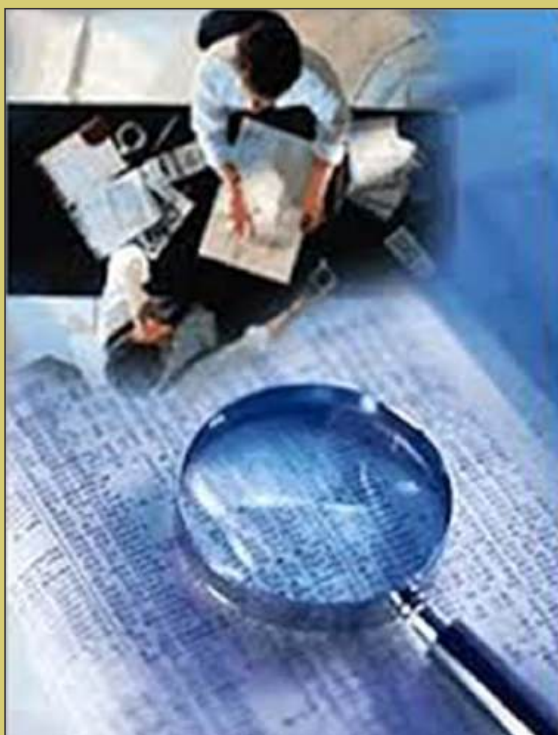


*Juana Maribel Manrique Plácido*

# Introducción a la auditoría



UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES  
CHIMBOTE



## **Acerca del autor**

Graduada de contadora en la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote, Juana Maribel Manrique Plácido ha concluido estudios de maestría en tributación y MBA en dirección financiera. Ha cursado un diplomado en auditoría financiera en el Colegio de Contadores Públicos de Ancash. De amplia experiencia en el ejercicio profesional, actualmente desempeña la docencia universitaria en la Escuela Profesional de Contabilidad en la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote.

**Juana Maribel Manrique Plácido**

# **INTRODUCCIÓN A LA AUDITORÍA**



---

UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES  
CHIMBOTE



## INTRODUCCIÓN A LA AUDITORÍA

Juana Maribel Manrique Plácido

© Juana Maribel Manrique Plácido

Diseño y diagramación:  
Ediciones Carolina (Trujillo).

Editado por:  
Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote  
Jr. Tumbes 247 Casco Urbano Chimbote – Perú  
RUC: 20319956043  
Telf: (043)343444

Primera edición digital, octubre 2019.  
ISBN: 978-612-4308-14-7

Libro digital disponible en:  
<http://repositorio.uladech.edu.pe/handle/123456789/>

*Dedicado a las futuras generaciones,  
en especial a mi querida hija Biby,  
a mi madre en el cielo y  
a mi padre presente.*



# Contenido

<b>PREFACIO</b> .....	11
-----------------------	----

## **Primera Unidad AUDITORIA Y NORMAS DE AUDITORIA**

### **Capítulo I**

#### **AUDITORIA Y NORMAS DE AUDITORIA**

1.1. Definición y clases de auditoría .....	16
1.2. El ejercicio profesional de la auditoría .....	19
1.3. Seguridad razonable .....	24
1.4. Firmas de auditoría y roles de la auditoría interna y externa .....	28
1.5. Responsabilidad de los auditores .....	37
1.6. Las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA) .....	41
1.7. Las normas internacionales de auditoría (NIA) .....	51
1.8. Las normas generales de control gubernamental (NGCG) .....	90
<b>RESUMEN</b> .....	130
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	132

**SEGUNDA UNIDAD  
PLANEAMIENTO, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS  
DE AUDITORÍA**

**Capítulo II  
PLANEAMIENTO, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS  
DE AUDITORIA**

2.1. NIA-300 Planeamiento de la auditoría financiera .....	135
2.2. Técnicas de auditoría .....	142
2.3 NIA - 520 Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos .....	144
2.4. Procedimientos de auditoría .....	148
2.5. El programa de auditoría .....	153
2.6. Evaluación de control interno .....	162
2.7. Fraudes y errores .....	176
RESUMEN .....	191
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	193

**TERCERA UNIDAD  
ELABORACIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA  
Y EL DICTAMEN DEL AUDITOR**

**Capítulo III  
EL INFORME DE AUDITORIA Y EL DICTAMEN DEL  
AUDITOR**

3.1. NIA-500 Evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros .....	197
3.2. Definición y objetivos de las evidencias de auditoría .....	198
3.3. Confiabilidad y fuentes de evidencias de auditoría .....	200
3.4. Clasificación de las evidencias de auditoría .....	201



**Capítulo IV****PAPELES DE TRABAJO**

4.1. Definición de papeles de trabajo .....	209
4.2. Propiedad y custodia de los papeles de trabajo .....	212
4.3. Preparación de los papeles de trabajo .....	214
4.4. Clasificación de los papeles de trabajo .....	215
4.5. Clases de papeles de trabajo .....	218
4.6. Marcas de auditoría .....	219
4.7. El informe de auditoría .....	222
4.8. El dictamen del auditor sobre los estados financieros.....	223
RESUMEN .....	240
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	242

# Abreviaturas

- AICPA Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.
- AIPC Comité Internacional de Practicas de Auditorias .
- IFAC Federación internacional de Contadores.
- INTOSAI Organización Internacional de Instituciones Supremas de Auditoría.
- ISSAI Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- ISO Organización Internacional para la Estandarización.
- NAGA Las Normas de Auditorias Generalmente Aceptadas.
- NIA Normas internacionales de Auditoria.
- NGCG Normas Generales de Control Gubernamental.
- SAS Statements On Auditing Standards (Declaración Sobre Normas de Auditoria del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados).
- IFAC Federación Internacional de Contadores Públicos.

# Prefacio

La finalidad de una auditoría es certificar la confiabilidad de los estados financieros, por lo que el auditor tiene que diseñar y aplicar procedimientos que le ayuden a obtener la información apropiada, generar conclusiones razonables y emitir una opinión independiente sobre la presentación de las cifras que aparecen en dichos estados.

El origen de la auditoría proviene de quien demanda el servicio. El servicio de auditoría lo solicita cualquier persona física o moral que realiza alguna actividad económica. La auditoría le da certeza a esa persona física o moral sobre la forma y el estado que guarda el negocio. Cualquier actividad requiere de pasos a seguir, el auditor aplica procedimientos a una partida o a un grupo de hechos económicos relacionados con el sistema sujeto a examen, para lograr obtener las bases suficientes sobre las cuales emitir una opinión.

Este texto está dirigido principalmente a los estudiantes y tiene como objetivo servir de base para el desarrollo de la asignatura Introducción a la Auditoría, sus fuentes doctrinarias y normativas. Se presentan en forma amplia las normas y procedimientos, proporciona lineamientos básicos para el desarrollo de la auditoría en las empresas privadas. Se destaca la importancia que tiene el criterio del auditor para juzgar las distintas situaciones que se presentan en el curso de su trabajo. Además contiene información sobre las generalidades de la auditoría, los principios éticos, las normas de auditoría,

técnicas y procedimientos, los papeles de trabajo del auditor y el informe de auditoría. Los temas están divididos en tres unidades de aprendizaje, en respuesta a las unidades silábicas que contiene la asignatura.

En la primera unidad: Capítulo I se trata sobre las normas de auditoría, la importancia de la auditoría como actividad profesional, las clases de auditoría y sus campos de aplicación. La bibliografía está relacionado con temas referentes a la organización, funciones y responsabilidades de los auditores, muestra una síntesis de las NAGA, las NIA y las normas generales de control gubernamental.

La segunda unidad: Capítulo II: Planeamiento, técnicas y procedimientos de auditoría nos muestra las etapas de la auditoría, el planeamiento de la auditoría, las estrategias y planes de trabajo de la auditoría, los procedimientos y técnicas de auditoría normados por las NIA, los programas de auditoría y la importancia de la evaluación del control interno.

La tercera unidad: Capítulo III: Elaboración del informe de auditoría y el dictamen del auditor se basa en el estudio de las normas para la elaborar el informe de auditoría y el dictamen del auditor. El capítulo IV trata sobre los papeles de trabajo.

Las fuentes bibliográficas consideradas en este texto se asientan en normas y guías de auditoría emitidas por El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), en obras relacionados al tema de auditoría del Mag. CPC. Jaime Ernesto Vizcarra Moscoso, Vergara Barreto y Vergara Silva, entre otras referencias bibliográficas.

El presente texto brindará al estudiante una visión más amplia de la auditoría, preparándolo para el ejercicio práctico de su profesión.

**JUANA MARIBEL MANRIQUE PLÁCIDO**

## **Primera Unidad**

# **AUDITORÍA Y NORMAS DE AUDITORÍA**



## Capítulo I

# AUDITORÍA Y NORMAS DE AUDITORÍA

La existencia y desarrollo de la sociedad empresarial está basada en la información y en conocimientos principalmente de orden financiero que es la expresión e imagen fiel de las organizaciones. Quienes hacen uso de los estados financieros perciben un grado de certeza cuando la información de que disponen está auditada, esta confianza está basada en la opinión que generan los auditores independientes.



## **1.1. DEFINICIÓN Y CLASES DE AUDITORIA**

La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencias de una manera objetiva y se aplica en distintas actividades de la organización social: empresas privadas y públicas, entidades de otros sectores, ámbito fiscal, operacional, medioambiental, forense, informático, etc. Así podemos distinguir a la auditoría tributaria, auditoría financiera, auditoría administrativa o de gestión, auditoría operativa, auditoría gubernamental, auditoría ambiental, auditoría académica, auditoría forense, etc.

### **1.1.1. Auditoría tributaria o fiscal**

Es el examen sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de una empresa y puede tener carácter preventivo o fiscal. El examen preventivo es voluntario y lo realizan auditores independientes especializados en tributación. El examen fiscalizador es obligatorio y lo dispone la Administración Tributaria (Sunat, SAT) para determinar la veracidad de los resultados de las operaciones y de la situación financiera declarada por los contribuyentes a través de su declaración jurada tributaria.

### **1.1.2. Auditoría financiera**

Es un proceso realizado por auditores independientes o expertos, que someten a examen y verificación la información económica y financiera contenida en los estados financieros en su conjunto, procesada según principios de contabilidad generalmente aceptados que en nuestro país son las normas internacionales de información financiera (NIIF), con el objetivo de que emitan su opinión mediante un dictamen de auditoría sobre la razonabilidad o fiabilidad de las cifras.

El examen exige la comprobación de la legalidad y regularidad en la utilización de los recursos, tomando evidencias mediante el uso de técnicas y procedimientos planificados y siguiendo con



rigurosidad los lineamientos establecidos en las normas internacionales de auditoría.

Aunque la opinión del auditor refuerza la credibilidad en los estados financieros, los usuarios de éstos no pueden suponer que la opinión del auditor represente una seguridad sobre la futura viabilidad de la entidad, o sobre la eficiencia o eficacia con que la gerencia haya conducido las actividades de la entidad.

### **1.1.3. Auditoría administrativa**

Evalúa el adecuado cumplimiento de las funciones, operaciones y actividades de la empresa, principalmente en el aspecto administrativo. Es la verificación del cumplimiento de las políticas y prácticas establecidas, así como de normas externas, de su control interno y de la razonabilidad en el uso de sus recursos materiales, humanos, sus capacidades y competencias, alcanzando la revisión a su estructura organizativa.

### **1.1.4. Auditoría operativa**

Tiene como objeto de estudio el proceso administrativo y las operaciones de las organizaciones. Se examina las áreas de funcionamiento y/u operación de una empresa o entidad para establecer si se cuenta con los adecuados controles para operar con eficiencia. Se sujeta principalmente en la evaluación del sistema de control interno de la empresa.

### **1.1.5. Auditoría gubernamental**

Es la revisión exhaustiva, sistemática y concreta que se realiza a todas las actividades y operaciones financieras y administrativas realizadas por las entidades gubernamentales conformantes del Estado en sus tres niveles: central, regional y gobiernos locales, así como otras organizaciones del sector público.

### **1.1.6. Auditoría ambiental**

Es la evaluación que se hace de la calidad del aire, la atmósfera, el ambiente, las aguas, los ríos, los lagos y océanos, así como la conservación de la flora y fauna silvestre que se ven amenazados por las entidades y en especial por las personas. Los auditores se encargan de verificar el cumplimiento de sus políticas ambientales y requerimientos normativos de carácter nacional e internacional, examinar los equipos y procesos industriales de las empresas, determinar los grados y efectos de la contaminación y los riesgos que ella genera y determinar las medidas preventivas y correctivas que se necesitan para la protección del ambiente.

### **1.1.7. Auditoría académica**

Es una auditoría especial en la que los auditores examinan los diseños curriculares, el perfil de los egresados, los procesos de evaluación, el creditaje establecido, el grado de cumplimiento de la normativa académica, las políticas y los criterios aplicables en la gestión que se realiza dentro del ámbito más puramente educativo del sector público y privado y que comprueba su corrección y, también, la calidad que se ofrece al usuario.

### **1.1.8. Auditoría forense**

Expone Badillo, J (2012) que la auditoría forense es una auditoría especializada que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero a través de los siguientes enfoques: preventivo y detectivo.

- **Auditoría forense preventiva**

Está orientada a proporcionar aseguramiento (evaluación) o asesoría a las organizaciones respecto de su capacidad para disuadir, prevenir (evitar), detectar y reaccionar ante fraudes financieros.

Puede incluir trabajos de consultoría para implementar programas y controles anti fraude; esquemas de alerta temprana de irregularidades; sistemas de administración de denuncias. Este enfoque es proactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente para evitar fraudes en el futuro.

- **Auditoría forense detectiva**

Se orienta a identificar la existencia de fraudes financieros mediante la investigación profunda de los mismos llegando a establecer entre otros aspectos los siguientes: cuantía del fraude, efectos directos e indirectos, posible tipificación (según normativa penal aplicable), presuntos autores, cómplices y encubridores. En muchas ocasiones los resultados de un trabajo de auditoría forense detectiva son puestos a consideración de la justicia que se encargará de analizar, juzgar y dictar la sentencia respectiva. Este enfoque es reactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente respecto de fraudes sucedidos en el pasado.

## **1.2. EL EJERCICIO PROFESIONAL DE LA AUDITORIA**

La auditoría es una actividad profesional especializada y quien la ejerce asume una responsabilidad social. El auditor, además de ser un profesional de extracción universitaria con el perfil requerido para la función, está investido de autoridad para opinar sobre los estados financieros que ha examinado. Se ejerce la auditoría con altos valores éticos, juicio profesional consistente, conocimientos y experiencia que aseguran la calidad del trabajo realizado por el auditor y la satisfacción de los usuarios por la credibilidad obtenida de la información financiera.

Es una especialidad del contador público colegiado, inherente a su profesión. Así está establecido en normas internacionales, en la Ley N° 13253 y la Ley N° 28951.

En las normas internacionales de auditoría, el término «auditor» se usa cuando se describe tanto la auditoría como los servicios relacionados que puede desempeñar.

El auditor puede realizar la auditoría y los servicios relacionados (trabajos de atestación), dictamen de auditoría con propósitos especiales, trabajos para compilar información financiera, procedimientos de confirmación entre bancos, evaluación del riesgo y control interno, etc.



### **1.2.1. Requisitos personales e incompatibilidades del auditor financiero**

Para ser auditor se requiere ser profesional de formación universitaria porque la auditoría es una función inherente al título profesional recibido a nombre de la nación.

Además de título profesional, el auditor requiere:

- Registro o colegiatura en el colegio de contadores públicos de su jurisdicción.

- Práctica permanente de valores éticos.
- Trabajo diligente y actualización profesional permanente.
- Conocimientos y cultura general suficientes.
- Demostración de seriedad y gran responsabilidad en el cumplimiento de su trabajo.
- Ejercer actitudes de liderazgo.

Entre las incompatibilidades se pueden identificar:

- Cuando haya desempeñado funciones o ejercido cargos en la empresa que se audita, tanto en el ejercicio precedente, actual y/o posterior.
- Cuando tuviera intereses financieros en forma directa o indirecta en la empresa bajo su examen.
- Cuando existan relaciones de afinidad, consanguinidad o parentesco con los propietarios o accionistas de la empresa que se audita.

### **Cualidades del auditor**

- Ser imparcial, sincero y honesto.
- Ser discreto y comprender el concepto de confidencialidad.
- Tener la mente abierta para considerar ideas y puntos de vista alternativos.
- Ser diplomático y tener tacto con el trato con las distintas personas.
- Ser firme.
- Tener una alta capacidad de observación.

### **1.2.2. Responsabilidades que tienen los auditores y el personal de la firma por los procedimientos de control de calidad**

En las NIA 200 y 220 se enmarcan las responsabilidades.

Vizcarra (2013) resume que la NIA 200 trata de los objetivos globales del auditor independiente y de la realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría que tiene que observar el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En la NIA 220 se establecen normas y lineamientos sobre las responsabilidades específicas del personal de la firma, respecto de procedimientos de control de calidad para una firma auditora, diseñados para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales, así como con los requisitos legales.

### **1.2.3. Principios fundamentales de la ética profesional**

Las normas internacionales sobre el control de calidad establecen que el personal de la firma cumplirá con la observancia de los principios de independencia, integridad, confidencialidad y comportamiento profesional, que son los principios fundamentales de la ética profesional del Código de Ética de la IFAC. Estos principios son los siguientes:

- a) Integridad.
- b) Objetividad.
- c) Competencia y diligencia profesionales.
- d) Confidencialidad.
- e) Comportamiento profesional.

### **1.2.4. Independencia del auditor**

Es responsabilidad profesional realizar la auditoría cumpliendo el Código de Ética de la IFAC y los requerimientos del Código de Ética del órgano profesional colegiado de donde procede; pero además la independencia debe ser un atributo personal y profesional (no sólo por imposición normativa), por tanto no aceptará ninguna pretensión de restringir su libertad por la empresa o entidad objeto de auditoría.

Con independencia, el auditor expresará en su dictamen la explicación del alcance del trabajo realizado y su opinión profesional de que los estados financieros examinados en su conjunto presentan o no, de manera razonable, la situación financiera de la empresa.

La objetividad, que es otro atributo profesional del auditor, quebrará cualquier conflicto de intereses, evitará parcializaciones o sesgos antes, durante y al final del trabajo del auditor.

En coyunturas como las que vive el país, la actitud de los profesionales de la contabilidad y el escepticismo e independencia del auditor y su adhesión a las normas éticas, permitirán exponer, detener, impedir los actos de corrupción.

### **1.2.5. Alcances de la auditoría**

El término alcance de la auditoría se refiere a los procedimientos considerados necesarios según las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría. Los procedimientos requeridos para efectuar una auditoría de acuerdo con las NIA deberán ser determinados por el auditor teniendo en cuenta los requisitos establecidos en estas normas, los establecidos por organismos profesionales competentes, las leyes, los reglamentos y, en cuanto sea apropiado, los términos del compromiso y los requerimientos de informes de la auditoría.

### **1.3. SEGURIDAD RAZONABLE**

Una auditoría practicada de acuerdo con las NIA debe ser diseñada para proporcionar una seguridad razonable de que los estados financieros tomados en conjunto están libres de distorsiones materiales. Seguridad razonable es un concepto que se refiere a la acumulación de evidencias de auditoría en el grado necesario para que el auditor concluya que no existen distorsiones materiales en los estados financieros tomados en conjunto. Seguridad razonable está relacionada con toda la auditoría.

#### **1.3.1. Responsabilidad respecto a los estados financieros**

Si bien el auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros es de la gerencia de la entidad. La auditoría de los estados financieros no disminuye las responsabilidades de la gerencia.

#### **1.3.2. Evaluación de riesgos**

La NIA-315 - Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno— establece lineamientos para que el auditor obtenga una suficiente comprensión de la entidad y su entorno teniendo como objetivo identificar y evaluar los riesgos de error material que pudieran existir en los estados financieros. Después de obtener tal comprensión, el auditor debe considerar la evaluación del riesgo de control para determinar el apropiado riesgo de detección que puede aceptar respecto a las afirmaciones de los estados por examinar y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.

Ahí donde el auditor evalúe el riesgo de control asignándole un bajo nivel, los procedimientos sustantivos podrán normalmente ser



de una amplitud menor que la que, de otro modo, se requeriría, pudiendo también ser diferentes en cuanto a su naturaleza y oportunidad.

### **1.3.3. Trabajo delegado o realizado por terceros**

- ✓ Cuando el auditor delega trabajo a sus asistentes, él continúa siendo responsable de la formación y expresión de su opinión sobre los estados financieros u otra información financiera, y debe dirigir, supervisar y revisar cuidadosamente el trabajo delegado a los mencionados asistentes.
- ✓ Cuando el auditor utiliza el trabajo realizado por otro auditor o por un experto, debe obtener la razonable certidumbre de que dicho trabajo es adecuado para los fines de su auditoría.

### **1.3.4. Documentación**

La NIA-230 Responsabilidad del auditor en la preparación de la documentación. Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor en la preparación de la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros. En el anexo se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto. El objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:

- (a) un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría; y,
- (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

#### **Requerimientos:**

1. Preparación oportuna de la documentación de auditoría.

2. Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida.
3. Compilación del archivo final de auditoría.

El auditor debe documentar todo aquello que sea importante para poder evidenciar que la auditoría se ha llevado a cabo de conformidad con los principios básicos de las NIA.

### **1.3.5. Obtención de la evidencia de auditoría**

NIA-500 «*Evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros es la normativa sobre la responsabilidad del auditor, explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión*». El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Las pruebas de control **se emplean para obtener evidencia de la eficacia del diseño de los sistemas de contabilidad y control interno, así como de la eficacia de la operatividad de las políticas y procedimientos aplicados.**

**1. Los procedimientos sustantivos** se diseñan para obtener evidencia de la integridad, exactitud y validez de los datos producidos por el sistema contable. Hay dos tipos de ellos:

- ✓ Pruebas de detalle de transacciones y saldos.
- ✓ Análisis de ratios y tendencias significativas, que incluyen la consiguiente investigación de las fluctuaciones y partidas inusuales desacostumbradas.

### 1.3.6. Conclusiones de auditoría e informes

NIA-700 y siguientes. Formarse una opinión sobre los estados financieros es la normativa sobre la responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. Los objetivos del auditor son:

- la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y,
- la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.

