

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA

María Senit Naranjo

EJE 3

Pongamos en práctica



Introducción	3
Tipos de procedimientos de auditoría para obtener evidencia.	4
Comprensión de las actividades de contabilidad y presentación de información en los principales procesos	6
Teoría General del Control – tipos de control, tipos de pruebas de control interno	6
Pruebas sustantivas generales	8
Confirmaciones externas	9
Procedimientos analíticos (ISA 520)	10
Muestreo de auditoría	11
Auditoría sobre saldos de apertura	12
Auditoría para las existencias, litigios y reclamaciones e información por segmentos	13
Inventarios	13
Litigios y reclamaciones	14
Información por segmentos	15
Auditoría de estimaciones contables, incluidas las estimaciones del valor razonable y revelaciones	15
Definiciones	15
Consideración de leyes y regulaciones en la auditoría a los estados financieros	17
Auditoría sobre partes relacionadas	18
La naturaleza	18
Auditoría de eventos subsecuentes	19
La hipótesis de negocio en marcha	20
Procedimientos y programa de auditoría para los principales procesos	21
Bibliografía	23

¿Cómo entender la responsabilidad del auditor frente a la suficiencia de la evidencia de auditoría?

Nuestro enfoque de aprendizaje para el eje 3 es: Pongamos en práctica. El marco reglamentario de las NIA es sumamente rico en concepto y en recurso, su mayor valor quizá radica en la obtención, valoración y tratamiento de la evidencia de auditoría. La “materia prima” de la auditoría es la evidencia válida y suficiente, y en su obtención las herramientas técnicas juegan un papel preponderante, por lo que revisaremos minuciosamente los planteamientos de la norma y avanzaremos en su aplicación.

La contaduría pública es una profesión fundamentada en el criterio personal, sobre la base de la formación y capacitación inicial y posteriormente, con la experiencia adquirida dada la práctica profesional. Dentro de este marco, se despliega el crecimiento del profesional de la contaduría, con labores cada vez más estructuradas y una posición subjetiva e independiente más acentuada; condiciones básicas y determinantes para acceder a la labor de auditoría.

El auditor es entonces un profesional experto, competente y diligente, que aplica su criterio, en el adecuado acopio de información y en la elaboración de pruebas que permitan dar objetividad a sus conclusiones y opiniones. Bajo este supuesto, subyace la confianza que depositan en él las organizaciones auditadas, sus clientes, con la seguridad de obtener un alto valor agregado respecto a la realimentación de sus propias decisiones y la estructuración del inmediato futuro de sus organizaciones. Tal responsabilidad, exige una rigurosa planeación, la verificación de hechos y situaciones y la definición de patrones de comportamiento, organizacional, que permitan hacer un levantamiento adecuado de evidencias, que soporten la opinión y demás actuaciones derivadas de la ejecución de los encargos de auditoría.

La NIA 500 (Decreto 2420, 2015), se ocupa de la responsabilidad inherente al auditor, al planear y posteriormente aplicar los procedimientos de auditoría, que permitan obtener los documentos y pruebas necesarios y suficientes, para soportar la opinión y conclusiones propias del encargo de auditoría.

Documentar la evidencia, implica que el auditor aplique los procedimientos de auditoría, que permitan verificar los registros contables y la conciliación con las operaciones correspondientes, a fin de comprobar la razonabilidad de estos.

Tipos de procedimientos de auditoría para obtener evidencia



A partir de las NIA 315 (Decreto 2420, 2015) y 330, en donde se trataron las formas de obtener evidencia respecto de lo que se denomina la incorrección material, se trata aquí de los tipos de procedimientos a aplicar para la obtención de la evidencia, NIA 500 sobre la cual soportar las opiniones y demás informes que el auditor emita.

En general los procedimientos son de dos tipos:

- a. Los que permiten evaluar y valorar el riesgo.
- b. Los procedimientos de auditoría que el auditor desarrollará y que comprenden las pruebas de controles y los procedimientos sustantivos.

En relación con el literal a), se mencionan siete técnicas que el auditor utiliza frecuentemente para la valoración del riesgo, ya sea como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, en congruencia con la NIA 330:

<p>La inspección</p> <p>Implica el examen de registros o documentos en cualquier medio en que se presenten y el examen físico del activo. Con respecto a los registros y documentos, la fiabilidad será de diferentes grados, en función de la naturaleza de ellos y de la fuente que los genera.</p>	<p>La observación</p> <p>Fundamentalmente se refiere a estar presente y conocer el cómo se desarrolla un proceso o un procedimiento. Por supuesto, tratado como evidencia, se circunscribe única y exclusivamente al momento en que el auditor está presente. No es garantía de su réplica continua en el tiempo.</p>	<p>La confirmación externa</p> <p>Se refiere a la respuesta; escrita o por medio electrónico que da un tercero, ante un requerimiento de la auditoría. Normalmente es un procedimiento usado para confirmar saldos contables o reafirmación de acuerdos, convenios o transacciones y sus elementos correspondientes.</p>	<p>El recalcado</p> <p>Implica la verificación de la exactitud de los cálculos matemáticos contenidos en los documentos o registros inspeccionados, a partir de rehacer dichos cálculos, ya sea de manera manual o con ayuda de dispositivos electrónicos.</p>
<p>La reejecución</p> <p>Igual que en el procedimiento anterior, se refiere a la labor del auditor, y/o se reconstruyendo procedimientos controles, que inicialmente desarrollaron dentro del control interno de la organización.</p>	<p>Los procedimientos analíticos</p> <p>Son evaluaciones de la información financiera, realizadas mediante el análisis de relaciones entre datos financieros y no financieros, para explicar comportamientos y variaciones respecto de valores razonablemente esperados.</p>	<p>La indagación</p> <p>Consiste en la búsqueda de información ya sea financiera o no, y a través de personas, dentro o fuera de la organización, con el fin de validar los documentos o registros inspeccionados o los procesos y procedimientos observados. De todas maneras, se utiliza de forma extensiva, cuando un procedimiento en particular lo requiere.</p>	

Tabla 1. Técnicas de valoración del riesgo
Fuente: propia

Para ampliar el tema, les invitamos a ver la siguiente videocápsula.



