

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

María Senit Naranjo

EJE 2

Analicemos la situación



Introducción	3
Planeación de la auditoria de estados financieros	4
Elaboración de la estrategia de la auditoría	5
Equipo de trabajo, especialistas, cronograma.	8
Uso del trabajo de otro auditor (ISA 600)	8
Uso del trabajo de un experto (ISA620)	9
Auditoría cuando la entidad auditada emplea los servicios outsourcing (ISA 402)	10
Identificación y valoración de riesgos inherentes	12
Entendimiento del negocio del cliente y procedimientos para identificar y evaluar riesgos (ISA 315)	12
Responsabilidades del auditor con respecto al fraude (ISA 240)	14
Determinación de la materialidad en la planeación	15
Identificación y valoración del riesgo de control	17
Controles internos dominantes y específicos	17
Componentes del control interno	17
Evaluación controles generales	19
Comunicando deficiencias de control a los encargados del Gobierno (NIA 265)	21
Respuesta del auditor a los riesgos evaluados (ISA 330)	23
Definición del enfoque de auditoría.	23
Pruebas de controles.	23
Pruebas sustantivas	24
Elaboración del memorando de planeación	27
Estructura del memorando	27
Bibliografía	29

¿Cuáles son los impactos esperados y beneficios derivados de la aplicación de las NIA con ocasión del ejercicio de la auditoría financiera?

El enfoque de aprendizaje que desarrollaremos en el eje 2 es: Analicemos la situación. Hemos recorrido los conceptos generales de las NIA y este es el momento en que debemos identificar su implicancia en la labor del auditor financiero. Para ello, empezaremos a conectar cada fase de la planeación con la respectiva norma y a identificar los recursos que nos propone. Observaremos algunos ejemplos y desarrollaremos un taller que nos permita visualizar concretamente su aporte.

El segundo eje desarrolla el tema de la planeación, este es el primero de los cuatro grandes componentes que contempla el proceso **administrativo**. En él se considera, la observación y estudio del entorno, así como la definición de los objetivos y elementos de base para poder formular la estrategia. La estrategia permite la configuración de la organización, en su adecuación de recursos y capacidades, permitiendo la dirección y desarrollo del plan de acción comentado, el cual debe estar enmarcado en un ambiente de seguimiento y control.

Las consideraciones anteriores definen el marco de acción de la auditoría, desde el punto de vista de su dinámica. Es un matiz del proceso administrativo, ya que se configuran los mismos componentes; planear para formular la estrategia.

Elaborada la estrategia, definir anticipadamente el equipo requerido, el cual responda debidamente al encargo de auditoría, así como determinar los métodos y herramientas a utilizar, que permitan la coordinación de tareas, y el control correspondiente sobre la labor ejecutada. Siempre en el marco de los estándares de auditoría, NIA.

Soportados en la NIA 300 (Decreto 2420, 2015), se describe el proceso de planeación de la auditoría financiera, partiendo del énfasis que se hace en cuanto a la responsabilidad del auditor, respecto de la planeación de la auditoría a los estados financieros. En principio para el ejercicio de auditorías recurrentes.

La planeación en ocasiones, es un proceso continuo que enlaza los encargos de auditoría anterior y posterior y finaliza con el encargo de auditoría.



Los cuatro componentes del proceso administrativo definidos por Henri Fayol y posteriormente incorporados en los diferentes libros de texto de la administración, son: planeación, organización, dirección y control.

Planeación de la auditoría de estados financieros





Figura 1.
Fuente: shutterstock/327906983

La documentación de auditoría está reglamentada en la NIA 300, la cual se debe interpretar en conjunto con la NIA 200.

Cómo se ha anotado, planear la auditoría implica como etapa previa, conocer la industria, el entorno, los procesos organizacionales y operativos de quien contrata el encargo de auditoría, el cliente. Con base en esta información se documentan las operaciones, los aspectos críticos del control interno y se define el equipo de personas que intervendrán en este proceso.

Elaboración de la estrategia de la auditoría

El fin de la planeación es la definición y configuración de los documentos, evaluaciones, valoraciones, así como los recursos y capacidades necesarias que permitan direccionar la ejecución del encargo de auditoría. El proceso de planeación y definición de la estrategia global conlleva los siguientes pasos previos, que deben estar armonizados con lo establecido en la NIA 220 (Decreto 2420, 2015):

