

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS**

**CARRERA DE CONTADURIA PÚBLICA**



**GABINETE DE AUDITORÍA FINANCIERA**

**PLAN EXCEPCIONAL DE TITULACION PARA ANTIGUOS  
ESTUDIANTES NO GRADUADOS**

**MODALIDAD ACTUALIZACION**

Trabajo Informe presentado para la obtención del grado de Licenciatura

**POR: SASHA DEBORAH MOLLINEDO LEÓN BRAVO**

LA PAZ - BOLIVIA

Noviembre de 2015

**Dedicatoria:**

Dedico el presente trabajo a mi familia en especial a mis hijos, por haberme brindado siempre su comprensión y su apoyo incondicional en esta oportunidad, para poder concluir mis estudios superiores, y finalmente agradecer a Dios por darme la fuerza y la capacidad de haber concluido este Programa.

**Agradecimiento:**

Quiero agradecer, a la Universidad Mayor de San Andrés, por darme la oportunidad de poder concluir mis estudios a través del Programa PETAENG, asimismo, a todo el plantel docente quienes con su esfuerzo y dedicación hicieron posible este objetivo y a mis compañeros por su colaboración y grado de compañerismo demostrado en este tiempo.

## RESUMEN

### GABINETE DE AUDITORÍA FINANCIERA

La NIA-ES 315 establece que el objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Es decir, el auditor, al planificar una auditoría, debe realizar un análisis de los riesgos de auditoría que pueden existir al ejecutar el trabajo y al emitir su informe. Teniendo en cuenta ese análisis debe diseñar un conjunto de procedimientos de forma que los riesgos queden reducidos a un nivel aceptable a la hora de emitir el informe de auditoría. Es el denominado enfoque de auditoría basado en el análisis de los riesgos.

De acuerdo con este enfoque, el objetivo del auditor es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error. Una *seguridad razonable* es un grado alto de seguridad y se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de expresar una opinión inadecuada cuando las cuentas anuales contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza sus conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente.

Así, este enfoque implica, básicamente, tres pasos:

1. Identificar y valorar el riesgo de incorrecciones materiales en las cuentas anuales.
2. Diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría precisos en respuesta a los riesgos valorados y reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.
3. Emitir un informe escrito basado en la evidencia de auditoría obtenida y en las conclusiones de auditoría a las que se ha llegado.

## 2. Definiciones

A efectos del Manual, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

### Afirmaciones

Manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en las cuentas anuales y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

### Control interno

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

### Evaluar

Identificar y analizar los aspectos relevantes, incluyendo la aplicación de procedimientos posteriores cuando fuere necesario, para alcanzar una conclusión específica sobre dichos aspectos. "Evaluación", por convención, se utiliza únicamente en relación con un rango de cuestiones, entre ellas la evidencia, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la dirección ante un riesgo.

### Error

Una incorrección no intencionada contenida en las cuentas anuales, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar.

### Fraude

Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables de la entidad y o empresa, los empleados

Cuál es la importancia del enfoque en la Auditoría Administrativa:

La evaluación del desempeño organizacional es importante pues permite establecer en qué grado se han alcanzado los objetivos, que casi siempre se identifican con los de la dirección. Además de esto, también se valora la capacidad y lo apropiado a la práctica

administrativa. Es necesaria una evaluación integral, es decir, que involucre los distintos procesos y propósitos que están presentes en la organización. Debido a esto, cada auditoría administrativa deberá realizarse de forma distinta dependiendo de la organización.

Objetivo de una Auditoría: señalar las fallas y los problemas; presentar sugerencias y soluciones; y apoyar a los miembros de la empresa en el desempeño de sus actividades. Para ello la Auditoría les proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información concerniente a las actividades revisadas.

Objetivos de la Auditoría Administrativa:

- Control: Orientan los esfuerzos en su aplicación y poder evaluar el comportamiento organizacional en relación con estándares preestablecidos.
- Productividad: Dirigen las acciones para optimizar el beneficio de los recursos de acuerdo con la dinámica administrativa establecida por la organización.
- Organización: Determinan que su curso apoye la definición de la competencia, funciones y procesos a través del manejo efectivo de la delegación de autoridad y el trabajo en equipo.
- Servicio: Representan la manera en que se puede comprobar que la organización posee un proceso que la enlaza cualitativamente y cuantitativa con las expectativas y satisfacción de sus clientes.
- Calidad: Orientan que tienda a elevar los niveles de desempeño de la organización en todos sus contenidos y ámbitos- con el fin de producir bienes y servicios altamente competitivos.
- Cambio: Transforman en un instrumento que hace más transparente y receptiva a la organización (flexibilidad.)
- Aprendizaje: Permiten que se transforme en un mecanismo de aprendizaje institucional con el fin de que la organización pueda asimilar sus experiencias y las capitalice para convertirlas en oportunidades de mejora.
- Toma de decisiones.

o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. (Tiene el mismo significado que la expresión “irregularidad”).

## INDICE

### **CAPITULO I**

#### **GABINETE DE AUDITORIA FINANCIERA**

1.1.- INTRODUCCIÓN: .....	Pag. 1
1.2.- OBJETIVOS: .....	Pag. 2
1.3.- ASPECTOS METODOLOGICOS: .....	Pag.2
1.4.- ALCANCES: .....	Pag.3

### **CAPITULO II.-**

#### **MARCO PRÁCTICO**

2.1.- ANTECEDENTES:- .....	Pag.5
2.2.- DEFINICIÓN DE AUDITORIA:.....	Pag.7
2.3.- OBJETIVOS GENERALES: .....	Pag. 10
2.4.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS: .....	Pag.10
2.5.- CONCEPTOS Y N. A. G. As.....	Pag.11
2.6.- CLASIFICACIÓN DE LAS NAGAS:.....	Pag.11
2.7.- DEFINICIÓN DE LAS NORMAS: .....	Pag.12
2.7.1.- NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO: .....	Pag.13
2.7.2.- NORMAS DE PREPARACIÓN DEL INFORME: .....	Pag.15
2.8.- GENERALIDADES DE LA NORMA: .....	Pag.16

2.9.- CONJUNTO DE ESTADOS CONTABLES: .....	Pag.17
2.10.- COMPONENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS: .....	Pag.18
2.11.- AUDITORÍA FINANCIERA BASADA EN RIESGOS: .....	Pag.19
2.11.1.- RIESGOS: .....	Pag.24
2.11.2.- Riesgo de Control: .....	Pag.26
2.11.3.- Riesgo de Detección: .....	Pag.26
2.11.4.- Riesgo Inherente: .....	Pag.26
2.12.- SISTEMAS DE CONTROL DE RIESGOS: .....	Pag.28
2.12.1.- Sistemas Comunes de Gestión: .....	Pag.28
2.12.2.- Gestión de Riesgos: .....	Pag.29
2.12.2.1.- Servicios de Auditoría: .....	Pag.29
2.12.2.2.- Servicios de Consultoría:.....	Pag.30
2.12.3.- Riesgos inherentes al ambiente de sistemas de información Automatizados:.....	Pag.30
2.12.3.1.- La naturaleza de los riesgos y las características del Control Interno integrado al sistema de información automatizado:	Pag.30
2.13.- MEDICIÓN DEL RIESGO:.....	Pag.31
2.14.- RIESGO CONTROLADO:.....	Pag.31
2.14.1.- Auditoría Interna: .....	Pag.32
2.14.2.- La Auditoría Externa o Independiente: .....	Pag.33
2.14.3.- Diferencias entre auditoria interna y externa: .....	Pag.34
2.15.-CONTROL INTERNO:.....	Pag.34

2.16.- IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE AUDITORÍA:.....	Pag.37
2.17.- ASERCIONES EVIDENCIA Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA:	Pag.41
2.17.1 CONCEPTO DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA:.....	Pag.42
2.17.2.-EVIDENCIA SUFICIENTE APROPIADA DE AUDITORÍA: .....	Pag.43
2.17.3.- EL USO DE ASEVERACIONES PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA: .....	Pag.47
2.17.4.- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA: .....	Pag.49
2.18.- PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORIA:.....	Pag.51
2.18.1 DEFINICIÓN DE TÉCNICA DE AUDITORIAS: .....	Pag.51
2.18.2.- DEFINICIÓN DE PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA:...	Pag.52
2.18.3. DIFERENCIA ENTRE TECNICA Y PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA:..	Pag.52
2.18.4.- NATURALEZA, ALCANCE Y OPORTUNIDAD DE APLICACIÓN: .....	Pag.52
2.18.5.- PROCEDIMIENTO PARA ASIENTOS DE AJUSTE:.....	Pag.52
2.19.- DEFINICION DE PAPELES DE TRABAJOS: .....	Pag.53
2.19.1. OBJETIVO E IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO: .....	Pag.53
2.19.2.- PREPARACION, CONTENIDO Y ESTRUCTURA GENERAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO: .....	Pag.55

2.19.3.- CONTENIDO MÍNIMO DE LOS PAPELES:.....	Pag.55
2.19.4.- ESTRUCTURA GENERAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO:...	Pag.56
2.19.5.- NATURALEZA, CONFIDENCIALIDAD Y PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO: .....	Pag.56
2.19.6. CLASES DE PAPELES DE TRABAJOS: .....	Pag.57
2.20.- MARCAS DE AUDITORIA E INDICES DE REFERENCIA: ...	Pag.59
2.21.- PROGRAMA DE TRABAJO: .....	Pag.61
2.21.1.- OBTENCIÓN Y EVALUACIÓN DE EVIDENCIA: .....	Pag.62
2.21.1.1.-Evidencia en la auditoría: .....	Pag.62
2.21.1.2.- Pruebas de control: .....	Pag.62
2.21.1.3.- Procedimientos sustantivos: .....	Pag.62
2.21.1.4.- Evidencia suficiente y apropiada en la auditoría:.....	Pag.62
2.21.1.5.- Fuente de la que es obtenida: .....	Pag.63
2.21.1.6. Documentación: .....	Pag.64
2.22.- DICTAMEN DE AUDITORÍA: .....	Pag.66
2.22.1.- DICTAMEN EN LIMPIO O SIN SALVEDADES:.....	Pag.66
2.22.2.- DICTAMEN CON SALVEDADES: .....	Pag.66
2.22.3.- DICTAMEN ADVERSO: .....	Pag.66
2.22.4.- DICTAMEN CON ABSTENCION DE EMITIR OPINION:...	Pag.67

2.23.- EL AUDITOR: .....	Pag.67
2.23.1.- DEFINICIÓN: .....	Pag.67
2.23.2.-FUNCIONES GENERALES: .....	Pag.68
2.23.3.- CONOCIMIENTOS QUE DEBE POSEER: .....	Pag.69
2.23.4.- HABILIDADES Y DESTREZAS: .....	Pag.70
2.23.5. EXPERIENCIA: .....	Pag.70
2.23.6. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL: .....	Pag.71

### **CAPÍTULO III**

3.1.- CONCLUSIONES:.....	Pag.74
BIBLIOGRAFÍA: .....	Pag.76

## **CAPITULO I**

### **INVESTIGACIÓN PRÁCTICA**

#### **GABINETE DE AUDITORÍA FINANCIERA**

##### **1.1.- INTRODUCCIÓN:**

El presente trabajo hace un análisis sobre la auditoría de estados financieros basada en la identificación y evaluación de riesgos materiales, y que en este proceso, es donde la mayor experiencia y liderazgo del auditor responsable es requerido, ya que su nivel de involucramiento y la aplicación de su juicio profesional son, lo que al final de este proceso, sentará las bases para que una auditoría responda a las necesidades e inquietudes de los usuarios de la información, de los inversionistas y de los reguladores, quienes comparten la misma expectativa respecto de los estados financieros; es decir, que estos se encuentren libres de errores materiales y que los resultados de las operaciones se encuentren razonablemente realizados dentro del marco de referencia de información financiera aplicable. Para que de esta manera puedan ser una base sólida para fundamentar decisiones de negocios. La auditoría puede ser una herramienta primordial para conocer el funcionamiento de la organización, además puede hacer más profundo el proceso de evaluación de las variables, causas y efectos que estas puedan tener en las diferentes áreas de operación, lo cual crea una cadena de factores, indicadores, registros y consecuencias, que se relacionan con comportamientos y alternativas de acción con estrategias como soportes para la toma de decisiones.

## **1.2.- OBJETIVOS:**

El objetivo del presente trabajo consiste en una sistematización bibliográfica sobre la auditoría financiera para obtener un estudio sistemático y comprensión didáctica referente al tema, con el fin de profundizar y enriquecer el conocimiento a través de la investigación y recopilación d las áreas generales de la Auditoria Financiera

Diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales que minimicen los riesgos y/o Identificar de manera conjunta los riesgos que pudieran afectar adversamente la habilidad de la organización para alcanzar sus objetivos.

## **1.3.-ASPECTOS METODOLÓGICOS:**

El Tipo de investigación del presente trabajo se enmarcó dentro de los siguientes tipos de investigación:

Descriptiva, Bibliográfica, inductivo – deductivo.

- **Descriptiva**

La investigación, se circunscribe a un estudio descriptivo, la recolección de información sobre la base de una teoría, ha permitido describir las actividades relativas a una auditoría financiera basada en riegos que aplican profesionales en la materia, los resultados se exponen de manera sistemática y se interpretan objetivamente.

- **Bibliográfica**

Se sustentó la base teórica de la investigación, mediante consultas a: textos, revistas, apuntes, documentos varios, así como también fuentes informáticas e Internet.

- **Inductivo-deductivo**

Se aplicó un proceso analítico sintético, estudiando aspectos particulares de las actividades y procesos relacionados con una auditoría financiera basada en riegos, estableciendo un sustento teórico general. En este método, la observación directa de

las actividades desarrolladas por los docentes, fueron de fundamental importancia, pues permitieron recabar adecuadamente la información.

- **3.2.2 Método deductivo – inductivo**
- Partimos de lo general a lo particular, es decir, mediante la aplicación de la teoría general de la recopilación de información para sustentar la investigación y analizar las actividades y procedimientos aplicados por profesionales de este importante tema dentro de la Auditoría.

#### **1.4.- ALCANCES:**

La auditoría financiera es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, este proceso solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoría, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa, con un previo análisis de los parámetros establecidos para efectuar la Auditoría, es decir el tiempo que vamos a analizar y las áreas o campos a ser analizados.

De esta manera se formula un dictamen respecto de la razonabilidad con que se presentan los resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio, para determinar el cumplimiento de objetivos y metas, tomando en consideración los siguientes elementos:

- La autenticidad de los hechos que reflejan los EE.FF.
- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos para captar y reflejar en la contabilidad y en los EE.FF dichos hechos.
- Que los EE.FF estén preparados y revelados de acuerdo a los PCGA, NIC'S y NIIF'S. En este sentido, deben realizarse ciertas precisiones en lo relativo al estudio de:

1. CONCEPTOS Y N. A. G. A.
2. CONJUNTO DE ESTADOS CONTABLES

3. AUDITORÍA FINANCIERA BASADA EN RIESGOS
4. CONTROL INTERNO
5. IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE AUDITORÍA
6. ASERCIONES EVIDENCIA Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA
7. PAPELES DE TRABAJO
8. DICTAMEN DE AUDITORÍA

El informe también indicará las limitaciones y el efecto que éstas hayan tenido en los resultados de la Auditoría. (Si hubieran existido).