Video

NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos evaluados

<https://youtu.be/sEIBcAVT8VU>

Comprensión de las actividades de contabilidad y presentación de información en los principales procesos

Con el objeto de poder acceder a la comprensión de las actividades de contabilidad y en consecuencia poder emitir una opinión, respecto de la calidad de la información procesada, el auditor deberá verificar las siguientes cualidades de esa información:

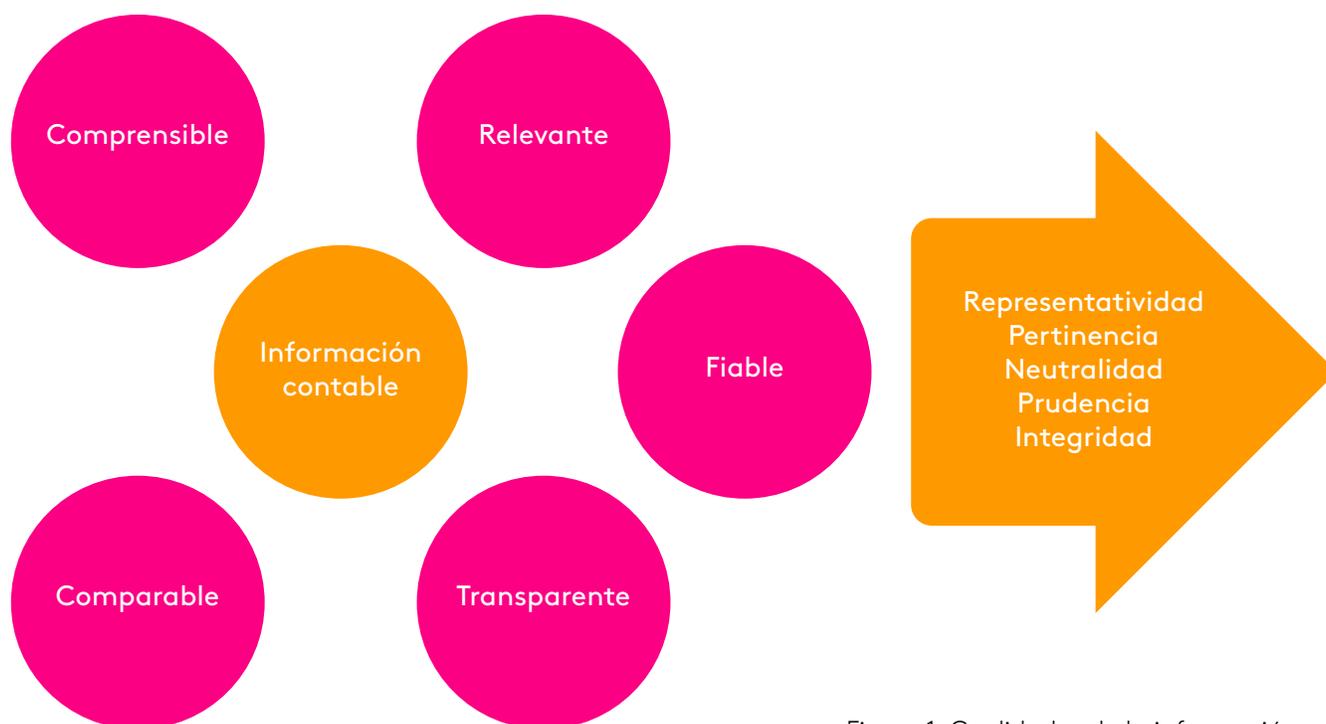


Figura 1. Cualidades de la información
Fuente: propia

Teoría General del Control – tipos de control, tipos de pruebas de control interno

De manera general cuando hablamos de control interno, podemos afirmar que se trata de las políticas, directrices y reglas, fijadas por la organización con el propósito de salvaguardar el patrimonio de los propietarios del capital a partir del control de los activos, asegurar el cumplimiento de las directrices emitidas por los entes gubernamentales y el gobierno corporativo de la empresa y asegurar la razonabilidad de las cifras que se incluyen en los estados financieros.

El alcance del sistema de control interno se extiende a los procesos, procedimientos y las diferentes actividades empresariales, en donde su gran aporte es la medición de la productividad y la eficacia en la administración de recursos.

Los tipos de controles que se implementan en las empresas son 2, según la metodología COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), son: preventivos o defectivos.



Lectura recomendada

COSO II Internal Control Integrated Framework.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

El ideal de un sistema de control estructurado es la condición “virtuosa”, esto es: a partir del diagnóstico del entorno del control y la evaluación de riesgos, se observa, se mide y se evalúa los resultados, para determinar eficacia y eficiencia del control y se procede a informar y retroalimentar el sistema e implementar ajustes y correctivos que aseguren el logro de los objetivos del sistema.