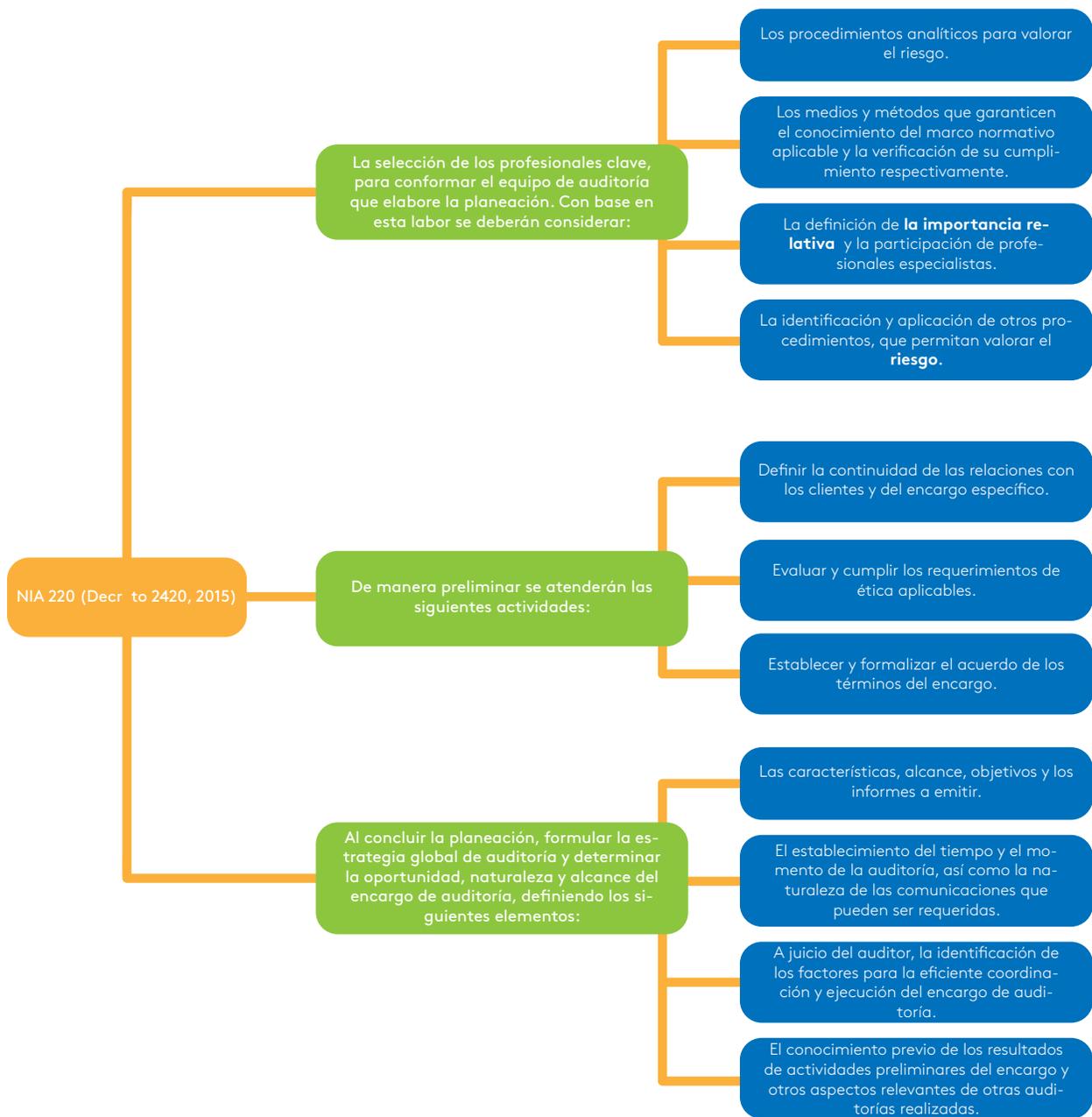


Figura 2.
Fuente: propia



Importancia relativa

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.



Riesgo

Es la probabilidad de que se produzca un resultado diferente, superior o inferior, al esperado. En la práctica se estudia el segundo caso, esto es, que sea inferior al esperado, por cuanto constituye la situación que se pretende gestionar, para evitar los impactos negativos en los resultados de la organización.

Con base en lo anterior, el auditor elabora el programa de auditoría, en el cual se incluye la naturaleza oportunidad y el alcance, así como la extensión de los procedimientos para: valorar el riesgo NIA 315, atender procedimientos de auditoría posteriores relacionados con las afirmaciones NIA 330 y atender otros procedimientos requeridos para el desarrollo del encargo de auditoría. El auditor podrá discutir con la dirección de la organización, los ejes del documento de planeación con el propósito de facilitar el desarrollo del encargo. De todas maneras, no implica una cesión de la responsabilidad del auditor.

La necesidad de configurar el plan de auditoría se resume en los siguientes aspectos:



Figura 3.
Fuente: propia



Instrucción

A continuación, te invito a revisar el Caso Modelo 1. Conociendo al cliente, Organización Terpel.

Equipo de trabajo, especialistas, cronograma

Los estándares pertinentes se encuentran en las NIA 600, 620 y 402, las cuales se deben interpretar, en conjunto con la NIA 200.

Uso del trabajo de otro auditor (ISA 600)

La NIA 600, da a conocer las guías y lineamientos, respecto del uso que da el **auditor principal** del trabajo de otro auditor, el principal debe determinar cómo afectará el encargo de auditoría del trabajo del otro auditor, sin embargo, la NIA 600 no tiene aplicación, cuando dos o más auditores, actuando de manera simultánea, asumen en conjunto la ejecución del encargo de auditoría. De la misma manera, no se aplican cuando hay una relación del auditor, con su antecesor y tampoco, cuando a criterio del principal, determina que un **componente** de los estados financieros no tiene representatividad.



Auditor principal

Auditor principal o de grupo: Es el auditor responsable de emitir la opinión sobre los estados financieros de una organización



Componente

Es una parte de la organización, departamento, división, sucursal, filial, subsidiaria, etc., cuya formación financiera se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal.

El auditor principal, para determinar la necesidad de otro auditor, debe tener en cuenta: la importancia relativa del componente o componentes de los estados financieros, el grado de conocimiento del entorno y de los negocios de los componentes, la valuación del riesgo de error

importante en los estados financieros y la necesidad de aplicar procedimientos adicionales, para los componentes auditados por el otro auditor. De todas maneras el principal es quien tiene la responsabilidad de emitir la opinión y por ello, la responsabilidad de verificar el perfil y competencias profesionales del auditor del componente.



Auditor de grupo es quien emite la opinión con ocasión del encargo de auditoría. El auditor de componente, es un auditor especializado, requerido con ocasión de la planeación y quien atiende un componente que implica riesgos significativos debido a la naturaleza, operaciones u otras circunstancias propias de la organización auditada.



Figura 4.

Fuente: shutterstock/691414747

Dentro de las facultades del principal, está la de considerar la discusión de la información financiera del componente, con el auditor del componente y la dirección, determinando si son necesarias y se justifica realizar pruebas adicionales de los datos, registros e información financiera del componente. Determinará igualmente, quien aplicará las pruebas adicionales necesarias. De todas maneras, el principal dejará constancia en la documentación y pruebas de la auditoría, discriminando los componentes cuya información financiera fue auditada por otros auditores, a quienes identificará.

Finalizada la auditoría, si el otro auditor considera emitir un informe con salvedades, el principal deberá considerar la naturaleza de la salvedad e importancia de la misma, para decidir si extiende la salvedad a la opinión final emitida.

Uso del trabajo de un experto (ISA620)

En el desarrollo de toda auditoría, el auditor principal debe entregar las instrucciones del proceso a realizar por el experto y evaluar su intervención dentro del equipo o como soporte del mismo; para el enfoque de la labor, el diseño, realización de pruebas y posterior evaluación de hallazgos, con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada que apoye sus conclusiones.

Para incluir el trabajo de un experto, el auditor debe tener en cuenta:

- La calificación del **riesgo de incorrección material**.
- La importancia de la participación del experto en el trabajo de auditoría.
- El perfil, trayectoria y calificación profesional del experto.
- La alineación de la participación del experto, con las políticas y procedimientos de la firma de auditoría.