## **CAPÍTULO II.-**

### **MARCO PRÁCTICO**

#### **GABINETE DE AUDITORÍA FINANCIERA**

##### **2.1.- ANTECEDENTES:-**

La auditoría es una de las aplicaciones de los principios científicos de la contabilidad, basada en la verificación de los registros patrimoniales, para observar su exactitud; y que la información contable este elaborada de manera razonable, aceptable y dentro de las normas y principios contables. No obstante, este no es su único objetivo.

Su importancia es reconocida desde los tiempos más remotos, teniéndose conocimientos de su existencia ya en las lejanas épocas de la civilización sumeria.

Acreditase, todavía, que el termino auditor evidenciando el título del que practica esta técnica, apareció a finales del siglo XVIII, en Inglaterra durante el reinado de Eduardo I.

En diversos países de Europa, durante la edad media, muchas eran las asociaciones profesionales, que se encargaban de ejecuta funciones de auditorías, destacándose entre ellas los consejos Londineses (Inglaterra), en 1.310, el Colegio de Contadores, de Venecia (Italia), 1.581.

La revolución industrial llevada a cabo en la segunda mitad del siglo XVIII, imprimió nuevas direcciones a las técnicas contables, especialmente a la auditoria, pasando a atender las necesidades creadas por la aparición de las grandes empresas ( donde la naturaleza es el servicio es prácticamente obligatorio).

Se preanuncio en 1.845 o sea, poco después de penetrar la contabilidad de los dominios científicos y ya el "Railway Companies Consolidation Act" obligada la verificación anual de los balances que debían hacer los auditores.

También en los Estados Unidos de Norteamérica, una importante asociación cuida las normas de auditoría, la cual publicó diversos reglamentos, de los cuales el primero que conocemos data de octubre de 1.939, en tanto otros consolidaron las diversas normas en diciembre de 1.939, marzo de 1.941, junio de 1942 y diciembre de 1.943.

El futuro de nuestro país se prevé para la profesión contable en el sector auditoría es realmente muy grande, razón por la cual deben crearse, en nuestro círculo de enseñanza cátedra para el estudio de la materia, incentivando el aprendizaje y asimismo organizarse cursos similares a los que en otros países se realizan.

La profesión de contador Público es una de las profesiones más importantes y demandantes en cualquier parte del mundo, se debe ser muy cuidadoso y prepararse al máximo, se debe estar al día en cuanto a normatividad tanto nacional como Internacional y es acá donde las normas internacionales juegan un papel muy importante y es una herramienta que le permite al auditor desempeñarse con eficiencia y eficacia.

Los profundos cambios que ocurren hoy, su complejidad y la velocidad con los que se dan, son las raíces de la incertidumbre y el riesgo que las organizaciones confrontan. Las fusiones, la competencia global y los avances tecnológicos, las desregulaciones, y las nuevas regulaciones, el incremento en la demanda de los consumidores y de los habitantes, la responsabilidad social y ambiental de las organizaciones así como, la transparencia generan un ambiente operativo, cada día más riesgoso y complicado, surgiendo en adición nuevos retos con los cuales lidiar, resultado de los problemas que se presentan en las organizaciones que operan al margen de la ley o de conductas éticas.

---

Podemos observar la gran importancia de la contabilidad y del proceso de auditoría en las actividades comerciales como gubernamentales desde tiempos antiguos.

Según fuentes de Internet: (Gómez, 2012)

La administración de riesgos en un marco amplio implica que las estrategias, procesos, personas, tecnología y conocimiento están alineados para manejar toda la incertidumbre que una organización enfrenta.

Por el otro lado los riesgos y oportunidades van siempre de la mano, y la clave es determinar los beneficios potenciales de estas sobre los riesgos.

## **2.2.- DEFINICIÓN DE AUDITORIA**

Inicialmente, la auditoria se limitó a las verificaciones de los registros contables, dedicándose a observar si los mismos eran exactos.

Por lo tanto esta era la forma primaria: Confrontar lo escrito con las pruebas de lo acontecido y las respectivas referencias de los registros, con el tiempo, el campo de acción de la auditoria ha continuado extendiéndose; no obstante son muchos los que todavía la juzgan como portadora exclusiva de aquel objeto remoto, o sea, observar la veracidad y exactitud de los registros.

En forma sencilla y clara, escribe Holmes:

“La auditoría es el examen de las demostraciones y registros administrativos. El auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos.”

Por otra parte tenemos la concepción sintética de un profesor de la universidad de Harvard el cual expresa lo siguiente:

"... el examen de todas las anotaciones contables a fin de comprobar su exactitud, así como la veracidad de los estados o situaciones que dichas anotaciones producen."

Tomando en cuenta los criterios anteriores podemos decir que la auditoria es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; Es la

revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos.

### **Según la Contraloría General del Estado:**

La auditoría financiera es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de:

- a) Emitir una opinión independiente respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente en todo aspecto significativo, y de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro-inversión-financiamiento.
- b) Determinar si: i) la información financiera se encuentra presentada de acuerdo con establecidos o declarados expresamente; ii) la entidad auditada ha cumplido con requisitos financieros específicos, y iii) el control interno relacionado con la presentación de informes financieros, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos.

Como resultado de la auditoría financiera se pueden emitir los siguientes tipos de informe:

a) **Informe sobre estados financieros:** (Dictamen del auditor) el cual debe expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada y si dichas normas han sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior.

Este informe debe contener una opinión respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o la afirmación de que no se puede expresar una opinión. Cuando no se pueda expresar una opinión se deben consignar las razones para ello. Asimismo el informe debe indicar el grado de responsabilidad que asume el auditor gubernamental respecto a la opinión sobre los estados financieros.

Este informe puede expresar las siguientes opiniones:

**Opinión Limpia o sin salvedades:** Los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente, de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos y gastos, y los cambios en la cuenta ahorro-inversión-financiamiento del ejercicio fiscal.

**Opinión con salvedades:** Cuando se han comprobado desviaciones a las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada y/o limitaciones al alcance del trabajo que no afectan de manera sustancial la presentación razonable de los estados financieros en su conjunto, pero que tales desviaciones y/o limitaciones son significativas con relación a los niveles de importancia establecidos.

**Opinión adversa o negativa:** Cuando se determina que las desviaciones en la aplicación de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada afectan de manera sustancial la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

**Abstención de opinión:** Cuando existan significativas limitaciones al alcance del trabajo que no permitan al auditor gubernamental emitir un juicio profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

- b) ***Informe sobre aspectos contables y de control interno emergente de la auditoría financiera:*** en el cual se exponen aquellas observaciones sobre aspectos relativos al control interno, relacionados con el sistema contable, las que se deben informar oportunamente para conocimiento y acción correctiva futura por parte de los ejecutivos de la entidad.

---

(Contraloría General del Estado)

### **2.3.- OBJETIVOS GENERALES:**

1. Prevenir los riesgos de auditoría de las Gerencias, Proyectos y Actividades del conjunto, tales como fraudes, quebrantos patrimoniales, ineficiencias operativas y, en general, riesgos que puedan afectar a la buena marcha de los negocios.
2. Controlar la aplicación y promocionar el desarrollo de normas y procedimientos adecuados y eficientes de gestión, de acuerdo con los Sistemas Comunes de Gestión Corporativos.
3. Crear valor, promoviendo la construcción de sinergias y el seguimiento de prácticas óptimas de gestión.
4. Coordinar los criterios y enfoques de los trabajos con los auditores externos, buscando la mayor eficiencia y rentabilidad de ambas funciones.

### **2.4.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

- Evaluar el Riesgo de Auditoría, de acuerdo con un procedimiento objetivo.
- Definir tipos de trabajo estándar de Auditoría y Control Interno a fin de desarrollar los correspondientes Planes de Trabajo con los alcances convenientes a cada situación. Esta tipología está enlazada con la Evaluación de Riesgos de Auditoría, determina los Planes de Trabajo a utilizar e implica un tipo de Recomendaciones e Informes apropiados, y por tanto deberá utilizarse de manera explícita en dichos documentos.
- Orientar y coordinar el proceso de planificación de los trabajos de auditoría y control interno de las Gerencias y Unidades de Negocio, definir un procedimiento de notificación de dichos trabajos y comunicación con las partes afectadas y establecer un sistema de codificación de los trabajos para su adecuado control y seguimiento.
- Definir el proceso de comunicación de los resultados de cada trabajo de auditoría, las personas a las que afecta y el formato de los documentos en que se materializa.

- Revisar la aplicación de los planes, la adecuada realización y supervisión de los trabajos, la puntual distribución de los resultados y el seguimiento de las recomendaciones y su correspondiente implantación.
- La auditoría Interna es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un profesional con vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir informes y formular sugerencias para el mejoramiento de la misma. Estos informes son de circulación interna y no tienen trascendencia a los terceros pues no se producen bajo la figura de la Fe Pública.

## **2.5.- CONCEPTOS Y N. A. G. As.**

Las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

## **2.6.- CLASIFICACIÓN DE LAS NAGAS:**

En la actualidad las NAGAS, vigentes son 10, las mismas que constituyen los (10) diez mandamientos para el auditor y son:

### **a).- Normas Generales o Personales:**

1. Entrenamiento y capacidad profesional
2. Independencia
3. Cuidado o esmero profesional.

### **b).- Normas de Ejecución del Trabajo:**

4. Planeamiento y Supervisión
5. Estudio y Evaluación del Control Interno
6. Evidencia Suficiente y Competente

### c).- Normas de Preparación del Informe:

7. Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
8. Consistencia
9. Revelación Suficiente
10. Opinión del Auditor

## 2.7.- DEFINICIÓN DE LAS NORMAS

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor.

La mayoría de este grupo de normas es contemplado también en los Códigos de Ética de otras profesiones.

Las Normas detalladas anteriormente, se definen de la forma siguiente:

**Entrenamiento Y Capacidad Profesional:** "La Auditoría debe ser efectuada por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como Auditor". Es decir, además de los conocimientos técnicos obtenidos en los estudios universitarios, se requiere la aplicación práctica en el campo con una buena dirección y supervisión.

**Independencia:** "En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio".

La independencia puede concebirse como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, etc.) y subjetividades

(Sentimientos personales e intereses de grupo). Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional.

Observamos que el objetivo de la auditoría financiera es un proceso de revisión (planificación, ejecución y comunicación de resultados) según Jimmy R. Lafuente Aranibar; en su Libro "Auditoría Financiera I"

Conceptos y generalidades de las N.A.G.As según fuentes de Internet:

"Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA)",

**Cuidado O Esmero Profesional:** "Debe ejercerse el esmero profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación del dictamen". El cuidado profesional, es aplicable para todas las profesiones, ya que cualquier servicio que se proporcione al público debe hacerse con toda la diligencia del caso, lo contrario es la negligencia, que es sancionable. Un profesional puede ser muy capaz, pero pierde totalmente su valor cuando actúa negligentemente.

El esmero profesional del auditor, no solamente se aplica en el trabajo de campo y elaboración del informe, sino en todas las fases del proceso de la auditoría, es decir, también en el Planeamiento o planeamiento estratégico cuidando la materialidad y riesgo.

### **2.7.1.- NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO:**

Estas normas son más específicas y regulan la forma del trabajo del auditor durante el desarrollo de la auditoría en sus diferentes fases (planeamiento trabajo de campo y elaboración del informe).

Tal vez el propósito principal de este grupo de normas se orienta a que el auditor obtenga la evidencia suficiente en sus papeles de trabajo para apoyar su opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros, para lo cual, se requiere previamente una adecuado planeamiento estratégico y evaluación de los controles internos. En la actualidad el nuevo dictamen pone énfasis de estos aspectos en el párrafo del alcance.

**Planeamiento Y Supervisión:** "La auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser debidamente supervisado".

Por la gran importancia que se le ha dado al planeamiento en los últimos años a nivel nacional e internacional, hoy se concibe al planeamiento estratégico como todo un proceso de trabajo al que se pone mucho énfasis, utilizando el enfoque de "arriba hacia abajo", es decir, no deberá iniciarse revisando transacciones y saldos individuales, sino tomando conocimiento y analizando las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, cuyo efectos económicos podrían repercutir en forma importante sobre los estados financieros materia de nuestro examen. Lógicamente, que el planeamiento termina con la elaboración del programa de auditoría.

**Estudio Y Evaluación Del Control Interno:** "Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno (de la empresa cuyos estados financieros se encuentra sujetos a auditoría o como base para establecer el grado de confianza que merece, y consecuentemente, para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría". El estudio del control interno constituye la base para confiar o no en los registros contables y así poder determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos o pruebas de auditoría. En la actualidad, se ha puesto mucho énfasis en los controles internos y su estudio y evaluación conlleva a todo un proceso que comienza con una comprensión, continúa con una evaluación preliminar, pruebas de cumplimiento, reevaluación de los controles, arribándose finalmente de acuerdo a los resultados de su evaluación, a limitar o ampliar las pruebas sustantivas. En tal sentido el control interno funciona como un termómetro para graduar el tamaño de las pruebas sustentativas.

**Evidencia Suficiente Y Competente:** "Debe obtenerse evidencia competente y suficiente, mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos a la auditoría.

**La evidencia:** Es un conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes para sustentar una conclusión.

**La evidencia será suficiente:** Cuando los resultados de una o varias pruebas aseguran la certeza moral de que los hechos a probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando han quedado razonablemente comprobados. Los auditores también obtenemos la evidencia suficiente a través de la certeza absoluta, pero mayormente con la certeza moral.

**Existen diferentes clases las cuales son:**

Evidencia sobre el control interno y el sistema de contabilidad, porque ambos influyen en los saldos de los estados financieros.

- Evidencia física
- Evidencia documentaria (originada dentro y fuera de la entidad)
- Libros diarios y mayores (incluye los registros procesados por computadora)
- Análisis global

- Cálculos independientes (computación o cálculo)
- Evidencia circunstancial
- Acontecimientos o hechos posteriores.

### **2.7.2.- NORMAS DE PREPARACIÓN DEL INFORME:**

Estas normas regulan la última fase del proceso de auditoría, es decir la elaboración del informe, para lo cual, el auditor habrá acumulado en grado suficiente las evidencias, debidamente respaldada en sus papeles de trabajo. Por tal motivo, este grupo de normas exige que el informe exponga de qué forma se presentan los estados financieros y el grado de responsabilidad que asume el auditor.

**Aplicación De Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)** "El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados".

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son reglas generales, adoptadas como guías y como fundamento en lo relacionado a la contabilidad, aprobadas como buenas y prevalecientes, o también podríamos conceptualizarlos como leyes o verdades fundamentales aprobadas por la profesión contable. Sin embargo, merece aclarar que los PCGA, no son principios de naturaleza sino reglas de comportamiento profesional, por lo que nos son inmutables y necesitan adecuarse para satisfacer las circunstancias cambiantes de la entidad donde se lleva la contabilidad. Los PCGA, garantizan la razonabilidad de la información expresada a través de los Estados Financieros y su observancia es de responsabilidad de la empresa examinada.

En todo caso, corresponde al auditor revelar en su informe si la empresa se ha enmarcado dentro de los principios contables.

#### **Opinión Del Auditor:**

"El dictamen debe contener la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en su integridad, o la aseveración de que no puede expresarse una opinión. En este último caso, deben indicarse las razones que lo impiden. En todos los casos, en que el nombre de un auditor esté asociado con estados financieros el dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de la auditoría, y el grado de responsabilidad que está tomando".