En la medida en que el auditor financiero opina sobre la razonabilidad de las cifras, debe realizar pruebas al sistema de información financiera que las procesa y por tanto debe probar la idoneidad, eficacia y la cobertura del sistema de control interno.

Algunas pruebas para la evaluación del control interno son:

- Verificación del cumplimiento de requisitos y normas internas.
- Comparabilidad en términos de los atributos, entre distintos documentos.
- Comparabilidad y seguimiento entre los números de los comprobantes y soportes.
- Verificación de la secuencia numérica de registros, soportes y otros documentos.
- Verificaciones matemáticas.
- Cumplimiento de acuerdo con los requerimientos de atribuciones y autorizaciones.
- Documentación del resultado de evaluación de procesos–encuestas, cuestionarios, estadísticas, entre otros.
- Número de transacciones ejecutadas.

Pruebas sustantivas generales

Son pruebas diseñadas para evidenciar la validez y propiedad de las diferentes transacciones que dan lugar a la dinámica y saldos presentados en los diferentes rubros de los estados financieros de la organización. Pueden incluir comprobación de detalles, aplicaciones de muestreo o pruebas selectivas y procedimientos analíticos, que tienen como propósito detectar incorrecciones materiales y sus acumulaciones, para evaluar el nivel de importancia relativa.

En tanto que las pruebas sustantivas están diseñadas para obtener evidencia de auditoría, el auditor financiero debe tener presente que no puede ignorar ninguno de los resultados obtenidos. Las dificultades en la ejecución de las pruebas, los resultados imprevistos o los negativos, lo comprometen a realizar procedimientos alternos y a esmerarse por alcanzar la evidencia suficiente que sustente su conclusión sobre los rubros examinados.

Las pruebas sustantivas más utilizadas son:



Figura 2.
Fuente: propia

Puedes dar click a cada cuadro de este grafico para dirigirte a cada tipo de prueba.

Confirmaciones externas

Contenida en la NIA 505 (Decreto 2420, 2015), trata del empleo por parte del auditor de comunicaciones con terceros para obtener certeza de las cifras por comparación o por deducción y que quedan documentadas en una respuesta escrita. Por lo general se trata de indagaciones sobre litigios y reclamaciones (NIA 501) (Decreto 2420, 2015) o con ocasión de evidenciar la fiabilidad de la información (NIA 500), resaltando el marco de las circunstancias concretas en que se obtiene dicha información.

En los procedimientos de confirmación externa, se deben observar los siguientes procedimientos, para mantener el control de las solicitudes enviadas y como requerimientos de dicha prueba:

- a. Determinar la información que ha de confirmarse o solicitarse,
- b. Definir y seleccionar la parte confirmante adecuada,
- c. Diseñar las solicitudes de confirmación, verificando que dichas solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan la información que facilite la comprobación y envío de respuestas directamente al auditor y
- d. Verificar el envío total de solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando sea pertinente.



Figura 3.
Fuente: shutterstock/416135128

Procedimientos analíticos (ISA 520)

Se definen como evaluaciones de la información financiera, a partir de procedimientos que implican: análisis de relaciones pertinentes entre datos financieros y no financieros, incluyen igualmente el análisis de las variaciones sobre razones, tendencias y en general sobre los valores esperados y de impacto significativo.

Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos, se deben observar los siguientes requerimientos en dichas pruebas:

- a. Determinar la idoneidad de los procedimientos específicos, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle.
- b. Evaluar la fiabilidad de los datos, a partir de los cuales se define la expectativa que pesa sobre ellos y con respecto a cantidades registradas, ratios, teniendo en cuenta: la fuente de donde se obtienen, la comparabi-

lidad, la naturaleza de esos datos y la relevancia de la información disponible, así como los controles aplicados con ocasión de su preparación.

- c. Elaborar las hipótesis que den cuenta de las expectativas, con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si los resultados contrastan con la suficiente precisión de manera que se puedan identificar: una incorrección material o una multiplicidad de incorrecciones materiales, que afecten la fiabilidad de los estados financieros y
- d. Cuantificar cualquier diferencia que surja entre las cantidades registradas y los valores esperados considerados aceptables.

Los procedimientos analíticos sustantivos, se basan en el juicio del auditor, acerca de la eficacia y eficiencia esperada de los procedimientos de auditoría, para poder reducir el riesgo de la auditoría a un nivel razonablemente bajo.

Muestreo de auditoría

Tiene por objeto (NIA 530) (Decreto 2420, 2015), inferir el comportamiento de una **población** a partir de la realización de pruebas, sobre una muestra extraída de dicha población, con el objeto de documentar y soportar la evidencia de una situación o hecho en particular.

Algunos requerimientos a tener en cuenta con ocasión del diseño, tamaño y selección de la muestra:

- Al diseñar la muestra, el auditor tendrá en cuenta el objetivo de procedimiento de auditoría y las características de la población de la cual se extraerá la muestra.
- El auditor determinará el tamaño de la muestra, suficiente para reducir el **riesgo de muestreo** a un nivel razonablemente bajo.
- El auditor seleccionará los elementos de la muestra, de tal manera que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas.