El auditor debe revisar y evaluar las conclusiones que se extraigan de la evidencia de auditoría obtenida y que le servirán de base para poder expresar su opinión sobre la información financiera. Esta revisión y evaluación implican que debe considerar:

- ✓ Si los estados financieros han sido o no elaborados utilizando políticas contables aceptables que se han aplicado en forma consistente;
- ✓ Si la información financiera cumple o no con las regulaciones y requerimientos legales relativos a la elaboración de estados financieros;
- ✓ Si la visión que ofrece la información financiera en su conjunto es o no concordante con el conocimiento que el auditor posee del giro o actividad de la entidad; y,
- ✓ Si hay o no una adecuada revelación de todo aquello que sea de naturaleza material en relación con la apropiada presentación de la información financiera.

El dictamen del auditor debe contener una clara opinión escrita acerca de la información financiera. Una opinión sin salvedad indica la satisfacción del auditor con respecto a todos los aspectos materiales mencionados en el párrafo anterior.

Cuando se exprese una opinión con salvedad, una opinión adversa o una abstención de opinión, el dictamen debe establecer de manera clara y explicativa todas las razones habidas para dicha opinión.

## **1.4. FIRMAS DE AUDITORIA Y ROLES DE LA AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA**

### **1.4.1. Auditoría independiente**

Es el servicio dirigido por un solo profesional que se responsabiliza de su opinión a través del dictamen.

El auditor independiente del sector privado deberá contar con una experiencia mínima de cinco años como auditor independiente o haber trabajado durante ese período para una sociedad de auditoría, acreditando la preparación de trabajo e informes y dictámenes, debidamente certificados por la o las sociedades de auditoría correspondientes, y aprobar un examen de competencia profesional. De no contar con experiencia como auditor independiente en dichos años deberá aprobar los cursos de especialización que se dictan en los colegios de contadores públicos del país.

### **1.4.2. Sociedades de auditoría**

Son los servicios profesionales que presta un grupo de contadores públicos colegiados denominado «sociedad de auditoría».

Estas sociedades tienen personería jurídica cuyo responsable es el socio principal, quien avala el informe y el dictamen.

Las sociedades de auditoría prestan sus servicios profesionales al sector privado y público. Para realizar auditoría gubernamental deben registrarse en la Contraloría General de la República.

Es atribución de la Contraloría General de la República la designación de manera exclusiva de las sociedades de auditoría a través de concursos públicos de méritos, para efectuar auditorías en las entidades del sistema nacional de control y la supervisión de sus labores, con arreglo al reglamento para la designación de sociedades de auditoría.

### **1.4.3. Organización de una sociedad de auditoría**

Las firmas auditoras se organizan teniendo el siguiente nivel de staff de profesionales:

**Socio:** Es el funcionario con 10 a más años de experiencia en auditoría. Revisa el trabajo y toma las decisiones finales. Es el socio mayoritario de la sociedad auditora y tiene la responsabilidad total ante el cliente a través de la firma del dictamen.

**Gerente:** Es el ejecutivo auditor con experiencia de cinco a diez años. Es el que gerencia el trabajo de campo y mantiene las relaciones.

**Supervisor:** Es aquel profesional que tiene la más alta responsabilidad durante el proceso de la auditoría financiera o de gestión.

Es responsable de la planificación del proceso de la auditoría para asegurar un trabajo de alta calidad; es decir, que la ejecución del trabajo de campo se esté realizando de acuerdo con las normas, criterios, técnicas y procedimientos establecidos en los programas de auditoría.

La supervisión la realiza conjuntamente con el jefe de equipo con la finalidad de verificar el cumplimiento de los objetivos del examen revisando los papeles de trabajo y anotando instrucciones

precisas u observaciones en la hoja de supervisión. Califica las evidencias obtenidas y que deben sustentar los informes de auditoría que debe emitir al término del trabajo.

**El encargado o jefe de equipo:** Es el profesional responsable de la auditoría, vinculado directamente con el cumplimiento de los objetivos y metas del examen que efectúen los auditores, asistentes y especialistas, supervisando la etapa de la ejecución del proceso de auditoría y la administración de todo el equipo auditor. Apoya al supervisor para la elaboración del plan de auditoría, verifica que la información obtenida se limite a asuntos relevantes con evidencias suficientes y competentes. Es responsable de que los archivos de la auditoría estén organizados adecuadamente y que los papeles de trabajo sean legibles, comprensibles, completos, precisos y pulcros con la finalidad de proporcionar un adecuado respaldo a los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que se expongan en los informes de auditoría.

**El auditor:** Es quien realiza las labores que le encomienda el encargado o jefe de equipo, de acuerdo con el programa de auditoría aprobado por el supervisor. Su responsabilidad es la de aplicar los procedimientos de auditoría en su etapa de ejecución del trabajo de campo, con la finalidad de obtener evidencias suficientes y competentes para sustentar los hallazgos de auditoría con sus elementos o atributos, los mismos que deben ser expuestos de manera legible en los papeles de trabajo.

**Asistentes:** Son los contadores que realizan actividades de apoyo dentro del proceso de auditoría, actividades que son encomendadas por el encargado o jefe de equipo.

**Especialistas:** Son los profesionales que integran los equipos en calidad de apoyo en los trabajos de auditoría. Su labor está circunscrita a la evaluación de aspectos derivados con su especialización, tales como legal, económico, administrativo, informático y otros.

## Personal auditor eventual de las sociedades inscritas en la Contraloría General de la República

Las sociedades de auditoria deben proponer a la Contraloría General una base de datos del personal auditor eventual para su registro, el mismo que no le confiere carácter de hábil ni le otorga calificación alguna, constituyendo fuente de información para los fines de control gubernamental.

### REQUISITOS MÍNIMOS PARA LOS INTEGRANTES DE LOS EQUIPOS DE AUDITORIA EN EL REGISTRO DE SOCIEDADES PARA LA REALIZACIÓN DE AUDITORIA FINANCIERA

CARGO	EXPERIENCIA COMO AUDITOR	REQUISITOS
SOCIO	10 a más años	Contador Público Colegiado Condición: Personal permanente.
GERENTE	5 a 10 años	Contador Público Colegiado Condición: Personal permanente.
SUPERVISOR	5 a más años	Contador Público Colegiado Condición: Personal permanente.
ENCARGADO O JEFE DE EQUIPO	3 a más años	Contador Público Colegiado Condición: Personal permanente.
AUDITOR	1 a más años	Contador Público Colegiado Condición: Personal permanente y/o contratado.
ASISTENTES	Sin experiencia mínima requerida	Bachiller o egresado universitario Condición: Personal permanente y/o contratado.
ESPECIALISTAS	Experiencia profesional mínima de 2 años	Profesional: Derecho, Ingeniería, Administración, Economista, Sistemas y otros. Especialidad comprobada a través de estudios de Post-Grado y otros. Condición: Personal permanente y/o Contratado.

#### **1.4.4. Roles de la auditoría financiera interna y externa**

La auditoría financiera puede ser desarrollada por contadores públicos independientes o por los mismos empleados contadores de la organización.

La auditoría externa independiente es realizada por contadores públicos para expresar una opinión sobre los estados financieros.

La auditoría realizada por los mismos empleados de la organización, cuyo propósito fundamentalmente es el control, es conocida como auditoría interna.

#### **Auditoría interna**

Las funciones incluyen:

- ✓ Revisión de operaciones para verificar la autenticidad, exactitud y concordancia con las políticas y procedimientos establecidos.
- ✓ Control de los activos a través de los registros de contabilidad y toma física.
- ✓ Revisión de las políticas establecidas y procedimientos para evaluar su efectividad.
- ✓ Revisión de si los procedimientos contables fueron aplicados en forma consistente con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- ✓ Auditoría de otras organizaciones con las que existan relaciones contractuales para el cumplimiento de lo previsto en los contratos.
- ✓ Evaluación del cumplimiento de las estrategias de la organización.
- ✓ Verificar datos relacionados entre sí y prueba la efectividad del trabajo administrativo contable revisando evidencias:



facturas, órdenes de compras, notas de entregas, pólizas de caja, etc.

EL AUDITOR INTERNO DEPENDE FUNCIONALMENTE DEL COMITÉ DE AUDITORIA Y ORGÁNICAMENTE DEPENDE DEL DIRECTORIO.

### **Auditoría externa**

Para dar crédito a las representaciones administrativas, contenidas en los estados financieros básicos, los usuarios e interesados en esta información piden la opinión de un contador público, totalmente desligado de esa administración, llamado auditor independiente.

La auditoría externa se encarga de:

- ✓ Examen de los estados financieros para formarse una opinión de si fueron preparados de conformidad con normas y principios de contabilidad generalmente aceptados.
- ✓ Realizar la evaluación del control interno que le permita determinar el alcance de la auditoria, mediante pruebas selectivas y otros procedimientos de auditoria generalmente aceptados.
- ✓ Revisión de las políticas de dirección y procedimientos específicos que, relacionados entre sí, forman la base para obtener suficiente evidencia con el propósito de poder expresar una opinión sobre la calidad de la información financiera y de los controles internos existentes.
- ✓ Detectar y eliminar cualquier distorsión en la información causada por personas culpables de ignorancia, influencias personales, interés propio, negligencia o deshonestidad.

### **1.4.5. ¿Cuál es la diferencia entre la auditoría externa y la auditoría interna?**

Los autores no se han puesto de acuerdo para establecer las diferencias entre ambas clases de auditoría; sin embargo, estas diferencias se pueden resumir como sigue:



#### **1. Por su ubicación en la organización**

De acuerdo a nuestro Código de Ética Profesional, concordante con el Reglamento de Información Financiera de la CONASEV, no se permite a un profesional contable realizar una auditoría externa en una entidad en la que no sea independiente.

El auditor interno, al ser un empleado de la entidad en la que trabaja, es dependiente de la gerencia y/o del directorio de la misma. Así el mencionado profesional dependa de la máxima autoridad de una empresa, su independencia siempre será limitada e inferior a la de un auditor independiente.

#### **2. Por sus objetivos**

De acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), el objetivo de la auditoría de los estados financieros preparados de

acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, es permitir a un auditor independiente expresar una opinión sobre dichos estados financieros.

Un objetivo adicional es el de plantear recomendaciones para mejorar los sistemas de control interno contable de la empresa examinada.

Los objetivos del auditor interno son, principalmente, los siguientes:

- 1) Ejercer una función de control.
- 2) Realizar una función de asesoramiento.

### **3. Por su utilidad**

La auditoría independiente es útil en la medida que sus informes son utilizados para aprobar la gestión social de las empresas y para presentar información confiable a los inversionistas potenciales, los bancos, la Bolsa de Valores y a los organismos de supervisión y control. La auditoría interna, al ir dirigida a la propia empresa solo tiene utilidad para esta.

### **4. Por su responsabilidad**

Al proporcionar información para uso interno y externo, el auditor independiente asume una responsabilidad ante la propia empresa y los distintos usuarios de la misma.

El auditor interno únicamente asume la responsabilidad interna, es decir, con la empresa en la que presta sus servicios.

### **5. Por estar sujeto a normas profesionales y reglamentaciones de organismos gubernamentales**

El auditor independiente, por la responsabilidad que asume, está sometido a ciertas normas, principalmente, las referidas a:

- 1) Código de Ética Profesional;
- 2) Normas nacionales e internacionales de auditoría; y
- 3) Regulaciones establecidas por los distintos organismos de supervisión y control.

El auditor interno también se encuentra sometido a: 1) Código de Ética Profesional; 2) Normas nacionales e internacionales de auditoría, pero teniendo en cuenta que su responsabilidad solamente es con la empresa a la que presta sus servicios.

## **6. Por el enfoque de su trabajo**

En primer lugar, el auditor independiente realiza una evaluación del control interno, como base para determinar el alcance de sus pruebas. Asimismo, a través de pruebas de la documentación evalúa los controles contables para determinar la confiabilidad de la información financiera.

Debido a que su trabajo se realiza en base a pruebas selectivas, el auditor independiente no planifica su labor con el objetivo de descubrir fraudes u otras irregularidades.

El auditor interno verifica los controles administrativos y contables, con mayor amplitud que el auditor independiente, pudiendo estar dentro de sus tareas la prevención y el descubrimiento de fraudes durante su trabajo.

## **7. Por la continuidad de su trabajo**

Debido a la oportunidad en que se le proporciona los registros y documentación a examinar, la labor del auditor independiente no es continua. Su trabajo lo realiza de manera intermitente, generalmente en tres o más visitas.

El auditor interno, debido a que es empleado de la empresa, realiza su trabajo de manera continua durante todo el año.

## 1.5. RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES

### 1.5.1. NIA-240 Responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros con respecto al fraude

Interpretando lo definido por el comité sobre procedimientos de auditoría del Instituto de Contadores Públicos titulados, el control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la exactitud y veracidad de los datos contables, promover la eficiencia operante y estimular la adhesión a los métodos prescritos por la gerencia. Aquí está la responsabilidad del auditor de detectar e informar sobre errores e irregularidades. El error se define (SAS-53) como un hecho no intencional contenido en los estados financieros, mientras que la irregularidad se la define como un error intencional. Por ejemplo, «es un error» olvidarse de incluir una revelación en los estados financieros; pero la omisión de una revelación hecha a propósito para engañar al lector «es una irregularidad» siendo difícil e imposible diferenciar entre uno y otra en el proceso de la auditoría. *SAS: STATEMENTS ON AUDITING STANDARDS (DECLARACIÓN SOBRE NORMAS DE AUDITORIA DEL INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PÚBLICOS TITULADOS)*.

No obstante las normas de auditoría actuales revelan las responsabilidades del auditor en lo concerniente al descubrimiento de estas condiciones, incluyendo a la estrategia para el planeamiento del trabajo, de forma tal que el auditor pueda dar seguridad razonable de que los estados financieros emitidos no fueron afectados por errores o irregularidades importantes.

Al auditor le conciernen entonces dos categorías amplias de responsabilidades que se presentan para el análisis en el siguiente cuadro extraído de la obra de los autores Vergara y Vergara (200 Temas de Auditoría Moderna):

<p><b>PRESENTACIÓN FRAUDULENTE DE INFORMES</b>  <b>(para engañar a quienes lo leen)</b>  <b>Ejemplos:</b></p>	<p><b>MALVERSACION DE ACTIVOS</b>  <b>(irregularidades que pueden tener distintas formas)</b>  <b>Ejemplos:</b></p>
<p>La manipulación, falsificación o alteración de los registros contables o de los documentos en que se sustentan.</p> <p>La relación falsa u omisión intencional realizada en los estados financieros de hechos, eventos, transacciones o de cualquier otra información relativamente importante.</p> <p>La aplicación indebida de los principios de contabilidad concernientes a importes, clasificaciones, formas de presentación o revelación</p>	<p>Desfalco.</p> <p>Apropiación indebida.</p> <p>Uso no autorizado.</p> <p>Pagos por activos o servicios que nunca se recibieron.</p>

### 1.5.2. Responsabilidad con el secreto profesional

Al realizar su trabajo el auditor acumula evidencias suficientes que le permiten emitir su dictamen. Esto permite que los auditores conozcan de las empresas clientes, contratos, convenios, negociaciones financieras y otras comerciales, etc. que son muy confidenciales. La ética profesional, por lo tanto, le impone mantener el secreto confidencial en todas las instancias a fin de que su infidencia no cause daño al cliente ni a la carrera profesional de auditor. Igualmente el secreto profesional se expresa en que personas ajenas o no autorizadas no deben tener acceso a sus papeles de trabajo.

Igualmente, la confidencialidad debe mantenerla con los colegas. El auditor anterior está obligado a guardar la reserva profesio-

nal y a no discutir ni proporcionar información al auditor entrante, sin el permiso de los representantes de la empresa cliente.

### **1.5.3. Otras responsabilidades con los clientes**

Se pueden considerar aquí las responsabilidades que impone la ética para realizar auditorías con profesionalismo, prestar servicios de calidad sin perder los atributos morales ni el objetivo principal que es el de dictaminar con total independencia e integridad.

Signos de quiebre moral en estos tiempos es la corrupción en algunas organizaciones, lo que aumenta los riesgos y obliga a los profesionales de la auditoría a actuar con el más estricto escepticismo y diligencia, acentuando sus pruebas y agudizando sus procedimientos.

### **1.5.4. Responsabilidad con los colegas**

En la actualidad la profesión de la auditoría se ejerce dentro de los márgenes razonables de la competitividad y la ética; sin embargo siempre hay la responsabilidad de mantener la buena reputación y fuertes vínculos de amistad y respeto con los colegas. Hay un fuerte intercambio de experiencias e información en revistas especializadas y en los foros nacionales sobre el ejercicio profesional, las prácticas y técnicas que mejoran los procedimientos de la auditoría.

### **1.5.5. Responsabilidad penal de los auditores externos e internos**

Al referirnos a las responsabilidades de la función de auditoría, es importante resaltar que en el año 2,006 en nuestro país se modificó el Código Penal en los artículos 198 y 245. La modificación de esta norma califica como administración fraudulenta aquellos informes y dictámenes que omiten revelar o presentan en forma distorsionada situaciones de insolvencia o insuficiencia patrimonial, o tam-

bién aspectos vinculados a la concentración crediticia y al ocultamiento, omisión o falsedad de información.

La actual norma castiga no solo a los gerentes, administradores, representantes legales sino también a los auditores internos y externos. Las penas son privativas de la libertad de no menos de un año ni mayor de ocho años.



### Las NAGA, las NIA y las NAGU

**(Actualmente normas generales de control gubernamental que dejan sin efecto las NAGU)**

En el II Congreso de Contadores Públicos llevado a cabo en la ciudad de Lima (1,968) fueron aprobadas. Posteriormente, se ha ratificado su aplicación en el III Congreso Nacional de Contadores Públicos, (Arequipa 1,971).

Por lo tanto, estas normas son de observancia obligatoria de los contadores públicos que ejercen la auditoria en nuestro país, por cuanto además les servirá como parámetro de medición de su actua-



ción profesional y de los estudiantes, como guías orientadoras de conducta por donde tendrán que caminar cuando sean profesionales.

En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Las NAGA y las NIA constituyen el cuerpo doctrinario de la actividad del profesional en su condición de auditor. Las NAGU son las normas de auditoría gubernamental que fueron aprobadas por Resolución de Contraloría N° 162-95-CG del 22 de setiembre de 1995. El artículo 32 de la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, resuelve aprobar las normas generales de control gubernamental dejando sin efecto las normas de auditoría gubernamental NAGU.

## 1.6. LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGA)

### LAS NAGAS



**Origen:** Las NAGA tienen su origen en los boletines (Statement on Auditing Estandar SAS) emitidos por el comité de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948.

La aparición de las normas internacionales de auditoría (NIA) expedidas por la Federación internacional de Contadores (IFAC) y las actualizaciones que realiza anualmente su comité internacional de prácticas de auditoría denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

El Consejo IFAC ha establecido el Comité Internacional de Prácticas de Auditorías (AIPC) para desarrollar y emitir a nombre del consejo, normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados, con el propósito de ayudar a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo.

En el Perú las normas internacionales de auditoría fueron aprobadas por la junta de decanos de los colegios de contadores públicos del país, así como las aceptadas por la práctica profesional.

Su práctica es obligatoria, pero no reemplazan a las NAGAS que son mucho más específicos que estas.

## **Clasificación de las NAGA**

Un compendio de estas normas vigentes en nuestro país se podría clasificar en:

### **1.6.1. Normas generales o personales**

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcio-

nal del auditor como persona humana, regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como auditor.

La mayoría de este grupo de normas es contemplada también en los códigos de ética de otras profesiones. Las normas detalladas anteriormente se definen de la forma siguiente:

**a) Entrenamiento y capacidad profesional**

«La auditoría debe ser efectuada por personas que tienen el entrenamiento técnico adecuado y pericia como auditores».

Como se aprecia, no sólo basta ser contador público para ejercer la función de auditor, sino que se requiere tener entrenamiento técnico adecuado y pericia como auditor; es decir, además de los conocimientos técnicos obtenidos en la universidad, se requiere la aplicación práctica en el campo, con una buena dirección y supervisión. Este adiestramiento, capacitación y práctica constante forman la madurez del juicio del auditor; la experiencia acumulada en sus diferentes intervenciones le dan la capacidad de ejercer la auditoría como especialidad. Lo contrario no garantiza calidad profesional a los usuarios.

**b) 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) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo).

Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional. Si bien es cierto, la independencia de criterio es una actitud mental, el auditor no solamente debe «serlo», sino también «parecerlo»; es decir, cuidar su imagen ante los usuarios de su informe, que no solamente es el cliente que lo contrató sino también los

demás interesados (bancos, proveedores, trabajadores, estado, pueblo, etc.).

En nuestro país, se encuentran en vigencia una diversidad de normas que tratan de garantizar la independencia del auditor. Así tenemos:

- ✓ Reglamento para la información financiera auditada (artículo 5) aprobado por la Resolución CONASEV N° 014-82-EFC/94.10.
- ✓ Ley de actualización de la Ley N° 13253 de Profesionalización del Contador Público y de creación de Colegios de Contadores Públicos (Decreto Ley N° 13253 y Ley N° 28951).
- ✓ Código de Ética Profesional del Contador Público.
- ✓ Ley del Sistema Nacional de Control (Decreto Ley 26162).
- ✓ Reglamento de Designación de Sociedades de Auditoría, aprobado por Resolución de Contraloría N° 162-93-CG.
- ✓ Normas de Auditoría Gubernamental- NAGU aprobadas por Resolución de Contraloría N° 162-95-CG y su modificatoria según artículo 32 de la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República que aprueba las normas generales de control gubernamental dejando sin efecto las norma de auditoría gubernamental- NAGU.
- ✓ Lineamientos generales para cautelar el adecuado fortalecimiento e independencia de los órganos de auditoría interna, aprobados por Resolución de Contraloría N° 189-93-CG, etc.

Las cuatro últimas normas regulan específicamente la actuación del auditor gubernamental y de las sociedades de auditoría cuando realizan auditoría a las entidades del Estado.

### **c) Cuidado profesional**

«Debe ejercerse el debido cuidado profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación del dictamen».

El cuidado profesional es aplicable a todas las profesiones. Cualquier servicio que se brinde al público debe hacerse con la mayor diligencia del caso, lo contrario es la negligencia que es sancionable.

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

### **1.6.2. Normas de ejecución del trabajo de campo**

Estas normas son más específicas y regulan la forma de trabajo del auditor durante el desarrollo de la auditoría en sus diferentes fases (planeamiento trabajo de campo y elaboración del informe). 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 un adecuado planeamiento estratégico y evaluación de los controles internos. En la actualidad el nuevo dictamen pone énfasis en estos aspectos en el párrafo del alcance.