Recordemos que el propósito principal de la auditoría a estados financieros es la de emitir una opinión sobre si éstos presentan o no razonablemente la situación financiera y resultados de operaciones, pero puede presentarse el caso de que a pesar de todos los esfuerzos realizados por el auditor, se ha visto imposibilitado de formarse una opinión, entonces se verá obligado a abstenerse de opinar.

Por consiguiente el auditor tiene las siguientes alternativas de opinión para su dictamen:

- a).- Opinión limpia o sin salvedades**
- b).- Opinión con salvedades o calificada**
- c).- Opinión adversa o negativa**
- d).- Abstención de opinar**

## **2.8.- GENERALIDADES DE LA NORMA:**

Los Propósitos, el alcance y la aplicación de las normas de auditoría:

La ejecución de un trabajo de auditoría conforme a las directrices debe organizarse y documentarse de forma apropiada con el fin de que pueda delegarse entre los colaboradores del equipo, de forma que cada uno de ellos conozca detalladamente que debe hacer y a qué objetivo final debe dirigir su esfuerzo. Que el trabajo quede registrado de manera que permita su revisión, evaluación y obtención de conclusiones en las que fundamentar una opinión sobre la información contable sujeta a auditoría.

La necesidad de planificar, controlar y documentar el trabajo es independiente del tamaño del cliente. Los objetivos perseguidos con la planificación y control son; mejorar el nivel de eficiencia, con la consiguiente reducción de tiempo necesario, y mejora del servicio al cliente, garantizar que la auditoría se ejecutará adecuadamente, mejorar las relaciones con los clientes y permitir al personal un mayor grado de satisfacción en el trabajo.

Habitualmente es necesario preparar alguna forma de plan escrito antes de iniciar cualquier trabajo de auditoría. No obstante su grado de detalle y formalización dependerá de muchos factores, por ejemplo, del número de personas involucradas y de si estén o no ubicadas en la misma oficina o el mismo país.

Las normas de auditoría incluyen la estipulación de que el trabajo ha de ser adecuadamente planeado. Las normas de auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia que ha

de obtenerse por medio de procedimientos de auditoría, una norma es un patrón de medida de los procedimientos aplicados con aceptabilidad general en función de los resultados obtenidos.

- Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo.
- El revisor fiscal debe cumplir con las normas de auditoría de general aceptación en Bolivia ya que contienen las reglas básicas que él debe seguir en la realización de su trabajo.

A quiénes regula:

- Conocidas por el anagrama NAGA. Son un conjunto de principios, procedimientos, reglas y normas que regulan el ejercicio de la auditoría externa.
- Las normas tienen que ver con la calidad de la auditoría realizada por el auditor independiente.

#### **Quién las creó:**

El American Institute of Certified Public Accountants de los Estados Unidos de América. Éste comenzó en 1917 a publicar declaraciones sobre determinados aspectos de los trabajos de auditoría.

En 1939 fue creado el Committee on Auditing Procedures. En 1972 fue creado el Auditing Standards Committee, cuyos pronunciamientos se denominan Statements on Auditing Standards, de los cuales el número 1, publicado en noviembre de 1973, bajo el título Codification of Auditing Standards and Procedures, es considerado a modo de código para los profesionales de la auditoría

#### **2.9.- CONJUNTO DE ESTADOS CONTABLES:**

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación Financiera y del rendimiento financiero de la entidad. El objetivo de todos estos estados financieros con propósitos de información general, es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas.

Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de la entidad: (Enero 2006 NIC 1)

- a) Activos;
- b) Pasivos;
- c) Patrimonio neto;
  - a.1) Gastos e ingresos, en los que se incluyen las pérdidas y ganancias;
  - b.1) Otros cambios en el patrimonio neto
  - c.1) Flujos de efectivo. Esta información, junto con la contenida en las notas, ayudará a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros y, en particular, la distribución temporal y el grado de certidumbre de los mismos.

## **2.10.- COMPONENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS:**

Un conjunto completo de estados financieros incluirá los siguientes componentes:

- a).- Balance
- b).-Cuenta de resultado
- c).- Estado de cambios en el patrimonio neto que muestre: todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o bien los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo, cuando actúen como tales;
- d).- Estado de flujos de efectivo
- e).- notas, en las que se incluirá un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.

Muchas entidades presentan, aparte de los estados financieros, un análisis financiero elaborado por la dirección que describe y explica las características principales del rendimiento y la situación financiera de la entidad, así como las incertidumbres más importantes a las que se enfrenta. Este informe puede incluir un examen de:

- los principales factores e influencias que han determinado el rendimiento financiero, incluyendo los cambios en el entorno en que opera la entidad, la respuesta que la entidad ha dado a tales cambios y su efecto, así como la política de inversiones que sigue para mantener y mejorar el mismo, incluyendo su política de dividendos.

- Las fuentes de financiación de la entidad, así como su objetivo respecto al coeficiente de deudas sobre patrimonio neto.
- Los recursos de la entidad cuyo valor no quede reflejado en el balance que se ha confeccionado de acuerdo con las NIIF.
- Muchas entidades también presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros informes y estados, tales como los relativos al estado del valor añadido o a la información medio ambiental, particularmente en sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o bien los factores del medio ambiente resultan significativos, respectivamente. Estos informes y estados, presentados a parte de los estados financieros, quedarán fuera del alcance de las NIIF.

## **2.11.- AUDITORÍA FINANCIERA BASADA EN RIESGOS:**

La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), introduce varios conceptos para analizar, sobre todo, un enfoque general de cómo ver una auditoría de estados financieros, donde el riesgo de auditoría y la forma en que es abordado por el auditor son la base fundamental de las auditorías.

Ahora bien, la identificación, análisis y respuesta ante el riesgo de auditoría no es una empresa sencilla, requiere de allegarse de varios elementos no solo de información, sino de juicio y discusión que sustenten dicho juicio.

Para las normas de auditoría existen ciertos pasos o procesos que ayudan al auditor a identificar y analizar los riesgos.

Uno de los pasos primarios es la determinación de la materialidad que, regresando a la definición de riesgo, podríamos decir que es lo que mide o delimita lo catastrófico o el nivel de daño, de lo que no lo es, en forma práctica, es nuestra escala de Richter, qué tan destructivo o dañino puede ser un error en los estados financieros.

---

En esta parte presentamos el conjunto de Estados Contables que establecen las NIC (1)

Según la información extraída de las siguientes fuentes de Internet: (NIC - Normas Internacionales de Contabilidad, 2006)

La cuantificación de la materialidad como herramienta de auditoría ayuda a determinar el alcance y profundidad de nuestro trabajo, pero, como herramienta de análisis de riesgo realmente es lo que cuantifica la magnitud de un error o varios errores que, en su conjunto, pudieran considerarse como una catástrofe dentro de los estados financieros.

Con esta visión de las cosas, desde el punto de vista del análisis de riesgo, las normas de auditoría establecen que, para determinar la materialidad, el auditor debe atender a los usuarios de la información financiera, ya sean privados o inversionistas públicos, a la complejidad de las transacciones y, en general, al ambiente de control que exista en una compañía, respecto a la generación de información financiera con la que los estados financieros son elaborados.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320 (ISA, por sus siglas en inglés), aborda el tema de la materialidad de la siguiente forma:

Primero, da la referencia de la materialidad desde el punto de vista de los marcos contables (si bien es cierto algunos marcos contables la consideran, no debemos confundirla con la materialidad de auditoría), por lo cual debe tomarse como contexto. La NIA 320 resalta lo siguiente:

“Errores o representaciones erróneas, incluyendo omisiones, son consideradas materiales si puede esperarse de forma razonable que estos de forma individual o agregada influyan en las decisiones económicas de los usuarios que tomen como bases los estados financieros.”

Habremos de considerar que la definición anterior se refiere al punto de vista del preparador de los estados financieros; sin embargo, la misma NIA 320, aclara que el auditor debe considerar también en su labor de determinación de la materialidad que los usuarios de la información:

a) Tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y de negocios, así como de la contabilidad, y están dispuestos a estudiar la información de los estados financieros con cierta diligencia

b) Entienden que los estados financieros son preparados, presentados y auditados con niveles de materialidad.

c) Reconocen las incertidumbres inherentes a la determinación de los montos basados en estimaciones y juicios, y la consideración de eventos futuros.

d) Realizan decisiones económicas razonables sobre las bases de la información de los estados financieros”.

Con lo comentado hasta aquí, podemos resumir que el riesgo de auditoría es la probabilidad de que exista un error o un conjunto de ellos que sean materiales, entendiendo que los errores materiales son aquellos que pueden llevar a un lector informado y con cierto conocimiento a tomar una decisión equivocada, si esta fue basada en los estados financieros.

Pero, ¿cómo o de qué herramientas o metodología puede el auditor allegarse de la información necesaria para la identificación de riesgos de auditoría? Empecemos por repasar lo que la norma requiere en cuestión de identificación de riesgos materiales, la NIA 315, establece lo siguiente:

Identificación y evaluación de riesgos de error material.

El auditor deberá identificar y evaluar el riesgo de error material al nivel de:

a) Los estados financieros.

b) De aseveración, por clase de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones, para proveer una base para diseñar y realizar adicionales procesos de auditoría.

---

Conceptos, procesos a seguir en una auditoría financiera, según la Contraloría General de la Republica según fuentes de la Web:

Fuente: NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL NAG 220 Y CORRELATIVA, (Contraloría General del Estado, 2006)

(Aranibar, 2013)

Para este propósito el auditor deberá:

- a) Identificar riesgos a través del proceso de obtener un entendimiento de la entidad y su ambiente, incluyendo los controles relevantes que son relativos a los riesgos, y mediante la consideración de clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones de los estados financieros.
- b) Definir los riesgos identificados y evaluar si estos están relacionados de manera más penetrante en los estados financieros como un todo, y por lo tanto, afectarían varias aseveraciones.
- c) Relacionar los riesgos identificados a lo que puede ir mal en un nivel de aseveración, tomando en cuenta los controles relevantes que el auditor intentara probar.
- d) Considerar la probabilidad de error, incluyendo la posibilidad de múltiples errores, y si estos pueden tener el potencial de ser de tal magnitud que pudieran resultar en errores materiales.”

Con lo antes expuesto podemos darnos cuenta de que el proceso de identificación y evaluación de riesgos resulta en un reto especial para un auditor, pues hay que identificar dichos riesgos: a nivel de clase de transacciones, por ejemplo, “ventas a crédito”; a nivel de saldo de una cuenta y aseveración, por ejemplo, “las cuentas por cobrar representan operaciones reales”; a nivel de estados financieros, por ejemplo, “las cuentas por cobrar son correctamente clasificadas como corrientes y a largo plazo”, y, por si fuera poco, el riesgo a nivel revelación, por ejemplo, “se ha revelado adecuadamente la política de reconocimiento de ingresos de las ventas a crédito materiales”.

En este orden de ideas, el auditor antes de identificar los riesgos debe indagar e informarse respecto a la entidad para hacer del proceso de identificación de riesgos uno que sea realmente atinado. Pero, ¿qué requiere la norma para hacernos de esta información?, la NIA 315 marca lo siguiente:

“El auditor debe obtener un entendimiento de lo siguiente:

**a)** Información relevante de industria, regulaciones y otros factores externos incluyendo los aplicables al marco contable y de reporte financiero.

**b)** La naturaleza de la entidad incluyendo:

- Sus operaciones;
- Su estructura accionaria y de gobierno;
- Los tipos de inversiones que la entidad realiza los planes que tiene incluyendo aquellos en entidades de propósito especial, y
- La manera en que la entidad está estructurada y cómo se financia. Esto para que el auditor puede entender las clases de transacciones, los saldos de cuenta y las revelaciones que se esperan de los estados financieros.

**c)** La selección y aplicación de la entidad de las políticas contables, incluyendo las razones para cualquier cambio a las mismas. El auditor debe evaluar si las políticas contables de la entidad son apropiadas para el negocio y consistentes con el marco aplicable a los estados financieros y a la industria.

**d)** Los objetivos y estrategias de la entidad, y aquellas relacionadas con los riesgos de negocios que pudieran resultar en errores materiales.

**e)** La manera en que evalúa y revisa su desempeño la entidad.”  
Con estos pasos el auditor tiene información de la entidad y su ambiente, pero, ¿habrá algo relevante que entender del control interno?, la misma norma continúa al respecto y marca lo siguiente:

**f)** “El auditor debe obtener un entendimiento del control interno relevante a la auditoría. A pesar de que la mayoría de los controles relevantes a la auditoría son aquellos relacionados con la información financiera, no todos los controles relevantes a la información financiera son relevantes para la auditoría. Esto es un tema de juicio profesional donde el auditor juzgue que un control individual o junto con otros sean relevantes a la auditoría.”

En este tema, hay que tener especial cuidado y no confundir el entendimiento del control interno, para efectos de contar con información necesaria e identificar riesgos de aquel entendimiento, así como con pruebas que se requieran para variar el alcance de una prueba sustantiva e, incluso, soportar la misma.

En este sentido, aun cuando pueda realizarse el proceso de entendimiento y revisión de control interno, al mismo tiempo, se debe considerar que el objetivo es diferente, por lo tanto, la profundidad en la que se entienden los controles internos es diferente. Con este análisis podemos darnos cuenta de que la auditoría de estados financieros está basada en la identificación y evaluación de riesgos materiales, y que este proceso es donde la mayor experiencia y liderazgo del auditor responsable es requerido, ya que su nivel de involucramiento y la aplicación de su juicio profesional son, al final de este proceso, lo que sentará las bases para que una auditoría responda a las necesidades e inquietudes de los usuarios de la información, de los inversionistas y de los reguladores, quienes comparten la misma expectativa respecto de los estados financieros que se encuentren; es decir, libres de errores materiales y puedan ser una base sólida para fundamentar decisiones de negocios

### **2.11.1.- RIESGOS**

Es importante en toda organización contar con una herramienta, que garantice la correcta evaluación de los riesgos a los cuales están sometidos los procesos y actividades de una entidad y por medio de procedimientos de control se pueda evaluar el desempeño de la misma.

Si consideramos entonces, que la Auditoría es "un proceso sistemático, practicado por los auditores de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistente en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en los actos jurídicos o eventos de carácter técnico, económico, administrativo y otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos." es aquella encargada de la valoración independiente de sus actividades.

Por consiguiente, la Auditoría debe funcionar como una actividad concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización, así como contribuir al cumplimiento de sus objetivos y metas; aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección.

Los servicios de Auditoría comprenden la evaluación objetiva de las evidencias, efectuada por los auditores, para proporcionar una conclusión independiente que permita calificar el cumplimiento de las políticas, reglamentaciones, normas, disposiciones jurídicas u otros requerimientos legales; respecto a un sistema, proceso, subproceso, actividad, tarea u otro asunto de la organización a la cual pertenecen.

A diferencia de algunos autores, que definen la ejecución de las auditorías por etapas, somos del criterio que es una actividad dedicada a brindar servicios que agrega valores consecuentemente en dependencia de la eficiencia y eficacia en el desarrollo de diferentes tareas y actividades las cuales deberán cumplirse sistemáticamente en una cadena de valores que paulatinamente deberán tenerse en cuenta a través de subprocesos que identifiquen la continuidad lógica del proceso, para proporcionar finalmente la calidad del servicio esperado.

Viendo la necesidad en el entorno empresarial de este tipo de herramientas y teniendo en cuenta que, una de las principales causas de los problemas dentro de los subprocesos es la inadecuada previsión de riesgos, se hace necesario entonces estudiar los Riesgos que pudieran aparecer en cada subproceso de Auditoría, esto servirá de apoyo para prevenir una adecuada realización de los mismos.