Riesgo de muestreo

Magnitud de la discrepancia al confrontar la conclusión de un estudio de muestreo, con el estudio de toda la población. Este riesgo puede producir dos tipos de correcciones erróneas. En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que en realidad son. En el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales, cuando de hecho no existen.

En uno y otro caso se afecta la eficacia de la auditoría, llevando a expresar una opinión inadecuada de la auditoría realizada e induce la realización de trabajo adicional, para determinar que las conclusiones dadas eran incorrectas.

Riesgo ajeno al muestreo.

Se relaciona con la probabilidad de que el auditor emita una conclusión errónea por alguna razón ajena al riesgo de muestreo.



Muestreo de auditoría

Opinión emitida por el Aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100 % de los elementos de una población, de forma que todas las unidades de muestreo tengan la posibilidad de ser seleccionadas, con el fin de proporcionar al auditor, una base razonable a partir de la cual poder concluir acerca de toda la población objeto de análisis fiscal.



Población

Conjunto de elementos, con determinadas características comunes y sobre la cual se realiza un estudio estadístico, con el fin de sacar conclusiones.

El muestreo es una herramienta que soporta la aplicación de otras pruebas que el auditor diseña de acuerdo con el riesgo, naturaleza y alcance que ha determinado en la planeación para cada rubro.

La técnica de muestreo, al igual que cualquier prueba sustantiva obliga a su aplicación y a la consideración de los resultados en las conclusiones del procedimiento, debido a ello, en los casos en que existan elementos de la muestra que no sean idóneos para aplicación de pruebas, deben aplicarse procedimientos alternos y en caso de que esto tampoco sea posible, debe considerarse como **desviación** en la evaluación de los resultados de la prueba. El tratamiento de las desviaciones debe ser: documentación de la naturaleza y calificación del hallazgo frente al planteamiento de importancia relativa.



Porcentaje de desviación tolerable

Porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos y determinados por el auditor, con el objetivo de obtener un adecuado grado de seguridad, respecto de que el porcentaje de desviación existente en la población, no supera el porcentaje tolerable de desviación calculado.



Figura 4.

Fuente: shutterstock/267724175

De manera general el auditor evaluará los resultados de la muestra y verificará si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada.

Cuando el auditor concluya que el muestreo de auditoría no ha proporcionado una base razonable para concluir, sobre la población que ha sido comprobada, puede solicitar a la dirección que investigue las incorrecciones identificadas y la posibilidad de que existan incorrecciones adicionales y que realice cualquier ajuste que resulte necesario. También podrá adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, para lograr de la mejor manera el grado de seguridad requerido.

Auditoría sobre saldos de apertura

Los saldos de apertura son los saldos contables al inicio del periodo y se corresponden con los saldos de cierre del periodo anterior. Reflejan los efectos de las transacciones y hechos económicos, así, como de las políticas aplicables del periodo anterior. Incluyen también los compromisos y contingencias sucedidas al inicio del periodo y que por tanto deben ser reveladas. Estas situaciones no necesariamente son cuantitativas. En consecuencia, la NIA 510, trata acerca de la responsabilidad del auditor, con ocasión del establecimiento de los saldos de apertura en un encargo de auditoría.

El objetivo del auditor, a este respecto, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la posibilidad de que los saldos de apertura contengan



Figura 5.

Fuente: shutterstock/524061109

errores que puedan afectar de forma material los estados financieros del periodo en estudio. Igualmente debe obtener evidencia respecto de si se han aplicado de manera uniforme y con continuidad, las políticas contables para su elaboración. En los casos en que algunas de las premisas enunciadas no se cumplan, el auditor debe cerciorarse

de que la presentación y revelación de los cambios o de los hallazgos con relación a saldos iniciales, es adecuada de conformidad con el marco de información financiera aplicable.



Instrucción

A este punto, les invitamos a resolver la actividad de aprendizaje 1. Identificando técnicas y procedimientos de la Contraloría General de la República en Reficar.

Auditoría para las existencias, litigios y reclamaciones e información por segmentos

Los inventarios, los litigios y reclamaciones, así como la información por segmentos, son contemplados en la NIA 501, la cual versa sobre consideraciones específicas para auditar determinadas áreas.

El objetivo de la NIA es caracterizar los aspectos más relevantes cuando se auditan áreas específicas. Toma 3 temas sustancialmente diferentes para realizar la ilustración.

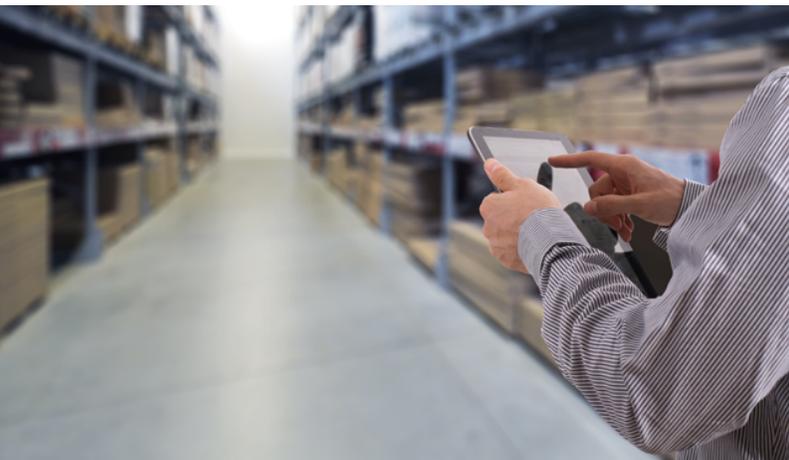


Figura 6.