Esto significa que el experto participante debe cumplir con las condiciones necesarias para asegurar la objetividad y calidad en su informe; independencia, competencias y capacidades para calificar como profesional idóneo.

El auditor siempre, dejará un acuerdo por escrito donde se pacte el alcance, los recursos necesarios, el plazo, el contenido del informe, además de asegurar el compromiso de confidencialidad del experto, con la información del cliente.

Al final, el auditor evalúa el informe del experto para determinar:



Riesgo de incorrección material

Se refiere concretamente a la probabilidad de que se encuentren errores en los estados financieros, antes de la realización de la auditoría. Normalmente, el riesgo de incorrección material se puede gestionar a partir de analizar el riesgo inherente y el riesgo de control.



Figura 5.
Fuente: propia

En los casos en que alguno de estos puntos indique que el trabajo del experto no es adecuado, el auditor acordará la naturaleza y alcance del trabajo adicional que este realizará para lograr los objetivos o, deberá diseñar pruebas adicionales que el equipo de auditoría ejecutará para este fin.

Auditoría cuando la entidad auditada emplea los servicios outsource (ISA 402)

En desarrollo de un encargo de auditoría, si se establece que la empresa auditada ha celebrado un contrato de outsourcing, con uno o varios proveedores. El auditor de manera preliminar y según su criterio, debe documentar la naturaleza, objeto, alcance, compromisos, obligaciones y garantías (NIA 200 y 315) (Decreto 2420, 2015), además de las averiguaciones que de manera directa, realice con la dirección de la empresa auditada, con el fin de determinar la relevancia que tiene el servicio prestado en el funcionamiento del sistema de información, base para la producción de información financiera, tributaria y contable y con el objeto de realizar o no pruebas adicionales.

Producto de esta labor, se podrían encontrar las siguientes situaciones:

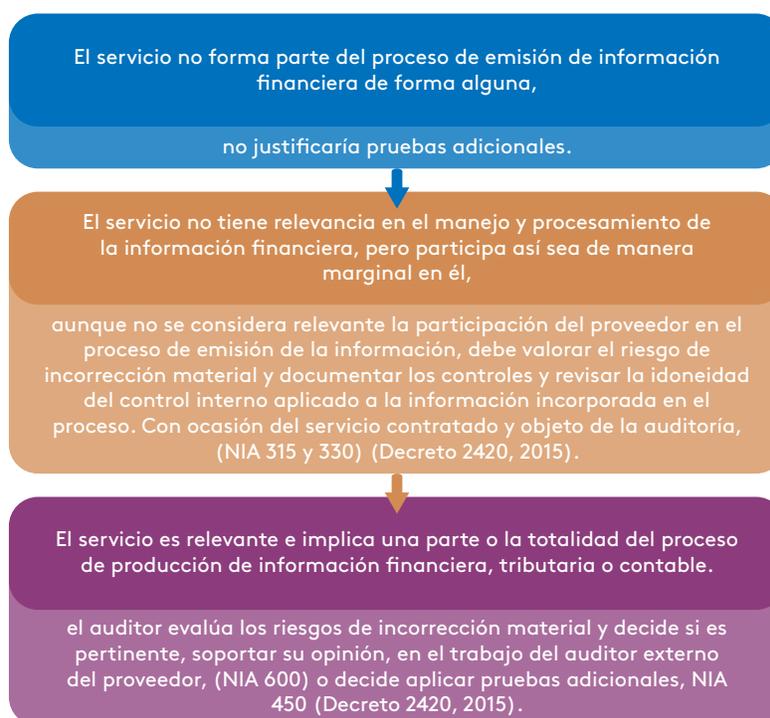


Figura 6.
Fuente: propia

Para el caso de contratación de servicios de outsourcer, se debe tener en cuenta que estos forman parte del proceso de auditoría y consecuentemente, el auditor debe prestar mayor atención en aspectos como: a) el tipo de transacciones, volumen y monto de operaciones e impacto en el sistema de información del auditado, b) la forma como se implementaron los procesos y procedimientos, verificando si son manuales o ejecutados a través de tecnologías de información, y verificar que soporten la documentación, el registro de operaciones y el traslado a los libros de contabilidad, c) al proceso de información financiera del auditado y que es utilizado para la preparación de los estados financieros, con alcance en las estimaciones contables y la información sujeto de revelación y d) al control interno aplicado al proceso contable y de información tributaria y financiera.

Importante tener en cuenta que la NIA 402, no considera el procedimiento anterior, para servicios por cuenta del auditado, que prestan las entidades del sector financiero, en lo que tiene que ver con la realización de operaciones bancarias y de financiación.

En resumen, cuando la entidad auditada emplea los servicios de outsourcing, el auditor está obligado a realizar procedimientos extendidos al proceso del proveedor, con el propósito de asegurar el riesgo de incorrección material. Para el efecto se tendrán en cuenta el tipo de informe 1 y 2 así: a) informe tipo 1, que implica la descripción y el diseño de los controles de la empresa que presta los servicios, b) informe tipo 2, que además de la descripción y el diseño, se enfoca en la eficacia operativa

de los controles de la empresa que presta los servicios. En los dos casos, el informe es preparado por la dirección y el auditor de la empresa prestadora de servicios de outsourcing

Te invito a revisar la lectura complementaria:



Lectura recomendada

Principales Impactos de la Aplicación de las ISAE en ejercicio de la revisoría fiscal.

Edgar Molina, específicamente las páginas 3 a la 12.

Identificación y valoración de riesgos inherentes

El objetivo de esta unidad de estudio, en concordancia con la NIA 200, se refiere a obtener la seguridad **razonable** respecto de que los estados financieros bajo auditoría están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.



Se habla de seguridad razonable, cuando el auditor obtiene evidencia suficiente y adecuada para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptablemente bajo, NIA 315 y 200.