Es necesario en este sentido tener en cuenta lo siguiente:

- La evaluación de los riesgos inherentes a los diferentes subprocesos de la Auditoría.
- La evaluación de las amenazas o causas de los riesgos.
- Los controles utilizados para minimizar las amenazas o riesgos.
- La evaluación de los elementos del análisis de riesgos.

Generalmente se habla de Riesgo y conceptos de Riesgo en la evolución de los Sistemas de Control Interno, en los cuales se asumen tres tipos de Riesgo:

**2.11.2.- Riesgo de Control:** Que es aquel que existe y que se propicia por falta de control de las actividades de la empresa y puede generar deficiencias del Sistema de Control Interno.

**2.11.3.- Riesgo de Detección:** Es aquel que se asume por parte de los auditores que en su revisión no detecten deficiencias en el Sistema de Control Interno.

**2.11.4.- Riesgo Inherente:** Son aquellos que se presentan inherentes a las características del Sistema de Control Interno.

Sin embargo, los Riesgos están presentes en cualquier sistema o proceso que se ejecute, ya sea en procesos de producción como de servicios, en operaciones financieras y de mercado, por tal razón podemos afirmar que la Auditoría no está exenta de este concepto.

En cada Subproceso, como suele llamársele igualmente a las etapas de la misma, el auditor tiene que realizar tareas o verificaciones, en las cuales se asumen riesgos de que esas no se realicen de la forma adecuada, claro que estos Riesgos no pueden definirse del mismo modo que los riesgos que se definen para el control Interno.

El criterio del auditor en relación con la extensión e intensidad de las pruebas, tanto de cumplimiento como sustantivas, se encuentra asociado al riesgo de que queden sin detectar errores o desviaciones de importancia, en la contabilidad de la empresa y no los llegue a detectar el auditor en sus pruebas de muestreo. El riesgo tiende a minimizarse cuando aumenta la efectividad de los procedimientos de auditoría aplicados.

El propósito de una auditoría a los Estados Financieros no es descubrir fraudes, sin embargo, siempre existe la posibilidad de obtener cifras erróneas como resultado de

una acción de mala fe, ya que puede haber operaciones planeadas para ocultar algún hecho delictivo. Entre una gran diversidad de situaciones, es posible mencionar las siguientes:

- Omisión deliberada de registros de transacciones.
- Falsificación de registros y documentos.
- Proporcionar al auditor información falsa.

A continuación se exponen algunas situaciones que pueden indicar la existencia de errores o irregularidades.

- a. Cuando el auditor tiene dudas sobre la integridad de los funcionarios de la empresa; si la desconfianza solamente es con relación a la competencia y no con la honradez de los ejecutivos de la compañía, el auditor deberá tener presente que pudiera encontrarse con situaciones de riesgo por errores o irregularidades en la administración.
- b. Cuando el auditor detecte que los puestos clave como cajero, contador, administrador o gerente, tienen un alto porcentaje de rotación, existe la posibilidad de que los procedimientos administrativos, incluidos los contables, presenten fallas que pueden dar lugar a errores o irregularidades.
- c. El desorden del departamento de contabilidad de una entidad implica informes con retraso, registros de operaciones inadecuados, archivos incompletos, cuentas no conciliadas, etc. Esta situación como es fácil comprender, provoca errores, tal vez realizados de buena fe, o inclusive con actos fraudulentos. La gerencia tiene la obligación de establecer y mantener procedimientos administrativos que permitan un control adecuado de las operaciones.

Dentro de las auditorías se debe verificar la función de elaboración o proceso de datos, donde se deben chequear entre otros los siguientes aspectos:

- existencia de un método para cerciorarse que los datos recibidos para su valoración sean completos, exactos y autorizados;
- emplear procedimientos normalizados para todas las operaciones y examinarlos para asegurarse que tales procedimientos son acatados;
- existencia de un método para asegurar una pronta detección de errores y mal funcionamiento del Sistema de Cómputo;
- deben existir procedimientos normalizados para impedir o advertir errores accidentales, provocados por fallas de operadores o mal funcionamiento de máquinas y programas.

## **2.12.- SISTEMAS DE CONTROL DE RIESGOS**

La estructura de Control de Riesgos podemos fundamentarla en dos pilares: los Sistemas Comunes de Gestión y los Servicios de Auditoría Interna, cuyas definiciones, objetivos, características y funciones se exponen a continuación.

### **2.12.1.- Sistemas Comunes de Gestión**

Los Sistemas Comunes de Gestión desarrollan las normas internas y su método para la valuación y el control de los riesgos y representan una cultura común en la gestión de los negocios, compartiendo el conocimiento acumulado y fijando criterios y pautas de actuación. Siendo sus objetivos:

1. Identificar posibles riesgos, que aunque están asociados a todo negocio, deben intentar ser atenuados y tomar conciencia de los mismos.
2. Optimizar la gestión diaria, aplicando procedimientos tendentes a la eficiencia financiera, reducción de gastos, homogenización y compatibilidad de sistemas de información y gestión.
3. Fomentar la sinergia y creación de valor de los distintos grupos de negocio trabajando en un entorno colaborador.
4. Reforzar la identidad corporativa, respetando todas las Gerencias, sus valores compartidos.

5. Alcanzar el crecimiento a través del desarrollo estratégico que busque la innovación y nuevas opciones a medio y largo plazo.

Los Sistemas cubren toda la organización en tres niveles:

- a) todos las Unidades de Negocio y áreas de actividad;
- b) todos los niveles de responsabilidad
- c) todos los tipos de operaciones.

## **2.12.2.- Gestión de Riesgos**

### **2.12.2.1.- Servicios de Auditoría**

Los auditores internos deben participar, de conjunto, con las demás áreas de la organización en los procesos de mejora continua relacionados con:

- La identificación de los riesgos relevantes, tanto externos como internos y propios de la organización, a partir de la definición de los dominios o puntos clave de la organización;
- La estimación de la frecuencia con que se presentan los riesgos identificados, así como la valoración de la probable pérdida que ellos puedan ocasionar; y
- La determinación de los objetivos específicos de control más convenientes, debidamente articulados con los objetivos globales y sectoriales previstos en la misión de la entidad.

Los auditores internos deben evaluar la cantidad y calidad de las exposiciones al riesgo referidas a la administración, custodia y protección de los recursos disponibles, operaciones y sistemas de información de la organización, teniendo en cuenta la necesidad de garantizar a un nivel razonable los objetivos siguientes:

- confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional;
- eficacia y eficiencia de las operaciones;

- control de los recursos de todo tipo a disposición de la entidad; y
- cumplimiento de las leyes, reglamentos, políticas y contratos.

#### **2.12.2.2.- Servicios de Consultoría**

Durante los trabajos de Consultoría, los auditores internos deben considerar el riesgo compatible con los objetivos del trabajo y estar alertas a la existencia de otros riesgos significativos.

Los auditores internos deben incorporar los conocimientos del riesgo obtenidos de los trabajos de Consultoría en los procesos de identificación, análisis y evaluación de las exposiciones de riesgo significativas en la organización.

#### **2.12.3.- Riesgos inherentes al ambiente de sistemas de información automatizados**

Los riesgos pueden provenir de:

- deficiencias en actividades generales del sistema de información automatizado;
- desarrollo y mantenimiento de programas;
- soporte tecnológico de los software de sistemas;
- operaciones;
- seguridad física; y
- control sobre el acceso a programas.

Los riesgos pueden incrementar el potencial de errores o irregularidades en aplicaciones puntuales, en bases de datos, en archivos maestros o en actividades de procesamiento específicos.

##### **2.12.3.1.- La naturaleza de los riesgos y las características del Control Interno integrado al sistema de información automatizado:**

Incluye lo siguiente:

- Falta de rastro de las transacciones.

- Algunos sistemas de información automatizada son diseñados de modo que un rastreo completo de una transacción que podría ser útil para fines de la Auditoría Interna, existe sólo por un corto período de tiempo o únicamente en forma legible por computadora.
- Un sistema complejo de aplicaciones incluye un gran número de procedimientos que pueden no dejar un rastro completo, por consiguiente, los errores en la lógica de un programa de aplicaciones pueden ser difíciles de detectar oportunamente por procedimientos manuales.
- Falta de segregación de funciones.

Algunos procedimientos de control que normalmente son desempeñados por el personal a través de sistemas manuales en forma individual, pueden ser concentrados en un sistema de información automatizado. Se debe tener en cuenta que un mismo trabajador no debe tener acceso a los programas automatizados, al procesamiento de la información y a los datos que se obtienen a través de la computadora, porque el desempeño simultáneo de estas funciones son incompatibles.

### **2.13.- MEDICIÓN DEL RIESGO:**

Este es tal vez uno es de cierta manera el punto más importante dentro del riesgo, pues el medir el riesgo en la auditoria nos permite determinar y planificar como el auditor puede enfrentar y afronta situaciones inesperadas de tipo bajo, medio o alto riesgo.

- Identificación del peligro
- Estimación del riesgo
- Valoración del riesgo
- Evaluación riesgo tolerable

### **2.14.- RIESGO CONTROLADO**

El Análisis de Riesgos constituye una herramienta muy importante para el trabajo del auditor y la calidad del servicio, por cuanto implica el diagnóstico de los mismos para velar

por su posible manifestación o no. En el presente trabajo presentamos elementos que dan luz a la afirmación anterior y la vinculación imprescindible de los estudios de Riesgo al servicio de Auditoría.

#### **2.14.1.- Auditoría Interna:**

La función de Auditoría Interna está estructurada alrededor de los Servicios Mancomunados de Auditoría, que engloban los equipos de auditoría de las Unidades de Negocio y Servicios Corporativos, que actúan de forma coordinada, en dependencia del Comité de Auditoría.

Las auditorías internas son hechas por personal de la empresa. Un auditor interno tiene a su cargo la evaluación permanente del control de las transacciones y operaciones y se preocupa en sugerir el mejoramiento de los métodos y procedimientos de control interno que redunden en una operación más eficiente y eficaz. Cuando la auditoría está dirigida por Contadores Públicos profesionales independientes, la opinión de un experto desinteresado e imparcial constituye una ventaja definida para la empresa y una garantía de protección para los intereses de los accionistas, los acreedores y el Público. La imparcialidad e independencia absolutas no son posibles en el caso del auditor interno, puesto que no puede divorciarse completamente de la influencia de la alta administración, y aunque mantenga una actitud independiente como debe ser, esta puede ser cuestionada ante los ojos de los terceros. Por esto se puede afirmar que el Auditor no solamente debe ser independiente, sino parecerlo para así obtener la confianza del Público.

La auditoría interna es un servicio que reporta al más alto nivel de la dirección de la organización y tiene características de función asesora de control, por tanto no puede ni debe tener autoridad de línea sobre ningún funcionario de la empresa, a excepción de los que forman parte de la planta de la oficina de auditoría interna, ni debe en modo alguno involucrarse o comprometerse con las operaciones de los sistemas de la empresa, pues su función es evaluar y opinar sobre los mismos, para que la alta dirección tome las medidas necesarias para su mejor funcionamiento. La auditoría interna solo interviene en las operaciones y decisiones propias de su oficina, pero nunca en las operaciones y decisiones de la organización a la cual presta sus servicios, pues como se dijo es una función asesora.

### **2.14.2.- La Auditoría Externa o Independiente:**

Aplicando el concepto general, se puede decir que la auditoría Externa es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema ya que se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada.

La Auditoría Externa examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero las empresas generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente para otorgarle validez ante los usuarios del producto de este, por lo cual tradicionalmente se ha asociado el término Auditoría Externa a Auditoría de Estados Financieros, lo cual como se observa no es totalmente equivalente, pues puede existir Auditoría Externa del Sistema de Información Tributario, Auditoría Externa del Sistema de Información Administrativo, Auditoría Externa del Sistema de Información Automático etc

Tiene por objeto averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sistemas de la organización.

Una Auditoría Externa se lleva a cabo cuando se tiene la intención de publicar el producto del sistema de información examinado con el fin de acompañar al mismo una opinión independiente que le dé autenticidad y permita a los usuarios de dicha información tomar decisiones confiando en las declaraciones del Auditor.

Una auditoría debe hacerla una persona o firma independiente de capacidad profesional reconocidas. Esta persona o firma debe ser capaz de ofrecer una opinión imparcial y

profesionalmente experta a cerca de los resultados de auditoría, basándose en el hecho de que su opinión ha de acompañar el informe presentado al término del examen y concediendo que pueda expresarse una opinión basada en la veracidad de los documentos y de los estados financieros y en que no se imponga restricciones al auditor en su trabajo de investigación.

Bajo cualquier circunstancia, un Contador profesional acertado se distingue por una combinación de un conocimiento completo de los principios y procedimientos contables, juicio certero, estudios profesionales adecuados y una receptividad mental imparcial y razonable.

### **2.14.3.- Diferencias entre auditoría interna y externa:**

Existen diferencias substanciales entre la Auditoría Interna y la Auditoría Externa, algunas de las cuales se pueden detallar así:

- En la Auditoría Interna existe un vínculo laboral entre el auditor y la empresa, mientras que en la Auditoría Externa la relación es de tipo civil.
- En la Auditoría Interna el diagnóstico del auditor, está destinado para la empresa; en el caso de la Auditoría Externa este dictamen se destina generalmente para terceras personas o sea ajena a la empresa.
- La Auditoría Interna está inhabilitada para dar Fe Pública, debido a su vinculación contractual laboral, mientras la Auditoría Externa tiene la facultad legal de dar Fe Pública.

### **2.15.-CONTROL INTERNO:**

El sistema de control interno o sistema de gestión es un conjunto de áreas funcionales en una empresa y de acciones especializadas en la comunicación y el control en el interior de la empresa. El sistema de gestión por intermedio de las actividades, afecta a todas las partes de la empresa a través del flujo de efectivo. La efectividad de una empresa se establece en

la relación entre la salida de los productos o servicios y la entrada de los recursos necesarios para su producción. Entre las responsabilidades de la gerencia están:

Controlar la efectividad de las funciones administrativas.

Regular el equilibrio entre la eficacia y la eficiencia en la empresa.

Otros aspectos del desarrollo de la empresa, como crecimiento, rentabilidad y líquidos acuosos difícilmente detectables por simple observación.

### **Qué es el Sistema de Control Interno Según la Contraloría General de la Republica:**

Es el conjunto de acciones, actividades, planes, políticas, normas, registros, procedimientos y métodos, incluido el entorno y actitudes que desarrollan autoridades y su personal a cargo, con el objetivo de prevenir posibles riesgos que afectan a una entidad pública. Se fundamenta en una estructura basada en cinco componentes funcionales:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control gerencial
- Información y comunicación
- Supervisión

Beneficios de contar con un sistema de control interno:

#### **a).- Seguridad razonable de:**

- Reducir los riesgos de corrupción
- Lograr los objetivos y metas establecidos
- Promover el desarrollo organizacional
- Lograr mayor eficiencia, eficacia y transparencia en las operaciones
- Asegurar el cumplimiento del marco normativo
- Proteger los recursos y bienes del Estado, y el adecuado uso de los mismos:
- Contar con información confiable y oportuna
- Fomentar la práctica de valores.