Fuente: shutterstock/272985770

Inventarios

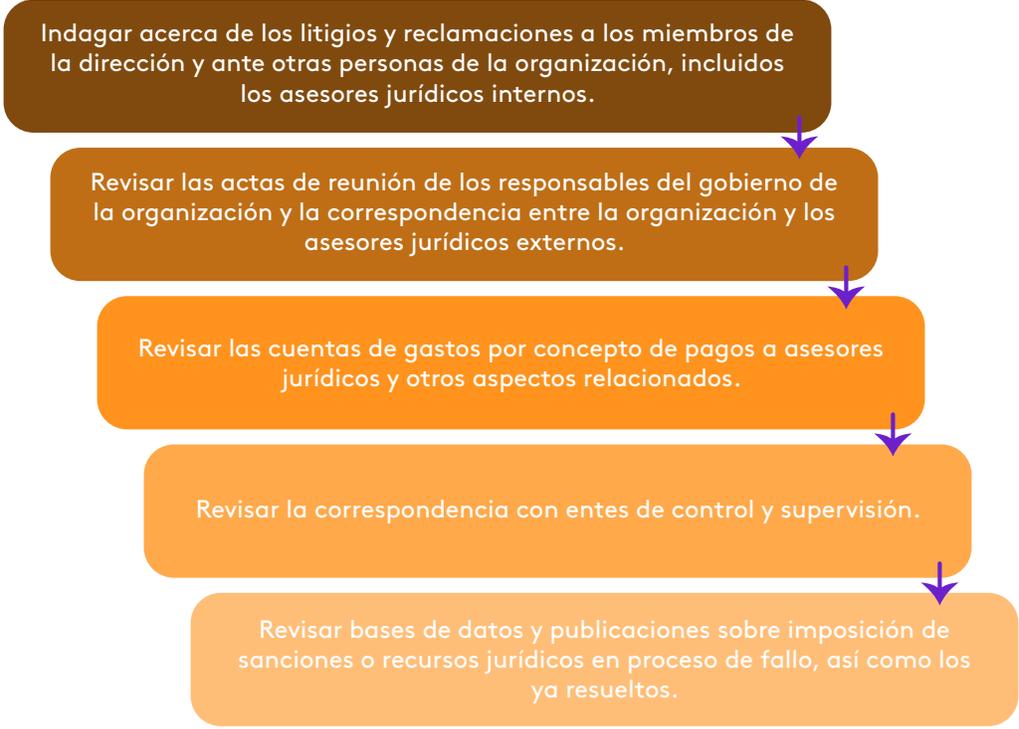
Los requerimientos de evidencia en la auditoría de las existencias (inventarios), son:

- Sobre la existencia del inventario y la exactitud del saldo: toma física de inventarios o recuentos parciales cuando la envergadura impida el ejercicio completo por parte del auditor. Los procedimientos incluyen la verificación del instructivo de toma física, los hallazgos de faltantes y sobrantes, las estimaciones por imposibilidad de conteo físico y observación de documentación y soporte de las operaciones previas y posteriores a la prueba principal.
- Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de las existencias de la organización: con el objeto de verificar si reflejan con exactitud los resultados obtenidos del recuento de existencias.
- Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y estado actual de las existencias: cuando fueren custodiadas por un tercero, para lo cual se imponen las siguientes actuaciones: a) solicitar la confirmación del tercero, respecto de las cantidades y estado de las existencias que mantiene en nombre de la organización, y b) inspeccionar o aplicar procedimientos de auditoría, de acuerdo con las circunstancias reveladas.

- Sobre la exactitud: pruebas de recálculo para determinar la adecuada valoración del inventario.
- Sobre la integridad: confirmación con terceros de transacciones, existencias en tránsito y verificación de movimientos posteriores al conteo.

Litigios y reclamaciones

Se diseñarán y aplicarán procedimientos de auditoría, con el fin de identificar el adecuado reconocimiento (**revelación** y valoración), en los estados financieros de los litigios y las reclamaciones que afecten la organización y que puedan originar riesgos de incorrección material, incluidos los siguientes:



Revelaciones en los estados financieros

Son los registros, comentarios y explicaciones que están contenidos en los informes que contienen los estados financieros o cualquier informe basado en ellos. La particularidad o desglose de determinados componentes de los estados financieros, dependen de quien los requiera, para hacer observaciones o detalles más específicos. Se pueden considerar 4 tipos de revelaciones:

- Las obligatorias, contenidas en las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Las voluntarias, a criterio de la empresa y normalmente están relacionadas con el análisis de gestión y las declaraciones a futuro de la misma.
- Directrices de los organismos de vigilancia y control, para organizaciones que cotizan en bolsa.
- Revelaciones no financieras adicionales, que surgieron con ocasión de la ley Sarbanes-Oxley, en Estados Unidos.

Figura 7.
Fuente: propia



Lectura recomendada

Es valioso revisar en este momento la lectura complementaria:

Norma Internacional de Auditoría 501 evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España.

Información por segmentos

De acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la organización puede estar obligada a revelar información financiera por segmentos en los estados financieros. Sin embargo, la responsabilidad del auditor se refiere a los estados financieros tomados en conjunto, no obstante, aunque no se requiere que el auditor aplique los procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información presentada por separado, debe documentar la base metodológica sobre la cual se presenta la información, su pertinencia y debe aplicar procedimientos analíticos para asegurarse que no se presenten errores materiales que afecten el juicio del usuario de la misma.