Fraude

Es un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la organización, los empleados o terceros, que conlleven la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Entendimiento del negocio del cliente y procedimientos para identificar y evaluar riesgos (ISA 315)

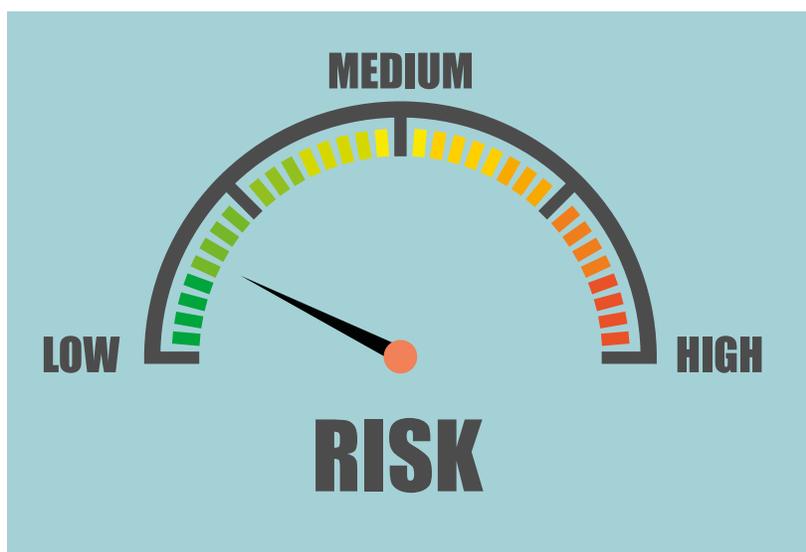


Figura 7.

Fuente: shutterstock/457040131

La labor previa del auditor, implica el conocimiento pleno del entorno y del objeto de la auditoría, para identificar los factores que pueden ser originadores del riesgo. Estos factores se pueden localizar en el entorno, la naturaleza de la organización, su actividad, el nivel de complejidad y gobierno corporativo, el marco regulatorio y contable de la organización, así como su estructura de propiedad. Tres aspectos fundamentales que resumen lo anotado:

- El sistema de control interno definido en la organización.
- El alcance y complejidad de sus objetivos y estrategias y
- El desempeño observado, histórico y reciente.

Para la valoración del riesgo, es importante tener en cuenta que la evaluación, parte de los procedimientos de auditoría, que permitan conocer en detalle la organización y su entorno, así como el sistema de control interno correspondiente. Los procedimientos de auditoría para la valoración del riesgo, se pueden resumir así:

01

- Elaborar las entrevistas, preguntas y cualquier otra forma de consulta, al personal de la organización, que, a juicio del auditor, posean la información que facilite la identificación de los riesgos, en un contexto de fraudes o errores.

02

- Desarrollar procedimientos analíticos, que permitan, a) identificar aspectos, financiero y no financieros de la organización, no conocidos por el auditor, b) identificar la existencia de transacciones o hechos no comunes e inusuales, así como sus cantidades y ratios que pongan en evidencia tendencias con implicaciones para la auditoría, c) complementar los procedimientos analíticos, cruzando el resultado de estos, con la información obtenida en la identificación de riesgos, con el fin de facilitar la comprensión y evaluación de los resultados obtenidos.

03

- Desarrollar procesos de observación e inspección de hechos, documentos y demás información requerida.

04

- Considerar la relevancia de la información obtenida, para la configuración de riesgos de incorrección material en los siguientes casos: a) en el proceso de aceptación y continuidad del cliente, b) en el caso de que el socio y el encargo de auditoría haya realizado otros encargos para la organización, c) cuando el auditor, tenga la intención de utilizar información obtenida de una experiencia anterior, con la organización, caso en el cual analizará los cambios experimentados, respecto de su experiencia, d) cuando a juicio del consenso del equipo de auditoría, se estime que pueden existir incorrecciones materiales en los estados financieros de la organización.

Figura 8.
Fuente: propia

Responsabilidades del auditor con respecto al fraude (ISA 240)

Se articula con las NIA 315 y 330, con énfasis en los riesgos de corrección inmaterial, con respecto al fraude.

El factor que distingue el fraude del error, es la intencionalidad, que posteriormente genera la incorrección en los estados financieros. Al respecto se distinguen dos tipos de incorrecciones intencionadas: a) las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y b) las que se ocasionan por una apropiación indebida de activos. No corresponde al trabajo del auditor, determinar si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal, la responsabilidad del auditor se centra en mantener una actitud de escepticismo profesional, que le permita obtener de la auditoría, una seguridad razonable, que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Sin embargo, debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, existe un riesgo inevitable de no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, aunque se haya surtido un proceso de planeación estricto y enmarcado en las NIA.



Figura 9.
Fuente: shutterstock/618026255

El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas al fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error. La explicación deriva del grado de sofisticación y organización desplegada para poder ocultar los fraudes. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individualmente manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas.

Determinación de la materialidad en la planeación



La NIA 320 (Decreto 2420, 2015), en concordancia con la NIA 200, se refiere a la responsabilidad del auditor al aplicar el concepto de importancia relativa en la planeación y ejecución de una auditoría financiera.

La importancia relativa se circunscribe a diversas variables, interactuando en las circunstancias y momento de la omisión o presentación errónea. El auditor considera la importancia relativa, desde el punto de vista de los estados financieros completos, como en el análisis de cada una de las cuentas individualmente analizadas o la complejidad de las operaciones y transacciones que deben ser reveladas.