---

De acuerdo a la NIA 200el Riesgo de Auditoria es función de riesgo de incorrección material (RI y RC) y el RD. Es decir según (Aranibar, 2013): “es la posibilidad de que los Estados Financieros estén presentados erróneamente en una forma de importancia relativa (Riesgo de Detección)”. (Aranibar, 2013)

- Promover la rendición de cuentas de los funcionarios por la misión y objetivos encargados y el uso de los bienes y recursos asignados.

**b).- Implementación del sistema de control interno:** Se deben cumplir las tres fases siguientes:

### 1. Planificación

Se inicia con el compromiso formal de la Alta Dirección y la constitución de un Comité responsable de conducir el proceso. Comprende además las acciones orientadas a la formulación de un diagnóstico de la situación en que se encuentra el sistema de control interno de la entidad con respecto a las normas de control interno establecidas por la CGR, que servirá de base para la elaboración de un plan de trabajo que asegure su implementación y garantice la eficacia de su funcionamiento.

### 2. Ejecución

Comprende el desarrollo de las acciones previstas en el plan de trabajo. Se da en dos niveles secuenciales: a nivel de entidad y a nivel de procesos. En el primer nivel se establecen las políticas y normativa de control necesarias para la salvaguarda de los objetivos institucionales bajo el marco de las normas de control interno y componentes que éstas establecen; mientras que en el segundo, sobre la base de los procesos críticos de la entidad, previa identificación de los objetivos y de los riesgos que amenazan su cumplimiento, se procede a evaluar los controles existentes a efectos de que éstos aseguren la obtención de la respuesta a los riesgos que la administración ha adoptado.

### 3. Evaluación

Fase que comprende las acciones orientadas al logro de un apropiado proceso de implementación del sistema de control interno y de su eficaz funcionamiento, a través de su mejora continua.

Es importante tomar en cuenta que el sistema de control interno está a cargo de la propia entidad pública y/o privada. Su implementación y funcionamiento es responsabilidad de sus autoridades, funcionarios y servidores. ¿Cuál es el rol de la Contraloría? La CGR es responsable de la evaluación del sistema de control interno de las entidades del Estado. Sus resultados contribuyen a fortalecer la institución, a través de las recomendaciones que hace de conocimiento de la administración para las acciones conducentes a superar las debilidades e ineficiencias encontradas.

### **2.16.- IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE AUDITORÍA:**

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320. "Importancia relativa de la auditoría" deberá leerse en el contexto del Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría.

2. El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría cuando conduzca una auditoría.

3. "importancia Relativa- es definida en "Marco de Referencia para la Preparación y Presentación de Estados Financieros" del Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASB) en los términos siguientes:

"La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información para ser útil".  
Importancia relativa.

4. El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo

importante, de acuerdo con un marco de referencia para información financiera aplicable. La evaluación de qué es de importancia relativa es un asunto de juicio profesional.

5. Al diseñar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo necesitan considerarse tanto el monto (cantidad) y la naturaleza (calidad) de las representaciones. Ejemplos de representaciones erróneas cualitativas sería la descripción inadecuada e impropia de una política de contabilidad cuando es probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción, y el dejar de revelar la infracción a requisitos reguladores cuando es probable que la imposición consecuente de restricciones regulatorias hará disminuir en forma importante la capacidad de operación.

6. El auditor necesita considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento de fin de mes podría ser una indicación de una representación errónea de importancia relativa si ese error se repitiera cada mes.

7. El auditor considera la importancia relativa tanto al nivel global; del estado financiero como en relación a saldos de cuentas particulares, clases de transacciones y revelaciones. La importancia relativa puede ser influida por consideraciones como requerimientos legales y reguladores y consideraciones relativas a clases de transacciones. Saldo de cuentas, y revelaciones y sus relaciones. Este proceso puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa dependiendo del aspecto de los estados financieros que está siendo considerado.

8. La importancia relativa debería ser considerada por el auditor cuando:

- a) determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría
- b) evalúa el efecto de las representaciones erróneas

**La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría:**

9. Al planear la auditoría, el auditor considera qué pudiera hacer que los estados financieros se representaran de una manera errónea de importancia relativa. El entendimiento del auditor de la entidad y su entorno establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce el juicio profesional para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos durante la auditoría.

También le ayuda a establecer la importancia relativa y a evaluar si el juicio sobre importancia relativa sigue siendo apropiado al avanzar la auditoría.

La evaluación de importancia por el auditor, relativa a clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones, ayuda al auditor a decidir cuestiones como qué partidas examinar y si ha de usar muestreo y procedimientos analíticos sustantivos. Esto le da capacidad al auditor para seleccionar los procedimientos de auditoría que, en combinación, puede esperarse que reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

10. Hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría. Yes que mientras más alto el nivel de importancia relativa, más bajo el riesgo de auditoría y viceversa.

El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si, después de planear procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa aceptable es más bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensara esto:

a).- Reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esto sea factible, y apoyando el nivel reducido desarrollando pruebas de control extensas o adicionales:  
o

b).- Reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

**Importancia relativa y riesgo de auditoría al evaluar evidencia de auditoría:**

11. La evaluación del auditor de importancia relativa y riesgo de auditoría puede ser diferente en el momento de planear inicialmente el trabajo que en el momento de evaluar los resultados de procedimientos de auditoría.

Esto podría ser a causa de un cambio en circunstancias o a causa de un cambio en el conocimiento del auditor como resultado de la auditoría. Por ejemplo, si la auditoría es planeada antes del final del periodo, el auditor anticipará los resultados de operaciones y la posición financiera. Si los resultados reales de operaciones y de la posición financiera son sustancialmente diferentes, la evaluación de importancia relativa y riesgo de auditoría puede también cambiar.

Adicionalmente, al planear el trabajo de auditoría, el auditor puede, intencionalmente, fijar el nivel de importancia relativa aceptable a un nivel más bajo de lo que se piensa usar para evaluar los resultados de la auditoría. Esto puede ser hecho para reducir la probabilidad de representaciones erróneas no descubiertas y para dar al auditor un margen de seguridad cuando evalúe el efecto de representaciones erróneas descubiertas durante la auditoría.

**Evaluación del efecto de representaciones erróneas.**

12. Al evaluar si los estados financieros son preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia aplicable, el auditor debe evaluar si en el agregado de las representaciones erróneas no corregidas que han sido identificadas durante la auditoría son importancia relativa.

13. El agregado de representaciones erróneas o corregidas comprende:

- a).- Representaciones erróneas específicas identificadas por el auditor incluyendo el efecto neto de representaciones erróneas no corregidas identificadas durante la auditoría de periodos previos; y
- b).- la mejor estimación del auditor de otras representaciones erróneas que no pueden ser identificadas específicamente (o sea, errores proyectados).

14. El auditor necesita considerar si el agregado de representaciones erróneas no corregidas es de importancia relativa. Si el auditor concluye que las representaciones erróneas pueden ser de importancia relativa el auditor necesita considerar el reducir el riesgo de auditoría

ampliando los procedimientos de auditoría o pidiendo a la administración que ajuste los estados financieros. En todo caso, la administración puede desear ajustar los estados financieros según las representaciones erróneas identificadas.

15. Si la administración se niega a ajustar los estados financieros y los resultados de los procedimientos de auditoría ampliados no capacitan al auditor para concluir que el agregado de representaciones erróneas no corregidas no es de importancia relativa, el auditor debería considerar la modificación apropiada al dictamen del auditor de acuerdo con NIA 700 "El dictamen del auditor sobre estados financieros".

16. Si el agregado de las representaciones erróneas no corregidas que el auditor ha identificado se acerca al nivel de importancia relativa, el auditor debería considerar si es probable que las representaciones erróneas no detectadas, al tomarse con las representaciones erróneas no corregidas agregadas podría exceder el nivel de importancia relativa. Así, al acercarse el agregado de representaciones erróneas no corregidas nivel de importancia relativa. El auditor consideraría reducir el riesgo desempeñando procedimientos de auditoría adicionales o pidiendo a la administración que ajuste los estados financieros según las representaciones erróneas no identificadas.

#### **Comunicación de Errores:**

17 Si el auditor ha identificado una representación errónea de importancia relativa resultante de error, el auditor deberá comunicar la representación errónea al nivel apropiado de la administración oportunamente, y considerar la necesidad de informar a los encargados del gobierno corporativo de acuerdo con la NIA 260 "Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo."

#### **2.17.- ASERCIONES EVIDENCIA Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA:**

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500 "Evidencia de Auditoría", debe leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, y otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados", que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) establece normas y proporcionar guías sobre lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, la cantidad y calidad de la evidencia de auditoría que se debe obtener, y los procedimientos de auditoría, que usan los auditores para obtener dicha evidencia.
2. El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder llegar a conclusiones razonables en las cuales basar la opinión de auditoría.

### **2.17.1 CONCEPTO DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA:**

1. "Evidencia de auditoría" es toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría, e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y otra información. No se espera que los auditores atiendan a toda la información que pueda existir. La evidencia de auditoría, que es acumulativa por naturaleza, incluye aquella evidencia que se obtiene de procedimientos de auditoría que se desempeñan durante el curso de la auditoría y puede incluir evidencia de auditoría que se obtiene de otras fuentes como auditorías anteriores y los procedimientos de control de calidad de una firma para la aceptación y continuación de clientes.
2. Los registros contables generalmente incluyen los registros de asientos iniciales y registros de soporte, como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos: facturas; contratos; los mayores general y auxiliares, asientos del diario y otros ajustes a los estados financieros que no se reflejan en asientos formales del diario; y registros como hojas de trabajo y hojas de cálculo que soportan las asignaciones de costos, cálculos, conciliaciones y revelaciones.

Los asientos en los registros contables a menudo se inician, registran, procesan e informan en forma electrónica. Además, los registros contables pueden ser parte de sistemas integrados que comparten datos y soportan todos los aspectos de los objetivos de información financiera, operaciones y cumplimiento de la entidad.

3. La administración es responsable por la preparación de los estados financieros con base en los registros contables de la entidad. El auditor obtiene alguna evidencia de auditoría sometiendo a pruebas los registros contables, por ejemplo, a través de análisis y revisión, de volver a desarrollar procedimientos seguidos en el proceso de información financiera. y de conciliar los tipos y aplicaciones relacionados de la misma información. Mediante el desarrollo de estos procedimientos de auditoría.

El auditor puede determinar si los registros contables son internamente consistentes y cuadran con los estados financieros.

Sin embargo, debido a que los registros contables por sí solos no proporcionan evidencia suficiente de auditoría sobre la cual basar una opinión de auditoría sobre los estados financieros, el auditor obtiene otra evidencia de auditoría.

4. Otra información que el auditor puede usar como evidencia de auditoría incluye minutas de reuniones; confirmaciones de terceros; informes de analistas; datos comparables sobre competidores (comparación por punto de referencia); manuales de controles; información obtenida por el auditor de procedimientos de auditoría como investigación, Observación, e inspección; y otra información desarrollada por, o disponible para, el auditor que le permita llegar a conclusiones a través de un razonamiento válido.

#### **2.17.2.-EVIDENCIA SUFICIENTE APROPIADA DE AUDITORÍA:**

1. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría. Lo apropiado es la medida de la calidad de evidencia de auditoría: o sea, su relevancia y su confiabilidad para dar soporte para. o detectar representaciones erróneas en, las clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas. La cantidad de evidencia de auditoría que se necesita se afecta por el riesgo de representación errónea de importancia relativa (a mayor riesgo, es probable que se requiera más evidencia de auditoría) y también por la calidad de dicha evidencia (a calidad más alta. Puede requerirse menos).

---

Los procedimientos de auditoría según (Paiva Q., 2013) “son programas de trabajo que ayudan a delimitar claramente los objetivos en función de: ¿ qué tipo de Investigación queremos realizar?¿con que recursos se cuenta? ¿Qué tan limitados será el Control? Etc.

Consecuentemente, la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría se interrelacionan. Sin embargo, simplemente obtener más evidencia de auditoría no puede compensar su mala calidad.

2. Un conjunto dado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para ciertas aseveraciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de registros y documentos relacionados con el cobro de cuentas por cobrar después del final del ejercicio puede dar evidencia de auditoría respecto tanto de la existencia como de la valuación, aunque no necesariamente de lo apropiado de los cortes de final de ejercicio.

Por otra parte, el auditor a menudo obtiene evidencia de auditoría de diferentes fuentes o de naturaleza distinta que sea relevante para la misma aseveración. Por ejemplo, el auditor puede analizar la antigüedad de las cuentas por cobrar y el cobro posterior de las mismas para obtener evidencia de auditoría relacionada con la valuación de la estimación para cuentas dudosas. Más aún. Obtener evidencia de auditoría relativa a una aseveración particular, por ejemplo, la existencia física de inventario, no es un sustituto de la obtención de evidencia de auditoría respecto de otra aseveración, por ejemplo, la valuación de inventario.

3. La confiabilidad de la evidencia de auditoría es influida por su fuente y por su naturaleza y depende de las circunstancias individuales bajo las que se obtiene.

Se pueden hacer generalizaciones sobre la confiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría; sin embargo, estas generalizaciones están sujetas a importantes excepciones. Aun cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que pudieran afectar la confiabilidad de la información que se obtiene. Por ejemplo, la evidencia de auditoría que se obtiene de una fuente externa independiente puede no ser confiable si la fuente no está bien informada.

Aun reconociendo que pueden existir excepciones, pueden ser útiles las siguientes generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

La evidencia de auditoría es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.

La evidencia de auditoría que se genera internamente es más confiable cuando son efectivos los controles relacionados impuestos por la entidad.

La evidencia de auditoría que se obtiene directamente por el auditor (por ejemplo, observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia de auditoría que se obtiene de manera indirecta o por inferencia (por ejemplo, investigación sobre la aplicación de un control).

La evidencia de auditoría es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, en forma electrónica, o en otro medio (por ejemplo, un registro escrito en el momento de una reunión es más confiable que una representación oral posterior de los asuntos que se discutieron).

La evidencia de auditoría que proporcionan los documentos originales es más confiable que la obtenida en fotocopias o facsímiles.

4. Una auditoría rara vez implica la autenticación de documentos, y el auditor no está entrenado como, ni se espera que sea un experto en dicha autenticación. Sin embargo, el auditor considera la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia de auditoría. Por ejemplo, fotocopias, facsímiles, documentos filmados, digitalizados, o electrónicos de algún otro tipo, incluyendo consideraciones de los controles sobre su preparación y mantenimiento cuando sean relevantes.

5. Cuando el auditor, para desempeñar procedimientos de auditoría, usa información producida por la entidad, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información. Para que el auditor obtenga evidencia de auditoría confiable, la información en la que se basan los procedimientos de auditoría necesita ser suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, cuando audita ingresos aplicando precios estándar a registros de volumen de ventas, el auditor considera la exactitud de la información sobre precios y la integridad y exactitud de los datos de volúmenes de ventas.

Obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de la información producida por el sistema de información de la entidad puede hacerse junto con el procedimiento real de auditoría aplicado a la información, cuando obtener dicha evidencia de auditoría es parte integral del procedimiento de auditoría mismo. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría de la exactitud e integridad de esta información haciendo pruebas a los controles sobre la producción y mantenimiento de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que se necesitan procedimientos adicionales de auditoría. Estos, por ejemplo, pueden incluir usar Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAACs) para volver a calcular la información.

