todo aspecto significativo, la situación patrimonial del ente a la fecha del balance general, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera (flujos de efectivo) por el periodo terminado en esa fecha de acuerdo con Normas Contables.

Además, en este párrafo el auditor, hará constar la naturaleza de cualquier salvedad significativa sobre los Estados Financieros a través de la expresión **excepto por**, y en el caso de que estas fueran significativas se deberá de negar su opinión o expresar una opinión desfavorable.

Párrafo de salvedades, se debe utilizar una párrafo intermedio entre el párrafo de alcance y el de opinión, donde el auditor expondrá la salvedad o salvedades que mencionara posteriormente en su opinión, detallando su efecto en los Estados Financieros cuando este sea cuantificable o su naturaleza si esta no fuese susceptible de ser estimada razonablemente.

Párrafo de énfasis, en circunstancias excepcionales, el auditor debe poner énfasis sobre algún asunto relacionado con los Estados Financieros, aunque



figure en la Memoria, sin que ello suponga ningún tipo de salvedad en su opinión. Al no tratarse de una salvedad, no deberá hacer referencia a este párrafo de énfasis en el párrafo de opinión. Pero en ningún caso un párrafo de salvedad debe ser sustituido por uno de énfasis.

Párrafo sobre el informe de gestión, en él manifestara el alcance de su trabajo y si la información contable que contiene concuerda con las de la Estados Financieros del ejercicio.

Firma del auditor, con la aclaración de su nombre y apellido y su correspondiente matrícula, el informe debe ser firmado por el auditor que hubiera dirigido el trabajo. En el caso de sociedades de Auditoría se menciona el nombre de la razón social respectiva y la firma corresponderá a uno o varios socios auditores responsable de la emisión del dictamen.

8.7. TIPOS DE OPINIÓN

Las clases de opinión profesional que un auditor emite sobre los Estados Financieros examinadas pueden clasificarse así:

1. Sin salvedades
2. Con salvedades
3. Adversa
4. Abstención de opinión

SIN SALVEDADES

De acuerdo con la Norma Técnica, el auditor manifiesta de forma clara y precisa que los Estados Financieros expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa auditada, de los resultados de sus operaciones y de los cambios en la situación financiera de la entidad de acuerdo con Normas Contables durante el ejercicio anual terminado en esa fecha y si contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con Normas Contables. Y si dichos Normas guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior. Este tipo de opinión solo podrá expresarse cuando concurren las circunstancias siguientes:



1. Se haya realizado el trabajo sin limitaciones de acuerdo con las Normas de Auditoría.
2. Los Estados Financieros, incluyendo la información necesaria y suficiente en la Memoria para su interpretación y comprensión adecuada, se hayan formulado de conformidad con los Normas Contables guardando uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

CON SALVEDADES

La opinión con salvedad, declara que, excepto por los efectos del asunto o asuntos a los que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación patrimonial y financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera (flujos de efectivo) de la entidad de acuerdo con Normas Contables.

ADVERSA

La opinión adversa, supone manifestar que los Estados Financieros tomados en su conjunto no presentan razonablemente la situación patrimonial y financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera (flujos de efectivo) de la entidad de acuerdo con Normas Contables.

Para que el auditor llegue a expresar una opinión de este tipo, es preciso que haya identificado errores, incumplimiento de Normas de Contabilidad, incluyendo defectos de presentación de la información que, a su juicio, afecten a los Estados Financieros en una cuantía o concepto muy significativo o en un número elevado de capítulos.