#### **a) Planeamiento y supervisión**

«La auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes, si los hay, debe ser debidamente supervisado».

Por la gran importancia que se le ha dado al planeamiento en los últimos años, hoy se concibe 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, cuyos efectos económicos podrán repercutir en forma importante en los estados financieros materia de examen. Lógicamente, el planeamiento termina con la elaboración del programa de auditoría.

En el caso de una comisión de auditoría la supervisión del trabajo debe efectuarse en forma oportuna en todas las fases del proceso. Esto es en el planeamiento, el trabajo de campo y la elaboración del informe, permitiendo garantizar su calidad profesional. En los papeles de trabajo debe dejarse constancia de esta supervisión.

#### **b) Estudio y evaluación del control interno**

«Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura de control interno (de la empresa cuyos estados financieros se encuentran sujetos a auditoría) como base 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 la comprensión, continúa con una evaluación preliminar, pruebas de cumplimiento, revaluación de los controles y, finalmente, de acuerdo a los resultados de su evaluación a limitar o ampliar las pruebas sustantivas.

La concepción moderna del control interno incluye los componentes de ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y los de supervisión y seguimiento.

Los métodos de evaluación del control interno son cuestionarios, descriptivos y flujogramas.

**c) 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 auditoría».

Como se aprecia del enunciado de esta norma, el auditor mediante la aplicación de las técnicas de auditoría obtendrá evidencia suficiente (en cantidad) y competente (en calidad).

**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.

Es importante recordar que será la madurez de juicio del auditor (obtenido de la experiencia), la que le permitirá lograr la certeza suficiente para determinar que el hecho ha sido razonablemente comprobado. En la medida que esta experiencia disminuya, la certeza moral será más pobre. Es por eso que se requiere la supervisión de los asistentes por auditores experimentados para lograr la evidencia suficiente.

**La evidencia es competente** cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que tienen real importancia, en relación al asunto examinado.

Entre las clases de evidencia que obtiene el auditor tenemos:

- ✓ 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.

### **1.6.3. Normas de preparación del dictamen**

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 respaldadas 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.

#### **a) Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados**

«El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo con los 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 por la profesión contable, como leyes o verdades fundamentales. Sin embargo, merece aclarar que los principios contables no son inmutables y necesitan adecuarse para satisfacer las circunstancias cambiantes de la entidad.

Los principios contables garantizan la razonabilidad de la información expresada a través de los estados financieros y su observancia es de responsabilidad de la empresa examinada. El auditor revela en su informe si la empresa se ha enmarcado dentro de los principios contables.

### **b) Consistencia**

«El dictamen debe indicar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no han sido observados uniformemente en los estados financieros examinados en relación con los correspondientes al anterior».

La consistencia debe estar presente en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados para que la información financiera pueda ser comparable con ejercicios anteriores y posteriores. Es necesario que se considere el mismo criterio y las mismas bases de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados; en caso contrario, el auditor debe expresar con toda claridad la naturaleza de los cambios habidos.

### **c) Revelación suficiente**

«A menos que el dictamen lo indique de otra manera se entenderá que los estados financieros presentan, en forma razonablemente apropiada, toda la información necesaria para presentarlos e interpretarlos correctamente».

Las declaraciones informativas deberán revelar de manera suficiente las operaciones de la empresa: La contabilidad controla las

operaciones e informa a través de los estados financieros que son los documentos sobre los cuales el contador público va a opinar. La información que proporcionan los estados financieros debe ser suficiente, debe revelar toda información importante de acuerdo con el principio de «revelación suficiente».

#### **d) 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 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 los estados financieros es emitir una opinión sobre si éstos presentan o no razonablemente la situación financiera y los 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 tanto, el auditor tiene las siguientes alternativas de opinión en su dictamen:

- ✓ Opinión limpia o sin salvedades
- ✓ Opinión con salvedades o calificada
- ✓ Opinión adversa o negativa
- ✓ Abstención de opinar.

## 1.7. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIA)

### LAS NIA



Son ordenamientos internacionales que se aplican en la auditoría de los estados financieros. Las NIA son también para aplicarse adaptadas, según sea necesario, a la auditoría de otra información y servicios relacionados.

Las NIA contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y procedimientos esenciales se deberán interpretar en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporcionan los lineamientos para su explicación.

Para entender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar todo el texto de las NIA incluyendo el material explicativo y de otro tipo contenido en las NIA.

En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando surge una situación así, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación. Las NIA necesitan ser aplicadas sólo a asuntos de importancia significativa:

Las NIA son de observancia obligatoria en nuestro país, así lo dispone el artículo 39 de la Resolución CONASEV 103-99-EF/94.10 y están vigentes desde el 01 de enero del 2000.

### **1.7.1. NIA 210: Acuerdo de los términos del encargo de auditoría**

#### **Introducción**

El propósito de esta norma internacional de auditoría (NIA) es establecer normas y dar lineamientos sobre:

- Ponerse de acuerdo en los términos del compromiso con el cliente y la respuesta del auditor frente a requerimientos del cliente para cambiar los términos del compromiso a uno que brinde un menor nivel de seguridad.
- El auditor y el cliente deberán estar de acuerdo en los términos del compromiso. Sería necesario que los términos acordados sean registrados en una carta compromiso de auditoría u otra forma apropiada de contrato.
- Esta NIA pretende ayudar al auditor en la preparación de cartas compromiso relacionadas a auditorías de estados financieros. Los lineamientos son también aplicables a servicios afines. En caso de la prestación de otros servicios como servicios de consultoría tributaria contable o asesoría a la gerencia, puede ser conveniente emitir cartas por separado.
- En algunos países, el objetivo y alcance de una auditoría y las obligaciones del auditor están establecidas por la ley. No obstante en esas circunstancias la carta- compromiso puede ser informativa para el cliente.

## 1. Carta compromiso de auditoría

Es de interés tanto del cliente como del auditor, que éste último envíe una carta compromiso, de preferencia antes del inicio del trabajo, a fin de evitar interpretaciones equivocadas respecto al compromiso. La carta compromiso sustenta y confirma la aceptación de la designación del auditor, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de la responsabilidad del auditor con el cliente y los tipos de informes.

## 2. Contenido principal

La forma y contenido de las cartas compromiso pueden variar según el cliente, pero generalmente deberían incluir referencia a lo siguiente:

1. El objetivo de la auditoría de los estados financieros
2. Responsabilidad de la gerencia por los estados financieros.
3. El alcance de la auditoría, haciendo referencia a la legislación aplicable, reglamentos o pronunciamientos de instituciones profesionales a los que pertenezca el auditor.
4. Los tipos de informe u otra comunicación para informar sobre los resultados del compromiso.
5. El hecho de que, a causa de la naturaleza de las pruebas y por otras limitaciones inherentes a la auditoría, además por las limitaciones inherentes de los sistemas de contabilidad y control interno, exista el riesgo inevitable de que quede sin detectar alguna distorsión material
6. Acceso sin restricción a cualquier registro, documentación u otra información solicitada para efectos de la auditoría.

El auditor puede también incluir en la carta:

- Los acuerdos sobre el planeamiento de la auditoría.

- Expectativa de recibir de la gerencia una carta de representación hecha en relación con la auditoría.
- Solicitar al cliente la confirmación de los términos del compromiso acusando recibo de la carta compromiso.
- Descripción de cualquier otra carta o informe que el auditor prevea emitir para el cliente.
- Bases sobre las que son calculados los honorarios y cronogramas de facturación.

Si es pertinente, pueden también incluirse los siguientes puntos:

- Acuerdos sobre la participación de otros auditores y/o especialistas en determinados aspectos de la auditoría.
- Acuerdos sobre la participación de auditores internos u otros funcionarios de la compañía.
- Acuerdos a tomar con el auditor anterior, si hubiera, en el caso de una primera auditoría.
- Cualquier restricción de la responsabilidad del auditor cuando exista tal posibilidad.
- Una referencia a cualquier acuerdo adicional entre el auditor y el cliente.

En el apéndice se muestra un modelo de una carta compromiso de auditoría.

Cuando el auditor de una matriz es también auditor de su subsidiaria, sucursal o división (filial), los factores que influyen en la decisión de enviar una carta compromiso por separado a la filial incluyen:

- A quien designe al auditor de la filial.
- Si debe emitirse por separado un informe de auditoría de la filial.

- Requerimientos legales.
- El alcance del trabajo efectuado por otros auditores.
- Grado de control de la matriz.
- Grado de independencia de la gerencia de la filial.

### 3. Auditorías recurrentes

En auditorías recurrentes, el auditor debería considerar si las circunstancias requieren que los términos del compromiso sean revisados y si hay la necesidad de recordarle al cliente los términos del compromiso.

El auditor puede decidir no enviar una nueva carta compromiso por cada período.

Sin embargo, los siguientes factores pueden determinar la conveniencia de enviar una nueva carta:

- ✓ Indicios de que el cliente no haya comprendido el objetivo y alcance de la auditoría.
- ✓ Alguna revisión adicional o términos especiales del compromiso.
- ✓ Cambio reciente de alta gerencia, directorio o propietarios.
- ✓ Cambio significativo en la naturaleza o tamaño del negocio del cliente.
- ✓ Requerimientos legales.

### 4. Aceptación de cambios en el compromiso

Un auditor a quien antes de la culminación del compromiso se le requiera cambiarlo por otro que proporcione un nivel menor de seguridad, debería considerar si es apropiado aceptar el cambio.

Una solicitud del cliente para que el auditor cambie el compromiso puede ser resultado de un cambio en las circunstancias que

afectan la necesidad del servicio solicitado inicialmente en cuanto a la naturaleza de una auditoría o servicio afín, o una restricción sobre el alcance del compromiso, ya sea impuesta por la gerencia o causada por las circunstancias. El auditor debería considerar cuidadosamente las razones para tal solicitud, particularmente en lo que se refiere a las implicaciones de una restricción al alcance del compromiso.

Un cambio en las circunstancias que afecten los requerimientos de la entidad o una interpretación equivocada de la auditoría o servicio originalmente solicitado, sería considerado una razón suficiente para solicitar un cambio en el compromiso.

A diferencia, un cambio no sería considerado razonable si se relaciona a que la información es incorrecta, incompleta o de alguna manera insatisfactoria.

Antes de aceptar el cambio de un compromiso de auditoría por un servicio afín, el auditor que fue contratado para desarrollar una auditoría de acuerdo con las normas internacionales de auditorías (NIA) debería considerar, además de los aspectos antes señalados, las implicaciones legales o contractuales del cambio.

Si el auditor concluye que existe una justificación razonable para cambiar el compromiso y si el trabajo de auditoría desarrollado cumple con las NIA aplicables al nuevo compromiso, el informe a emitirse sería el adaptado para los términos del compromiso. Para evitar confusiones al lector, el informe no incluiría referencia al:

1. Compromiso original, o
2. A los procedimientos que puedan haberse ejecutado conforme con el compromiso original, excepto si éste se haya cambiado por un compromiso de procedimientos acordados y que la referencia a estos procedimientos efectuados sea una parte normal del informe.



Donde los términos del compromiso se hayan cambiado, el auditor y el cliente deberán estar de acuerdo sobre los nuevos términos.

El auditor no deberá aceptar un cambio en el compromiso cuando no exista justificación razonable para ello. Ejemplo de esto podría ser un compromiso de auditoría, donde al auditor no le sea posible obtener evidencia suficiente y competente respecto a las cuentas por cobrar y el cliente le solicite al auditor cambiar el compromiso a un compromiso de revisión, para evitar así una calificación en el dictamen de auditoría o una abstención de opinión.

Si el auditor no acepta el cambio en el compromiso y no se le permite continuar con el compromiso original, el auditor debería retirarse y considerar si existe alguna obligación contractual o de otra índole, de informar a las partes interesadas, tales como el directorio o accionistas, acerca de las circunstancias que hacen necesario su retiro.

## **5. Modelo de una carta de compromiso de auditoría**

La siguiente carta puede usarse como una guía conjuntamente con las consideraciones señaladas en esta NIA y deberá variar de acuerdo con los requerimientos y circunstancias de cada caso.

Al Directorio o al representante pertinente de la alta gerencia:

Al habernos solicitado que auditemos el balance general de \_\_\_\_\_ de fecha \_\_\_ y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, nos es grato confirmarles nuestra aceptación y nuestra conformidad de este compromiso por medio de esta carta. Nuestra auditoría se llevará a cabo con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Efectuaremos nuestra auditoría de acuerdo con las normas internacionales de auditoría (o normas o prác-

ticas nacionales aplicables). Dichas NIA requieren que planeemos y ejecutemos la auditoria con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores materiales. Una auditoria comprende el examen, basado en una comprobación selectiva, de las evidencias que sustentan los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las estimaciones significativas efectuadas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros en su conjunto.

Por basarse en pruebas selectivas y por otras limitaciones inherentes de una auditoria, así como las limitaciones propias de los sistemas de contabilidad y control interno, existe el riesgo inevitable de que queden sin detectar algunos errores materiales.

Adicionalmente a nuestro informe sobre los estados financieros, hemos considerado proporcionarles una carta aparte referente a las debilidades materiales en los sistemas de contabilidad y de control interno que tomemos conocimiento.

Les recordamos que la responsabilidad en la preparación de los estados financieros, incluyendo la adecuada revelación de información, es de la gerencia de la empresa. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, y la salvaguarda de los activos de la empresa. Como parte del proceso de nuestra auditoria, solicitaremos a la gerencia su confirmación por escrito de las manifestaciones hechas a nosotros en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la completa cooperación de su personal a fin de que nos faciliten los registros, documentación y otra información que solicitemos en relación con nuestra auditoria. Nuestros honorarios que se facturarán a medida que avance el trabajo, se basan en el tiempo requerido por las personas asignadas al trabajo más gastos directos. Las tarifas por

horas-hombre varían según el grado de responsabilidad involucrado y la experiencia y calificación requeridas.

La presente carta será efectiva para años futuros a menos que se le dé término, modifique o sustituya.

Les agradeceremos firmar y devolver la copia adjunta de esta carta en señal de su comprensión y acuerdo sobre los términos del compromiso de auditoría de los estados financieros que llevaremos a cabo.

XYZ & Co.

---

NOMBRE DEL SOCIO ENCARGADO  
DE LA FIRMA DE AUDITORIA

Recibido  
Por Compañía ABC.  
Es conforme:

(Firma)

---

NOMBRE DEL REPRESENTANTE  
DE LA EMPRESA

Fecha

### **1.7.2. NIA 320: Responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa**

La NIA es la normativa sobre la responsabilidad del auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.

## **Objetivo**

El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

## **Importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría (materialidad)**

### **Introducción**

El propósito de esta norma internacional de auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo cuando conduzca una auditoría. La importancia relativa es definida en el marco de referencia para la preparación y presentación de los estados financieros.

### **1. Niveles de importancia relativa**

El objetivo de una auditoría de estados financieros es permitir al auditor expresar una opinión si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con un marco identificado para la preparación de la información financiera. La evaluación de qué es material es un asunto de juicio profesional.

Al diseñar el plan de auditoría, el auditor establece un nivel de materialidad aceptable para detectar distorsiones cuantitativamente importantes. Sin embargo, el auditor tiene que considerar tanto el monto (cantidad) como la naturaleza (calidad) de las distorsiones.

Ejemplos de distorsiones cualitativas serían la descripción inadecuada o inapropiada de una política contable, cuando es probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado erróneamente por la descripción y la omisión de revelar el incumplimiento

de restricciones regulatorias, cuando es probable que la correspondiente sanción perjudique de manera importante la capacidad de operación.

El auditor tiene que considerar la posibilidad de que distorsiones por montos relativamente pequeños puedan, al acumularse, tener un efecto importante en los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento de cierre mensual puede ser un indicativo de una potencial distorsión importante si dicho error es repetido cada mes.

El auditor considera la importancia relativa tanto al nivel de los estados financieros en su conjunto como en relación a saldos de cuentas individuales, clases de transacciones y revelaciones. La materialidad puede ser influenciada por consideraciones tales como requerimientos legales y regulatorios y por consideraciones relacionadas con los saldos de cuentas de los estados financieros individuales y sus relaciones entre ellos.

Este proceso puede resultar en niveles de materialidad diferentes, dependiendo del aspecto de los estados financieros que está siendo considerado.

La importancia relativa debería ser considerada por el auditor cuando:

- ✓ Determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y
- ✓ Evalúa el efecto de las distorsiones.

## **2. Relación entre la importancia relativa y el riesgo de auditoría**

Cuando el auditor planifica la auditoría, considera qué es lo que haría que los estados financieros se presenten distorsionados de manera importante. La evaluación del auditor de la materialidad,

relacionada con saldos de cuentas y clases de transacciones, le ayuda a decidir sobre asuntos como qué partidas examinar y si debe aplicar muestreo y procedimientos analíticos. Esto permite al auditor seleccionar procedimientos de auditoría que, en combinación, pueden reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable.

Existe una relación inversa entre el nivel de importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría; es decir, a mayor nivel de materialidad, menor riesgo de auditoría y viceversa. El auditor toma en cuenta esta relación inversa cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

Por ejemplo, si después de planificar procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de materialidad aceptable es menor, el riesgo de auditoría se incrementa. El auditor puede compensarlo:

- ✓ Reduciendo el nivel de riesgo de control evaluado, cuando sea posible, y sustentando la reducción del nivel mediante pruebas de controles ampliadas o adicionales, o
- ✓ Reduciendo el riesgo de detección mediante la modificación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

### **3. Importancia relativa y riesgo de auditoría en la evaluación de la evidencia de auditoría**

La evaluación del auditor de la importancia relativa y del riesgo de auditoría puede ser diferente al momento de planear inicialmente el compromiso que al momento de evaluar los resultados de los procedimientos de auditoría. Esto puede deberse a un cambio en las circunstancias o en el conocimiento del auditor como resultado de la auditoría. Por ejemplo, si la auditoría es planeada antes de finalizar el periodo, el auditor anticipará los resultados de operaciones y

la situación financiera. Si los resultados reales de operaciones y de la situación financiera son sustancialmente diferentes, la evaluación de la materialidad y del riesgo de auditoría puede también cambiar.

Adicionalmente, el auditor, al planificar el trabajo de auditoría, puede intencionalmente establecer el nivel de materialidad aceptable en un nivel más bajo de lo que piensa usar para evaluar los resultados de la auditoría. Esto puede ser efectuado para reducir la probabilidad de no detectar distorsiones y para proveer al auditor un margen de seguridad en la evaluación del efecto de las distorsiones detectadas durante la auditoría.

### **1.7.3. NIA 315: Responsabilidad del auditor para identificar y valorar riesgos**

La NIA es la normativa sobre la responsabilidad del auditor, identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

#### **Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno**

##### **Introducción**

El propósito de esta norma internacional de auditoría es establecer las normas y proporcionar una guía sobre la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de error material en los estados financieros.

El objetivo del auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de error material, ya sea debido a fraude o error que pudieran existir en los niveles del estado financiero y de aseveraciones contenidas en estos. Dicha labor la efectuará por medio del entendimiento de la entidad y su entorno, e incluyendo la evaluación del control interno

de la entidad, dando así una base para diseñar e implementar las respuestas a los riesgos evaluados de error material.

El auditor deberá aplicar su juicio profesional para evaluar el riesgo de la auditoría y diseñar los procedimientos que aseguren su reducción a nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría es el nivel de incertidumbre que un auditor acepta o admite como válido al momento de emitir su opinión. El riesgo de auditoría se ve influenciado por distintas situaciones y hechos cuya identificación y evaluación contribuyen a que el auditor planifique los procedimientos que le permitan reducir el riesgo a niveles aceptables, entendiéndose por dicho nivel el que le permite emitir una opinión adecuada.

El riesgo en la auditoría financiera existe por la posibilidad que tiene el auditor de emitir una opinión limpia; es decir, sin salvedades sobre estados financieros distorsionados o emitir una opinión adversa cuando los estados financieros se encuentran libres de errores e irregularidades significativos.

El planeamiento en la auditoría financiera se inicia con la evaluación de riesgos. Cada vez que un auditor ejecute una auditoría se verá enfrentado a una serie de riesgos, los cuales deben ser identificados, evaluados y considerados adecuadamente para lograr en forma satisfactoria su labor; es decir, con eficiencia y eficacia profesional.

Cuando un auditor se enfrenta al tema de los riesgos en la auditoría, su mayor dificultad no está en el conocimiento y manejo de la teoría que lo sustenta, sino más bien en cómo evaluarlos para así poder minimizarlos al máximo. El auditor cuando se enfrenta a una auditoría debe considerar la posible existencia de riesgos, los que tienen relación con su actividad profesional y los relacionados con el trabajo de la auditoría como proceso.



Así podemos entender al *riesgo* como cualquier variable importante de incertidumbre que interfiere con el logro de los objetivos y estrategias del negocio. Es decir, es la posibilidad de la ocurrencia de un hecho o suceso no deseado o la no ocurrencia de uno deseado.

### **1. Riesgo de auditoría**

Significa el riesgo de que el auditor emita una opinión de auditoría inapropiada en el caso que los estados financieros contengan errores importantes (NIA 400).

Es la posibilidad que se da, una vez efectuado el examen de auditoría, que permanezcan situaciones relevantes no informadas o errores significativos en el objeto auditado.

La materialización de este riesgo implica la emisión de un informe incorrecto o incompleto. A fin de precaverse del riesgo asociado a su labor profesional, el auditor debe explicitar formalmente los objetivos de la revisión. Además, debe efectuarse una adecuada planificación, ejecución y control del trabajo, de tal modo que pueda reducirse este riesgo a niveles aceptables. El riesgo de auditoría es la combinación de tres elementos:

- ✓ La posibilidad de existencia de errores o irregularidades significativas en el objeto a auditar.
- ✓ La posibilidad de no detección o neutralización de la materialización de estos errores o irregularidades por el sistema de control interno del ente auditado.
- ✓ La posibilidad de su no detección por parte del auditor mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría.

### **2. Componentes del riesgo**

Los tres elementos componentes del riesgo de auditoría antes citados dan origen a los siguientes riesgos:

- A. Riesgo inherente.
- B. Riesgo de control.
- C. Riesgo de detección.