6. El auditor ordinariamente consigue más seguridad de la evidencia consistente de auditoría que obtiene de diferentes fuentes o de diferente naturaleza que de las partidas de evidencia de auditoría consideradas individualmente. Además, obtener evidencia de auditoría de diferentes fuentes o de diferente naturaleza puede indicar que una partida individual de evidencia de auditoría no es confiable. Por ejemplo, corroborar información que se obtiene de una fuente es independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una representación de la administración. A la inversa. Cuando la evidencia de auditoría que se obtiene de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra fuente, el auditor determina qué procedimientos adicionales de auditoría son necesarios para resolver la falta de consistencia.

7. El auditor considera la relación entre el costo de obtener evidencia de auditoría y la utilidad de la información que se consigue. Sin embargo, el tema implicado de dificultad o gasto no es en sí una base válida para omitir un procedimiento de auditoría para el que no hay alternativa.

8. Al formarse la opinión de auditoría el auditor no examina toda la información disponible porque ordinariamente se puede llegar a conclusiones con el uso de enfoques de muestreo y otros medios de selección de partidas para pruebas. También, el auditor ordinariamente encuentra necesario apoyarse en evidencia de auditoría que sea persuasiva más que conclusiva: sin embargo, para obtener seguridad razonable, el auditor no se da por satisfecho con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva. El auditor usa el juicio

profesional y ejerce el escepticismo profesional al evaluar la cantidad así como la calidad de la evidencia de auditoría, y así su suficiencia y propiedad, para soportar la opinión de auditoría.

### **2.17.3.- EL USO DE ASEVERACIONES PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA:**

1. La administración es responsable por la presentación razonable de estados financieros que reflejen la naturaleza y operaciones de la entidad. Al representar que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o se presentan razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, la administración, de modo implícito o explícito, hace aseveraciones respecto del reconocimiento, valuación, presentación y revelación de los diversos elementos de los estados financieros y revelaciones relacionadas.

2. El auditor deberá usar aseveraciones para clases de transacciones, saldos de cuentas, y presentación y revelaciones en suficiente detalle para formar una base para la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para el diseño y desempeño de procedimientos adicionales de auditoría. El auditor usa aseveraciones para evaluar los riesgos al considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que puedan ocurrir y, de ahí, diseñar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Otras NIAs discuten situaciones específicas donde se requiere al auditor que obtenga evidencia de auditoría al nivel de aseveración.

3. Las aseveraciones que usa el auditor caen dentro de las siguientes categorías:

a) Aseveraciones sobre clases de transacciones y eventos por el periodo que se audita:

- i) Ocurrencia-las transacciones y eventos que se han registrado han ocurrido y corresponden a la entidad.
- ii) Integridad-se han registrado todas las transacciones y eventos que debieran haberse registrado.

iii) Exactitud-las cantidades v otros datos relativos a las transacciones y eventos registrados se han registrado de manera apropiada.

iv) Corte-las transacciones y eventos se han registrado en el ejercicio contable correcto.

v) Clasificación-las transacciones y eventos se han registrado en las cuentas apropiadas.

b) Aseveraciones sobre saldo, de cuentas al final del ejercicio:

i) Existencia-los activos, pasivos e intereses de participación existen.

ii) Derechos y obligaciones-la entidad posee o controla los derechos a los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.

iii) Integridad-se han registrado todos los activos, pasivos e intereses de participación que debieran haberse registrado.

iv) Valuación y asignación- activos, pasivos e intereses de participación se incluyen en los estados financieros por los montos apropiados y cualesquier ajustes de valuación o asignación resultantes se registran de manera apropiada.

(c) Aseveraciones sobre presentación y revelación:

i) Ocurrencia v derechos y obligaciones-los eventos, transacciones y otros asuntos revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.

ii) Integridad-se han incluido todas las revelaciones que debieran haberse incluido en los estados financieros.

iii) Clasificación y comprensibilidad-la información financiera se presenta y describe de manera apropiada, y las revelaciones se expresan con claridad.

iv) Exactitud y valuación-la información financiera y de otro tipo se revelan razonablemente y por sus montos apropiados.

4. El auditor puede usar las aseveraciones según se describe antes o puede expresarlas de manera diferente siempre y cuando se hayan cubierto todos los aspectos antes descritos. Por ejemplo. El auditor puede escoger combinar las aseveraciones sobre transacciones y eventos con las aseveraciones sobre saldos de cuentas. Otro ejemplo, puede no haber una aseveración por separado relacionada con el corte de las transacciones y eventos cuando las aseveraciones de ocurrencia e integridad incluyen una consideración apropiada del registro de las transacciones en el ejercicio contable correcto.

#### **2.17.4.- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA:**

1. El auditor obtiene evidencia de auditoría para llegar a conclusiones razonables en las cuales basar la opinión de auditoría mediante el desempeño de procedimientos de auditoría para:

- Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a los niveles de estado financiero y de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las NIAs como “procedimientos de evaluación del riesgo”)

- Cuando sea necesario o cuando el auditor haya determinado hacerlo así, hacer pruebas de la efectividad operativa de los controles para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las NIAs como “pruebas de controles”); y

- Detectar representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las NIAs como "procedimientos sustantivos" e incluyen pruebas de detalles de clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones, y procedimientos sustantivos analíticos).

- El auditor siempre desempeña procedimientos de evaluación del riesgo con el objeto de dar una base satisfactoria para la evaluación de riesgos a los niveles de estado financiero y de aseveración. Sin embargo, los procedimientos de evaluación del riesgo por sí mismos no dan evidencia suficiente apropiada de auditoría en la cual basar la opinión de auditoría. Se suplementan con procedimientos adicionales de auditoría en forma de pruebas de controles, cuando sea necesario, y de procedimientos sustantivos.

- Las pruebas de controles son necesarias en dos circunstancias. Cuando la evaluación del riesgo por el auditor incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles, se requiere que el auditor pruebe dichos controles para soportar la evaluación del riesgo. Además, cuando los procedimientos sustantivos solos no dan evidencia suficiente apreciada de auditoría, se requiere que el auditor desempeñe pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa.

- El auditor planea y desempeña procedimientos sustantivos que respondan a la evaluación relacionada de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, que incluyen los resultados de las pruebas de controles, si las hay. Sin embargo, la evaluación del riesgo por el auditor es un caso de juicio, y puede no ser suficientemente precisa para identificar todos los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Además hay limitaciones inherentes al control interno, incluyendo el riesgo de que la administración los sobrepase, la posibilidad de error humano y el efecto de cambios en los sistemas. Por lo tanto, siempre se requieren procedimientos sustantivos para clases importantes de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría.

- El auditor usa uno o más tipos de procedimientos de auditoría, estos procedimientos, o combinaciones de los mismos, pueden usarse como procedimientos de evaluación del riesgo, pruebas de controles o procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en que se apliquen por el auditor. En ciertas circunstancias, la evidencia de auditoría que se obtiene de auditorías anteriores puede dar nueva evidencia cuando el auditor desempeñe procedimientos de auditoría para establecer que sigue siendo relevante.

- La naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se van a usar puede ser afectada por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información pueden estar disponibles en forma electrónica o sólo en ciertos momentos o periodos de tiempo. Los documentos fuente, como órdenes de compra, talones de embarque, facturas y cheques, pueden sustituirse con mensajes electrónicos. Por ejemplo, las entidades pueden usar comercio electrónico o sistemas de procesamiento de imagen. En el comercio electrónico, la entidad y sus clientes o proveedores usan computadoras conectadas a una red pública, como internet, para hacer transacciones de negocios en forma electrónica. Las transacciones de compra, embarque, facturación, recibo de efectivo y desembolso de efectivo a menudo se consuman totalmente por el intercambio de mensajes electrónicos entre las partes. En sistemas de procesamiento de imagen, los documentos se escanean y convierten en imágenes electrónicas para facilitar su almacenamiento y referencia, y los documentos fuente pueden no conservarse después de la conversión. Cierta información electrónica puede existir en un cierto momento. Sin embargo, esa información puede no ser recuperable después de un periodo específico de tiempo si se cambian los archivos y si no existen algunos de respaldo. Las políticas de retención de datos de una entidad pueden requerir que el auditor solicite la retención de alguna información para su revisión o para desempeñar procedimientos de auditoría en un tiempo en que esté disponible la información.

## **2.18.- PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORIA:**

Desarrollamos una visión general sobre las Técnicas y Procedimientos de Auditoria, así como de Papeles de Trabajo, observaremos los objetivos y alcances de los Papeles de Trabajo dentro de la Auditoria en las empresas. Por medio de dicha visión crearemos las bases para un análisis y estudio de la Auditoría como herramienta administrativa y financiera para encontrar errores y fraudes en las empresas y diferentes entes económicos donde en un futuro laboremos como Contadores Públicos y Auditores.

### **2.18.1 DEFINICIÓN DE TÉCNICA DE AUDITORIAS:**

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones, su empleo se basa en su

criterio o juicio, según las circunstancias. Es un método o detalle de procedimiento, esencial en la práctica acertada de cualquier ciencia o arte. En la auditoria. Las técnicas son métodos accesibles para obtener material de evidencia.

#### **2.18.2.- DEFINICIÓN DE PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA:**

Los procedimientos de auditoria son: el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros.

#### **2.18.3. DIFERENCIA ENTRE TÉCNICA Y PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA:**

Las técnicas son las herramientas de trabajo del Contador Público y los procedimientos la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio particular.

Las técnicas y los procedimientos están estrechamente relacionados. Si las técnicas son desacertadas, la auditoria no alcanzará las normas aceptadas de ejecución.

#### **2.18.4.- NATURALEZA, ALCANCE Y OPORTUNIDAD DE APLICACIÓN:**

La naturaleza se refiere al tipo de procedimiento que se va a llevar a cabo, el alcance es la amplitud que se da a los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad con que se aplican prácticamente. Y lo referente a lo que es la oportunidad es la época en que deben aplicarse los procedimientos al estudio de partidas específicas.

La información para su construcción la obtiene el auditor a través de entrevistas con los directivos de la entidad auditada.

#### **2.18.5.- PROCEDIMIENTO PARA ASIENTOS DE AJUSTE:**

Los asientos que se hagan de tiempo en tiempo durante el transcurso de la auditoria, deben tener explicaciones suficientemente extensas y detalladas para que cualquier persona que no esté familiarizada con las transacciones a que se refieren, pueda comprenderlos. Por ejemplo, no debe hacerse un asiento que diga: "Para ajustar cargo de Los tres, S.A.", sino más bien: "Para corregir cargo por un ventilador eléctrico, según factura a Los tres, S.A. del

10 de agosto del 2004, comprobante 861". Esto hará posible que si el cliente pide el comprobante clasificado equivocadamente pueda encontrársele con facilidad, ya sea que se haya archivado por orden alfabético o numérico.

## **2.19.- DEFINICIÓN DE PAPELES DE TRABAJOS:**

Son el conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe.

### **2.19.1. OBJETIVO E IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO:**

El objetivo general de los papeles de trabajo es ayudar al auditor a garantizar en forma adecuada que una auditoria se hizo de acuerdo a las normas de auditoria generalmente aceptadas. Los papeles de trabajo, dado que corresponden a la auditoria del año actual son una base para planificar la auditoria, un registro de las evidencias acumuladas y los resultados de las pruebas, datos para determinar el tipo adecuado de informe de auditoría, y una base de análisis para los supervisores y socios.

Los objetivos fundamentales de los papeles de trabajo son:

\*Facilitar la preparación del informe: Comprobar y explicar en detalle las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.

\*Proporcionar información para la preparación de declaraciones tributarias e informe para los organismos de control y vigilancia del estado.

---

Según (Aranibar, 2013); los papeles de trabajo es todo aquel documento, hoja o memoria de cálculo, análisis, resúmenes, etc; que resultan ser evidencia de alguna condición en las que se encontraban las afirmaciones de los Estados Financieros (respaldan la Opinion).  
Información complementaria según medio electrónico: (Normas Internacionales de Auditoría (500), 2004)

\*Coordinar y organizar todas las fases del trabajo.· Proveer un registro histórico permanente de la información examinada y los procedimientos de auditoría aplicados.

\*Servir de guía en revisiones subsecuentes. Cumplir con las disposiciones legales.

Para realizar el trabajo de acuerdo con las normas profesionales, el contador público debe conceder importancia a la preparación de los papeles de trabajo. Para cumplir con esta finalidad, debe en primer término, efectuar un trabajo completo y libre de información superflua y organizar los papeles de trabajo en forma tal que facilite la rápida localización y entendimiento fácil por parte de otras personas.

Los papeles de trabajo, se consideran completos cuando reflejan en forma clara los datos significativos contenidos en los registros, los métodos de comprobación utilizados y la evidencia adicional necesaria para la formación de una opinión y preparación del informe. Además, deben identificar claramente las expresiones informativas y los elementos de juicio o criterio.

Cualquier información o cifras contenidas en el informe del contador público deberán estar respaldadas en los papeles de trabajo. A medida que el profesional avanza en su trabajo debe considerar los problemas que pueden presentarse en la preparación de su informe y anticiparse a incluir en los papeles de trabajo, los comentarios y explicaciones pertinentes. Se deben hacer amplios comentarios explicativos a cualquier planilla o análisis preparado durante el trabajo.

Los papeles de trabajo no están limitados a información cuantitativa, por consiguiente, se deben incluir en ellos notas y explicaciones que registren en forma completa el trabajo efectuado por el contador público, las razones que le asistieron para seguir ciertos procedimientos y omitir otros y su opinión respecto a la calidad de la información examinada, lo razonable de los controles internos en vigor y la competencia de las personas responsables de las operaciones o registros sujetos a revisión.

Estos también deben ser revisados por los supervisores para determinar lo adecuado y eficiente del trabajo del auxiliar sujeto a supervisión. En tales revisiones, los papeles de trabajo deberán hablar por sí mismos; estar completos, legibles y organizados sistemáticamente, de tal manera que no sean necesarias informaciones suplementarias e interpretaciones por parte de quien los preparó.

Debe tenerse presente que muchas veces, el informe no es preparado por la persona que efectuó el examen sino por un supervisor, quien debe estar en condiciones de cumplir con su cometido sin la necesidad de interrogar continuamente al auxiliar responsable de la elaboración de los papeles de trabajo.

### **2.19.2.- PREPARACIÓN, CONTENIDO Y ESTRUCTURA GENERAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO:**

En los papeles de trabajo del cliente y ejercicio a revisar o fecha nombre y apellidos del sujeto objeto de los mismo, cuando el auditor utilice marca o símbolo tiene que explicar su significado. Para su mejor comprensión y evitar confusiones y/o malas interpretaciones.

### **2.19.3.- CONTENIDO MÍNIMO DE LOS PAPELES:**

Evidencia que los estados contables y demás información, sobre los que va a opinar el trabajador, están de acuerdo con los registros de la empresa. o Relación de los pasivos y activos, demostrando de cómo tiene el auditor evidencia de su existencia física y valoración o Análisis de las cifras de ingresos y gastos que componen la cuenta de resultados o Prueba de que el trabajo fue bien ejecutado, supervisado, revisado o Forma el sistema de control interno que ha llevado el auditor y el grado de confianza de ese sistema y cuál es el alcance realizado para revisar las pruebas sustantivas. O Detalle de las definiciones o desviaciones en el sistema de control interno y conclusiones a las que llega. O Detalle de las contrariedades en el trabajo y soluciones a las mismas.

NO DEBEN CONTENER: o no ser copia de la contabilidad de la empresa, o no ser copia de los estados financieros, o no ser copia de la auditoria del año pasado.