ABSTENCION DE OPINION

Cuando el auditor no ha obtenido La Evidencia necesaria para formarse una opinión sobre los Estados Financieros tomada en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre los estados Financieros, es decir, una **Abstención de opinión** La necesidad de abstener la opinión puede



originarse exclusivamente por:

1. Limitaciones al alcance y/o
2. Incertidumbres de importancia y magnitud muy significativas

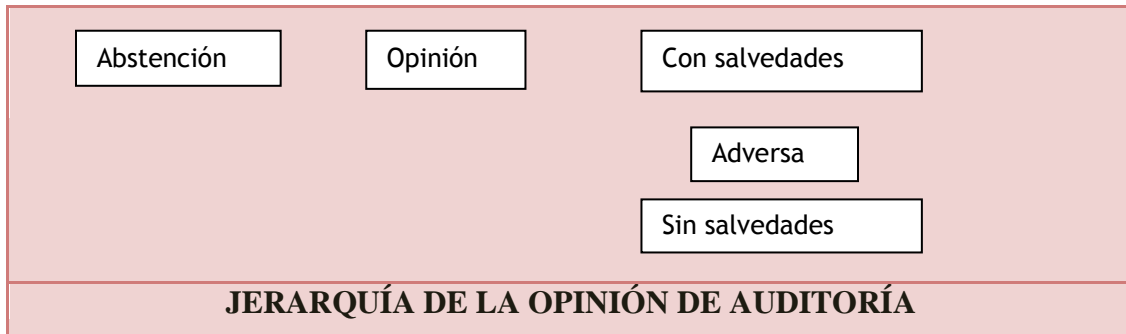
Las circunstancias más normales que conducen a estos tipos de opinión, siempre y cuando su efecto sea significativos son los siguientes:

1. Limitaciones al alcance del trabajo realizado
2. Errores o incumplimientos de las Normas de Contabilidad, incluyendo omisiones en la información necesaria.
3. Cambios durante el ejercicio, con respecto a las Normas de Contabilidad utilizados en el ejercicio anterior.
4. Incertidumbre con respecto a acontecimientos o hechos futuros, cuya resolución no es susceptible de estimación razonable.

La importancia tanto en la naturaleza como magnitud de alguna de las circunstancias mencionadas o la combinación de varias de ellas es generalmente la razón para que el auditor decida la clase de opinión a emitir. El tipo de informe viene determinado por las razones por las cuales el auditor no puede expresar una opinión sin salvedades, los hechos enumerados van a provocar una opinión de que el efecto sobre los Estados Financieros sea poco significativo (opinión sin salvedades), significativo (opinión con salvedades), o muy significativo (opinión adversa o denegada). El efecto es significativo cuando se superan los niveles de Importancia Relativa.

8.8. EL MODELO DE DECISIÓN PARA LA OPINIÓN FINAL

Los hechos enumerados, prueban una opinión u otra en función de que el efecto sobre los Estados Financieros sea poco significativo (opinión sin salvedades), significativo, o muy significativo. El efecto es significativo cuando se superan los niveles de Importancia Relativa. Cada uno de los hechos puede ser detectado en toda división de Auditoría, por lo que en cada una de ellas es posible una opinión parcial.



Una vez obtenidas las opiniones de áreas, serán agregadas con el fin de obtener la opinión global. Naturalmente, bastaría con que un área provocara una opinión denegada para que la opinión global fuera de este tipo, por lo que establezcan una jerarquía en los tipos de opinión atendiendo al criterio de que la primera aparición de tal opinión condiciona la opinión global de Auditoría.

8.9. CIRCUNSTANCIAS QUE AFECTAN A LA OPINIÓN EN EL INFORME DE AUDITORÍA

De acuerdo con las Normas sobre informes, las circunstancias con efecto en la opinión del auditor se expresan así en el informe de Auditoría:

LIMITACIÓN AL ALCANCE

Ante una *limitación al alcance*, si se emite una opinión con salvedades se detallaran las limitaciones en un párrafo intermedio, y el párrafo de alcance deberá indicar: ... nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los Estados Financieros en su conjunto basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad indicada a continuación, el trabajo ha sido realizado de acuerdo con ... y el párrafo de opinión se redactara: en nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos ... , los Estados Financieros adjuntos expresan ...

En caso de *abstención de opinión*, además de lo mencionado en cuanto a



salvedades para los otros párrafos, la opinión indicara: Dada la importancia de la limitación el alcance de nuestro trabajo descrito en la salvedad anterior, no podemos expresar una opinión sobre los Estados Financieros adjuntos.