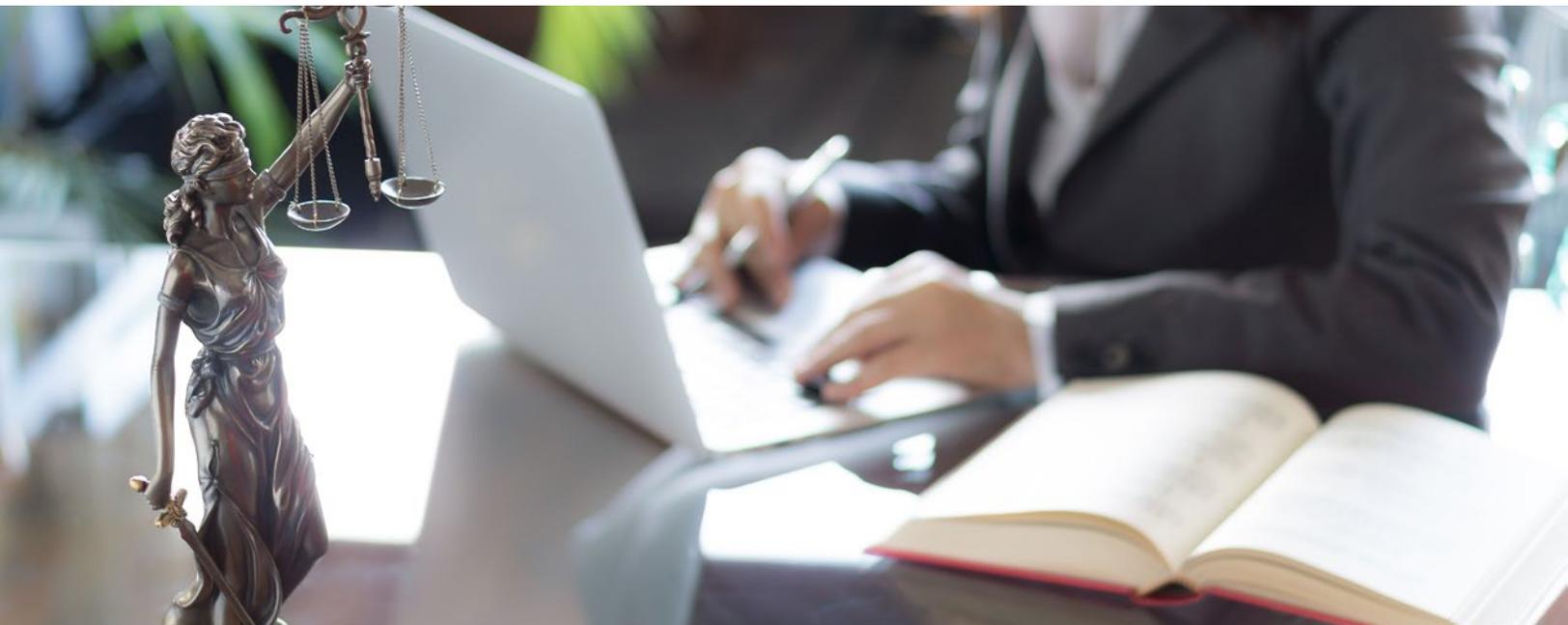


Figura 10.
Fuente: shutterstock/657651616

Además de los aspectos citados que tienen que ver con los hechos económicos, la importancia relativa puede ser determinada en función de las consideraciones de interpretación legal o a la importancia de la relación causal con los resultados esperados y observados.

A este punto, le invitamos a realizar la lectura complementaria:



Lectura recomendada

La materialidad en auditoría como barrera hacia la comparabilidad de la información financiera.

Francisco Javier Martínez García, Ana Fernández Laviada y Javier Montoya del Corte, específicamente de la página 23 a la 36.

Identificación y valoración del riesgo de control

Controles internos dominantes y específicos

El ambiente de control en la organización se refiere al modo en que está estructurada la organización, el clima organizacional y las definiciones de control interno imperantes, además de las variables del entorno que influyen de manera directa e indirecta en las unidades de negocio. Así las cosas, es determinante poder identificar los aspectos que tienen un carácter y efecto dominante y los que tienen un carácter y efecto específico, para la preparación de estados financieros.

Los controles internos a nivel de la organización, como ente productivo, implican el uso de un enfoque basado en la detección del riesgo, partiendo de lo general a lo particular o, dicho de otro modo, mediante la aplicación del método deductivo, con el fin de determinar los factores dominantes que deben enmarcar el control interno de la organización.



Figura 11.

Fuente: shutterstock/539471830

De la misma manera, hay que hacer un reconocimiento, entre otros, de los procesos, operaciones y transacciones, con el fin de atender la identificación de factores particulares y específicos, que deben orientar la elaboración del marco de control interno en la organización.

La adición de los anteriores factores, determinarán el sistema de control interno, el cual debe adaptarse a las necesidades de cada organización y debe involucrar toda la organización en sus definiciones e implementación.

Componentes del control interno

Los siguientes ítems configuran lo que se ha dado en denominar componentes del control interno en la organización:

- Entorno de control: se obtiene conocimiento del entorno de control, entre otros al verificar los siguientes aspectos: a) cuando se observa y verifica una cultura de honestidad y de comportamiento ético, b) cuando los puntos fuertes del entorno de control, proporcionan en conjunto una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos, no se menoscaban con ocasión de las deficiencias del entorno de control.
- El proceso de valoración del riesgo por parte de la organización: agotados los procedimientos de auditoría y con base en la información recabada, se debe establecer si en la organización existe un proceso definido para:

- identificar los riesgos del negocio, con influencia importante en la producción de la información financiera,
- establecer el grado de significancia de los riesgos,
- valorar su probabilidad de ocurrencia e impactos,
- tomar decisiones, respecto de las actuaciones para responder a dichos riesgos.

Cuando se lleguen a identificar riesgos de incorrección material, se evaluará si existen riesgos subyacentes que, a juicio del auditor se debieran haber identificado en el proceso de valoración del riesgo.

De manera paralela y con ocasión del desarrollo del encargo, el auditor evalúa el sistema de control interno de la organización, bajo el supuesto que es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría, están relacionados con la información financiera, pero no todos estos, son relevantes para la auditoría.

- El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevantes para el sistema de información financiera y de comunicaciones. Se debe tener especial cuidado de conocer y atender los siguientes aspectos:
 - La tipología de transacciones en la operación vinculada de manera significativa en la producción de información financiera; los estados financieros.

- Los procedimientos relativos a las tecnologías de información, como a los sistemas manuales tradicionales, en lo atinente al proceso contable (hechos realizados, registrados, procesados, ajustados y clasificados en los estados financieros).
- La información soporte del proceso contable.
- El modo de captura y elaboración de registros del sistema, respecto de los hechos y condiciones, distintos de las transacciones.
- El proceso de producción de estados financieros; incluye estimaciones contables, la revelación de información y los controles para diferentes asientos en el libro diario, en particular para aquellos registros no recurrentes e inusuales.
- El modo en que la organización comunica las funciones y responsabilidades relativas a la producción de información financiera y los elementos que tienen particular importancia con la comunicación entre la dirección y los responsables del gobierno de la organización y las comunicaciones externas, entre otras, las realizadas con los entes de control y vigilancia.
- Actividades de control relevantes para la auditoría, en general son las políticas, atribuciones y demás procedimientos, que pretenden asegurar el cumplimiento de las directrices de la dirección en la organización. Algunos ejemplos son: autorizaciones, revisiones de actuación, proce-

tos de información, controles físicos y segregación de funciones, entre otras. A juicio del auditor, cuando algunas actividades de control, pretendan alcanzar individualmente el mismo objetivo, no es necesario obtener conocimiento de cada una de ellas.