**A. Riesgo inherente** es la susceptibilidad de que el saldo de una cuenta o una clase de transacciones contengan errores que puedan ser importantes, individualmente o al acumularse con errores de otros saldos o transacciones, antes de considerar a los controles internos relacionados.

Está dado por la posibilidad de la existencia de omisiones, errores o irregularidades significativas en la entidad sometida a examen, ya sean estados financieros, procedimientos operativos o administrativos o de gestión. Es aquél que no se puede eliminar, siempre estará presente en toda empresa. El riesgo inherente está totalmente fuera del control del auditor, ya que es propio de la forma cómo opera la entidad auditada.

Ejemplos de riesgos inherentes son la naturaleza de la actividad de empresa y el número de transacciones.

### **Factores del riesgo inherente**

El origen del riesgo inherente tiene muchos factores y estos pueden dividirse en tres grupos:

**Factores generales.** Entre los factores generales que determinan la existencia de un riesgo inherente tenemos:

- ✓ La naturaleza del negocio.
- ✓ El tipo y volumen de operaciones.
- ✓ La clase y cantidad de productos.
- ✓ La situación económica y financiera de la entidad.
- ✓ La estructura gerencial y la calidad de los recursos humanos.

**Factores externos.** Entre los factores externos que determinan la existencia de un riesgo inherente se pueden mencionar:

- ✓ Los nuevos productos en el mercado.
- ✓ Ingreso de otros competidores al mercado.
- ✓ Disposiciones legales.
- ✓ Disposiciones gubernamentales y factores climáticos.

**Factores específicos.** Entre los factores específicos a cada afirmación de los estados financieros se pueden mencionar:

- ✓ El número e importancia de los ajustes y diferencias de auditoría determinadas en gestiones anteriores.
- ✓ La complejidad de los cálculos para la determinación de los saldos. La existencia de activos valiosos y móviles susceptibles de robo.
- ✓ La experiencia del personal.
- ✓ La existencia de saldos que requieren un alto juicio para su determinación o estimación.
- ✓ La mezcla y tamaño de las partidas que componen los distintos saldos.
- ✓ La antigüedad de los programas computarizados y el grado de intervención manual en los sistemas computarizados.

**B. Riesgo de control** es el riesgo de que un error pueda presentarse en el saldo de una cuenta o clase de transacciones y que sea importante individualmente o al acumularse con errores de otros saldos o transacciones, no pueda ser prevenido o detectado y corregido en el periodo adecuado por los sistemas de control interno y contable.

El «Riesgo de control» corresponde a la posibilidad de que se materialicen los riesgos inherentes y que éstos no se hayan detecta-

do, controlados o evitados por el sistema de control interno diseñado para tales efectos.

Dado que es posible que el sistema de control interno no detecte o neutralice los riesgos inherentes significativos, la organización deberá considerar, mientras sea costo- beneficio, la participación activa del auditor a través de la realización de sus labores de auditoría.

La gerencia general implanta controles internos para protegerse contra errores o irregularidades, sin embargo ningún sistema de control interno es perfecto. Por lo tanto, debido a controles internos incompletos y/o ineficaces; existe riesgo de que los controles internos no impidan o detecten un error sustancial en los estados financieros. Esto se denomina riesgo de control.

### **Factores del riesgo de control**

Los factores que determinan el riesgo de control están directamente relacionados con:

- ✓ Los sistemas de información implementados por la institución.
- ✓ La eficacia del diseño de los controles implantados; y,
- ✓ La capacidad para llevarlos a cabo.

Por lo tanto, es importante la realización de las siguientes tareas por parte del auditor:

- ✓ Conocer el sistema de información, contabilidad y control vigente de la entidad.
- ✓ Identificar sus puntos fuertes y débiles.
- ✓ Seleccionar, en1re los puntos fuertes de control, aquéllos que otorgan validez a las afirmaciones contenidas en los estados contables.
- ✓ Evaluar si resulta eficiente, en términos de relación costo -

beneficio, confiar en la prueba de controles más que en la realización de otro procedimiento alternativo de auditoría.

- ✓ Confeccionar, a partir de los controles en que se deposita confianza, pruebas que permitan concluir que el funcionamiento del control es adecuado. Esto brindaría evidencia y satisfacción de auditoría necesaria.
- ✓ Evaluar el efecto que tiene la existencia de puntos débiles de control o la ausencia de control.
- ✓ El grado de confianza que el auditor deposita en el control interno.

**C. Riesgo de detección** es el riesgo de que los procedimientos sustantivos del auditor no detecten un error que exista en el saldo de una cuenta o clase de transacciones, que pueda ser importante individualmente o al acumularse con errores de otros saldos o transacciones.

Este riesgo surge cuando los procedimientos de auditoría seleccionados no detectan los errores o irregularidades existentes en la entidad auditada. Estas situaciones tampoco fueron detectadas o neutralizadas por el sistema de control interno de la organización.

El riesgo inherente y de control están fuera del control del auditor, pero no así el riesgo de detección, el cual sí se puede manejar.

El riesgo de detección se minimiza a medida que se obtiene satisfacción de auditoría mediante la aplicación de procedimientos analíticos, pruebas detalladas de transacciones y saldos, y otros procedimientos de auditoría.

### **Factores del riesgo de detección**

Entre los factores que determinan el riesgo de detección tenemos:

- ✓ Incorrecta determinación de la muestra.

- ✓ No examinar la evidencia disponible.
- ✓ Errores al determinar los procedimientos de auditoría.
- ✓ Incorrecta definición de los niveles de materialidad.
- ✓ Inadecuada supervisión.
- ✓ Ejecución de procedimientos insuficientes.
- ✓ Inadecuada interpretación de hallazgos.

### **3. Evaluación del riesgo de auditoría**

Es el proceso por el cual, a partir del análisis de los factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo en cada caso. Los riesgos antes mencionados deberán ser evaluados por el auditor durante la ejecución de su trabajo. La actividad de evaluación de los riesgos al interior de un trabajo de auditoría se constituye en una de las actividades más complejas del trabajo del auditor, dada la gran cantidad de factores que intervienen en cada uno de los riesgos antes mencionados.

Dentro del programa de auditoría se deben identificar los riesgos particulares y justificar las razones para poner énfasis o no en determinada área de observación de la auditoría.

Resulta apropiado evaluar globalmente el riesgo de auditoría en cuatro grados:

- ✓ Mínimo.
- ✓ Bajo.
- ✓ Moderado y
- ✓ Alto.

Normalmente, se puede decir que la evaluación de riesgo es un proceso totalmente subjetivo basado en el criterio profesional, experiencia y capacidad del auditor. Sin embargo, se utilizan, para esta evaluación tres herramientas importantes:

- ✓ La materialidad del componente, cuenta o rubro.

- ✓ La existencia de factores de riesgo y su significatividad.
- ✓ La probabilidad de ocurrencia de errores.

Lo anteriormente dicho se puede resumir en lo siguiente:

Cuando el **riesgo inherente** tiende a cero; es decir, cuando su materialización es casi imposible, no se justifica invertir en controles internos por la alta probabilidad de que dicha inversión no sea beneficiosa, menos hacer grandes inversiones en auditorías para emitir una opinión adecuada al respecto, dado lo poco **significativo** del riesgo en cuestión.

- ✓ Cuando el riesgo inherente es significativo pero existe un buen sistema de control interno asociado a dicho riesgo inherente, difícilmente éste se materializará, obteniéndose con ello un **riesgo de control** bajo, es decir, que tienda a cero y, por consiguiente, el riesgo de auditoría también será bajo, indicándonos esto último que no es necesario efectuar grandes inversiones en la auditoría de estos componentes.
- ✓ Finalmente, cuando el **nivel** de riesgo inherente y de control es alto, producto de la existencia de riesgos inherentes significativos que el sistema de control interno no logra detectar o neutralizar, pero que el auditor con sus procedimientos de auditoría sí los detecta, puede opinar correctamente, dado que su riesgo de detección tiende a cero.

También sabemos, que el riesgo inherente y el riesgo de control no son atribuibles directamente a la labor del auditor. El riesgo inherente depende de la naturaleza del objeto a auditar y el impacto del entorno en él, y el riesgo de control de la existencia, calidad y funcionamiento del control interno de la organización. *El* riesgo de detección, en cambio, dependerá exclusivamente de la calidad de trabajo del auditor, de la adecuada planificación y ejecución de sus procedimientos de auditoría, de su naturaleza, oportunidad y alcance,

siendo este nivel de riesgo, el riesgo de detección, el que el auditor debe manejar para lograr el nivel de riesgo de auditoría que ha sido previamente determinado por él, dado un nivel de riesgo inherente y de control existente en el objetivo auditado.

Según la expresión anterior, el riesgo de detección depende directamente del riesgo de auditoría e inversamente de los riesgos inherentes y de control, siendo el riesgo de detección permitido para que dado un cierto nivel de riesgo inherente y de control, el riesgo de auditoría se mantenga dentro de límites aceptables.

El magister. CPC. Jaime Ernesto Vizcarra Moscoso, en su obra citada en la bibliografía de este curso, sostiene que para poder determinar el nivel de seguridad que se debe alcanzar con un trabajo de auditoría será necesario, en primer lugar, determinar el nivel de riesgo de auditoría aceptable, nivel que dependerá de la importancia relativa del componente auditado en relación con un todo.

Y expone el siguiente ejemplo:

Si consideramos que 5% es un nivel de riesgo de auditoría aceptable para el todo auditado; es decir, para el total del objeto sobre el que debemos emitir nuestra opinión, no necesariamente igual nivel debe ser exigido a cada uno de los componentes del todo auditado, pudiendo exigirse un nivel de riesgo menor al 5 % para aquellos componentes de mayor significancia o importancia relativa, en cambio para aquéllos de significancia menor podría ser aceptable un nivel de riesgo mayor al 5%.

Si mantenemos constantes los niveles de riesgo inherente y de control, podríamos concluir que el nivel de riesgo de detección aceptable para aquellos componentes poco significativos es mayor y, por lo tanto, el trabajo de auditoría es más reducido, siendo el caso inverso para aquellos componentes de mayor significación o importancia relativa.



#### **1.7.4. NIA 265 Responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente**

La NIA es la normativa sobre la responsabilidad del auditor de comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros.

##### **Objetivo**

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

##### **Comunicación de las deficiencias del control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad**

Como resultado de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y de las pruebas de control, el auditor puede detectar debilidades en los sistemas. El auditor debería informar a la administración, tan pronto sea factible y a un apropiado nivel de responsabilidad, sobre las debilidades de importancia en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y de control interno que hayan llegado a la atención del auditor. La comunicación a la administración de las debilidades de importancia ordinariamente sería por escrito. Sin embargo, si el auditor juzga que la comunicación oral es apropiada, dicha comunicación sería documentada en los papeles de trabajo de la auditoría. Es importante indicar en la comunicación que sólo han sido reportadas debilidades que han llegado a la atención del auditor como un resultado de la auditoría y que el examen no ha sido diseñado para determinar lo adecuado del control interno para fines de la administración.

## 1.7.5. NIA 520: Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos

### Procedimientos analíticos

«La NIA es la normativa sobre la responsabilidad del auditor, de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros».

### Objetivo

Los objetivos del auditor son:

- La obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y
- El diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

### Introducción

El propósito de esta norma internacional de auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos analíticos sustantivos durante una auditoría.

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en las etapas de planeación y de revisión global de la auditoría. Los procedimientos analíticos pueden también ser aplicados en otras etapas.

«**Procedimientos analíticos**» significa los análisis de índices y tendencias significativos incluyendo las investigaciones resultantes de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas.

### 1. Naturaleza de los procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones de la información financiera de la entidad con, por ejemplo:

- ✓ Información comparable de períodos anteriores.
- ✓ Resultados anticipados de la entidad, tales como presupuestos o pronósticos: o expectativas del auditor, como una estimación de depreciación.
- ✓ Información similar de la industria, como una comparación de la proporción de las ventas de la entidad con respecto a las cuentas por cobrar (periodo promedio de cobro), con promedios de la industria o con otras entidades de tamaño comparable que operen en la misma industria.

Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones:

- ✓ Entre elementos de información financiera que se esperaría se conformaran a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad, como porcentajes marginales brutos.
- ✓ Entre información financiera e información no financiera relevante, tal como los costos de planilla de un número de empleados.

Pueden usarse variados métodos para desempeñar los procedimientos arriba mencionados. Estos varían desde simples comparaciones a análisis complejos usando técnicas avanzadas de estadística. Los procedimientos analíticos pueden ser aplicados a los estados

financieros consolidados, a los estados financieros de componentes (como subsidiarias, divisiones o segmentos) y a elementos individuales de información financiera. La selección de procedimientos, métodos y nivel de aplicación determinados por el auditor es un asunto de juicio profesional.

## **2. Fines de los procedimientos analíticos**

Los procedimientos analíticos son usados para los siguientes fines:

- a) ayudar al auditor a planear la naturaleza, oportunidad y alcance de los otros procedimientos de auditoría;
- b) como procedimientos sustantivos, cuando su uso resulta ser más efectivo o eficiente que las pruebas de detalle para reducir el riesgo de detección y para satisfacer aseveraciones específicas de los estados financieros; y
- c) como una revisión global de los estados financieros en la etapa de revisión final de la auditoría.

### **Procedimientos analíticos en el planeamiento de la auditoría**

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en la etapa de planeación para ayudar en la comprensión del negocio y para identificar áreas de riesgo potencial. La aplicación de procedimientos analíticos puede indicar aspectos del negocio de los cuales no tenía conciencia el auditor y ayudará a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

Al planear la auditoría, se considera que los procedimientos analíticos usarán información tanto financiera como no financiera; por ejemplo, la relación entre ventas y superficie de espacio de venta o volumen de inventario vendido.

## Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos

El auditor ordinariamente averiguará con la administración de la entidad sobre la disponibilidad y confiabilidad de la información necesaria para aplicar procedimientos analíticos.

Puede ser eficiente usar datos analíticos preparados por la entidad, siempre y cuando el auditor esté satisfecho de que dichos datos estén apropiadamente preparados. Cuando tenga la intención de desempeñar procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos, el auditor necesitará considerar un número de factores como:

- ✓ Los objetivos de los procedimientos analíticos y el grado al cual pueden ser confiables sus resultados.
- ✓ La naturaleza de la entidad y el grado al cual puede desagregarse la información; por ejemplo, los procedimientos analíticos pueden ser más efectivos cuando se aplican a información financiera sobre secciones individuales de una operación o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de la entidad como un todo.
- ✓ La disponibilidad de la información financiera, como presupuestos o pronósticos, como no financiera, como el número de unidades producidas vendidas.
- ✓ La confiabilidad de la información disponible, por ejemplo, si los presupuestos son preparados con suficiente cuidado.
- ✓ La relevancia de la información disponible. Por ejemplo, si los presupuestos han sido establecidos como resultados a esperar y no como metas por lograr.
- ✓ La fuente de información disponible. por ejemplo, las fuentes independientes de la entidad son ordinariamente más confiables que las fuentes internas.

- ✓ La comparabilidad de la información disponible; por ejemplo, la información general de la industria puede necesitar ser suplementada para ser comparable con la de una entidad que produce y vende productos especializados.
- ✓ El conocimiento ganado durante auditorías previas, junto con la comprensión del auditor de la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno y de los tipos de problemas que en períodos anteriores han dado lugar a ajustes contables.

### **Procedimientos analíticos en la revisión general al final de la auditoría**

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos al o cerca del final de la auditoría para formarse una conclusión global sobre si los estados financieros como un todo son consistentes con el conocimiento del auditor del negocio. Se pretende que las conclusiones extraídas de los resultados de dichos procedimientos corroboren las conclusiones formadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros y que ayuden a formular las conclusiones globales respecto de la razonabilidad de los estados financieros. Sin embargo, también pueden identificar áreas que requieran de procedimientos adicionales.

### **Grado de confiabilidad en los procedimientos analíticos**

El grado de confiabilidad que el auditor pone en los resultados de los procedimientos analíticos depende de los siguientes factores:

- a) La importancia relativa de las partidas implicadas; por ejemplo, cuando los balances de inventario son de importancia el auditor no confía solamente en los procedimientos analíticos para formular conclusiones. Sin embargo, el auditor puede apoyarse solamente en los procedimientos analíticos

para ciertas partidas de ingreso y de gastos cuando individualmente no sean de importancia relativa.

- b) Otros procedimientos dirigidos hacia los mismos objetivos de auditoría, como por ejemplo otros procedimientos desempeñados por el auditor al revisar la posibilidad de cobranza de las cuentas por cobrar, tales como la revisión de recibos de efectivo subsecuentes que podría confirmar o disipar las preguntas suscitadas por la aplicación de procedimientos analíticos sobre la antigüedad de las cuentas de clientes;
- c) La exactitud con la que pueden predecirse los resultados esperados de los procedimientos analíticos. Por ejemplo, el auditor ordinariamente esperaría mayor consistencia en la comparación de márgenes de utilidad bruta de un período con otro que en la comparación de gastos discrecionales, como investigación o publicidad; y
- d) Las evaluaciones de riesgos inherente control; por ejemplo, si el control interno sobre el procesamiento de órdenes de venta es débil y por lo tanto el riesgo de control es alto, puede requerirse más confianza en las pruebas de detalles de transacciones y balances que en los procedimientos analíticos, con el propósito de formular conclusiones sobre las cuentas por cobrar.

El auditor necesitará considerar poner a prueba los controles, si los hay, sobre la preparación de información usada al aplicar los procedimientos analíticos. Cuando dichos controles sean más efectivos, el auditor tendrá mayor confianza en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos. Los controles sobre información no financiera pueden a menudo ser puestos a prueba conjuntamente con las pruebas de

control relacionadas con la contabilidad. Por ejemplo, al establecer controles sobre procesamiento de facturas de venta, una entidad puede incluir controles sobre el registro de las ventas por unidad. En estas circunstancias, el auditor podría poner a prueba los controles sobre los registros de ventas por unidad, conjuntamente con pruebas de los controles sobre el procesamiento de las facturas ventas.

### **Investigación de partidas inusuales**

Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones significativas que son inconsistentes con otra información relevante que se desvían de las cantidades pronosticadas, el auditor debería investigar y obtener explicaciones adecuadas y evidencia corroborativa apropiada.

La investigación de fluctuaciones y relaciones inusuales ordinariamente comienza con investigaciones con la administración, seguidas por corroboración de las respuestas de la administración, comparándolas con el conocimiento del auditor del negocio y con otra evidencia obtenida durante el curso de la auditoría; y considerar la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría basados en los resultados de dichas investigaciones si la administración de la entidad no es capaz de proporcionar una explicación o si la explicación no es considerada adecuada.

#### **1.7.6. NIA 530: Muestreo de auditoría en la realización de procedimientos**

*«La NIA es la normativa sobre la responsabilidad del auditor, ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Trata de la utilización por el auditor del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra».*



## **Objetivo**

El objetivo del auditor, al utilizar el muestreo de auditoría, es proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra.

## **Muestreo de la auditoría y otros medios de prueba**

La estadística se ocupa de los métodos científicos para recolectar, organizar, resumir, presentar y analizar datos, así como de sacar conclusiones válidas y tomar decisiones con base en este análisis. (Murray R. Spiegel).

Estadística descriptiva: Resume grandes volúmenes de información.

Estadística inferencial: Se basa en muestras para obtener conclusiones acerca de una población.

## **Introducción**

Aplicable a métodos de muestreo estadístico como no estadístico. El auditor debe diseñar y seleccionar una muestra de auditoría, desempeñar procedimientos de auditoría a partir de ahí y evaluar los resultados de la muestra a modo de proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría.

### **1. La muestra de auditoría**

Comprende la aplicación de procedimientos a menos del 100% de las partidas dentro del saldo de una cuenta o clase de transacciones para que el auditor pueda obtener y evaluar las evidencias de auditoría con algunas características de las partidas seleccionadas y formarse o ayudarse en la formación de una conclusión referente a la población.

Población: Es todo el conjunto (universo) de datos, sobre los cuales el auditor desea hacer el muestreo para alcanzar una conclusión.

Unidades de muestreo: Son las partidas individuales que componen la población. Estratificación: Es el proceso de dividir una población en sub poblaciones, es decir un grupo de unidades de muestreo que tengan características similares.

## 2. El muestreo probabilístico

Conocido método estadístico que permite la cuantificación del riesgo o error de muestreo en la planificación de la muestra y la evaluación de resultados mediante reglas matemáticas. En este tipo de muestreo, cada elemento de la población tiene la posibilidad conocida de ser seleccionado para la muestra y es posible calcular el grado probable hasta el cual el grado de la muestra puede diferir del valor de la población de interés Los métodos de muestreo estadístico más utilizados en la auditoría son los siguientes:

- a) Selección sistemática;
- b) Selección aleatoria; y
- c) Muestreo con probabilidad proporcional al tamaño de la selección y muestreo estratificado.

### 1. La selección sistemática

En este procedimiento, el auditor calcula un intervalo y después selecciona metódicamente las partidas para la muestra con base en el tamaño del intervalo.

Este procedimiento exige numerar todas las partidas de la población, pero en lugar de extraer números aleatorios sólo se extrae uno. Se parte de ese número aleatorio  $i$ , que es un número elegido al azar, y los elementos que integran la muestra son los que ocupa los lugares  $i, i+k, i+2k, i+3k, \dots, i+(n-1)k$ , es decir se toman las partidas de  $k$  en  $k$ , siendo  $k$  (tamaño de intervalo) el resultado de dividir el tamaño y la población entre el tamaño de partidas de muestra:

$k=N/n$ . El número  $i$  que empleamos como punto de partida será un número al azar entre 1 y  $k$ .

El intervalo podría basarse en un cierto número de partidas (ejemplo, cada vigésimo número de voucher) o en totales monetarios (ejemplo: cada S/. 1,000 en el valor acumulado de la población).

Ejemplo:

Si se tiene el estudio de 100 elementos de un total de 10,000 se puede muestrear por intervalos normales o fijos.

Intervalos de 100	.
000-----8-----100	
101-----108-----200	
201-----208-----300	
Comienzo:	8
Selección:	108
	208
	308
	sgtes.

## 2. La selección aleatoria

Asegura que todas las partidas de la población o dentro de cada estrato tienen una oportunidad de selección conocida, por ejemplo, mediante el uso de tablas de números aleatorios. Es decir, utilizando este método cada combinación posible de elementos de la población tiene igual oportunidad de constituir la muestra. Este muestreo se utiliza para poblaciones que no están segmentadas para propósitos de auditoría.