ERROR O INCUMPLIMIENTO DE NORMAS DE CONTABILIDAD

En el párrafo de opinión se hará referencia al párrafo intermedio excepto por (opinión con salvedades) o no expresan (opinión desfavorable), como sigue:

1. Si emite una *opinión con salvedades*, el auditor detallara en uno o varios párrafos intermedios los errores, en cumplimientos u omisiones de información y sus efectos en los Estados Financieros, y el párrafo de opinión indicara ... En nuestra opinión, excepto por la salvedad anterior los Estados Financieros adjuntos expresan... (cuando existen errores o incumplimiento de Normas Contables) o En nuestra opinión excepto por la omisión de la información que se detalla en la salvedad anterior, los Estados Financieros adjuntos expresan... (en el caso de presentación incompleta).
2. Cuando la opinión sea desfavorable, no se dará ninguna opinión sobre la uniformidad en la aplicación de las Normas de Contabilidad, pero todos los asuntos que han provocado dicha opinión y sus efectos en los Estados Financieros deben ser expresados en párrafos intermedios, y la opinión indicara: En nuestra opinión, dada la importancia del efecto de las salvedades anteriores, los Estados Financieros adjuntos no expresan ... Además, deberemos tener en cuenta que el auditor está obligado a cuantificar el efecto del error o incumplimiento, por tanto, si la empresa o entidad auditada no facilita la información necesaria y suficiente para ello, el auditor se encontrara ante un incumplimiento y/o una limitación al alcance de su trabajo, según procediera, a manifestarlo en el informe de Auditoría.

INCERTIDUMBRE

Si la estimación de la incertidumbre efectuada por la empresa o entidad se considera no razonable en base a La Evidencia disponible, el informe de



Auditoría deberá redactarse con salvedad por incumplimiento de Normas de Contabilidad, tal como se indicó en el punto anterior. Independientemente de si la empresa o entidad realiza o no una estimación pero no se pudiera obtener La Evidencia necesaria para evaluar si el desenlace final puede ser razonablemente estimado y, por tanto, juzgar cualquier estimación de la empresa o entidad, no se considerara como talla incertidumbre sino como una limitación al alcance, expresándose de acuerdo con lo mencionado anteriormente.

Si el auditor de Estados Financieros decide abstener su opinión, el párrafo de opinión absteniéndose se redactara: debido a la importancia de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, no podemos expresar una opinión sobre los Estados Financieros adjuntos.

CAMBIO EN LOS NORMAS DE CONTABILIDAD APLICADAS

Si ha habido uniformidad en las Normas de Contabilidad aplicados para la preparación de los Estados Financieros del ejercicio respecto al ejercicio anterior, deberá expresarse en el párrafo de opinión,... de conformidad con Normas Contables que guarden uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior. Cuando el informe del Auditor se refiera a los Estados Financieros de dos o más ejercicios, a la uniformidad se entenderá referida a los ejercicios presentados, mencionando en el párrafo de opinión... de conformidad con Normas Contables aplicados uniformemente.

Cuando se hubiera producido un cambio, afectando de forma significativa a la comparabilidad de los Estados Financieros, se deberá mencionar expresamente en el párrafo de opinión de que existe una salvedad a la aplicación uniforme de Normas de Contabilidad. Normalmente no será necesario incluir un párrafo intermedio, siendo suficiente la referencia a una nota explicativa de la Memoria que detalla el cambio y cuantifiqué el efecto, ...de conformidad con Normas de Contabilidad que, excepto por el cambio con el que estamos de acuerdo de (breve descripción del cambio), según se describe en la Nota X guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.



No obstante, si se considera que la nueva Norma Contable adoptada no es de general aceptación o no está justificado, nos encontramos ante un caso de incumplimiento de Normas Contables incluyéndose la salvedad correspondiente en el informe de Auditoría.

8.10. INFORME DE CONTROL INTERNO RECOMENDACIÓN Y SUGERENCIAS

Se trata en dos aspectos diferentes que se entrelazan entre sí: Recomendaciones y sugerencias. **Las recomendaciones**, es la técnica de sugerir y ofrecer soluciones, no imponer. El informe va dirigido a la empresa, en donde el auditor manifiesta las debilidades o deficiencias observadas en el sistema de Control Interno durante el proceso de Auditoría, incluyendo, si lo estima oportuno, sugerencias o recomendaciones.