Auditoría de estimaciones contables, incluidas las estimaciones del valor razonable y revelaciones

Se trata de la responsabilidad que tiene el auditor con relación a las estimaciones contables, incluidas las denominadas de "valor razonable" y demás estimaciones efectuadas por la administración y que son objeto de revelación. NIA 540 (Decreto 2420, 2015), en consecuencia, se centra la atención en el desarrollo y aplicación de las NIA 315 de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, mediante el conocimiento de la organización y su entorno y la NIA 330 de respuestas del auditor a los riesgos valorados. Por supuesto incluyen las correcciones en estimaciones contables concretas y sobre indicadores de

la existencia de posibles sesgos en la dirección de la organización.



Sesgo de la dirección

Hace relación a la falta de neutralidad de la dirección en la estimación respectiva.

Definiciones

El objetivo de medición de las estimaciones contables varía, teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable a la organización y de las partidas financieras sobre las que se pretende informar. Así, en algunos cta y condiciones de evolución de la contingencia, esto significa, que cuando existen diferencias entre la estimación de la administración y la del auditor, no necesariamente se debe considerar una incorrección, podría ser que los 2 enfoques son congruentes y coexistentes en la posibilidad de valoración, caso en el cual la documentación debe ser un poco más extensa para aportar elementos en la valoración de la conclusión.



El valor razonable

Es una medición que toma como base las prácticas y operaciones del mercado, para generar los criterios necesarios, que permitan la determinación de los activos, pasivos y en general cuentas y operaciones de la organización. Pudiera afirmarse que es un valor objetivo, que permite de manera razonable estimar el precio de un activo, el costo de un pasivo, o una tasa de contribución.

De esta manera, la responsabilidad del auditor se centra en obtener la evidencia suficiente y adecuada en:



Figura 8.
Fuente: propia

La valoración de las diferencias debe contemplar la naturaleza y condiciones de evolución de la contingencia, esto significa, que cuando existen diferencias entre la estimación de la administración y la del auditor, no necesariamente se debe considerar una incorrección, podría ser que los 2 enfoques son congruentes y coexistentes en la posibilidad de valoración, caso en el cual la documentación debe ser un poco más extensa para aportar elementos en la valoración de la conclusión.

Al realizar auditoría de las estimaciones, el procedimiento es:



Figura 9.
Fuente: propia

El auditor debe incluir dentro de su trabajo, el seguimiento a las estimaciones registradas y reveladas en el periodo anterior, evaluar la necesidad de ajuste y determinar la necesidad de nuevas estimaciones basado en su evaluación y calificación de riesgos.

Consideración de leyes y regulaciones en la auditoría a los estados financieros

Trata la responsabilidad del auditor respecto de considerar las disposiciones legales y reglamentarias, en la auditoría de estados financieros está contenida en la NIA 250 (Decreto 2420, 2015) y desarrolla las NIA 315 de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, mediante el conocimiento de la organización y su entorno, la NIA 330 de respuestas del auditor a los riesgos valorados.

El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias puede variar con frecuencia, afectando el marco normativo correspondiente, en algunos casos con efectos directos en los estados financieros. Esta situación se estudia a partir del sector en donde se encuentra ubicada la organización, por la mayor o menor cantidad de disposiciones reglamentarias expedidas. Es el caso de los bancos, la manufactura de químicos o medicamentos, por ejemplo. El incumplimiento de esta normatividad, trae consigo las multas o litigios u otras situaciones que implican materialmente los estados financieros.

La responsabilidad del auditor deriva de la identificación de las incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a los incumplimientos de las disposicio-

nes legales y reglamentarias. Sin embargo, no es su responsabilidad prevenir los incumplimientos, ni puede esperarse que detecte todos los incumplimientos correspondientes, por lo anterior, es responsabilidad de la dirección de la organización, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la organización, asegurar que las actividades se realicen de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Los requerimientos específicos a considerar por el auditor, respecto del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, están en directa relación con la facilidad de acopiar información de la organización y de su entorno, de manera tal que le permita obtener conocimiento general de: a) el marco normativo de la organización y del sector en que esta desarrolla su actividad b) procedimientos que aplica el auditado para cumplir con dicho marco. De esta manera, el auditor diseñará pruebas para:

- Verificar el cumplimiento de normatividad que afecte directamente las cifras de los estados financieros.
- Establecer el comportamiento de la administración frente a obligaciones o requerimientos de las entidades competentes.
- Verificar el historial de sanciones impuestas y los procedimientos de corrección que se han adoptado.
- Identificar riesgos asociados a incumplimientos de normas.
- Obtener afirmaciones por parte de la administración del estatus de procesos de inspección, fiscalización, sancionatorios y de apelaciones que se encuentren en curso.

Auditoría sobre partes relacionadas

La responsabilidad del auditor respecto de las relaciones y transacciones con partes vinculadas se trata en la NIA 550, para esto habrá que atender lo presentado en la NIA 315 de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, mediante el conocimiento de la organización y su entorno, la NIA 330 de respuestas del auditor a los riesgos valorados y NIA 240 de responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude (Decreto 2420, 2015).