- Otro elemento no menos importante se relaciona con las TI, en la medida que estas afectan la implementación de las actividades de control. De manera general y desde el punto de vista del auditor, los controles sobre los sistemas de TI, son eficaces cuando se mantiene la integridad de la información y la seguridad de los datos que son procesados por dichos sistemas y se incluyen controles generales de las TI y de las aplicaciones.
- Seguimiento de controles: es un proceso para valorar la eficacia del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Tiene en cuenta la valoración oportuna de la eficacia de los controles y la adopción de las medidas correctoras necesarias. Las actividades de seguimiento implementadas por la dirección de la organización, pueden incluir la obtención de información proveniente de terceros externos, es el caso de los sistemas PQR y comentarios de las autoridades reguladoras.



Figura 12.
Fuente: shutterstock/376770310

Evaluación controles generales

El objetivo de los controles internos generales, es permitir el establecimiento de un marco referencial para el control global de las operaciones en la organización y de esta manera poder proporcionar un adecuado nivel de certidumbre sobre la operatividad y eficacia del sistema.

El auditor debe evaluar el funcionamiento del sistema de control interno a partir de identificar los procedimientos que se aplicarían, para formarse una opinión y obtener evidencias de auditoría suficientes, sobre el control interno y de esta manera diseñar el programa de auditoría y pruebas necesarias; veamos:

- Naturaleza de las pruebas: implica la selección de procedimientos de auditoría para obtener seguridad acerca de la eficacia del control interno. Incluye los procedimientos para evaluar el diseño del control interno y para verificar si han sido implementados y comunicados.
- Oportunidad de las pruebas: dependen del propósito de la auditoría y por ello define el periodo en que se considera la confiabilidad del control. No es lo mismo una prueba en un tiempo particular, que el diseño de un procedimiento para evaluar el funcionamiento del control interno durante un periodo específico.
- Extensión de las pruebas: la confianza en las pruebas de control debe estar soportadas en la extensión de los controles que realiza el auditor, de esta manera reduce las pruebas sustantivas. El auditor incrementará la extensión de las pruebas de los controles en la medida en que se incrementan las desviaciones con referencia a una característica o atributo en particular. Cuando se trate de verificar la consistencia que subyace al procesamiento, con tecnologías de información, puede no requerirse incrementar la extensión de las mismas por cuanto el control de la aplicación está programado y debe funcionar de manera consistente, a menos que haya actualizaciones y cambios relevantes en los programas respectivos.
- Enfoque de las pruebas: normalmente para efectuar una auditoría, con procedimientos más analíticos y profundos del sistema de control interno, hace necesario que las transacciones que caracterizan el negocio, se agrupen de forma ordenada. En la práctica las agrupaciones características de cualquier organización se agrupan de acuerdo con el desarrollo de los negocios, por ciclos típicos así:

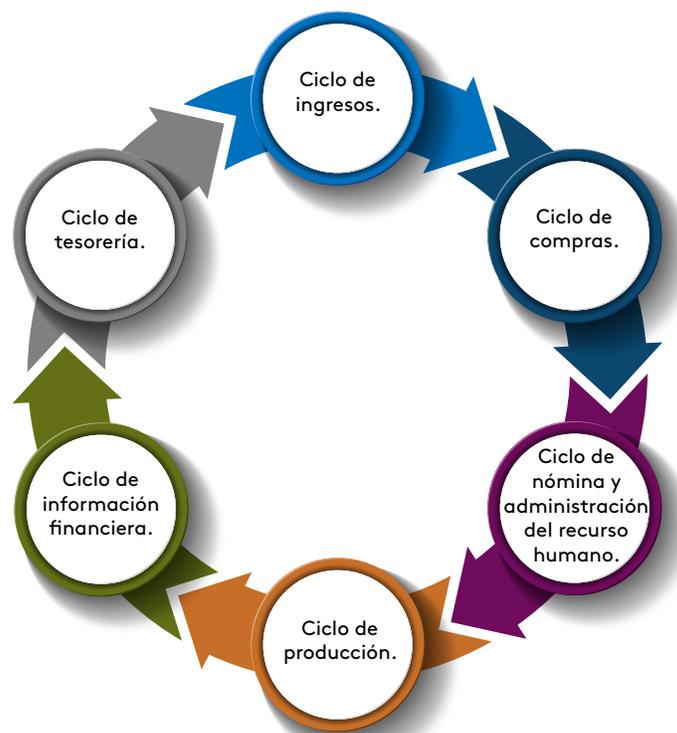


Figura 13.
Fuente: propia

Cada ciclo es una parte del sistema, que se articula con los procesos correspondientes de la organización.

Comunicando deficiencias de control a los encargados del Gobierno (NIA 265)

El objetivo del auditor consiste en comunicar de manera apropiada y a los responsables del gobierno y dirección de la organización, respecto de las deficiencias significativas identificadas en el control interno, con ocasión de la auditoría respectiva. Para cumplir con este propósito atenderá los siguientes requerimientos:

- Determinar si con ocasión de la auditoría, ha sido posible identificar deficiencias en control interno y calificará la significancia de las deficiencias encontradas. Para el efecto, es importante haber puesto en conocimiento, sus hallazgos con la organización. Esta realimentación facilitará el robustecimiento de las evidencias, al conocer directamente la administración, las posibles causas y situaciones explicativas, así como el avance para los ajustes y correcciones pertinentes. De todas maneras, tendrá en cuenta que, en algunas ocasiones, por haber dudas fundamentadas respecto de la gestión de la dirección el auditor puede abstenerse de hacer esta socialización.
- Comunicar con la debida oportunidad y por escrito, a los responsables del gobierno de la organización y al nivel adecuado de la **dirección**, el detalle de las deficiencias representativas encontradas, durante la realización de la auditoría. Habrá algunos hallazgos que no se consideren

representativos y por dicha razón, son tratados solamente con la dirección. En la medida que no se les dé solución, el auditor podrá comunicarlas al gobierno corporativo de la organización.