El procedimiento consiste en asignar un número a cada partida de la población y luego a través de tablas de números aleatorios,

números aleatorios generados con una calculadora u ordenador, se eligen tantas partidas como sean necesarias para completar el tamaño de muestra requerido.

Ejemplo:

Si se elabora una tabla de números aleatorios en la que se considera intervalos entre 1 y 200 elementos, se tiene:

Número de elemento

<u>Intervalo aleatorio entre 1 y 200</u>	<u>seleccionado</u>
001-----57----- 200	comienzo: 57
001-----132----- 200	189
001-----6----- 200	195
001-----198----- 200	393
001-----105----- 200	498
	etc.

### 3. Muestreo con probabilidad proporcional al tamaño de la selección

En este tipo de muestreo, se escogen muestras de partidas en donde la probabilidad de selección es proporcional a su monto registrado.

El «riesgo de muestreo» surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor, basada en una muestra pueda ser diferente de la conclusión alcanzada, si todo el universo se sometiera al mismo procedimiento de auditoria. Hay dos tipos de riesgo de muestreo:

- El riesgo de que el auditor concluya, en el caso de una prueba de control, que el riesgo de control es más bajo de lo que realmente es o en el caso de una prueba sustantiva, que no existe un error de importancia cuando en verdad sí exista. Este tipo

de riesgo altera la efectividad de la auditoría y es más probable que lleve a una opinión de auditoría inapropiada;

- b) El riesgo de que el auditor concluya, en el caso de una prueba de control, que el riesgo de control es más alto de lo que realmente es, o en el caso de una prueba sustantiva, que existe un error de importancia cuando de hecho no exista. Ese tipo de riesgo afecta la eficiencia de la auditoría, ya que generalmente llevaría a realizar trabajo adicional para establecer que las conclusiones iniciales fueron incorrectas.

Los complementos matemáticos de estos riesgos son llamados niveles de confianza.

El «riesgo no proveniente de la muestra» surge de factores que causan que el auditor llegue a una conclusión errónea por cualquier razón no relacionada al tamaño de la muestra. Por ejemplo, la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva más que concluyente, el auditor podría usar procedimientos inapropiados o el auditor podría malinterpretar la evidencia y dejar de reconocer un error.

#### **4. Consideraciones del riesgo al obtener evidencias**

Al obtener evidencia, el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos adecuados de auditoría para asegurar que este riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría representa que el auditor emita una opinión inapropiada, cuando los estados financieros contengan un error importante. El riesgo de auditoría consiste en:

- El riesgo inherente, la posibilidad de que exista un saldo de una cuenta o una información errónea de importancia, asumiendo que no haya controles internos supletorios;

- Riesgo de control es el riesgo de que no se prevenga o detecte información errónea de importancia de manera oportuna por parte de los sistemas de contabilidad y de control interno; y
- El riesgo de detección, el riesgo de que información errónea de importancia no sea detectada por los procedimientos sustantivos del auditor.

Estos tres componentes del riesgo de auditoría se consideran durante el proceso de planeación en el diseño de procedimientos de auditoría, para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de muestreo y el riesgo no proveniente de muestreo pueden afectar los componentes del riesgo de auditoría. Por ejemplo, cuando se aplican pruebas de control el auditor puede no encontrar errores en una muestra y concluir que el riesgo de control es bajo, o bien cuando la tasa de error en el universo es inaceptablemente alta (riesgo del muestreo). También pueden haber errores en la muestra, los cuales deja de reconocer el auditor (riesgo no proveniente de la muestra).

Con respecto a procedimientos sustantivos, el auditor puede usar una variedad de métodos para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable.

Dependiendo de su naturaleza, estos métodos están sujetos a riesgos de muestreo y/o riesgos no provenientes del muestreo. Por ejemplo, el auditor puede escoger un procedimiento analítico inapropiado (riesgo no atribuible al muestreo) o puede encontrar sólo errores menores en una prueba de detalle, cuando, en verdad, el error en el universo es mayor que la cantidad tolerable (riesgo del muestreo). Tanto para las pruebas de control, como para las pruebas sustantivas, el riesgo de muestreo puede reducirse incrementando

el tamaño de la muestra, mientras que el riesgo que no proviene del muestreo puede reducirse con la planeación, supervisión y revisión adecuada del trabajo.

### **Ventajas del muestreo estadístico o probabilístico**

Entre las ventajas del muestreo estadístico, se pueden destacar:

- Racionaliza el informe, ya que cuantifica los juicios de valor expresados en el informe, sustituyendo la relatividad de las palabras por la rotundidad de las cifras.
- Minimiza el riesgo y coste de la auditoría, puesto que optimiza el nivel de confianza exigido con el tamaño de la muestra (mínimo capaz de satisfacerlo), dando lugar a un menor costo económico para el pagador de la auditoría.
- Objetiviza el juicio del auditor, ya que la expresión de la opinión del auditor ya no depende de la subjetividad de la experiencia de la fórmula.

### **Muestreo no probabilístico**

También es conocido como muestreo no estadístico. En este tipo de muestreo no se cuantifica el riesgo o error de muestreo, más bien se escogen aquellas partidas de muestreo que proporcionarán la información más útil dadas las circunstancias. La selección de la muestra es dirigida, es decir, se seleccionan de forma deliberada las partidas de acuerdo con el criterio del auditor. Entre los métodos empleados por auditor se encuentran los siguientes:

#### **a) Selección de muestra dirigida**

Se seleccionan sobre la base de un mismo criterio establecido por el auditor. Los criterios más comunes son:

- ✓ Partidas que tengan mayor probabilidad de cometer errores,
- ✓ Partidas que contengan características similares a la población seleccionada, y
- ✓ Partidas escogidas de acuerdo con la materialidad

### **b) Selección de un bloque de muestra**

Se seleccionan varias partidas en secuencia (bloque). Por lo general es aceptable utilizar muestras en bloque solo si se utiliza un número razonable de las mismas.

### **c) Selección de muestra al azar**

Es cuando el auditor, después de haber observado una población, selecciona sin prejuicio partidas para la muestra, sin considerar su tamaño, fuente u otra característica distintiva.

Puede ser alternativa a la selección aleatoria siempre que el auditor extraiga una muestra representativa de la población completa sin intentar incluir o excluir unidades específicas.

Ejemplo:

Se puede utilizar la siguiente técnica: Asignar números a cada elemento de la población escritos en pequeños papeles; se introducen en una ánfora y después se extraen, resultando éstos los seleccionados. Se debe tener cuidado de mezclarlos bien antes de cada extracción

Los auditores que usan el método no probabilístico son aquellos que tienen mucha experiencia en la auditoría y ya saben dónde están los resultados repetitivos. En conclusión, el muestreo sobre la base del juicio del auditor es el más conocido y tradicional.



### 1.7.7. NIA-560: Respeto a los hechos posteriores al cierre

El propósito de esta norma internacional de auditoría (NIA) es establecer la responsabilidad del auditor respecto de los hechos sucedidos después de presentada la auditoría de los estados financieros, ya que los estados financieros pueden ser afectados por las evidencias que surgen a la fecha de los estados financieros y también por los hechos que se manifiestan después de su desarrollo. Se distinguen tres momentos en los cuales se deben tratar los hechos significativos: primero los que se caracterizan por lo acontecido hasta la fecha del informe o dictamen del auditor; segundo, lo descubierto después de la fecha de informe sin que aún se halla emitido los estados contables, para este momento se verifica si se necesita corrección además de discutir el asunto con los administradores y tomar así decisiones apropiadas; tercero, por último, lo descubierto después de emitidos los estados contables para lo cual se puede compartir la propuesta con la administración para que estén al tanto del nuevo informe o el auditor puede comunicar directamente la situación a las máximas autoridades de la entidad.

#### Objetivos

- Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre si los hechos que ocurran entre la fecha de los estados financieros y la fecha de su dictamen, que requieran ajuste o revelación en los estados financieros, están reflejados apropiadamente en dichos estados de acuerdo con el marco de referencia aplicable.
- Responder adecuadamente a hechos que sean del conocimiento del auditor después de la fecha de emisión de su dictamen, que si hubieran llegado a ser de su conocimiento en esa fecha, hubiera ocasionado una modificación al mismo.

## 1.8. LAS NORMAS GENERALES DE CONTROL GUBERNAMENTAL

### LAS NGCG



(Resolución de Contraloría N° 273-2017-CG)

**Artículo Primero.-** Aprobar las Normas Generales de Control Gubernamental, cuyo texto forma parte integrante de la presente Resolución.

**Artículo Segundo.-** Dejar sin efecto las Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU, aprobadas por Resolución de Contraloría N° 162-95-CG y sus modificatorias, así como el Manual de Auditoría Gubernamental - MAGU, la Guía de Planeamiento de Auditoría Gubernamental y la Guía para la Elaboración del Informe de Auditoría Gubernamental aprobados por Resolución de Contraloría N° 152-98-CG, quedando vigentes la Guía del Auditado y la Guía de Papeles de Trabajo a que se refiere la Resolución de Contraloría N° 152-98-CG.

**Artículo Tercero.-** El documento normativo aprobado mediante el artículo primero, entrará en vigencia a partir del día siguiente hábil de la publicación de la presente Resolución en el diario oficial El Peruano. Para el caso de los servicios de control posterior su aplicación será progresiva, conforme a lo siguiente:

Auditoría de Cumplimiento: A partir del día siguiente de aprobado el Manual de Auditoría de Cumplimiento.

Auditoría de Desempeño: A partir del día siguiente de aprobado el Manual de Auditoría de Desempeño.

Auditoría Financiera: A partir del día siguiente de aprobado el Manual de Auditoría Financiera.

**Artículo Cuarto.-** Los servicios de control posterior que a la entrada en vigencia de la presente Resolución se encuentren en proceso, así como aquellos que se inicien con posterioridad a ésta y que no cuenten con los nuevos manuales de auditoría aprobados, se ejecutarán conforme a las normas de control señaladas en el artículo segundo de la presente Resolución.

**Artículo Quinto.-** Encargar al Departamento de Gestión de Procesos y Normativa, la programación y realización de la difusión del documento normativo aprobado en el artículo primero de la presente Resolución.

**Artículo Sexto.-** Encargar al Departamento de Tecnologías de la Información la publicación de la presente Resolución y el documento normativo aprobado en el Portal del Estado Peruano ([www.peru.gob.pe](http://www.peru.gob.pe)), así como en el portal web ([www.contraloria.gob.pe](http://www.contraloria.gob.pe)) y en la intranet de la Contraloría General de la República.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

FUAD KHOURY ZARZAR

Contralor General de la República



## I. Definición y alcance de las normas generales de control gubernamental

1.1. Las normas generales de control gubernamental son las disposiciones de obligatorio cumplimiento, desarrolladas a partir de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, Ley N° 27785, que regulan el ejercicio del control gubernamental; brindando dirección y cobertura para su realización. Tienen por objeto regular el desempeño profesional del personal del sistema y el desarrollo técnico de los procesos y productos de control.

1.2. Las normas generales de control gubernamental son emitidas por la Contraloría General de la República, en su calidad de órgano rector del sistema nacional de control y en el ejercicio de su autonomía y competencia reguladora, guardando concordancia con el artículo 82 de la Constitución Política del Perú y la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

Asimismo, han sido desarrolladas con base en la normativa y buenas prácticas internacionales sobre el ejercicio del control gubernamental y la auditoría; entre las cuales destacan las normas internacionales de entidades fiscalizadoras superiores - ISSAI emitidas por la Organización Internacional de Instituciones Supremas de

Auditoría (INTOSAI) y las normas internacionales de auditoría - NIA emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

1.3. Son de observancia obligatoria para los órganos y personal del sistema nacional de control, expertos que participan en el desarrollo del control gubernamental y para los funcionarios y servidores públicos de las entidades bajo el ámbito del sistema nacional de control.

1.4. De conformidad con la Ley N° 27785 compete a la Contraloría General de la República actualizar e interpretar las presentes normas generales y emitir las normas relativas al desarrollo del control gubernamental derivadas de ellas.

### **Estructura y aplicación de las normas generales de control gubernamental**

1.5. Las normas generales de control gubernamental cuentan con siete secciones, divididas en subsecciones:

- I. Marco conceptual.
- II. Normas de desempeño profesional.
- III. Normas de gestión de la calidad.
- IV. Normas comunes a los servicios de control.
- V. Normas de servicios de control previo.
- VI. Normas de servicios de control simultáneo.
- VII. Normas de servicios de control posterior.

1.6. En el texto de las normas generales de control gubernamental se utilizarán las denominaciones abreviadas de los siguientes términos:

- Contraloría General de la República - Contraloría.
- Entidad(es) sujeta(s) a control - entidad(es).

- Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República - Ley.
- Normas generales de control gubernamental – Normas generales.
- Sistema nacional de control - Sistema.
- Sociedades de auditoría externa designadas por la contraloría y contratadas - Sociedades de auditoría.

### **Relación de las normas generales con otras normas**

**1.7.** Teniendo en cuenta que las normas generales regulan el ejercicio integral del control gubernamental, la normativa específica que se derive de ellas debe guardar plena concordancia con el contenido de sus disposiciones.

**1.8.** Para el ejercicio del control gubernamental, en los aspectos que no estén expresamente desarrollados en estas normas generales o en la normativa específica, se podrán tomar como referencia técnica otras normas expedidas por instituciones nacionales o internacionales, tales como:

- a. INTOSAI: Para las auditorías de desempeño, cumplimiento y otras auditorías especializadas.
- b. Organización Internacional para la Estandarización (ISO): Para la gestión de la calidad.

**1.9.** Para el ejercicio de las auditorías financieras adicionalmente a la aplicación de las presentes normas generales y la normativa específica que se deriven de ellas, se considerarán las normas internacionales de auditoría - NIA emitidas por el IFAC.

### **El control gubernamental**

**1.10.** El control gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública,

en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción.

**1.11.** El control gubernamental constituye un proceso integral y permanente, que tiene como finalidad contribuir a la mejora continua en la gestión de las entidades; así como en el uso de los bienes y recursos del Estado.

**1.12.** El control gubernamental se clasifica de las siguientes maneras:

- En función de quién lo ejerce: control interno y externo.
- En función del momento de su ejercicio: control previo, simultáneo y posterior.

El control gubernamental interno a su vez puede ser previo, simultáneo y posterior; su desarrollo es responsabilidad de las autoridades, funcionarios y servidores de las entidades. El control interno simultáneo y posterior también es ejercido por los órganos de control institucional, conforme a las disposiciones establecidas en estas normas generales.

El control gubernamental externo puede ser previo, simultáneo y posterior; y lo ejerce la Contraloría u otro órgano del sistema por encargo o designación de esta. En el caso del control externo posterior, puede ser ejecutado además por las sociedades de auditoría que sean designadas por la Contraloría. El control gubernamental externo posterior se realiza fundamentalmente mediante acciones de control.

Asimismo, para el ejercicio del control gubernamental externo se podrán llevar a cabo inspecciones, verificaciones, diligencias, entre otras, cuya regulación se desarrollará en la normativa específica que establezca la Contraloría.

**1.13.** En el ejercicio de sus atribuciones, los órganos del sistema aplican de manera obligatoria los principios del control gubernamental establecidos por la Ley, que sirven como criterio interpretativo e integrador para la aplicación de las normas generales y como parámetros para la actuación del personal de los órganos del sistema.

**1.14.** El ejercicio del control gubernamental impone obligaciones funcionales a quienes lo efectúan. En armonía con ello, los órganos y el personal del sistema son responsables de desempeñar sus labores y sujetar su comportamiento a las normas de conducta, principios, procedimientos y demás disposiciones aplicables.

### **Servicios de control**

**1.15.** Los servicios de control constituyen un conjunto de procesos cuyos productos tienen como propósito dar una respuesta satisfactoria a las necesidades de control gubernamental que corresponde atender a los órganos del sistema.

**1.16.** Los servicios de control son prestados por la Contraloría y los órganos de control institucional, conforme a su competencia legal y funciones descentralizadas. Los servicios de control posterior pueden ser atendidos por las sociedades de auditoría, cuando son designadas y contratadas conforme a la normativa sobre la materia.

**1.17.** Los servicios de control pueden ser de los siguientes tipos:

#### **a. Servicios de control previo**

- Autorizar presupuestos adicionales de obra y mayores servicios de supervisión.
- Informar sobre las operaciones que en cualquier forma comprometan el crédito o capacidad financiera del Estado.
- Opinar sobre las contrataciones con carácter de secreto militar o de orden interno.
- Otros establecidos por normativa expresa.



**b. Servicios de control simultáneo**

- Acción simultánea.
- Orientación de oficio.
- Visita de control.
- Otros que se establezcan.

**c. Servicios de control posterior**

- Auditoría financiera.
- Auditoría de desempeño.
- Auditoría de cumplimiento.
- Otros que se establezcan.

**1.18.** El desarrollo de los servicios de control comprende la utilización de las técnicas, prácticas, métodos y herramientas de control y de gestión necesarias para el adecuado cumplimiento de sus objetivos, teniendo en cuenta la naturaleza y características particulares de las entidades. De igual forma, se debe considerar su carácter integral y especializado, su nivel apropiado de calidad y el uso óptimo de los recursos.

Las características y las condiciones de tales servicios son determinadas por la Contraloría en la normativa específica, de acuerdo a los requerimientos y la naturaleza particular de cada uno de los tipos de servicio de control, conforme a sus atribuciones legales y autonomía funcional.

**Servicios relacionados**

**1.19.** Los servicios relacionados están vinculados a los procesos de carácter técnico y especializado derivados de atribuciones o encargos legales, que generan productos distintos a los servicios de control previo, simultáneo y posterior; y que son llevados a cabo por los órganos del sistema con el propósito de coadyuvar al desarrollo del control gubernamental.

**1.20.** El desarrollo de los servicios relacionados debe sujetarse a la normativa específica que al efecto establece la Contraloría. Para su apropiada ejecución, es de aplicación lo previsto en estas normas generales en lo que resulte pertinente.

## **II. Normas de desempeño profesional**

En el ejercicio de los servicios de control y servicios relacionados, el personal del sistema debe guiar su desempeño profesional por las normas de independencia, entrenamiento y competencia, diligencia profesional y confidencialidad; teniendo en cuenta los requisitos establecidos en la normativa vigente. El comportamiento ético del personal se regirá de acuerdo a los correspondientes códigos de ética profesionales y de la función pública, así como la normativa emitida por la Contraloría.

### **Independencia**

**En el ejercicio de sus funciones, el personal del sistema debe mantener una actitud mental libre de influencias que comprometan el juicio profesional.**

**2.1.** La independencia es una actitud mental que permite al personal formular juicios fundados en elementos objetivos, y que garantiza la consistencia e integridad de sus actuaciones y opiniones. El personal no sólo debe mantener independencia, sino también ser reconocido como independiente por las entidades y la ciudadanía en general; permaneciendo exento de impedimentos ya sean personales o externos.

**2.2.** Los impedimentos personales son la consecuencia de relaciones o creencias que pudieran limitar, debilitar o sesgar el resultado de la ejecución del control gubernamental. En ese sentido, el personal está obligado a abstenerse de participar en servicios de control o servicios relacionados ante situaciones que pudieran

implicar incompatibilidades personales o conflicto de intereses. Asimismo, se encuentra impedido de intervenir en el desarrollo de servicios respecto a la entidad donde haya laborado anteriormente y que comprenda aspectos en los cuales participó directa o indirectamente, de acuerdo a las disposiciones vigentes.

**2.3.** Los impedimentos externos se producen cuando el personal es disuadido de actuar objetivamente en el ejercicio profesional debido a las presiones, reales o percibidas, de la entidad o de terceros vinculados a la misma. El personal debe evitar ser pasible de cualquier tipo de influencias o prejuicios que afecten su libre discernimiento y desempeño profesional; encontrándose impedido de aceptar beneficios de cualquier forma, para sí o para otro, provenientes del personal de la entidad o de terceros.

**2.4.** En el desarrollo del control gubernamental, el personal está impedido de participar en los actos de gestión de las entidades; así como emitir apreciaciones sobre los mismos. Asimismo, el personal en el ejercicio de sus funciones está impedido de participar en actividades de proselitismo político.

**2.5.** El personal deberá informar oportunamente sobre cualquier situación que pueda menoscabar su independencia, conforme a los procedimientos que se establezcan en la normativa específica. Si se detecta un impedimento a la independencia después que se emitan los resultados del control gubernamental, la Contraloría deberá evaluar el impacto del hecho sobre dichos resultados, disponiendo las acciones correspondientes.

### **Entrenamiento y competencia**

**El personal del sistema debe poseer entrenamiento profesional especializado y actualizado, así como contar con la competencia necesaria para el apropiado desarrollo del control gubernamental, propendiéndose a la mejora continua de su calidad profesional.**

2.6. El entrenamiento profesional se refiere a la adquisición continua de los conocimientos técnicos y habilidades necesarias para realizar las tareas requeridas en el desarrollo del control gubernamental con calidad y eficiencia.

La competencia se deriva del entrenamiento y experiencia que permitan la emisión de un juicio sólido e idóneo, y se adquiere mediante un compromiso de aprendizaje.

2.7. La Contraloría debe establecer programas permanentes de capacitación y especialización profesional continua dirigidos al personal del sistema, el cual debe participar activamente a fin de adquirir y mantener el entrenamiento y competencia necesarios para la ejecución del control gubernamental.

2.8. Los órganos del sistema deberán contar con un adecuado proceso de selección del personal para mantener un equipo de trabajo competente, así como asignar a los trabajadores en el desarrollo de los servicios de control y servicios relacionados de acuerdo a su competencia, y realizar una supervisión y evaluación constante de su desempeño.

### **Diligencia profesional**

**El personal del sistema debe desenvolverse con la debida diligencia profesional en el desempeño de todas las labores que desarrolle durante la realización de los servicios de control y servicios relacionados.**

2.9. La diligencia profesional implica utilizar el pensamiento analítico y crítico, los conocimientos, habilidades y experiencias adquiridas, así como la orientación a los resultados para la realización eficiente, eficaz y de calidad de los servicios de control y relacionados.

En ese sentido, el personal debe conocer y aplicar las normas, técnicas y prácticas correspondientes al desarrollo del control gubernamental, empleando adecuadamente su juicio; así como comprender las normas que rigen el funcionamiento de las entidades.