La naturaleza

En algunas organizaciones es común la realización de transacciones con partes vinculadas, en principio puede que no impliquen un mayor riesgo de incorrección material, pero eventualmente pueden dar lugar a la generación de riesgos de incorrección material por situaciones como:

- a. La complejidad de formas jurídicas y financieras habilitadas para estas operaciones,
- b. la insuficiencia y falta de claridad de los sistemas y de los reportes de información,
- c. la posibilidad de registrar operaciones o transacciones sin contraprestación o que no se realicen con base en las condiciones normales de mercado,
- d. políticas ambiguas, discriminatorias o preferenciales, en cuanto a operaciones y transacciones con entes relacionados y

- e. estructuras de dirección y administración entrelazadas y ausencia o falencia de políticas de gobierno corporativo.

La responsabilidad del auditor implica la aplicación de los procedimientos de auditoría, que permitan la identificación, valoración de riesgos de incorrección material debidos a contabilizaciones o revelaciones inadecuadas, respecto del marco, de las relaciones, transacciones y operaciones con las partes vinculadas.

De esta manera, los objetivos del auditor se encauzan a:

- a. Reconocer los factores de riesgo de fraude, debidos a las relaciones con partes vinculadas que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material,
- b. concluir sobre la base de evidencia de auditoría, si los estados financieros en la medida en que se afectan por dichas relaciones, logran la presentación fiel y no inducen a error y
- c. en el caso en que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, precisar si las relaciones, operaciones y transacciones se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros.

Los requerimientos específicos para obtener evidencia adecuada por parte del auditor, se resumen en:

- a. Documentar amplia y suficientemente la naturaleza de la estructura corporativa, su funcionalidad y su estilo de administración para establecer perfiles en materia de actuaciones,
- b. evaluar los riesgos de manipulación, error, revelación e inexactitud,
- c. probar la propiedad, integridad, existencia y exactitud del registro de las operaciones con entes relacionados y
- d. obtener afirmaciones por parte de la administración del ente auditado y de la administración corporativa con respecto a la integridad de la información y al adecuado registro de las operaciones entre relacionados.

Auditoría de eventos subsecuentes

La responsabilidad del auditor respecto de los hechos posteriores al cierre o denominados eventos subsecuentes, se trata en la NIA 560. Esta se debe interpretar en conjunto con la NIA 200 de objetivos globales del auditor independiente.

Los eventos subsecuentes son hechos que suceden con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Hay existencia de diferentes marcos de actuación para estos casos, pero estos de manera general identifican dos tipos de hechos: los que proporcionan evidencia sobre las condiciones que existían a la fecha de los estados financieros y los que proporcionan evidencia,

respecto de las condiciones que surgieron con posterioridad a la fecha de los estados financieros.



Figura 10.
Fuente: shutterstock/342148061

El auditor deberá documentar, evaluar el riesgo ante la magnitud del hecho subsecuente y contemplar la afectación de su opinión cuando tenga conocimiento de:

1. Información recibida con posterioridad a la emisión de la opinión que afecta los estados financieros dictaminados.
2. Hechos acontecidos entre el período de cierre de los estados financieros y antes de la emisión de la opinión.
3. Hechos acontecidos entre la fecha de emisión de la opinión y la fecha de presentación de la información financiera.



Figura 11.

Fuente: shutterstock/557949439

La hipótesis de negocio en marcha

La responsabilidad del auditor respecto de la auditoría de empresa en funcionamiento, también denominada empresa o negocio en marcha, se trata en la NIA 570. Debe interpretarse de manera conjunta con la NIA 200 de objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría (Decreto 2420, 2015).

De acuerdo con las hipótesis de la empresa en funcionamiento o del negocio en marcha, se asume que la organización continuará con sus negocios en el futuro previsible. De esta manera los estados financieros de propósito general, se preparan de acuerdo con estas hipótesis. En los casos en que hay certeza de una situación contraria a la hipótesis, procede la presentación de estados financieros de propósito especial.

Dada la importancia y la universalidad de la hipótesis en todos los casos es necesario que la administración realice una evaluación periódica de su vigencia.

El auditor tiene la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y

adecuada, sobre la idoneidad de la utilización, por parte de la dirección acerca de la hipótesis de la “empresa en marcha”. Sin embargo, de acuerdo con la NIA 200, es pertinente tener en cuenta que el auditor no puede predecir dichos hechos o condicionantes futuros que puedan dar lugar al cese de actividades de la organización, por ello el informe de auditoría no puede considerarse garantía de la continuidad del negocio en el tiempo.

El objetivo principal del auditor, con base en lo expuesto anteriormente, será determinar si existe una **incertidumbre** material detectada en la fecha de la emisión del informe que generen dudas sobre el principio de negocio en marcha.



Incertidumbre en la estimación.

Se asocia con la falta inherente de precisión en la estimación.

El principal requerimiento de evidencia para el auditor en este campo es revisar estudios o aseveraciones de la administración sobre la continuidad de las operaciones, en cuanto a su consistencia, congruencia y coherencia con las pruebas realizadas.

Procedimientos y programa de auditoría para los principales procesos

El programa de auditoría se define como el conjunto de procedimientos y pruebas que debe desarrollar el auditor para lograr un adecuado cubrimiento de los riesgos de auditoría y la obtención de evidencia suficiente para soportar la opinión sobre los estados financieros, basado en el enfoque inicial determinado en la planeación.

Cada programa de auditoría se compone del objetivo general, objetivos específicos, inventario de procedimientos y pruebas a realizar y se define el alcance de las mismas.