El informe sobre el Control Interno es un servicio adicional de la Auditoría, y la empresa lo espera con tanto o mayor interés que el dictamen. Este informe ha de ser el resultado de un trabajo persistente y meticulado, no espectacular pero sí eficaz.

El modelo del informe sobre el sistema de Control Interno podría contener la siguiente estructura:

- ⇒ Destinatario
- ⇒ Alcance del trabajo realizado
- ⇒ Comentarios y recomendaciones
- ⇒ Anexos

Las **sugerencias**, se deben mencionar, respecto a los constantes cambios y avances, ya que la empresa desea mantenerse y participar activamente en este cambio, generando nuevas ideas, técnicas, procesos, sistemas, etc. Luego cualquier sugerencia que a la empresa se le haga le concede gran valor pues uno de los valores que más crisis origina en la empresa es el retraso en el factor cambio, tanto



interno como externo.

El Auditor, por su actividad profesional, está situado en una posición objetivamente estratégica para aportar sugerencias a la empresa ante las perspectivas del devenir, y adecuar sus estados en base a un plan estratégico que requiere su elaboración en donde se plasmen objetivos, hechos, soluciones y precauciones. La empresa siempre recibirá de buen grado las sugerencias específicas, lo que supone vivir de cerca la problemática del negocio de la empresa, su organización y sus productos.

Las sugerencias específicas pueden ser sobre: Los Estados Financieros, operaciones realizadas, operaciones fiscales, sistemas de Control Interno, confiabilidad de las provisiones, etc.



TERCERA PARTE

CONCLUSIÓN

CAPÍTULO IX

9. LA DOCUMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA

9.1. CONCLUSIÓN

La Evidencia: Un instrumento que Garantiza la Calidad del Informe de Auditoría Financiera es *"la herramienta adecuada, utilizada por todo profesional auditor para obtener Evidencia suficiente y competente, aplicando procedimientos de cumplimiento y sustantivos, permitiendo obtener conclusiones en las cuales basa su opinión sobre la información financiera"*.

La Evidencia se puede conseguir de muy diferentes formas y fuentes. Todo punto específico de evidencia se encuentra interrelacionado con otros en muy diversas formas, a través de la lógica y la mecánica de las cuentas mismas, del propio sistema contable y de las operaciones del cliente. Como también la acumulación de elementos de evidencia crea en ocasiones excesiva confianza en el auditor y le induce, llegado un determinado nivel de acumulación de información fiable, a creer que ha conseguido la necesaria evidencia.

La evaluación previa en una organización ofrece una imagen de la situación por la que atraviesa este en un momento determinado. Esta imagen de gran utilidad permite contar con bases sólidas para cualquier acción que se desee intentar. La realización de la evaluación de las actividades desarrolladas por un ente, es un conjunto de actividades que ejecutan los auditores que ayudan al cliente a percibir, comprender y actuar sobre los procesos que ocurren en su ambiente pudiendo aumentar su eficacia si aprende a diagnosticar sus propias fuerzas y debilidades, no hay ninguna organización perfecta, por lo que siempre existirán debilidades que



podrán ser compensadas.

La ausencia o ineficacia de un Sistema de Control Interno es de una administración débil e inadecuada, los riesgos se definen en función de las secuencias no deseadas que se producirían si no se alcanza los objetivos propuestas por el Ente. Ya que dentro las funciones para obtener evidencia mediante pruebas de cumplimiento el auditor tiene que ver con las afirmaciones de: Existencia (donde el control existe), Eficacia (donde el control esta efectivamente funcionando), Continuidad (donde el control ha funcionado así durante el periodo de que se pretende) y Confiabilidad. ,

En conclusión, el presente Proyecto propone mejorar la calidad del trabajo de la Auditoría Financiera con una Evidencia suficiente y competente, a partir de una adecuada evaluación de Riesgo y una Planificación detallada del trabajo a efectuar.