- Incluir en la comunicación escrita, que dé cuenta de las deficiencias significativas del control interno, los siguientes aspectos:
 - La descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos. No es necesario cuantificarlos, si podrá sugerir, acerca de las medidas para adoptar las correcciones necesarias o complementar los avances ya dados por la dirección.
 - Proveer la información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la organización y a la dirección, la comprensión del contexto de la comunicación enviada. El auditor dejará claro lo siguiente:
 - a. el propósito de la auditoría: expresar una opinión sobre los estados financieros,
 - b. el haber tenido en cuenta el control interno como aspecto relevante para la preparación de los estados financieros y el diseño de procedimientos de



El nivel adecuado hace referencia a los directos responsables y quienes tienen la autoridad necesaria, para evaluar las deficiencias presentadas y adoptar las medidas correctoras necesarias.

auditoría adecuados con las circunstancias y no solamente para expresar una opinión sobre la eficacia observada del control interno,

- c. resaltar la significancia de las deficiencias encontradas por el auditor, con ocasión del encargo de auditoría y que merecieron ser comunicadas a los responsables del gobierno de la organización.
- Las deficiencias significativas a las que se ha hecho referencia, atenderán no solo el hecho de haberse presentado una incorrección material, sino a la probabilidad de que se pueda llegar a presentar y a su potencial magnitud. De esta manera, la comunicación con el gobierno de la organización, puede versar sobre deficiencias significativas, aunque durante la realización de la auditoría, no se hayan encontrado incorrecciones materiales. Para calificar la significancia de las deficiencias, el auditor podrá tener en cuenta los siguientes patrones:
 - La probabilidad que las deficiencias se conviertan, en el futuro en incorrecciones materiales.
 - La exposición del activo o pasivo a pérdidas o fraudes.
 - La subjetividad y complejidad a la hora de hacer estimaciones cuantitativas contables o valor razonable.
 - Las cantidades expuestas en los estados financieros, que podrían estar afectados por deficiencias.

- El movimiento en los saldos de las cuentas o tipos de transacciones, que podrían estar afectados de deficiencias.
- La importancia dada a los controles en relación con el proceso de producción de información financiera. Como, por ejemplo:
 - Controles generales de seguimiento y supervisión de la dirección.
 - Controles sobre la prevención y detección del fraude.
 - Controles sobre la selección y adopción de políticas contables significativas.
 - Controles sobre las transacciones significativas, con partes vinculadas y/o ajenas al curso normal de los negocios de la organización.
 - Controles sobre el proceso de producción de la información financiera al cierre del periodo.
- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia en las deficiencias de los controles.
- La interacción de la deficiencia detectada con otras deficiencias de control interno.

En este punto invitamos a realizar la actividad de repaso 1: juego de palabras.



Instrucción

A continuación, vamos a realizar un repaso de los principales conceptos que hemos tratado hasta aquí.

Respuesta del auditor a los riesgos evaluados (ISA 330)

Definición del enfoque de auditoría

El auditor debe diseñar y aplicar pruebas y técnicas de auditoría que combinadas le permitan identificar los errores y desviaciones que eventualmente calificarán la opinión, basado en la evaluación del riesgo de incorrección material.

De acuerdo con el conocimiento que el auditor ha logrado del auditado, y de las observaciones que ha realizado al proceso de información el auditor puede optar por un enfoque de confianza en el control interno, esto es, que tiene expectativa de que los controles aplicados sean eficaces en la detección y corrección de incorrecciones materiales, o ha observado que los procedimientos sustantivos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.

El enfoque que determine el auditor se traducirá en la inclusión de:

Pruebas de controles

De acuerdo con la NIA 330, son "...procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones" (Decreto 2420, 2015).

Las pruebas de controles internos comprenden:

- Probar el control circundante o entorno de control, donde se constata el nivel de compromiso de la administración con la ejecución y medición de los controles.
- Probar la existencia de controles básicos: consecutivos de documentos, segregación de funciones, niveles de documentación del control y mecanismos de retroalimentación.
- Pruebas al sistema de procesamiento electrónico de datos: entrada, proceso y salida de información, según lo establecido en las normas internacionales de auditoría.
- Verificación de procesos diseñados para asegurar el cumplimiento de las normas.
- Verificación de la eficacia en la salvaguarda de activos, controles de acceso, administración de usuarios, destinatarios de información, la existencia de custodios y atribuciones por cargo.
- Los mecanismos de confirmación con información externa que aseguren la solidez de las conclusiones.
- La periodicidad y consistencia de los informes de evaluación de controles y la medición en los niveles de eficiencia y eficacia frente a la ocurrencia de desviaciones de cualquier tipo.

Cuando el auditor considere incluir dentro de sus pruebas, procedimientos de evaluación realizados en periodos intermedios o en periodos pasados, debe realizar un análisis comparativo del cambio en el entorno que ha sufrido el sistema de con-

trol, los correctivos y modificaciones que fueron implementados desde el momento de la aplicación de las pruebas y las modificaciones que puede haber sufrido la correlación que existe entre el control y el comportamiento de los riesgos, del momento en que se aplicaron las pruebas y la que existe en el momento de incluirlas para el trabajo en curso.



Figura 14.
Fuente: shutterstock/429027271

Pruebas sustantivas

Estas generalmente incluyen técnicas de alta certeza, cuando el riesgo es alto y se exige que la prueba proporcione suficiente evidencia para eliminar un riesgo de detección, se diseñan procedimientos que aseguren la revisión del 100 % del valor revelado o porcentajes muy cercanos a ello. Las técnicas de alta certeza, son perfectas para este fin, por ejemplo: un recálculo de depreciación acumulada, un cálculo global sobre el pago de aportes parafiscales a partir de los datos de nómina, el cálculo de la provisión de cartera, entre otros.

También existen las técnicas de certeza limitada, dentro de ellas encontramos los análisis entre cuentas relacionadas, los análisis de tendencia, estándares de la industria. En este caso, se requiere suficiente documentación en los papeles de trabajo sobre la calidad de las fuentes de información externa con las cuales se cuenta y la validez del raciocinio de comparación.

Dentro de la categoría de otros procedimientos sustantivos, encontramos el muestreo de auditoría. La observación de documentos y de transacciones que se corroboran como auditores a la realidad de las operaciones y la certeza de que la revelación es adecuada.