**2.10.** La diligencia profesional implica que el personal del sistema debe actuar aplicando el escepticismo profesional, para obtener evidencia suficiente y apropiada, que le proporcione una base razonable para formular su opinión.

El escepticismo profesional debe entenderse como una actitud que incluye tener una mente inquisitiva y efectuar una evaluación crítica, para lo cual el personal del sistema debe utilizar su conocimiento, destrezas y habilidades requeridas para la obtención y evaluación objetiva de la evidencia con diligencia, buena fe e integridad.

**2.11.** La diligencia profesional también incluye la aplicación de los conocimientos, habilidades y experiencias colectivas que comparte y transmite todo el personal involucrado en el desarrollo de un servicio de control o servicio relacionado, así como el criterio individual de cada uno; pudiendo implicar asimismo la colaboración de expertos.

### **Confidencialidad**

**El personal del sistema está obligado a guardar debida reserva y discreción sobre la documentación y resultados de los servicios de control o servicios relacionados que sean de su conocimiento en el ejercicio de sus funciones.**

**2.12.** La confidencialidad se refiere a mantener estricta reserva respecto de la información obtenida durante la realización de los servicios y en el contenido de los resultados del control gubernamental; no revelando hechos, datos, procedimientos y documentación cuya difusión no se encuentre autorizada de acuerdo a ley.

El personal se encuentra impedido de revelar y utilizar la información cuya difusión se encuentre restringida por mandato legal, aun después de haber cesado en sus funciones; salvo autorización otorgada por instancia competente o por el cumplimiento de responsabilidades legales expresas. Asimismo, el personal no debe emitir opiniones adelantadas sobre las actividades de la entidad, las personas sujetas a control y sobre los resultados de su propia labor.

**2.13.** La Contraloría establecerá las disposiciones orientadas a asegurar la confidencialidad de la información que se obtiene en el ejercicio del control gubernamental, considerando los principios legales de reserva y publicidad regulados por la ley, así como por las disposiciones de la ley de transparencia y de acceso a la información, la ley de protección de datos personales y otras normas vinculadas al tema.

### **III. Normas de gestión de la calidad**

**La Contraloría establece y mantiene un sistema de gestión de la calidad, con la finalidad de observar los requisitos y especificaciones establecidos como estándares en la normativa específica, así como cumplir los requerimientos de los clientes del control gubernamental.**

**3.1.** A fin de brindar servicios de control y servicios relacionados que generen valor a las entidades y a la ciudadanía, y en el marco del sistema de gestión de la calidad y mejora continua, la Contraloría define la política y objetivos de la calidad acordes con la misión y visión institucional, cuyo contenido será sujeto de una adecuada difusión e información que garantice su entendimiento y aplicación por parte de los órganos del sistema.

**3.2.** La calidad en los servicios de control y servicios relacionados está referida al grado en el que un conjunto de características inherentes a los procesos y productos de control cumplen con los

requisitos y especificaciones establecidos como estándares en la normativa específica. Es responsabilidad del personal del sistema su cumplimiento en todas las etapas de los servicios de control y relacionados.

**3.3.** El control de la calidad en los servicios de control y servicios relacionados es la aplicación de un conjunto de políticas, disposiciones y recursos técnicos orientados a revisar si los procesos y productos del control gubernamental cumplen con los requisitos y especificaciones establecidos como estándares en la normativa específica.

En el marco del sistema de gestión de la calidad, la Contraloría debe establecer y mantener adecuados mecanismos de control de la calidad, que permitan verificar el cumplimiento de los requisitos y especificaciones establecidas como estándares.

El control de calidad debe ser ejecutado en forma oportuna por las unidades orgánicas de la Contraloría, los órganos de control institucional y las sociedades de auditoría, como parte inherente a su gestión y de acuerdo con sus funciones y atribuciones en la conducción, ejecución y evaluación de los servicios de control y servicios relacionados.

**3.4.** El aseguramiento de la calidad en los servicios de control y servicios relacionados consiste en la aplicación de un conjunto de políticas, disposiciones y recursos técnicos orientados a verificar que los procesos y productos de control gubernamental han sido sujetos a control de calidad en cada una de sus etapas y cumplen con los requisitos y especificaciones establecidos como estándares, así como a impulsar la mejora continua del proceso operativo del servicio de control; a fin de proporcionar confianza sobre el adecuado ejercicio del control gubernamental. Es realizado de manera selectiva por personas o unidades orgánicas distintas a los que ejecutan los servicios de control y relacionados.

3.5. La Contraloría debe establecer políticas, procedimientos y programas de capacitación diseñados para promover una cultura interna, reconociendo que la calidad es esencial en el desarrollo de los servicios de control y servicios relacionados.

## **IV. Normas comunes a los servicios de control**

### **Planeamiento**

**El planeamiento de los servicios de control tiene como finalidad determinar la demanda priorizada de control para su atención por los órganos del sistema.**

4.1. El planeamiento implica el desarrollo de una estrategia institucional para la conducción de los servicios de control, de manera que se determine y programe la naturaleza, oportunidad y alcance de los servicios a desarrollar. En el caso de los servicios de control posterior se debe determinar, además, la materia a examinar.

4.2. El planeamiento se realiza de acuerdo a la normativa de naturaleza estratégica y operativa que emite la Contraloría sobre el particular; de modo que permita la asignación eficiente de los recursos humanos y financieros. Igualmente, busca orientar los recursos disponibles de los órganos del sistema hacia entidades en las que pueda promoverse una mayor efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos del Estado.

4.3. El planeamiento se realiza con base al análisis de información proveniente de diversas fuentes, incluyendo entre otras: la evaluación de los informes de las visitas preliminares a la entidad, el resultado de la evaluación de denuncias, el resultado de los servicios de control efectuados con anterioridad en la entidad, la evaluación de los riesgos de la entidad y la identificación de los procesos críticos relacionados a la entrega de bienes o servicios, entre otros.



**4.4.** Como resultado del planeamiento se elabora el plan nacional de control, que es aprobado por la Contraloría e incluye los servicios de control a ser ejecutados en un periodo anual por la Contraloría y los órganos de control institucional para atender las necesidades prioritizadas.

El plan nacional de control es dinámico y flexible, pudiendo modificarse de acuerdo a consideraciones de interés nacional y nuevas prioridades dispuestas por la Contraloría; determinando en su caso los servicios de control que deban ejecutarse para atender la demanda de control imprevista. Asimismo, es de naturaleza reservada, debiendo el personal que participa en su elaboración o tiene conocimiento del mismo, mantener absoluta confidencialidad respecto a su contenido.

### **Gestión de la información**

**La Contraloría deberá identificar y requerir la información necesaria para el adecuado desarrollo de los servicios de control, así como diseñar, implementar y mantener sistemas para obtener información de las entidades bajo el ámbito del sistema.**

**4.5.** Los sistemas de información que se implementen deben registrar información actualizada para fines del control gubernamental, incluyendo la normativa que regula el funcionamiento de la entidad; información financiera y presupuestal; de contrataciones; mapeo de riesgos de la entidad; resultados de servicios de control realizados anteriormente y seguimiento a la implementación de recomendaciones; denuncias efectuadas y evaluación que haya realizado la Contraloría al respecto; información sobre los funcionarios públicos o terceros que tengan o hayan tenido relación con las entidades, incluidas las noticias publicadas por los medios de comunicación; entre otros datos que se estimen relevantes.

**4.6.** Los sistemas de información de la Contraloría deben permitir la revisión, análisis e integración de la información sobre las entidades, así como la evaluación de las áreas críticas o procesos críticos pertinentes; con el propósito de identificar los servicios de control idóneos para cada caso concreto sobre la base del análisis de riesgos y de los principios de materialidad y oportunidad.

Asimismo, los sistemas de información deben permitir contar con herramientas que apoyen la gestión del conocimiento, de tal manera que este se transforme en un activo de carácter intelectual que preste beneficios a los órganos del sistema y se pueda compartir de manera adecuada.

**4.7.** A efectos de contar con la información necesaria para fines del control gubernamental, la Contraloría puede acceder en cualquier momento y sin limitación a los registros, documentos e información de las entidades, aun cuando sean secretos; así como requerir información a personas naturales o jurídicas que mantengan o hayan mantenido relaciones con las entidades. En este sentido, la entidad deberá mantener actualizada toda la información a su cargo, a fin de permitir el adecuado desarrollo de los servicios de control.

En caso que los funcionarios y servidores de la entidad, así como las personas naturales o jurídicas que mantengan o hayan mantenido relaciones con las entidades, no cumplan con entregar la información solicitada o la entreguen de forma incompleta o incumpliendo con las condiciones y los plazos establecidos, incurrirán en infracción sujeta a la potestad sancionadora de la Contraloría, de acuerdo a la normativa sobre la materia.

### **Participación de expertos**

**Cuando sea necesario obtener informes técnicos especializados de expertos, los órganos del sistema pueden contar con la participación de personas naturales o jurídicas que posean habilida-**

**des, conocimientos y experiencia en un campo particular distinto al de control gubernamental.**

**4.8.** Para la ejecución de los servicios de control debe designarse al personal con la idoneidad suficiente a fin de garantizar el cumplimiento satisfactorio de los objetivos y resultados previstos.

Cuando adicionalmente sea necesario contar con expertos, se debe evaluar su competencia profesional e independencia. Del mismo modo, se debe precisar el objetivo, los plazos y las características del resultado esperado, así como establecer una cláusula de confidencialidad respecto a la información a la que tengan acceso en el desarrollo de su labor. Los expertos deben cumplir con las disposiciones de estas normas generales y con la normativa que emita la Contraloría, en lo que les resulte aplicable.

**4.9.** Utilizar el asesoramiento de expertos no libera de responsabilidad a los órganos del sistema por las opiniones formuladas y las conclusiones emitidas en el ejercicio de sus funciones.

### **Supervisión**

**Los servicios de control deben ser supervisados en forma periódica, sistemática y oportuna, durante todas sus etapas, por los niveles competentes, a fin de orientar y asegurar el cumplimiento de sus objetivos, así como mejorar la calidad de su desarrollo y resultados.**

**4.10.** La supervisión es un proceso técnico por el cual los niveles superiores del personal encargado de la ejecución del servicio de control dirigen, revisan y participan activamente en el mejoramiento de las actividades que desarrollan, coadyuvando de esta manera a que el personal mejore su competencia profesional y la calidad del resultado del servicio, cumpliendo los plazos y objetivos planteados.

Los niveles de supervisión deben cerciorarse que el personal reciba el apoyo necesario que garantice la correcta ejecución del servicio y su adhesión a la normativa, programa y procedimientos aplicables, así como la oportunidad y utilidad de sus resultados.

**4.11.** A través de sesiones de validación, el personal encargado de la realización de los servicios de control y los niveles superiores correspondientes revisan en forma colectiva los resultados alcanzados y el cumplimiento de los plazos programados en la ejecución del servicio; de tal manera que se compartan experiencias y técnicas, así como se generen retroalimentación y comunicación efectiva.

Las sesiones de validación se deben producir con la periodicidad necesaria, en función a los plazos establecidos para el desarrollo del servicio de control; debiendo registrarse documentalmente y efectuarse un apropiado seguimiento a los temas tratados, informándose sus resultados al nivel superior correspondiente.

### **Resultados de los servicios de control**

**El resultado de los servicios de control debe emitirse por escrito, se caracterizará necesariamente por su consistencia y utilidad, y se comunicará oportunamente a las entidades e instancias que correspondan.**

**4.12.** El resultado de la ejecución de los servicios de control debe emitirse en un documento escrito, en el cual se expongan los juicios fundamentados en la información revisada por el personal; con la finalidad de brindar suficiente información a la entidad e instancias correspondientes para la adopción de las acciones preventivas, correctivas o de cumplimiento que correspondan.

**4.13.** En la elaboración de los documentos que contienen los resultados de los servicios de control, se tendrá especial cuidado en verificar la consistencia y objetividad de su contenido, lo que implica su presentación con concisión y exactitud.

Para que el documento sea conciso se requiere un adecuado uso de las palabras para transmitir su mensaje, así como la inclusión de detalles específicos únicamente cuando fuese necesario.

La exactitud requiere que la información incluida sea confiable y tenga el sustento suficiente y apropiado en su formulación.

La redacción debe ser ordenada, sistemática y lógica, procurando emplear un tono constructivo así como un lenguaje sencillo a fin de permitir su fácil entendimiento. La idea principal debe quedar claramente expresada y fundamentada, los hechos relevantes deben exponerse de forma secuencial y las ideas expuestas deben ser coherentes entre sí. La estructura y características de los documentos que contienen los resultados de cada servicio de control serán reguladas en la normativa específica que emita la Contraloría sobre el particular.

**4.14.** Con el propósito que el resultado de los servicios de control pueda emitirse en el tiempo previsto y sea de la mayor utilidad posible, su ejecución, supervisión y aprobación debe realizarse con eficacia y eficiencia, permitiendo la obtención de resultados dentro de los plazos estipulados en el planeamiento correspondiente; de manera que se garantice el debido cumplimiento de los objetivos y el beneficio del servicio de control.

**4.15.** Las operaciones que correspondan a la ejecución y resultados de los servicios de control u otros datos relevantes deben ser objeto de documentación y registro en los sistemas de información autorizados por la Contraloría para dicho fin, según los procedimientos que se establezcan al respecto.

**4.16.** El resultado de los servicios de control, incluyendo el señalamiento de presuntas responsabilidades en los casos que corresponda, debe comunicarse oportunamente a los titulares de las entidades y órganos competentes de acuerdo a ley, a fin que se adopten las acciones preventivas, correctivas, de mejoramiento o de cumplimiento correspondientes.

Asimismo, con la finalidad de prevenir la reincidencia en la comisión de las irregularidades detectadas, los resultados de los servicios de control se difunden para fines de conocimiento de la ciudadanía; considerando las excepciones que pueda establecer la normativa sobre reserva de la información.

### **Seguimiento a la implementación de recomendaciones**

**La Contraloría y los órganos de control institucional deben realizar el seguimiento de las acciones que las entidades dispongan para la implementación efectiva y oportuna de las recomendaciones formuladas en los resultados de los servicios de control.**

4.17. Los resultados de los servicios de control pueden contener recomendaciones, entendidas como medidas concretas y posibles dirigidas a mejorar la eficiencia de la gestión de las entidades en el manejo de sus recursos y en los procedimientos que emplean en su accionar, así como contribuir a la transparencia en la gestión de las entidades. De haberse señalado la existencia de presuntas responsabilidades administrativa funcional, civil o penal, las recomendaciones deberán estar referidas a implementar las acciones que permitan la determinación de las responsabilidades exigibles a los funcionarios y servidores públicos por sus actos en la función que desempeñan.

Las entidades deben evaluar y elegir los mecanismos más adecuados para implementar en forma oportuna las recomendaciones dispuestas en los resultados de los servicios de control.

4.18. El titular de la entidad es el responsable de disponer las acciones y designar a los encargados de la implementación de las recomendaciones formuladas en los resultados de la ejecución de los servicios de control y de mantener un proceso permanente de evaluación de los avances obtenidos hasta lograr su total implementación; informando a la Contraloría y al órgano de control institucio-

nal en la oportunidad y forma que establezca la Contraloría. Caso contrario, incurrirán en infracción sujeta a la potestad sancionadora de la Contraloría, de acuerdo a la normativa sobre la materia.

**4.19.** La Contraloría y los órganos de control institucional deben efectuar el seguimiento a la implementación que realizan las entidades respecto de las recomendaciones formuladas, así como a la gestión de los riesgos detectados como resultado del desarrollo de los servicios de control; con la finalidad de contribuir al desarrollo de una gestión eficaz y moderna de los recursos y bienes públicos.

La Contraloría emitirá las disposiciones específicas relativas a la oportunidad y forma en que se llevará a cabo este seguimiento.

## **V. Normas de servicios de control previo**

**Los servicios de control previo son aquellos que efectúa exclusivamente la Contraloría con anterioridad a la ejecución de un acto u operación de una entidad, de acuerdo a lo establecido por la Ley o norma expresa, con el objeto de emitir un resultado según corresponda a la materia del requerimiento que realice la entidad solicitante del servicio.**

**5.1.** Por mandato de la ley, las modalidades de servicios de control previo son las siguientes:

- a) Otorgar autorización previa a la ejecución y pago de los presupuestos adicionales de obra pública, y de las mayores prestaciones de supervisión en los casos distintos a los adicionales de obra, cuyos montos excedan a los previstos en la normativa de la materia, cualquiera sea la fuente de financiamiento.
- b) Informar previamente sobre las operaciones, fianzas, avales y otras garantías que otorgue el Estado, incluyendo proyec-

tos de contrato que en cualquier forma comprometan su crédito o capacidad financiera, sea que se trate de negociaciones en el país o en el exterior. El citado informe previo no conlleva la autorización o aprobación de la operación.

- c) Emitir opinión previa vinculante sobre contrataciones de bienes, servicios u obras que tengan el carácter de secreto militar o de orden interno exoneradas de licitación pública, concurso público o adjudicación directa.

Dicha opinión previa se otorga exclusivamente sobre las contrataciones que cumplan las condiciones antes señaladas y cuando las mismas deban mantenerse en reserva conforme a ley y, además, no se refieran a bienes, servicios u obras de carácter administrativo u operativo.

La ejecución de los servicios de control previo no exceptúa el ejercicio del control simultáneo o posterior correspondiente.

**5.2.** El ejercicio de los servicios de control previo para las modalidades establecidas por la Ley, se regula por la normativa específica que para cada caso emite la Contraloría, de acuerdo a su competencia funcional; en la que se establece el procedimiento, requisitos, plazos y excepciones para su ejercicio.

**5.3.** Como resultado del control previo se emite un documento que sustenta el pronunciamiento de la Contraloría sobre la solicitud recibida, según corresponda a la materia del requerimiento que realice la entidad solicitante del servicio.

La Contraloría y los órganos de control institucional cautelarán que en la ejecución de la operación materia de control previo, la entidad sujete su actuación al alcance indicado en el pronunciamiento emitido por la Contraloría.



## **VI. Normas de servicios de control simultáneo**

**Los servicios de control simultáneo son aquellos que se realizan a la(s) actividad(es) de un proceso en curso, correspondiente a la gestión de una entidad sujeta a control gubernamental, con el objeto de alertar a la entidad de hechos que ponen en riesgo el resultado o logro de sus objetivos.**

**6.1.** Los servicios de control simultáneo son aquellos que se realiza a los actos, hechos o a la(s) actividad(es) de un proceso en curso, correspondiente a la gestión de la entidad sujeta a control gubernamental, con el objeto de alertar oportunamente al titular de la entidad o quien haga sus veces, de ser el caso, la existencia de hechos que ponen en riesgo el resultado o logro de sus objetivos, a fin de que la entidad defina las acciones que correspondan para el tratamiento de estos.

**6.2.** De acuerdo con su naturaleza, sus resultados no deben interferir en los procesos de dirección y gerencia a cargo de la administración de la entidad.

La Contraloría o el órgano de control institucional de la entidad ejercen el control simultáneo en la modalidad y oportunidad que consideren; y su ejercicio no supone la conformidad de los actos de gestión de la entidad, ni limita el ejercicio del control posterior.

**6.3.** Se caracteriza por ser oportuno, expeditivo, preventivo y orientado al ciudadano. La Contraloría establece los requisitos, condiciones y procedimientos aplicables a su planificación y ejecución bajo dicho marco; así como, las reglas para la formulación del documento que contenga sus resultados, la implementación y seguimiento de los mismos, de tal manera que permitan la verificación de las acciones adoptadas por la entidad.

**6.4.** La acción simultánea es la modalidad de control simultáneo que consiste en evaluar el desarrollo de una o más actividades en la ejecución de un proceso en curso, verificando y revisando documental y físicamente que se realice conforme a las disposiciones establecidas.

**6.5.** La orientación de oficio es la modalidad de control simultáneo que se ejerce alertando por escrito y de manera puntual, al titular de la entidad o quien haga sus veces, sobre la presencia de situaciones que puedan conllevar a la gestión a incurrir en errores, omisiones o incumplimientos, en el desarrollo de una o más actividades de un proceso, de los cuales se puede tomar conocimiento a través de la misma entidad u otras fuentes.

**6.6.** La visita de control es la modalidad de control simultáneo que consiste en presenciar actos o hechos relacionados a la recepción por parte de la entidad de bienes y prestación de servicios en general, o los que ejecuta la entidad en los que por disposición legal requiera la presencia de los órganos del sistema o los referidos al estado y mantenimiento de la infraestructura pública, con el propósito de constatar que estos se realicen conforme a la normativa aplicable, disposiciones internas y estipulaciones contractuales.

**6.7.** El ejercicio del control simultáneo puede llevarse a cabo mediante otras modalidades de actuación que, en armonía con la ley, determine expresamente la Contraloría, de conformidad con su competencia normativa y autonomía funcional.

## **VII. Normas de servicios de control posterior**

### **A. Definición y tipos**

**Los servicios de control posterior son aquellos que se realizan con el objeto de efectuar la evaluación de los actos y resultados ejecutados por las entidades en la gestión de los bienes, recursos y operaciones institucionales.**

7.1. La acción de control es la herramienta esencial del sistema, por la cual el personal técnico de sus órganos conformantes, mediante la aplicación de las normas, procedimientos y principios que regulan el control gubernamental, efectúa la verificación y evaluación, objetiva y sistemática, de los actos y resultados producidos por la entidad en la gestión y ejecución de los recursos, bienes y operaciones institucionales. Se efectúa a través de los servicios de control posterior.

7.2. Los servicios de control posterior son realizados por los órganos del sistema y se desarrollan de conformidad con la normativa técnica que emite la Contraloría en concordancia con estas normas generales, con el propósito de regular y estandarizar su proceso, etapas, características y responsabilidades, así como asegurar la uniformidad, efectividad y calidad del trabajo por parte del personal del sistema y de los expertos que se haya contratado.

7.3. Los servicios de control posterior pueden ser: auditoría financiera, auditoría de desempeño y auditoría de cumplimiento, entre otros que establezca la Contraloría. Cada tipo de auditoría se regula por su correspondiente normativa específica, con observancia de las disposiciones contenidas en estas normas generales.

Adicionalmente, los servicios de control posterior pueden adoptar denominaciones específicas de acuerdo a la naturaleza especializada de la materia y de los objetivos a auditar, debiendo ser regulados conforme a las disposiciones que al respecto emita la Contraloría.

7.4. La auditoría financiera es el examen a los estados financieros de las entidades, que se practica para expresar una opinión profesional e independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable para la preparación y presentación de esta información.