Los objetivos que se establecen de manera general para cada programa debe contemplar la necesidad de probar la integridad, la existencia y la exactitud de los saldos del estado financiero auditado. Así mismo, dentro de los objetivos deben considerarse la presentación y la revelación de las cifras contables.

En el siguiente cuadro, podemos observar ejemplos de los procedimientos a utilizar por áreas:

Disponible e Inversiones	Ingresos y cuentas por cobrar	Propiedad, planta y equipo	Ciclo de inventarios y costos	Cuenta por pagar y otros pasivos
Arqueo de efectivo, monedas en otras denominaciones y de títulos.	Verificación de los instrumentos jurídicos que dan origen a los registros, tales como contratos, ofertas comerciales, actas de asignación presupuestal u otros que pudieran formalizar la causación del ingreso y donde se determina las condiciones de su cobro.	Inspecciones físicas.	Toma física de inventarios.	Cálculo de actualización financiera de obligaciones.
Conciliaciones bancarias.	Confirmación con terceros de los saldos registrados.	Verificación del vehículo jurídico con el cual se adquirieron los activos.	Inspecciones y pruebas de observación.	Cálculos de costos de oportunidad en operaciones relacionadas.
Certificaciones de saldos por parte de terceros.	Verificación del cálculo de las causaciones.	Verificación del cumplimiento tributario y legal relacionado con su adquisición y formalización: Titularidad, restricciones de dominio y de usufructo y obligaciones conexas a la propiedad.	Verificación de registros, mediciones, informes de producción, Kardex, entradas y salidas de almacén.	Confirmación de saldos con terceros.
Verificación de información soporte tales como: recibos de caja, consignaciones, comprobantes de egreso, transferencias y notas bancarias.	Verificación del valor razonable de los deudores.	Verificación de los cálculos de depreciación, amortizaciones, agotamiento, según la naturaleza de cada activo.	Verificación de pignoraciones, localizaciones fuera de las bodegas de la compañía, localizaciones en locaciones especiales, mercancías en tránsito y mercancía de propiedad de terceros.	Verificación de la existencia de pasivos, a través de la observación de documentación soporte tales como: contratos, facturas, cuentas de cobro, extractos de cuentas, etc.

Verificación del cumplimiento de controles y pruebas a la idoneidad de las políticas administrativas establecidas para manejo de recursos monetarios en la organización	Verificación de documentación soporte tales como: factura de ventas, contratos, notas débito y crédito, recibos de caja o consignaciones	Verificación de valorizaciones y apreciaciones o deterioros.	Verificación de los cálculos de agotamiento, mermas, desperdicios y rendimientos.	Verificación de las garantías extendidas por el ente para canales de endeudamiento y los compromisos recíprocos que se desprenden de ellas.
Algunos puntos relacionados tienen que ver con la verificación de costos de oportunidad o la calificación de los riesgos de las inversiones efectuadas por el auditado.	Verificación del cumplimiento de controles y pruebas a la idoneidad sobre políticas de cobro y recuperación de cartera.	Pruebas de controles y riesgos de los activos dependiendo de su naturaleza.	Confirmación cuando existan mercancías en poder de terceros.	Pruebas para determinar la integridad, existencia y exactitud de los pasivos registrados.
Verificación cadena de endosos en los títulos valores.	Verificación de consecutivos y pruebas selectivas de facturas emitidas.	Verificación del cumplimiento de controles y pruebas a la idoneidad de las políticas administrativas establecidas para manejo de activos y bienes en custodia.	Verificación de información soporte tales como: facturas de proveedores, facturas de servicios incorporados en el costo, entradas dealmacén, salidas y remisiones de mercancía, actas de baja de inventarios, entradas no valorizadas, ajustes a inventarios.	Verificación selectiva del pago de impuestos.
Circularización para constatar las pignoraciones de títulos.	Verificación de notas débito, notas crédito y ajustes a ingresos.	Verificación de los costos de mantenimiento y costos de oportunidad relacionados con inversiones fijas.	Recálculo de fórmulas de costeo de inventarios.	Recálculo de nómina, aportes y prestaciones sociales.

Tabla 2. Ejemplos de los procedimientos a utilizar por áreas

Fuente: propia



Instrucción

A este punto, les invitamos a ver la infografía sobre la obtención de evidencia a partir de las Normas Internacionales de Auditoría. Para finalizar, les invitamos a desarrollar la siguiente actividad de repaso: juego de parejas, además de revisar las modificaciones que se hicieron al DUR 2420 de 2015 con el Decreto 2496 de 2015.



Lectura recomendada

DUR sobre NAI y Normas de Información Financiera, y sus actualizaciones

Comunidad contable

Acuña, S. (s. f.). *Evidencia, técnica y procedimiento de auditoría*. Recuperado de <http://www.uap.edu.pe/intranet/fac/material/03/20102BT030203413030108011/20102BT03020341303010801117401.pdf>

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>

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

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España. (2013). *Norma Internacional de Auditoría 501 evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20501%20p%20def.pdf>

IFAC. (2009). *International Auditing and Assurance Standards Board*. Recuperado de http://www.ifac.org/system/files/downloads/IAASB_Staff_Audit_Practice_Alert_External_Confirmations.pdf

Zanabria, E. (1999). Normas y principios de auditoría aplicables en la evidencia y papeles de trabajo. *Revistas investigación – QUIPUKAMAYOC*, 6(11), 127-136.