#### **2.19.4.- ESTRUCTURA GENERAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO:**

Los papeles de trabajo deben contener los requisitos mínimos siguientes:

- \*El nombre de la compañía sujeta a examen o Área que se va a revisar
- \*Fecha de auditoria o
- \*La firma o inicial de la persona que preparó la cédula y las de quienes lleven a cabo la supervisión en sus diferentes niveles.
- \*Fecha en que la cédula fue preparada
- \*Un adecuado sistema de referencias dentro del conjunto de papeles de trabajo o Cruce de la información indicando las hojas donde proceden y las hojas a donde pasan
- \*Marcas de auditoria y sus respectivas explicaciones o Fuente de obtención de la información
- \*Los saldos ajustados en los papeles de trabajo de cada cédula analítica debe concordar con las sumarias y estas con el balance de comprobación.

#### **2.19.5.- NATURALEZA, CONFIDENCIALIDAD Y PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO:**

- **NATURALEZA** Los papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoria en particular. El uso de papeles de trabajo estandarizados (por ejemplo, listas de control, cartas, organización estándar de papeles de trabajo) puede mejorar la eficiencia con que son preparados y revisados dichos papeles de trabajo. Facilitan la delegación de trabajo a la vez que proporcionan un medio para controlar su calidad.
- **CONFIDENCIALIDAD** de la misma manera que los libros, registros y documentos de la contabilidad respaldan y comprueban los balances y los estados financieros de las empresas, así también los papeles de trabajo constituyen la base del dictamen que el

contador público rinde con relación a esos mismos balances y estados financieros. Cuando una empresa da a conocer el resultado de sus operaciones, siempre lo hace a través de los estados financieros que ha preparado, y no mediante los libros y registros contables o procedimientos administrativos.

- **PROPIEDAD** Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, él los preparó y son la prueba material del trabajo efectuado; pero, esta propiedad no es irrestricta ya que por contener datos que puedan considerarse confidenciales, está obligado a mantener absoluta discreción respecto a la información que contienen.

Es decir, los papeles de trabajo son del auditor, pero queda obligado al secreto profesional que estipula no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tengan conocimiento en el ejercicio de su profesión (a menos que lo autorice él o los interesados y salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas).

#### **2.19.6. CLASES DE PAPELES DE TRABAJOS**

Se acostumbra clasificar a los papeles de trabajo desde dos puntos de vista: Por su uso Papeles de uso continuo, Papeles de uso temporal, por su contenido. Hoja de trabajo o Cédulas sumarias, o Resumen, Cédulas de detalle, descriptivas, o Cédulas analíticas o de comprobación.

**1. POR SU USO:** Los papeles de trabajo pueden contener información útil para varios ejercicios (acta constitutiva, contratos a plazos mayores a un año o indefinidos, cuadros de organización, catálogos de cuentas, manuales de procedimientos, etc.). Por su utilidad más o menos permanente a este tipo de papeles se les acostumbra conservar en un expediente especial, particularmente cuando los servicios del auditor son requeridos por varios ejercicios contables.

De la misma manera los papeles de trabajo pueden contener información útil solo para un ejercicio determinado (confirmaciones de saldos a una fecha dada, contratos a plazo fijo menor de un año, conciliaciones bancarias, etc.); en este caso, tales papeles se agrupan para integrar el expediente de la auditoria del ejercicio a que se refieran.

**2. POR SU CONTENIDO:** Aunque en diseño y contenido los papeles de trabajo son tan variados como la propia imaginación, existe en la secuela del trabajo de auditoría papeles clave cuyo contenido está más o menos definido. Se clasificarán de acuerdo a la fase de la auditoría, ya sea de planificación o ejecución del trabajo.

***Papeles de trabajo obtenidos de otras fuentes:*** Son los documentos preparados u obtenidos de fuentes independientes al área auditada. Algunos de estos son: Confirmaciones de saldos o Interpretaciones auténticas y normativa publicada o Decretos de creación de unidades u Opiniones Jurídicas y Opiniones Técnicas.

Las cédulas de auditoría se pueden considerar de dos tipos: o Tradicionales o Eventuales.

Las tradicionales, también denominadas básicas, son aquellas cédulas cuya nomenclatura es estándar y su uso es muy común y ampliamente conocido; dentro de estas se encuentran las:

**Cédulas Sumarias.-** Que son resúmenes o cuadros sinópticos de conceptos y/o cifras homogéneas de una cuenta, rubro, área u operación.

**Cédulas Analíticas.-** En ellas se coloca el detalle de los conceptos que conforman una cédula sumaria. Por ejemplo: La cédula sumaria de cuentas por cobrar a clientes informará, por grupos homogéneos, los tipos de clientela que tiene la entidad sujeta a auditoría: clientes mayoreo, clientes gobierno, así como el saldo total de cada grupo. Las cédulas analíticas se harán una por cada tipo de clientela, señalando en ellas como está conformado el saldo de cada grupo.

Las eventuales no obedecen a ningún tipo de patrón estándar de nomenclatura y los nombres son asignados a criterio del auditor y pueden ser cédulas de observaciones, programa de trabajo, cédulas de asientos de ajuste, cédulas de reclasificaciones, confirmaciones, cartas de salvaguarda, cédulas de recomendaciones, control de tiempos de la auditoría, asuntos pendientes, entre muchos más tipos de cédulas que pudieran presentarse.

## **2.20.- MARCAS DE AUDITORIA E INDICES DE REFERENCIA:**

**1). MARCAS DEL TRABAJO REALIZADO:** Para facilitar la transcripción e interpretación del trabajo realizado en la auditoria, usualmente se acostumbran a usar marcas que permiten transcribir de una manera práctica y de fácil lectura algunos trabajos repetitivos. Por ejemplo; la actividad de cotejar cifras que provienen de los registros auxiliares contra los auxiliares mismos, se pueden dejar transcrita en los papeles de trabajo, anotando una marca cuyo significado fuera justamente el de haber verificado las cifras correspondiente contra el auxiliar relativo.

En la práctica la utilización de marcas de trabajo realizado es de lo más común y facilita por un lado la transcripción del trabajo que realiza el auditor ejecutante, y por otro la interpretación de dicho trabajo como el proceso de revisión por parte del supervisor.

También en la práctica debido a que hay ciertos trabajos repetitivos de una manera constante se decide periódicamente establecer una marca estándar, es decir, una marca que signifique siempre lo mismo.

La forma de las marcas deben ser lo más sencillas posibles pero a la vez distintiva, de manera que no haya confusión entre las diferentes marcas que se usen en el trabajo. Normalmente las marcas se transcriben utilizando color rojo o azul, de tal suerte que a través del color se logre su identificación inmediata en las partidas en las que fueron anotadas.

**2). INDICES DE REFERENCIA:** Para facilitar su localización, los papeles de trabajo se marcan con índices que indiquen claramente la sección del expediente donde deben ser archivados, y por consecuencia donde podrán localizarse cuando se le necesite.

En términos generales el orden que se les da en el expediente es el mismo que presentan las cuentas en el estado financiero. Así los relativos a caja estarán primero, los relativos a cuentas por cobrar después, hasta concluir con los que se refieran a las cuentas de gastos y cuentas de orden.

Los índices se asignan de acuerdo con el criterio anterior y pueden usarse para este objeto, números, letras o la combinación de ambos.

A continuación se presenta un ejemplo de índices usando el método alfabético-numérico por ser el de uso más generalizado en la práctica de la auditoría. En este sistema las letras simples indican cuentas de activos, las letras dobles indican cuentas de pasivo y capital y las decenas indican cuentas de resultados: La letra o número: Para las cuentas de: ACaja y bancos Cuentas por cobrar CInventarios UActivo fijo WCargos diferidos y otros AADocumentos por pagar BBCuentas por pagar EEImpuestos por pagar HHPasivo a largo plazo LLReservas de pasivoRR Créditos diferidos SSCapital y reservas10 Ventas20 Costos de ventas30 Gastos generales40 Gastos y productos financieros 50 otros gastos y productos.

**3). ARCHIVOS:** Para la conservación de los papeles de trabajo se reconocerán tres tipos de archivos: permanente, general y corriente. Las características y usos de cada tipo son las siguientes:

**3.1). PERMANENTE** Contendrá información útil para el auditor en futuros trabajos de auditoría por ser de interés continuo y cumplirá los siguientes propósitos: o Recordar al auditor las operaciones y/o partidas que se aplican por varios años. o Proporcionar a los nuevos miembros del personal un resumen rápido de las políticas, organización y funciones de las diferentes unidades de la Corte de Cuentas de la República y leyes aplicables. Entre la información que contendrá el archivo permanente está: o Leyes y normas o Organigramas o Políticas y manuales o Detalle de personal clave de la Corte.

**3.2). GENERAL** Contendrá los papeles acumulados durante el desarrollo de la auditoría y que podrán ser utilizados para períodos subsecuentes. Entre los que están: o Estados financieros o Planes anuales de trabajo o Programas de auditoría o Hojas de trabajo o Borrador e informe final de cada examen.

**3.3). CORRIENTE** Acumulará todas las cédulas relacionadas con las diferentes pruebas realizadas a cada una de las cuentas o áreas específicas y corresponden al período sujeto a examen. Constituyen el respaldo o evidencia de cada examen y del cumplimiento a las normas de auditoría.

Programa de Auditoría El programa de Auditoría, es el procedimiento a seguir, en el examen a realizarse, el mismo que es planeado y elaborado con anticipación y debe ser de contenido flexible, sencillo y conciso, de tal manera que los procedimientos empleados en cada Auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen. El Programa de Auditoría, significa la tarea preliminar trazada por el Auditor y que se caracteriza por la previsión de los trabajos que deben ser efectuados en cada servicio Profesional que presta, a fin de que este cumpla íntegramente sus finalidades dentro de la Normas científicas de la Contabilidad y las Normas y Técnicas de la Auditoría.

### **2.21.- PROGRAMA DE TRABAJO:**

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de trabajo que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de trabajo sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

Al preparar el programa de trabajo, el auditor debe considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. Debe también considerar los tiempos para pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y la inclusión de otros auditores o expertos.

El auditor debe considerar la importancia relativa y las relaciones con el riesgo del trabajo cuando planea y desarrolla un servicio de auditoría para reducir el riesgo de expresar una conclusión inapropiada. La importancia relativa se juzga, teniendo en cuenta factores tanto cuantitativos como cualitativos, en relación con el prospecto razonable de una materia modificando o influenciando las decisiones del usuario a quien va dirigido el informe del auditor. El mismo, necesita entender y valorar qué factores pueden influir en las decisiones del usuario a quien va dirigido el informe. Esto es materia de juicio profesional en las circunstancias específicas del trabajo de auditoría ordenado.

### **2.21.1.- OBTENCIÓN Y EVALUACIÓN DE EVIDENCIA:**

El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada en la auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar su informe.

**2.21.1.1.-Evidencia en la auditoría:** Significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa su informe. La evidencia en la auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables, información corroborativa de otras fuentes, procedimientos sobre el manejo de las áreas o divisiones e indicadores de gestión. La evidencia en la auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control, de procedimientos sustantivos, análisis de proyecciones y análisis de los indicadores claves de éxito.

**2.21.1.2.- Pruebas de control:** Significa pruebas realizadas para obtener evidencia en la auditoría sobre lo adecuado del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno; el cumplimiento de las metas y objetivos propuestos; y el grado de eficacia, economía y eficiencia y el manejo de la entidad.

**2.21.1.3.- Procedimientos sustantivos:** Significa pruebas realizadas para obtener evidencia en la auditoría para encontrar manifestaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros o en sus operaciones, y son de dos tipos: a) pruebas de detalles de transacciones y saldos; y b) procedimientos analíticos

**2.21.1.4.- Evidencia suficiente y apropiada en la auditoría:** La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y se aplican a la evidencia en la auditoría obtenida, tanto de las pruebas de control, como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia en la auditoría; apropiada es la medida de la calidad de evidencia en la auditoría y su relevancia para una particular afirmación y su confiabilidad. Normalmente, el auditor, encuentra necesario confiar en la evidencia de la auditoría, que es persuasiva y no definitiva y a menudo buscará evidencia en la auditoría de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para soportar la misma afirmación.

Para obtener las conclusiones de la temática, el auditor normalmente no examina toda la información disponible ya que se puede llegar a conclusiones sobre el saldo de una cuenta, los procesos, operaciones, transacciones o controles, por medio del ejercicio de su juicio o de muestreo estadístico. El juicio del auditor respecto de qué es evidencia suficiente y apropiada en la auditoría es influenciado por factores como:

- La evaluación del auditor de la naturaleza y nivel del riesgo inherente tanto en el ámbito de los estados financieros como a nivel del saldo de la cuenta o clase de transacciones u operaciones.
- Naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno y la evaluación del riesgo de control.
- Importancia relativa de la partida o transacción que se examina.
- Experiencia obtenida en auditorías previas.
- Resultados de procedimientos de auditoría, incluyendo fraude o error que puedan haberse encontrado.
- Fuente y confiabilidad de información disponible.

**2.21.1.5.- Fuente de la que es obtenida:** La confiabilidad de la evidencia en la auditoría es influenciada por su fuente: interna o externa, y por su naturaleza: visual, documental o verbal. Si bien, la confiabilidad de la evidencia en la auditoría depende de la circunstancia individual, las siguientes generalizaciones ayudarán para evaluar la confiabilidad de la evidencia en la auditoría:

- La evidencia en la auditoría de fuentes externas por ejemplo, confirmación o manifestación recibida de una tercera persona es más confiable que la generada internamente.
- La evidencia en la auditoría generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos.
- La evidencia en la auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida de la entidad.
- La evidencia en la auditoría en forma de documentos y manifestaciones escritas es más confiable que las manifestaciones verbales.

La evidencia en la auditoría es más persuasiva cuando las partidas de evidencia de diferentes fuentes o de una diferente naturaleza son consistentes. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado acumulativo de confianza más alto del que se obtendría de partidas de evidencia en la auditoría cuando se consideran individualmente. Por el contrario, cuando la evidencia en la auditoría obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, el auditor debe determinar los procedimientos adicionales necesarios para resolver la inconsistencia.

**2.21.1.6. Documentación.:** El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar las conclusiones expresadas en el informe de auditoría y dejar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con las normas técnicas de trabajo señaladas por los organismos profesionales.

Documentación significa el material, papeles de trabajo preparados por y para, u obtenidos o retenidos por el auditor en conexión con la ejecución de la auditoría. Los papeles de trabajo pueden ser en la forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos, u otros medios y cumplen los siguientes objetivos:

- Auxilian en la planeación y ejecución del trabajo;
- Auxilian en la supervisión y revisión del trabajo; y
- Registran la evidencia en la auditoría resultante del trabajo realizado, para soportar el informe.

El auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean lo suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría.

El auditor deberá registrar en papeles de trabajo la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados; así como, los resultados y las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida. Los papeles de trabajo incluirían el razonamiento del auditor sobre todos los asuntos importantes que requieran un ejercicio de juicio, junto con las conclusiones. En áreas que impliquen cuestiones difíciles de principio

o juicio, los papeles de trabajo registrarán los hechos relevantes que fueron conocidos por el auditor en el momento de alcanzar las conclusiones.