Tiene como finalidad incrementar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros; constituyéndose igualmente en una herramienta para la rendición de cuentas y de evaluación del sector público para la realización de la auditoría a la cuenta general de la República. La auditoría financiera incluye la auditoría de los estados financieros y la auditoría de la información presupuestaria.

**7.5.** La auditoría de desempeño es un examen de la eficacia, eficiencia, economía y calidad de la producción y entrega de los bienes o servicios que realizan las entidades con la finalidad de alcanzar resultados en beneficio del ciudadano.

Se orienta a la búsqueda de mejora continua en la gestión pública, considerando el impacto positivo en el bienestar del ciudadano y fomentando la implementación de una gestión por resultados y la rendición de cuentas.

Su análisis puede adquirir un carácter transversal dado que examina la entrega de bienes o prestación de servicios públicos, en las que pueden intervenir diversas entidades de distintos sectores o niveles de gobierno.

**7.6.** La auditoría de cumplimiento es un examen objetivo y profesional que tiene como propósito determinar en qué medida las entidades sujetas al ámbito del sistema han observado la normativa aplicable, disposiciones internas y las estipulaciones contractuales establecidas, en el ejercicio de la función o la prestación del servicio público y en el uso y gestión de los recursos del Estado.

Tiene como finalidad la mejora de la gestión, transparencia, rendición de cuentas y buen gobierno de las entidades, mediante las recomendaciones incluidas en el informe de auditoría, que permitan optimizar sus sistemas administrativos, de gestión y de control interno.

7.7. El proceso de todo servicio de control posterior se desarrolla mediante tres etapas interrelacionadas:

- i) Planificación.
- ii) Ejecución.
- iii) Elaboración del informe.

El cumplimiento integral de dichas etapas propende a que el proceso se lleve a cabo de modo ordenado y efectivo, garantizando la solidez, calidad y oportunidad de los resultados de la acción de control.

### **Comisión auditora y acreditación**

7.8. Los servicios de control posterior deben ser realizados por una comisión auditora. La comisión auditora es el equipo multidisciplinario de auditores gubernamentales encargado de la realización de la auditoría; conformada generalmente por un supervisor, un jefe de comisión e integrante (s) de la comisión.

La comisión auditora debe acreditarse ante la entidad a ser auditada. En dicho acto, la comisión auditora debe brindar la información general pertinente sobre el alcance, los objetivos y requerimientos de apoyo para la ejecución de la auditoría. Asimismo, deberá coordinar con el funcionario competente de la entidad, a fin de que se brinden las facilidades necesarias para la instalación apropiada e inmediata de la comisión auditora, así como para el suministro oportuno de la documentación necesaria.

El documento de acreditación de la comisión auditora debe ser emitido por el nivel jerárquico competente del sistema.

La acreditación de la comisión auditora podrá efectuarse en la etapa de planificación o ejecución, según el tipo de auditoría que se realice.

## **Evaluación del control interno**

**7.9.** El control interno comprende las acciones que corresponde adoptar a los titulares y funcionarios de las entidades para preservar, evaluar y supervisar las operaciones y la calidad de los servicios que prestan.

**7.10.** La evaluación del control interno comprende la revisión del diseño, la implementación y la efectividad de los controles internos establecidos por la entidad para la materia a examinar, así como sus niveles de cumplimiento.

Se realizará de acuerdo al tipo y alcance de auditoría que se ejecuta, tomando en cuenta las normas y estándares profesionales pertinentes. Incluye dos etapas:

- Comprensión de los controles implementados, obteniendo la documentación que los sustenta, con el propósito de verificar si el diseño de los mismos es el adecuado con los objetivos de la materia a examinar.
- Comprobación de que los controles implementados funcionan efectivamente y logran sus objetivos.

**7.11.** Como resultado de la evaluación del control interno y de acuerdo a la naturaleza de las deficiencias de diseño o funcionamiento detectadas, la comisión auditora emitirá las recomendaciones pertinentes a la entidad a fin que disponga los correctivos necesarios para su fortalecimiento.

**7.12.** La evaluación del control interno podrá efectuarse en la etapa de planificación o ejecución, según el tipo de auditoría que se realice.

**7.13.** El sistema de control interno es el conjunto de acciones, actividades, planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo la actitud de las autoridades y el

personal, organizados e instituidos en cada entidad del Estado; cuya estructura, componentes, elementos y objetivos se regulan por la Ley N° 28716 - Ley de Control Interno de las Entidades del Estado y la normativa técnica que emite la Contraloría sobre la materia.

## **B. Etapa de planificación**

**Cada auditoría debe ser apropiadamente planificada a fin de que sus objetivos sean alcanzados en plazo oportuno y se permita el adecuado desarrollo de las etapas de su proceso, obteniendo resultados de calidad e impacto.**

7.14. La planificación se orienta a establecer una estrategia general para la conducción del servicio de control posterior, mediante la recopilación y análisis de información específica sobre la materia a examinar en la entidad a fin de determinar los objetivos de la auditoría, riesgos existentes y criterios aplicables. Se tendrá en cuenta para su formulación las características de cada tipo de auditoría, conforme se regule en la normativa específica que emita la Contraloría.

7.15. El programa de auditoría es el documento que contiene los procedimientos de recopilación y análisis de la información e incluyen las técnicas de auditoría consideradas necesarias para cumplir con sus objetivos.

Tiene por finalidad asegurar el desarrollo ordenado de los procedimientos de auditoría, identificar al personal responsable de su ejecución; obtener la evidencia que será evaluada para emitir un pronunciamiento de acuerdo a los objetivos previstos; guiar las actuaciones de la comisión auditora, así como sustentar la determinación de los recursos y plazos necesarios para la realización de la auditoría, permitiendo su respectiva medición y evaluación.

7.16. El procedimiento de auditoría es la instrucción detallada para la aplicación de las técnicas de auditoría que permita la recopi-

lación y análisis de la evidencia obtenida durante la ejecución de la auditoría y que servirá de sustento para emitir una opinión sobre la materia a examinar. Debe desarrollarse en términos específicos para que pueda ser utilizado por la comisión auditora a cargo de su ejecución.

**7.17.** El programa de auditoría debe ser lo suficientemente flexible para permitir modificaciones durante la ejecución de la auditoría que se consideren pertinentes, en función de los objetivos previstos y las circunstancias que pueden originar su modificación. Asimismo, debe ser lo suficientemente detallado de manera que sirva de guía a la comisión auditora y como medio para supervisar y controlar la adecuada ejecución de sus labores.

**7.18.** Para el desarrollo del programa de auditoría, se deben adoptar las previsiones necesarias para la apropiada aplicación de los procedimientos establecidos; procurándose un marco adecuado de comunicación y coordinación con la entidad, que contribuya al cumplimiento eficaz de los objetivos del control gubernamental.

Igualmente, se debe cuidar que la aplicación de los procedimientos se inicie, desarrolle y culmine oportunamente, con sujeción a los plazos previstos, los principios del control gubernamental regulados en la Ley y los requisitos de calidad correspondientes.

**7.19.** Como resultado de la etapa de planificación se define el plan de auditoría, el cual contiene los objetivos de la auditoría y adjunta la propuesta del programa de auditoría. El programa debe incluir el cronograma con los plazos para las actividades, personal responsable de la ejecución, el costo estimado de la auditoría y la distribución de tareas de acuerdo al tipo de auditoría, y de ser el caso, los expertos necesarios.



### **C. Etapa de ejecución**

**Comprende el desarrollo de los procedimientos establecidos en el programa, con la finalidad de obtener evidencias que sustenten las conclusiones del auditor.**

#### **Evidencia de auditoría**

**Se debe obtener evidencia suficiente y apropiada mediante la aplicación de técnicas de auditoría que permitan sustentar de forma adecuada las conclusiones y recomendaciones que se formulen sobre la materia a examinar, a fin de cumplir con los objetivos de la auditoría.**

**7.20.** La evidencia de auditoría comprende toda la información obtenida mediante la aplicación de técnicas de auditoría, las cuales son desarrolladas en términos de procedimientos en el programa de auditoría y que sirve para sustentar, de forma adecuada, las conclusiones en las que basa su opinión y sustenta el informe de auditoría, así como las acciones legales posteriores que correspondan.

**7.21.** La evidencia debe cumplir con los requisitos siguientes:

- a) Ser suficiente: Es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La comisión auditora debe determinar si existe la cantidad de evidencia necesaria para cumplir con los objetivos de auditoría y sustentar los resultados obtenidos.
- b) Ser apropiada: Es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría; es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

La relevancia se refiere a la conexión lógica de la evidencia con la finalidad del procedimiento o con aquello que se requiere verificar.

La fiabilidad está referida al origen y naturaleza de la evidencia, no debiéndose afectar por las circunstancias en las que se obtiene

la evidencia o la forma en la que se conserva la misma. Pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad aumenta si se obtienen evidencias de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluidos los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia.
- La evidencia de auditoría en forma de documento es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente.
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias.
- La fiabilidad de los documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, dependen de los controles establecidos para su preparación y conservación.

La evidencia de auditoría debe ser objetiva y convincente para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.

La evidencia de auditoría debe ser legalmente válida, es decir emitida por el funcionario competente, obtenida conforme al ordenamiento jurídico vigente y en salvaguarda de los derechos fundamentales de las personas y el debido proceso de control.

**7.22.** En función a la fuente empleada para su obtención, la evidencia se clasifica de la siguiente manera:

- a) Evidencia física: Se obtiene mediante inspección u observación directa de hechos relativos a los objetivos de la auditoría.
- b) Evidencia documental: Consiste en información que consta en documentos públicos o privados para sustentar un hecho determinado.
- c) Evidencia testimonial: Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas. Las declaraciones que sean importantes para la auditoría deberán corroborarse, siempre que sea posible, mediante evidencia adicional. También será necesario evaluar la evidencia testimonial para cerciorarse que los informantes no hayan estado influidos por prejuicios o tuvieran un conocimiento parcial de la materia examinada.
- d) Evidencia analítica: Comprende cálculos, comparaciones, razonamiento y separación de la información en sus componentes, cuyas bases deben ser sustentadas documentadamente.

El procedimiento para garantizar una apropiada obtención y custodia de la evidencia se desarrolla en la normativa específica correspondiente.

**7.23.** La comisión auditora debe evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y apropiada de tal manera que le permita sustentar sus conclusiones y reducir el riesgo de auditoría.

Cuando se utiliza como evidencia un documento que contenga el resultado de la participación de expertos, la comisión auditora debe verificar que la misma cumpla con ser suficiente y apropiada.

### **Documentación de auditoría**

**Se debe organizar, preparar y conservar la documentación que sustente el desarrollo de la auditoría a fin de fundamentar que**

**fue realizada de conformidad con estas normas generales y la normativa aplicable, de manera que se facilite su revisión.**

7.24. La documentación de auditoría comprende el plan de auditoría y su sustento, la evidencia obtenida como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría, la documentación generada por la comisión auditora que contiene el análisis y conclusiones respecto a la evidencia obtenida, así como los informes de auditoría emitidos.

Esta documentación debe estar apropiadamente organizada, clasificada y referenciada en los archivos de auditoría, constituidos por una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o digitales, según la normativa específica que establezca la Contraloría; facilitando su accesibilidad, uso y custodia, en beneficio de la celeridad y seguridad de las actividades que forman parte de la auditoría.

La documentación de auditoría debe mostrar los detalles de la evidencia y revelar la forma en la que se obtuvo.

7.25. La documentación de auditoría constituye el principal registro y evidencia que la labor efectuada por la comisión auditora se realizó de acuerdo con la normativa vigente y que sus conclusiones están debidamente sustentadas.

La preparación oportuna de la documentación ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva supervisión y evaluación del trabajo realizado y de la evidencia obtenida, así como de las conclusiones alcanzadas antes que el informe se elabore.

7.26. La Contraloría determinará la forma y contenido de los documentos que se utilizarán para registrar el resultado de los procedimientos de auditoría aplicados; tomando en consideración los objetivos de la auditoría.

La estructura, contenido y extensión de estos documentos dependerá de factores tales como la dimensión y la complejidad de la entidad, la naturaleza de los procedimientos a aplicar por la auditoría, entre otros.

7.27. De acuerdo al principio de reserva regulado por la ley, se encuentra prohibido que durante la ejecución del control se revele la documentación de auditoría. En el caso que dicha documentación sea citada en los hallazgos y no obre en los archivos de la entidad, deberá ser entregada a los auditados para la presentación de sus comentarios. Los documentos o información preexistentes que sean de acceso público, no adquieren la condición de reservada por su incorporación al proceso de control.

7.28. La documentación y archivos de auditoría son de propiedad de los órganos del sistema, siendo custodiados de acuerdo con la normativa específica sobre el tema.

### **Hallazgos de auditoría**

**De acuerdo al tipo de auditoría, durante la acción de control se deben comunicar los hallazgos de auditoría, a fin que las personas comprendidas en los mismos presenten sus comentarios sustentados con los documentos necesarios para su debida evaluación.**

7.29. Los hallazgos de auditoría revelan presuntos errores, deficiencias o irregularidades identificadas y evidenciadas como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Deben elaborarse sobre la base de hechos determinados y redactarse utilizando un lenguaje sencillo que refiera su contenido en forma objetiva y concisa.

Los hallazgos de auditoría pueden adoptar diferentes denominaciones según el tipo de auditoría que se ejecute.

En el caso de la auditoría de cumplimiento se les denomina desviaciones de cumplimiento, en el caso de la auditoría de desempeño se les denomina resultados y en el caso de la auditoría financiera se les denomina deficiencias significativas.

**7.30.** Los hallazgos de auditoría comprenderán los siguientes elementos:

- **Condición:** Son los hechos que describen los errores, las deficiencias o las irregularidades detectadas. Está referida a la situación advertida y debe estar sustentada con la evidencia.
- **Criterio:** Es la norma, disposición o parámetro de medición aplicable a la condición.
- **Efecto:** Es el perjuicio identificado, resultado adverso o riesgo potencial, ocasionado como consecuencia de haberse producido la condición.
- **Causa:** Es la razón o motivo que dio lugar al hecho deficiente detectado; que se consignará cuando haya podido ser determinada a la fecha de la comunicación del hallazgo.

**7.31.** Los hallazgos de auditoría deben ser comunicados a las personas comprendidas en los mismos a fin que puedan proporcionar sus comentarios, de acuerdo al procedimiento que para cada tipo de auditoría establezca la Contraloría en la normativa específica correspondiente.

La realización de la comunicación de hallazgos será puesta oportunamente en conocimiento del titular de la entidad, con el propósito que disponga el otorgamiento de las facilidades pertinentes que pudieran requerir las personas comunicadas, a fin de presentar sus comentarios debidamente documentados en el plazo otorgado.

**7.32.** Una vez recibidos los comentarios realizados a los hallazgos, estos deberán ser contrastados documentalmente con la evi-

dencia obtenida y evaluados de manera objetiva, exhaustiva y fundamentada.

Si como resultado de la evaluación se concluye que no se han aclarado satisfactoriamente los hallazgos comunicados, estos deben consignarse como observaciones en el informe correspondiente, dando lugar a las recomendaciones correspondientes.

**7.33.** De acuerdo al análisis realizado sobre los comentarios, en los casos que corresponda y según el tipo de auditoría, se debe efectuar el señalamiento de las presuntas responsabilidades que en su caso se hubieran identificado.

Las responsabilidades que pueden ser señaladas son de tres tipos, independientes entre sí: responsabilidad civil, responsabilidad penal y responsabilidad administrativa funcional. La definición y alcance de cada una de ellas es la indicada por la Ley.

#### **D. Etapa de elaboración del informe**

**Se debe preparar un informe de auditoría por escrito para comunicar los resultados de cada acción de control, de acuerdo con el tipo de auditoría.**

**7.34.** El informe de auditoría expone por escrito los resultados y recomendaciones de la acción de control, con la finalidad de brindar oportunamente información al titular de la entidad y otras autoridades u organismos competentes que permita promover acciones de mejora, correctivas u otras necesarias en la conducción y ejecución de las actividades examinadas.

**7.35.** El informe de auditoría incluirá las recomendaciones dirigidas a superar las causas de las observaciones derivadas de los hallazgos y deficiencias de diseño o funcionamiento del control interno de la materia auditada, evidenciados durante la acción de control; así como las recomendaciones encaminadas a la determina-

ción de responsabilidades por las instancias que correspondan según la normativa aplicable, y de acuerdo al tipo de auditoría. El titular o los funcionarios competentes deben disponer la implementación de las recomendaciones.

**7.36.** El informe de auditoría debe ser desarrollado de acuerdo a la estructura que establezca la Contraloría en la normativa específica correspondiente, con el propósito de asegurar su calidad y su máxima comprensión y utilidad por la entidad. Asimismo, debe ser registrado de acuerdo a las disposiciones que emita la Contraloría.

De acuerdo al tipo de auditoría, el informe debe ser acompañado por un resumen ejecutivo que permita el conocimiento sucinto de su contenido, y que no debe revelar información que pueda causar daño a la entidad, a su personal o al sistema, o dificulte la tarea de este último.

**7.37.** De acuerdo al tipo de auditoría, cuando por la naturaleza de las observaciones se requiere su comunicación oportuna a fin de agilizar la adopción de las acciones preventivas, correctivas u otras que correspondan, se podrán emitir excepcionalmente informes de auditoría que contengan los resultados obtenidos previamente a la culminación de la acción de control. En tal caso, en el informe que cierra la auditoría deberá dejarse constancia de su emisión.

**7.38.** El informe de auditoría se considera emitido cuando sea suscrito y aprobado por los niveles jerárquicos según la normativa específica que establezca la Contraloría.

Una vez emitido, el informe debe ser comunicado al titular de la entidad y a las unidades orgánicas de la Contraloría que resulten competentes, para que se disponga la implementación de las recomendaciones formuladas y las acciones complementarias que resulten pertinentes. Las excepciones a la comunicación del informe al titular serán reguladas en la normativa específica.



**7.39.** En concordancia con lo establecido por la ley, los informes de auditoría emitidos por el sistema constituyen actos de administración interna de los órganos conformantes de este, por lo cual no están sujetos a recursos impugnativos. Únicamente pueden ser revisados de oficio por la Contraloría, a efectos de determinar el cumplimiento de estas normas generales, las disposiciones que las desarrollan y aquellas sobre gestión de la calidad que se emitan sobre el particular.

## RESUMEN

**Capítulo I:** Temas que se desarrollan en la primera unidad de aprendizaje relativos a la auditoría y normas de auditoría según el sílabo plan de aprendizaje.

Definiciones y tipos de auditoría reconociendo que la auditoría es un proceso mediante el cual se recopila la información contable de una empresa, se aplica en distintos campos de la actividad empresarial e institucional, siendo la auditoría financiera un proceso realizado por auditores independientes que someten a examen y verificación la información económica y financiera contenida en los estados financieros en su conjunto, con el objetivo de que emitan su opinión mediante un dictamen de auditoría sobre la razonabilidad o fiabilidad de las cifras y que esa información se ha procesado según principios de contabilidad generalmente aceptados, que en nuestro país son las normas internacionales de información financiera (NIIF).

Estas normas son administradas y reguladas por el International Accounting Standards Board (IASB), una organización sin fines de lucro que fue establecida para desarrollar un conjunto único de normas de contabilidad de alta calidad, exigibles y aceptadas a nivel mundial para promover y facilitar la adopción de normas.

En la etapa de ejecución se pone en práctica el plan de auditoría y los procedimientos planificados a fin de obtener suficiente evidencia que respalde la elaboración del informe. La ejecución de la

auditoría financiera requiere responsabilidades específicas del personal de la firma auditora, respecto de procedimientos de control de calidad a fin de proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales y con los requisitos legales. Estas responsabilidades se extienden a lo que tiene que ver con el secreto profesional, con los clientes, con los colegas, etc.

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. Las NAGA obligan a documentar la evaluación de los controles internos implementados por la entidad, siendo éste uno de los procedimientos de auditoría más relevantes. La NIA-265 establece la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la auditoría.

Las normas internacionales de auditoría (NIA) son las que regulan el accionar y procedimientos de la auditoría financiera con relevancia de las NIA-210, 240, 265, 315, 320, 400, 520, 530, 560.

Se concluye este primer capítulo del texto con las NGCC , las cuales son de observancia obligatoria para los órganos y personal del sistema nacional de control, expertos que participan en el desarrollo del control gubernamental y para los funcionarios y servidores públicos de las entidades bajo el ámbito del sistema nacional de control.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andrade S. (2004). *Normas Internacionales de Auditoría*. Lima: Ediciones Jurídicas Andrade. Disponible en <http://erp.uladech.edu.pe/bibliotecavirtual/?ejemplar=00000005318>
- Contraloría General de la República. Resolución de Contraloría N° 273-2014-CG *Normas Generales de Control Gubernamental*. Diario Oficial El Peruano. Lima 12.05.2014.
- Estado Peruano. *Ley de actualización de la Ley N° 13253 de profesionalización del contador público y de creación de colegios de contadores públicos*. Diario Oficial El Peruano. Lima, 13.01.2007.
- Vergara B. M., Vergara S. M. y Vergara S.O. (2002). *200 temas de auditoría moderna*. Lima: Editorial Instituto de Investigaciones Contables y Financieras.
- Vizcarra J. (2007). *Auditoría financiera: riesgos, control interno, gobierno corporativo y normas de información financiera*. Lima: Editorial Instituto Pacífico SAC.
- Vizcarra J. (2013). *NIA, Manual de normas internacionales de auditoría y control de calidad*. Lima: Editorial Instituto Pacífico SAC.

## **Segunda Unidad**

# **PLANEAMIENTO, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA**



## Capítulo II

# PLANEAMIENTO, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

### 2.1. NIA-300 RESPONSABILIDAD QUE TIENE EL AUDITOR DE PLANIFICAR

LA NIA - 300 es la normativa sobre la responsabilidad del auditor de planificar la auditoría de los estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente. El objetivo del auditor es planificar la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz.

#### Introducción

La norma internacional de auditoría NIA-300 ha establecido las normas y lineamientos de observancia obligatoria para la planificación de la auditoría de los estados financieros. En una primera auditoría, el auditor puede necesitar ampliar el proceso de planeamiento más allá de los asuntos que aquí se discuten.

- a) El auditor deberá planificar el trabajo de auditoría de tal modo que sea realizada de manera efectiva.