GLOSARIO DE TÉRMINOS

NIA´s

Norma internacional de Auditoría

IAPC

Comité internacional de prácticas de Auditoría

IMCP

Instituto mexicano de contadores públicos A.C.

NIC

Normas internacionales de contabilidad

REA

Registro de economistas y auditores de España

CTNAC

Concejo Técnico de Auditores y Contabilidad

CAUB

Colegio de auditores de Bolivia

ASEVERACIONES

Aseveraciones y representaciones de la dirección, explícitas o de otra forma que están incorporadas a los estados Financieros

OCURRENCIA

Una transacción o evento que se tuvo lugar y que pertenece a la entidad durante el periodo.

INTEGRIDAD

No hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas, sin revelar

VALUACIÓN


Un activo pasivo se registra a un valor apropiado en libros.

CUANTIFICACIÓN


Una transacción o evento se registra al monto apropiado y el ingreso o gasto es asignado al periodo apropiado.



BIBLIOGRAFIA

 **METODOLOGÍA, GUÍA PARA LA ELABORAR DISEÑOS DE INVESTIGACIÓN EN CIENCIA ECONÓMICAS CONTABLE Y ADMINISTRATIVAS.**

Méndez, Alvares Carlos Eduardo, Edith Mc Grawhili, Colombia, 1998

 **CONCEJO TÉCNICO NACIONAL DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD COLEGIO DE AUDITORES DE BOLIVIA,**
Publicaciones N°2 (NC1), 12 (NC2), 25 (NA1), 26(NA2) (BNA), 28, 29,30.

 **TESORERÍA DE LA AUDITORÍA FINANCIERA**

Guillermo Sierra M., Manual Orta Pérez

 **DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORÍA**

American isntitute of certified public acconuntants

 **NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

Comite Internacional de Practicas de Auditoría Declaraciones Internacionales de Auditoría, IFAC, Instituto Mexicano de Contadores públicos S.A. 1995, México

 **FUNDAMENTOS DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA**

Gitman, Lawrence J., Tercera Edición, Editorial Haria MExico 1986

 **BIBLIOTECA PRACTICA DE CONTABILIDAD**

Cultural, Sociedad Anónima de Ediciones, 1987, Madrid –España

 **TRATADO DE AUDITORÍA**



Enrique Fowler NExton, Ediciones Interoceanicas S.A. Argentina 1998.



MANUAL DE CONTROL INTERNO

Rubén Oscar Rusenas, Edit cadgallo S.A. Argentina



MANUAL DE CONTROL INETERNO

Ruben Oscar Rusenas, Edit. Cadgallo S.A. Argentina



MANUAL DE AUDITORÍA

Federación Argentina de Concejo profesionales de ciencias Económicas,
CECYT, Área Auditoría, Informe N° 5



AUDITORÍA OPERATIVA

Gastón Loma – Rubén Centellas _ Talleres Gráficos de EMEGE España



SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Contraloría General del Estado



SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y CONTROL GUBERNAMENTAL

Ley 1178 y Decretos Reglamentarios



TEORIA DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Guillermo Sierra M., Manual Orta Pérez



DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORÍA

American Institute Of Certified Public Accountants, SAS 1 al 72 Instituto
Mexicano de contadores Publicos S.A. 1995 Mexico.



 **NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

Comité Internacional de Prácticas de Auditoría

 **CONTROL INTERNO POR OBJETIVO Y CICLOS DE TRANSACCIONES Y EL MUESTREO ESTADÍSTICO EN AUDITORÍA**

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto, mexicano de contadores Públicos A.C. 1990.

 **AUDITORÍA MONTAGO MERY**

Instituto Americano De Contadores Públicos, Philip Defliese, Jerry Sullivan, Hanry Jaenicke Gnospelius, Edit. Limusa S.A. Grupo Norriega de Editores, 1992 México.

 **EL PENSAMIENTO ORGANIZATIVO DEL TAYLORISMO A LA TEORIA DE LA ORGANIZACIÓN**

Bernardo, tercera edición , EdiT. Paidós buenos aires 1979

 **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

Naghi, Mohammad, Edit. Limusa, Mexixo, 1988