La extensión de los papeles de trabajo es un caso de juicio profesional, ya que, no es necesario ni práctico documentar todos los asuntos que el auditor examina. Al evaluar la extensión de los papeles de trabajo que se deberán preparar y ser retenidos, puede ser útil para el auditor considerar qué es lo que sería necesario para proporcionar a otro auditor sin experiencia previa con la auditoría una posibilidad de comprensión del trabajo realizado y la base de las decisiones de principios tomadas pero no los aspectos detallados de la auditoría.

La forma y contenido de los papeles de trabajo son afectados por asuntos como:

- La temática del trabajo.
- La forma del informe del auditor.
- La naturaleza y complejidad del negocio.
- La naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad.
- Las necesidades en las circunstancias particulares, de dirección, supervisión, y revisión del trabajo realizado por los auxiliares.
- Metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso del trabajo.

Los papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoría en particular. El uso de papeles de trabajo estandarizados puede mejorar la eficiencia con que son preparados y revisados dichos papeles de trabajo; facilitan la delegación de trabajo a la vez que proporcionan

un medio para controlar su calidad, consultándose en correspondientes manuales de procedimientos de Auditoría que se establezcan en las organizaciones.

Para mejorar la eficiencia de la auditoría, el auditor puede utilizar otros análisis concebidos por él y otros documentos obtenidos y preparados por el auditado. En tales circunstancias, el auditor necesitaría estar satisfecho de que esos materiales han sido apropiadamente.

**2.22.- DICTAMEN DE AUDITORÍA:**

El dictamen de auditoria según la norma internacional de auditoria no. 700 (nia-700)

Tiene el propósito de establecer normas y lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor como un resultado de una auditoría de los estados financieros de una entidad, desempeñada por un auditor independiente. El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros. El dictamen del auditor debería contener una clara expresión de opinión escrita sobre los estados financieros tomados como un todo.

**2.22.1.- DICTAMEN EN LIMPIO O SIN SALVEDADES:**

Se refiere cuando el Auditor expresa la opinión de los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad de acuerdo con los principios contables y aplicados sobre una base consistente en el año anterior.

**2.22.2.- DICTAMEN CON SALVEDADES:**

El Auditor emite dictamen con salvedades cuando sus estados financieros de su entidad presentan razonablemente la situación financiera salvo excepciones o limitaciones que no afecten de manera importante o significativa la situación financiera o resultados de operaciones mostradas o preparadas.

**2.22.3.- DICTAMEN ADVERSO:**

Un informe contiene dictamen adverso cuando el Auditor ha llegado a la salvedad de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y los resultados con los principios de conformidad con los principios de contabilidad aplicados consecuentemente.

#### **2.22.4.- DICTAMEN CON ABSTENCION DE EMITIR OPINION:**

Cuando el Auditor no está en condiciones de dar una opinión profesional sobre los estados financieros tomados en su conjunto se obtendrá de opinar explicando claramente las razones por los que no ha podido dictaminar esta situación se presenta cuando las restricciones y la aplicación de los procedimientos de Auditoria son importantes limitando el alcance del examen.

Es la base necesaria para emitir una opinión o si la incertidumbre del Auditor es tan grande que no permite responsabilidad por dar su opinión.

#### **2.23.- EL AUDITOR**

##### **2.23.1.- DEFINICIÓN**

Es aquella persona profesional, que se dedica a trabajos de auditoria habitualmente con libre ejercicio de una ocupación técnica.

La profesión de contador Público es una de las profesiones más importantes y demandantes en cualquier parte del mundo, se debe ser muy cuidadoso y prepararse al máximo, se debe estar al día en cuanto a normatividad tanto nacional como Internacional y es acá donde las normas internacionales juegan un papel muy importante y es una herramienta que le permite al auditor desempeñarse con eficiencia y eficacia.

Es por esta razón que la Auditoría es fundamental y vital para el buen desempeño de las entidades, pues de la función desempeñada dentro de la auditoría se podrán evitar y prevenir riesgos y / o errores, que representaran altos o bajos resultados

- programas de trabajo.

### 2.23.2.-FUNCIONES GENERALES

Para ordenar e imprimir cohesión a su labor, el auditor cuenta con una serie de funciones tendientes a estudiar, analizar y diagnosticar la estructura y funcionamiento general de una organización.

Las funciones tipo del auditor son:

- Estudiar la normatividad, misión, objetivos, políticas, estrategias, planes y
- Desarrollar el programa de trabajo de una auditoría.
- Definir los objetivos, alcance y metodología para instrumentar una auditoría.
- Captar la información necesaria para evaluar la funcionalidad y efectividad de los procesos, funciones y sistemas utilizados.
- Recabar y revisar estadísticas sobre volúmenes y cargas de trabajo.
- Diagnosticar sobre los métodos de operación y los sistemas de información.
- Detectar los hallazgos y evidencias e incorporarlos a los papeles de trabajo.
- Respetar las normas de actuación dictadas por los grupos de filiación, corporativos, sectoriales e instancias normativas y, en su caso, globalizadoras.
- Proponer los sistemas administrativos y/o las modificaciones que permitan elevar la efectividad de la organización
- Analizar la estructura y funcionamiento de la organización en todos sus ámbitos y niveles
- Revisar el flujo de datos y formas.
- Considerar las variables ambientales y económicas que inciden en el funcionamiento de la organización.
- Analizar la distribución del espacio y el empleo de equipos de oficina.
- Evaluar los registros contables e información financiera.
- Mantener el nivel de actuación a través de una interacción y revisión continua de avances.
- Proponer los elementos de tecnología de punta requeridos para impulsar el cambio organizacional.
- Diseñar y preparar los reportes de avance e informes de una auditoría.

### **2.23.3.- CONOCIMIENTOS QUE DEBE POSEER**

Es conveniente que el equipo auditor tenga una preparación acorde con los requerimientos de una auditoría administrativa, ya que eso le permitirá interactuar de manera natural y congruente con los mecanismos de estudio que de una u otra manera se emplearán durante su desarrollo.

Atendiendo a éstas necesidades es recomendable apreciar los siguientes niveles de formación:

#### **Académica**

Estudios a nivel técnico, licenciatura o postgrado en administración, informática, comunicación, ciencias políticas, administración pública, relaciones industriales, ingeniería industrial, psicología, pedagogía, ingeniería en sistemas, contabilidad, derecho, relaciones internacionales y diseño gráfico.

Otras especialidades como actuaría, matemáticas, ingeniería y arquitectura, pueden contemplarse siempre y cuando hayan recibido una capacitación que les permita intervenir en el estudio.

#### **Complementaria**

Instrucción en la materia, obtenida a lo largo de la vida profesional por medio de diplomados, seminarios, foros y cursos, entre otros.

#### **Empírica**

Conocimiento resultante de la implementación de auditorías en diferentes instituciones sin contar con un grado académico.

Adicionalmente, deberá saber operar equipos de cómputo y de oficina, y dominar él o los idiomas que sean parte de la dinámica de trabajo de la organización bajo examen. También tendrán que tener en cuenta y comprender el comportamiento organizacional cifrado en su cultura.

Una actualización continua de los conocimientos permitirá al auditor adquirir la madurez de juicio necesaria para el ejercicio de su función en forma prudente y justa.

#### **2.23.4.- HABILIDADES Y DESTREZAS**

En forma complementaria a la formación profesional, teórica y/o práctica, el equipo auditor demanda de otro tipo de cualidades que son determinantes en su trabajo, referidas a recursos personales producto de su desenvolvimiento y dotes intrínsecos a su carácter.

La expresión de estos atributos puede variar de acuerdo con el modo de ser y el deber ser de cada caso en particular, sin embargo es conveniente que, quien se dé a la tarea de cumplir con el papel de auditor, sea poseedor de las siguientes características:

- Actitud positiva.
- Estabilidad emocional.
- Objetividad.
- Sentido institucional.
- Saber escuchar.
- Creatividad.
- Respeto a las ideas de los demás.
- Mente analítica.
- Conciencia de los valores propios y de su entorno.
- Capacidad de negociación.
- Imaginación.
- Claridad de expresión verbal y escrita.
- Capacidad de observación.
- Iniciativa.
- Discreción.
- Facilidad para trabajar en grupo.
- Comportamiento ético.

#### **2.23.5. EXPERIENCIA**

Uno de los elementos fundamentales que se tiene que considerar en las características del equipo, es el relativo a su experiencia personal de sus integrantes, ya que de ello depende

en gran medida el cuidado y diligencia profesionales que se emplean para determinar la profundidad de las observaciones.

Por la naturaleza de la función a desempeñar existen varios campos que se tienen que dominar:

- Conocimiento de las áreas sustantivas de la organización.
- Conocimiento de las áreas adjetivas de la organización.
- Conocimiento de esfuerzos anteriores
- Conocimiento de casos prácticos.
- Conocimiento derivado de la implementación de estudios organizacionales de otra naturaleza.
- Conocimiento personal basado en elementos diversos.

#### **2.23.6.- RESPONSABILIDAD PROFESIONAL**

El equipo auditor debe realizar su trabajo utilizando toda su capacidad, inteligencia y criterio para determinar el alcance, estrategia y técnicas que habrá de aplicar en una auditoría, así como evaluar los resultados y presentar los informes correspondientes.

Para éste efecto, debe de poner especial cuidado en:

- Preservar la independencia mental
- Realizar su trabajo sobre la base de conocimiento y capacidad profesional adquiridas
- Cumplir con las normas o criterios que se le señalen
- Capacitarse en forma continua

También es necesario que se mantenga libre de impedimentos que resten credibilidad a sus juicios, porque debe preservar su autonomía e imparcialidad al participar en una auditoría.

Es conveniente señalar, que los impedimentos a los que normalmente se puede enfrentar son: personales y externos.

Los primeros, corresponden a circunstancias que recaen específicamente en el auditor y que por su naturaleza pueden afectar su desempeño, destacando las siguientes:

- Vínculos personales, profesionales, financieros u oficiales con la organización que se va a auditar
- -Interés económico personal en la auditoría
- -Corresponsabilidad en condiciones de funcionamiento incorrectas
- -Relación con instituciones que interactúan con la organización
- -Ventajas previas obtenidas en forma ilícita o antiética

Los segundos están relacionados con factores que limitan al auditor a llevar a cabo su función de manera puntual y objetiva como son:

- Injerencia externa en la selección o aplicación de técnicas o metodología para la ejecución de la auditoría.
- Interferencia con los órganos internos de control
- Recursos limitados para desvirtuar el alcance de la auditoría
- Presión injustificada para propiciar errores inducidos

En estos casos, tiene el deber de informar a la organización para que se tomen las providencias necesarias.

Finalmente, el equipo auditor no debe olvidar que la fortaleza de su función está sujeta a la medida en que afronte su compromiso con respeto y en apego a normas profesionales tales como:

- Objetividad.- Mantener una visión independiente de los hechos, evitando formular juicios o caer en omisiones, que alteren de alguna manera los resultados que obtenga.
- Responsabilidad.- Observar una conducta profesional, cumpliendo con sus encargos oportuna y eficientemente.

- Integridad.- Preservar sus valores por encima de las presiones.
- Confidencialidad.- Conservar en secreto la información y no utilizarla en beneficio propio o de intereses ajenos.
- Compromiso.- Tener presente sus obligaciones para consigo mismo y la organización para la que presta sus servicios.
- Equilibrio.- No perder la dimensión de la realidad y el significado de los hechos.
- Honestidad.- Aceptar su condición y tratar de dar su mejor esfuerzo con sus propios recursos, evitando aceptar compromisos o tratos de cualquier tipo.
- Institucionalidad.- No olvidar que su ética profesional lo obliga a respetar y obedecer a la organización a la que pertenece.
- Criterio.- Emplear su capacidad de discernimiento en forma equilibrada.
- Iniciativa.- Asumir una actitud y capacidad de respuesta ágil y efectiva.
- Imparcialidad.- No involucrarse en forma personal en los hechos, conservando su objetividad al margen de preferencias personales.
- Creatividad.- Ser propositivo e innovador en el desarrollo de su trabajo.

Podemos observar las funciones, atribuciones y responsabilidades del auditor. Según (Aranibar, 2013).  
Del (Contraloría General del Estado, 2012)

### CAPITULO III

#### CONCLUSIONES

En base a la investigación sistemática y recopilación bibliográfica realizada en este trabajo acerca de la Auditoría Financiera llegamos a la conclusión de que:

La Auditoría financiera es el examen que se realiza a los registros patrimoniales de un individuo o empresa a fin de verificar su estado financiero.

Una Auditoría basa su funcionamiento en la Contabilidad, pero sus objetivos son más amplios: emitir una opinión acerca de la marcha de la empresa, evaluar sus metas, examinar su gestión y actores, efectuar un posterior seguimiento de las recomendaciones.

La auditoría financiera examina a los estados financieros y a través de ellos las operaciones financieras realizadas por el ente contable, con la finalidad de emitir una opinión técnica y profesional.

La tarea del Auditor es analizar la exactitud y veracidad de los registros mostrados por una empresa, a fin de corregir errores, irregularidades y fraudes.

Las disposiciones legales vigentes que regulan las actividades las empresa y/o instituciones, La Contraloría General de la República, definen a la Auditoría Financiera así: "Consiste en el examen de los registros, comprobantes, documentos y otras videncias que sustentan los estados financieros de una entidad u organismo, efectuado por el auditor para formular el dictamen respecto de la razonabilidad con que se presentan los resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio; para determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y para formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar los procedimientos relativos a la gestión financiera y al control interno". Para que el auditor esté en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener una certeza razonable sobre:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que reflejan los estados financieros.
  2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos utilizados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
  3. Que los estados financieros estén preparados y revelados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas de Contabilidad vigente.
- En conclusión podemos decir que la auditoría financiera es dinámica, y debe aplicarse formalmente toda empresa y/o institución, independientemente de su magnitud y objetivos; su aplicación debe ser secuencial constatada para lograr eficiencia.

La auditoría financiera enmarca todos los aspectos bajo los cuales su objeto es observado como por ejemplo. Podemos escribir los siguientes:

1. Indagaciones y determinaciones sobre el estado patrimonial
2. Indagaciones y determinaciones sobre los estados financieros.
3. Descubrir errores y fraudes.
4. Prevenir los errores y fraudes
5. Exámenes de aspectos fiscales y legales, etc.

## Bibliografía

- Aranibar, J. R. (2013). *Auditoría Financiera I*. Cochabamba, Bolivia: Sabiduría y Cultura.
- Contraloría General del Estado. (2006). NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL NAG 220 Y CORRELATIVA. Bolivia.
- Contraloría General del Estado. (Agosto de 2012). Código: NE/CE-011 (Párrafos 213, 214). Bolivia.
- Contraloría General del Estado. (s.f.). Definiciones de Auditoría. Bolivia.
- Gómez, C. R. (08 de Agosto de 2012). *Revista Contaduría Pública - Instituto Mexicano de Contadores Públicos*. Recuperado el Noviembre de 2015, de <http://contaduriapublica.org.mx/auditoria-basada-en-riesgo>
- NIC - Normas Internacionales de Contabilidad. (Enero de 2006). *Normas Internacionales de Contabilidad*. Recuperado el Noviembre de 2015, de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC01.pdf>
- Normas Internacionales de Auditoría (500). (15 de Diciembre de 2004). EVIDENCIA DE AUDITORÍA.
- Normas Internacionales de Auditoría. (15 de Diciembre de 2004). PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.
- Paiva Q., W. (2013). *Auditoría - Enfoques Metodológicos y Prácticos*. Cochabamba, Bolivia: Educación y Cultura.