El tamaño de la muestra está muy relacionado con el cálculo de error mínimo tolerable, es así, si el saldo total de una cuenta es lo suficientemente representativo y la representatividad individual de las operaciones no lo es tanto, el muestreo debe calcularse para verificar un número suficiente de operaciones que eliminen la posibilidad del riesgo total y una certeza razonable de que todas las operaciones están incluidas en el registro. Todo ello, con el marco de que el personal que realiza los asientos es competente y tiene un bajo índice de error de proceso.

Por el contrario, si se trata de una cuenta, que tiene un monto importante para aportar un error en el límite de lo determinado en la importancia relativa, pero el número de sus operaciones es pequeño y muy elevado individualmente, se recomienda no aplicar muestreo, sino una prueba de análisis sustantivo. Por ejemplo, operaciones de leasing en una empresa de servicios que dependen de un activo para su prestación.

La técnica de muestreo debe incluir las expectativas de error que surgen de la naturaleza de la cuenta: por ejemplo, el riesgo de subestimación en los costos financieros de un periodo. En este caso específico se utiliza el muestreo por descubrimiento que consiste por ejemplo en confirmar con los bancos los saldos de las obligaciones y la acusación de intereses por un periodo específico.

Ahora bien, la técnica de muestreo más utilizada es la de verificación individual de saldos: se verifica que unos determinados documentos han sido registrados correctamente y su selección depende del valor de la operación. Este tipo de muestreo se realiza cuando el riesgo esperado de que exista un error cercano al límite sea bajo.

Cuando se esperan que haya un número de errores numeroso o que se puedan encontrar errores sustanciales, se utilizan la técnica de muestreo de estimación de variables. Dado que estas técnicas requieren de evaluaciones más especializadas, técnicas fiables de proyección sobre la muestra y en algunos casos, complementación de pruebas, debe ser realizado con el apoyo de un experto en estadística, para asegurar el objetivo de bajar el riesgo de detección en la prueba.

Dentro de otros procedimientos sustantivos también encontramos:

- Procedimientos de indagación y observación: entrevistas, verificación de archivos, confirmación de correspondencia o informes con terceros
- Pruebas de detalle, ejemplo: confirmación con terceros, toma física de inventarios, arqueos de caja, inspección de activos, actas de destrucción, etc.
- Procesamientos paralelos de transacciones: recálculo, pruebas de escritorio, extracontables y sistemas de registro alterno, técnicas de regresión o proyección.
- Técnicas de auditoría con asistencia de computadora (TAAC): rutinas paralelas a partir de la base de datos del cliente o verificaciones logarítmicas de la base de datos, inclusión de datos u operaciones simuladas para constatar el procesamiento de la información.

Con respecto a las técnicas de auditoría, podemos decir que existen 7 tipos de técnicas a saber:



Figura 15.
Fuente: propia

Sobre cada una de ellas, existe un instructivo que cada auditor perfecciona de acuerdo con su experiencia, metodología desarrollada y sector al que pertenecen sus clientes.

Elaboración del memorando de planeación

El memorando de planeación es el documento que resume los resultados de la fase preliminar de la auditoría y contiene los criterios que se seguirán para realizar la programación que orientará el desarrollo de la labor. Su importancia radica como queda dicho al inicio de este documento, en que quedan consignados los pasos para definir los alcances, equipo de trabajo, agenda y demás aspectos que faciliten el direccionamiento de la labor de auditoría, con el propósito de evitar pérdidas de tiempo, como consecuencia de las fallas de coordinación, asignación y definición de tareas.

La finalidad que persigue la formalización del memorando de planeación, es el de proveer al equipo de auditoría, la información de base, necesaria para la definición de los objetivos, la naturaleza, el momento y alcance de la auditoría.

Estructura del memorando

Para elaborar el memorando de planeación, el equipo de auditoría debe recopilar información acerca de la organización a “intervenir” con el objeto de definir el tipo de pruebas que se aplicarán. Para el efecto se tomarán los siguientes puntos generales:

- Objetivo de la auditoría: además de lograr eficacia en las labores a desarrollar, la auditoría se centra en determinar la razonabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros, en un marco fijado por los cambios del entorno y la eficacia del control interno de la organización.
- Objetivos específicos: se enfocan en: a) evaluar el control interno, con el objeto de definir las pruebas y alcance de las mismas, b) identificar las deficiencias y su significancia, c) revelar las deficiencias y discrepancias observadas, d) sugerir y aportar a la solución de las deficiencias verificadas y e) establecer una aproximación de la salvaguarda y protección de los activos y resultados de la organización.
- Investigación preliminar:
 - Reseña de la organización: tipo de empresa y propietarios, características de la gerencia, documentos formales de administración, actas de asamblea, juntas y otros documentos que den parámetros de política en la empresa, organigrama funcional, políticas y prácticas financieras, áreas importantes, críticas y mapa de riesgos de la organización.
 - Circunstancias actuales y tendencias del negocio: las primeras en el plano interno y las segundas, referidas al mercado y en general a las variables críticas del negocio en el plano externo.
 - Proveedores y clientes.

- Procedimientos, métodos y técnicas a utilizar.
- Riesgo profesional y de la auditoría.
- Visitas.
- Personal vinculado y presupuesto de tiempo.
- Costo de la auditoría.
- Fechas de las reuniones – cronograma.



Instrucción

Invitamos a realizar la actividad de vídeopregunta, el cual junto con la infografía 1, la cual complementa los temas observados en este eje 2.

Comunidad contable. (2017). *DUR sobre NAI y Normas de Información Financiera, y sus actualizaciones*. Recuperado de <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/NAI/decreto-unico-reglamentario-nif-nai.asp>

Martínez, F., Fernández, A., y Montoya, J. (2007). La materialidad en auditoría como barrera hacia la comparabilidad de la información financiera. *Revista Contaduría y Administración*, (222), 21-40.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (14 de diciembre de 2015) Decreto Único Reglamentario. [Decreto 2420 de 2015]. DO: 49.726.

Molina, E. (2017). *Principales impactos de la aplicación de las ISAE en el ejercicio de la revisoría fiscal*. Recuperado de <http://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/presentacion-NAI.pdf>