- b) Planeamiento: significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperado de la auditoría. El auditor planea realizar la auditoría de manera eficiente y oportuna.

### **2.1.1. Planeamiento de trabajo**

El planeamiento en la auditoría comprende la relación de objetivos, metas, políticas, programas y procedimientos compatibles con los recursos disponibles para ejecutar una auditoría eficaz. El auditor debe planear su trabajo de modo que le permita llevarla a cabo de manera eficiente y oportuna. El planeamiento adecuado del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se preste atención apropiada a las áreas importantes de la auditoría, que se identifiquen los problemas potenciales y que se concluya el trabajo expeditivamente. El planeamiento también asiste en la asignación adecuada de labores a los asistentes y en la coordinación del trabajo realizado por otros auditores y expertos.

Partiendo de los objetivos y alcance previstos para la auditoría y considerando toda la información obtenida y conocimientos adquiridos sobre la entidad en la etapa de exploración, el jefe de grupo procede a planear las tareas a desarrollar y comprobaciones necesarias para alcanzar los objetivos de la auditoría. El alcance del planeamiento variará según el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la experiencia del auditor con la entidad y el conocimiento del negocio.

La obtención del conocimiento del negocio es una parte importante del planeamiento del trabajo. El conocimiento del negocio ayuda al auditor en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que pueden tener un efecto material en los estados financieros.

Para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría, el auditor puede desear discutir los elementos del plan global de auditoría



y ciertos procedimientos de su trabajo con el comité de auditoría, la gerencia y el personal ejecutivo de la entidad; sin embargo, el plan global y el programa siguen siendo responsabilidades del auditor.

### **2.1.2. Plan de auditoría**

Un plan de auditoría es elaborado por el responsable o líder de la realización de las auditorías. ... Objetivos de la auditoría. Documentos y criterios de referencia. El auditor debería desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y la conducción esperada de la auditoría. Mientras que el registro del plan global de auditoría tendrá que ser lo suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido variará dependiendo del tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la metodología y tecnología específica usadas por el auditor.

Los asuntos que deben ser considerados por el auditor en el desarrollo del plan global de auditoría incluyen:

- Descripción de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos planeados de evaluación del riesgo, suficiente para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa
- Una descripción de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría planeados a nivel de aseveración
- Los otros procedimientos que se requieren llevar a cabo para que el trabajo cumpla con las NIA.

#### **Conocimiento del negocio**

- Los factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan el negocio de la entidad.

- Las características importantes de la entidad, su negocio, sus indicadores financieros y sus requerimientos de información, incluyendo los cambios ocurridos con posterioridad a la auditoría anterior.
- El nivel general de competencia de la gerencia.
- Entendimiento de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en dichas políticas.
- El efecto de nuevos pronunciamientos contables o de auditoría.
- El conocimiento acumulado del auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el énfasis relativo esperado a ser puesto en las pruebas de controles y los procedimientos de validación.

### **Riesgo y materialidad**

- Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría que sean importantes.
- El establecimiento de niveles de importancia relativa para el propósito de la auditoría.
- La posibilidad de distorsiones importantes en los estados financieros, incluyendo la experiencia de periodos anteriores o de fraude.
- La identificación de áreas contables complejas, incluyendo aquellas que requieran estimaciones contables.

### **Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos**

- Posible cambio en el énfasis sobre las áreas de auditoría específicas.

- El efecto de la tecnología de información en la auditoría.
- El trabajo de auditoría interna y su efecto esperado en los procedimientos de auditoría externa.

### **Coordinación, dirección, supervisión y revisión**

- La participación de otros auditores en la auditoría de componentes, por ejemplo subsidiaria, sucursal y divisiones
- La participación de expertos.
- Las localidades donde se desarrollará la auditoría.
- Los requerimientos de personal.

### **Otros asuntos**

- La posibilidad que el supuesto de la empresa en marcha pueda ser cuestionado.
- Condiciones que requieren atención especial, tales como la existencia de partes relacionadas.
- Los términos del compromiso y las responsabilidades estatutarias.
- La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que son esperados como parte de los términos del compromiso.

### **2.1.3. Procedimientos a considerar al planear el examen**

Al planear el trabajo, el auditor debe considerar:

- Entrevista con el cliente (contactos iniciales de la auditoría).
- Visita a instalaciones y observación de las operaciones.
- Entrevista con los funcionarios o gerentes de las áreas básicas.
- Entrevista con el gerente de contabilidad o contador general.
- Recopilación y estudio de la documentación básica (escritura de constitución, manual de organización y funciones,

planes operativos, memoria anual, estados financieros del año anterior, declaraciones juradas de impuestos, actas de sesiones, etc.).

- Realizar procedimientos analíticos, cálculo de tendencias y razones; determinar si los resultados guardan uniformidad con lo esperado.
- Revisar los papeles de trabajo de ejercicios anteriores hechos por el auditor predecesor.
- Revisar el archivo de correspondencia.
- Revisar la carta compromiso para determinar si los objetivos en ella establecidos concuerdan con el diseño del enfoque dado a la auditoría.
- Discutir con funcionarios del cliente el empleo de personal de su empresa en el trabajo de auditoría y preparar un presupuesto de tiempo clasificado para tareas principales.
- Evaluar la función de control interno del cliente y, si resulta apropiado, establecer cómo puede usarse en el trabajo.
- Dar instrucciones a los asistentes de auditoría para que lean el plan de trabajo, los papeles de trabajo del ejercicio anterior y el archivo de correspondencia actual.
- Establecer pautas amplias en cuanto a la importancia relativa (materialidad) y discutir las con los asistentes.
- Durante la revisión de los papeles de trabajo del ejercicio anterior, identificar las áreas que pueden requerir ajustes de los estados financieros o extensión de los procedimientos de auditoría.
- Identificar las áreas que conllevan el mayor riesgo para el auditor debido a factores tales como el importe de la cuenta, debilidades en el control interno y las posibilidades de apropiación de activos por parte de otros.

- Entrevista con el auditor interno y revisar los informes preparados por el departamento de auditoría interna que pueden tener consecuencias para la auditoría.
- Revisar los programas de auditoría para determinar si se necesita modificarlos.
- Preparar una lista de funcionarios, compañías filiales, etc., que será distribuida a todo el equipo de auditoría, la que debe emplearse como base para identificar posibles transacciones entre partes relacionadas.
- Celebrar reunión final con todo el personal de auditoría asignado al trabajo.

#### **2.1.4. Propósito y objetivo del planeamiento**

El propósito y el objetivo de planear la auditoría son los mismos, no importa si la auditoría es un trabajo inicial o uno recurrente. Para auditorías iniciales, los asuntos adicionales que el auditor puede desarrollar como la estrategia general y el plan de auditoría incluyen lo siguiente:

- A menos que lo prohíba la ley o regulación, los arreglos que hay que hacer con el auditor precedente.
- Cualquier asunto importante discutido con la administración y la comunicación de estos asuntos a los encargados del gobierno corporativo
- Los procedimientos de auditoría planeados para obtener suficiente evidencia apropiada respecto de los balances de apertura.
- La asignación de personal de la firma, con los niveles apropiados de capacidad y competencia para responder a los riesgos importantes previstos.
- Otros procedimientos que requiera el sistema de control de calidad de la firma para los trabajos iniciales de auditoría.

## 2.2. TÉCNICAS DE AUDITORIA

Son herramientas o métodos prácticos de investigación y prueba que usa el auditor para obtener evidencias necesarias de auditoría y fundamentar su opinión en el informe, las que a su vez le sirven como base razonable para emitir opinión sobre los estados financieros en el dictamen de auditoría.

Todo auditor debe conocer y saber utilizar sus herramientas de trabajo, de lo contrario estaría imposibilitado de ejecutar su examen técnicamente.



Durante la etapa del planeamiento y la programación de la auditoría se determina cuáles técnicas van a emplearse. Luego, estas se convierten en procedimientos.

En nuestro país se utilizan diferentes técnicas de auditoría y son las siguientes:

### 2.2.1. Observación

Consiste en cerciorarse en forma ocular de ciertos hechos o circunstancias de un proceso o procedimiento desempeñado por otros.

Por ejemplo: la observación por el auditor del conteo de inventarios por personal de la entidad o la observación del pago de planillas.

### **2.2.2. La investigación**

Consiste en buscar información de personas dentro o fuera de la entidad. Las investigaciones pueden tener un rango desde investigaciones formales por escrito dirigidas a terceras partes, hasta investigaciones orales informales dirigidas a personas dentro de la entidad. Las respuestas a investigaciones pueden dar al auditor información no poseída previamente o evidencia de auditoría corroborativa.

### **2.2.3. La inspección**

Consiste en examinar físicamente los registros, documentos o activos tangibles. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente y de la efectividad de los controles internos sobre su procesamiento.

Las tres categorías importantes de evidencia de auditoría documentaria, que proporcionan diferencias de confiabilidad al auditor, son las siguientes:

- Evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por terceras partes;
- Evidencia de auditoría documentaria creada por terceras partes y retenida por la entidad; y
- Evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por la entidad.

La aplicación de esta técnica es sumamente útil en lo que respecta al dinero en efectivo, existencias, incrementos en el activo fijo y similares.

La inspección de activos tangibles proporciona evidencia de auditoría confiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente a su propiedad o valor.

#### **2.2.4. Cómputo o cálculo**

Consiste en verificar la exactitud aritmética de documentos fuente y registros contables o en desarrollar cálculos independientes. Por ejemplo:

- Pruebas de cálculo en los inventarios de existencias.
- Pruebas en la depreciación del activo fijo.
- Pruebas en la contribución de leyes sociales.
- Pruebas en la asignación de costos, etc.

### **2.3. NIA-520 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS COMO PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS**

La NIA-520 es la normativa sobre la **responsabilidad del auditor** en procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos («procedimientos analíticos sustantivos»). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. Los objetivos del auditor son:

- La obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y
- El diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.



Esta NIA establece normas y lineamientos sobre la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos durante una auditoría. El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en las etapas de planeación y revisión global de la auditoría que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros.

Los procedimientos analíticos consisten en los análisis de índices y tendencias significativos, incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de los montos pronosticados.

Normalmente, el auditor aplica la técnica de análisis a los diferentes rubros de los estados financieros para comprobar la veracidad y legalidad de las operaciones que reflejan dichos estados financieros. En este sentido, analizar significa separar en elementos o partes la operación o transacción.

### **2.3.1. Comprobación**

Consiste básicamente en comprobar hechos a través de la documentación comprobatoria. Significa examinar, fundamentando la evidencia que apoya a una transacción u operación, o la verificación de un asiento contable, demostrando autoridad (desembolso autorizado), legalidad (sustentado con comprobantes de pago que reúnen requisitos legales) y propiedad (veracidad del desembolso a nombre de la empresa examinada y no a nombre de terceros).

### **2.3.2. Rastreo**

Consiste en efectuar seguimiento a una transacción o grupo de operaciones de un punto a otro dentro del registro contable para determinar su correcta contabilización.

Ejemplo:

- El pase de un asiento de centralización de ventas al libro diario y luego al libro mayor.
- La liquidación de una cobranza hasta el depósito al banco.

### **2.3.3. Comparación**

Es el estudio de los casos o hechos para descubrir igualdad o diferencias al examinar, con el fin de apreciar semejanzas. Establece la relación que hay entre las partidas, rubros o conceptos. Ejemplo. Los gastos o las ventas los comparamos mensualmente para averiguar en qué meses ha habido variaciones importantes y descubrir por qué ocurren estas variaciones, por qué bajaron las ventas o subieron los gastos.

### **2.3.4. Conciliación**

Consiste en verificar que concuerden dos conjuntos de cifras relacionadas, separadas e independientes.

Ejemplo:

- La conciliación bancaria.
- La conciliación del inventario físico de mercadería con registros auxiliares de almacén.

### **2.3.5. Confirmación**

Consiste en obtener una afirmación escrita, es decir la comprobación de una fuente distinta a la entidad bajo examen y sus registros. Es la respuesta a una investigación para corroborar la información contenida en los registros contables.

Ejemplo:

- El auditor ordinariamente busca confirmación directa de cuentas por cobrar por medio de la comunicación con los deudores.

Existen las siguientes clases de confirmación: positiva y negativa:

### **Confirmación positiva**

Es cuando en la solicitud o circularización se pide al confirmante que conteste al auditor si está o no conforme con el dato expuesto en dicha solicitud.

Esta confirmación a su vez puede ser directa o indirecta.

**Directa:** Es cuando en la solicitud de confirmación se suministran los datos relacionados al saldo de la cuenta, a fin de que sean verificados y contestados a vuelta de correo.

**Indirecta:** Es cuando no se suministra al confirmante ningún dato, solamente se le pide que proporcione al auditor los datos de sus propias fuentes de información.

### **Confirmación negativa**

Es cuando en la solicitud se pide al confirmante que conteste al auditor solamente en el caso de no estar de acuerdo o conforme con los datos que se le envían.

## **2.3.6. Indagación**

Consiste en averiguar o inquirir sobre un hecho o hechos; Por ejemplo, indagar en la pérdida de un activo.

El empleo eficiente de esta técnica puede dar como resultado obtener información valiosa que sirva para que el auditor emita su opinión.

Indagar es obtener información verbal de los ejecutivos, empleados de la empresa o institución a través de averiguaciones y conversaciones.

### 2.3.7. Revisión selectiva

Es el examen rápido mediante la selección de las operaciones o transacciones, con el objeto de verificar la legalidad y veracidad de dichas operaciones o transacciones de la empresa o institución bajo examen de auditoría.

Por ejemplo: La revisión de un paquete de facturas, si coincide con el importe cobrado.

## 2.4. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante las cuales el auditor obtiene las bases para fundamentar su opinión.



Los procedimientos se predeterminan en la etapa de la planificación de acuerdo a las evidencias que el auditor espera obtener. Estos procedimientos pueden ser de dos tipos: pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

### **2.4.1. Naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría**

El alcance o extensión de los procedimientos se refiere a la relación que hay entre el número de elementos o partidas individuales que se examinan (muestra) y el número de elementos o partidas que forman el total (universo).

Para establecer la naturaleza de los procedimientos de auditoría, el auditor necesita tener conocimiento del negocio, la evaluación del control interno, importancia relativa, los riesgos, el nivel de errores, el tamaño de la muestra, etc.

### **2.4.2. El control contable**

El control interno contable comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es salvaguardar los activos y la fiabilidad de los registros financieros;

Es el que verifica la corrección y confiabilidad de la información contable; es decir, los controles diseñados y establecidos para lograr un registro y resumen adecuado de las operaciones financieras de la empresa.

La implementación y el mantenimiento del control contable corresponde al departamento de contabilidad o de finanzas, siendo siempre y básicamente responsabilidad de la gerencia.

El control contable está diseñado para promover la seguridad de que:

**2.4.2.1.** Las operaciones se llevan a cabo de acuerdo con las autorizaciones de la gerencia

Las operaciones se registran en forma tal que:

- (a) Permitan la preparación de los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados,

- (b) Que se mantenga el control de los activos.
- © Sólo se puede disponer de los activos con autorizaciones gerenciales.
- (d) Los registros de control de los activos se comparen con los bienes mismos a intervalos razonables y se tomen las medidas convenientes en caso de diferencias.

### **2.4.3. Pruebas de auditoría para obtener evidencia**

El auditor deberá obtener las evidencias de auditoría a través de dos tipos de pruebas que pueden ser pruebas de cumplimiento o funcionamiento y pruebas sustantivas o de validación.

#### **Las pruebas de cumplimiento**

Llamadas también pruebas de funcionamiento son las que tratan de obtener evidencia sobre el cumplimiento y aplicación correcta de los procedimientos complementarios del control interno, principalmente de los sistemas específicos que enlazan transacciones; tienen el propósito de comprobar si las formas de operar corresponden realmente a los procedimientos establecidos. Si se cumplen, por ejemplo, con los procesos establecidos para los ciclos de compras y cuentas por pagar, ventas y cuentas por cobrar, conciliaciones de caja y bancos, etc.

Los procedimientos o pruebas de cumplimiento aseguran al auditor la consistencia en el funcionamiento del control en los sistemas de la empresa.

#### **Pruebas sustantivas**

Llamadas también pruebas de validación son aquellos procedimientos que proporcionan evidencia directa sobre la verdad o validez de las transacciones y saldos que descansan en los registros contables o en los estados financieros. Para ello es necesario considerar

la revisión selectiva del sustento de las operaciones. Estas pruebas están orientadas a verificar el sustento de los saldos o cifras que aparecen en los estados financieros. Por ejemplo: el examen de la documentación que integran los saldos de las cuentas por cobrar.

Las pruebas sustantivas se diferencian por el objetivo, la naturaleza, el alcance y la oportunidad.

- **El objetivo** de las pruebas sustantivas pasa por obtener evidencia en relación con una serie de afirmaciones contenidas en las cuentas y la responsabilidad de la dirección de la empresa auditada.
- **La naturaleza** de las pruebas sustantivas se refiere a los procedimientos de auditoría realizados para obtener evidencia de auditoría que permita determinar representaciones erróneas sustanciales en los estados financieros y son de dos tipos:

### **Pruebas analíticas o de detalle de movimientos y transacciones**

Son los procedimientos al detalle mediante el seguimiento (rastreo) de las transacciones realizadas o de las estimaciones contables, desde su origen hasta su culminación y correcta exposición de su saldo en los estados financieros.

- **El alcance** de las pruebas sustantivas se aplica a un procedimiento de auditoría particular como el número de transacciones individuales que de alguna manera se abordan por los auditores, respecto al total de partidas que forman el universo.
- **Oportunidad** de las pruebas sustantivas se refiere a la fecha o fechas en las cuales es realizada la prueba; por ejemplo a la fecha del balance de situación o a fecha preliminar.

#### 2.4.4. Procedimientos analíticos

Se definen como evaluaciones de información financiera que se hacen mediante un estudio de las relaciones entre datos financieros y no financieros. Consiste en el análisis de relaciones y tendencias significativas incluyendo la investigación resultante de las fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de los montos predecibles.

- **Relaciones:** Son pruebas a través de razones o ratios aplicados en forma vertical u horizontal a la información financiera.
- **Tendencias:** Son pruebas aplicadas a la información financiera por medio de comparaciones entre ejercicios continuados de la misma empresa o del mismo sector de la industria a la que pertenece la empresa en examen. Las tendencias pueden conocerse a través de las variaciones porcentuales.

#### Naturaleza de los procedimientos analíticos

Pueden ser desde un simple análisis de tendencias y razones hasta un complicado modelo matemático con muchos datos.

#### Ejemplo:

1. Comparar los montos de ingresos y gastos del año actual con los de períodos anteriores, fijándose en las diferencias significativas.
2. Construir un modelo de regresión múltiple para estimar los ingresos por venta incorporando datos de la industria y económicos.

#### 2.4.5. Procedimientos alternativos

Son las pruebas que aplica el auditor cuando de acuerdo a las circunstancias es imposible desarrollar los procedimientos de audi-



toria planificados. Por ejemplo: no haber presenciado la toma de inventarios de existencias al cierre del ejercicio.

Para ello el auditor deberá aplicar procedimientos alternativos tales como la verificación de los inventarios a la fecha de la visita y el desarrollo de un trabajo retrospectivo utilizando el kárdex o cualquier sistema de control, de manera que permita comparar el saldo final a la fecha de la visita con el existente al cierre del ejercicio contable bajo auditoría.

#### **2.4.6 Oportunidad para aplicar los procedimientos de auditoría**

¿En qué momento se evalúa el control interno, se solicita la confirmación de saldos, se arquean los fondos o se observan los inventarios?

La oportunidad de aplicar los procedimientos de auditoría es decisión de criterio profesional, sin embargo los auditores recomiendan que el estudio y evaluación del control interno se realice antes del cierre del ejercicio (en la visita preliminar); la observancia de inventarios durante el cierre del ejercicio (al final del año) y los procedimientos de validación de saldos después de haberse elaborado los estados financieros al cierre del ejercicio contable.

### **2.5. EL PROGRAMA DE AUDITORIA**

#### **Introducción**

El programa de auditoría es un plan de acción que documenta qué procedimientos seguirá el auditor para validar que una organización cumple con las regulaciones de cumplimiento. También se ha definido como «un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar».

La actividad de auditoría se ejecuta mediante la utilización de los programas de auditoría, los cuales constituyen esquemas que

detallan por adelantado el trabajo por hacer y los procedimientos para efectuar una auditoría específica. Presenta etapa por etapa los procedimientos detallados del trabajo del auditor (pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas) y describe, con mayor o menor minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría.

### **2.5.1. Propósitos del programa de auditoría**

Los programas de auditoría son esenciales para cumplir con esas actividades, sus propósitos son los siguientes:

- a) Proporcionar a los miembros del equipo un plan sistemático del trabajo de cada componente, área o rubro a examinarse.
- b) Responsabilizar a los miembros del equipo por el cumplimiento eficiente del trabajo a ellos encomendado.
- c) Servir como un registro cronológico de las actividades de auditoría, evitando olvidarse de aplicar procedimientos básicos.
- d) Facilitar la revisión del trabajo al jefe de equipo y supervisor.
- e) Constituir el registro del trabajo desarrollado y la evidencia del mismo.

### **2.5.2. Fines del programa de auditoría**

El programa de auditoría tiene dos fines importantes:

- Servir como una guía de procedimientos a ser aplicados durante el curso de la auditoría,
- Servir como un registro del trabajo del auditor, evitando así la omisión o duplicidad en la aplicación de procedimientos.

### **2.5.3. Ventajas de un programa adecuado de auditoría**

Las ventajas de un programa de auditoría adecuado y bien planeado son las siguientes:

- a) Fijar la responsabilidad para cada procedimiento de auditoría.
- b) Efectuar una adecuada distribución del trabajo y coordinación entre los miembros del equipo de auditoría.
- c) Establecer una rutina de trabajo económica y eficiente.
- d) Acentuar los procedimientos esenciales para cada entidad.
- e) Servir como un historial del trabajo efectuado y como una guía para futuras auditorías de la misma entidad
- f) Facilitar la revisión del trabajo.
- g) Asegurar una adherencia a los principios de auditoría y contabilidad.
- h) Respalda con documentos el alcance de la auditoría.
- i) Proporcionar las pruebas que demuestren que el trabajo fue efectivamente realizado, cuando fuere necesario.

### **2.5.4. Responsables del programa de auditoría**

La elaboración del programa de auditoría es una responsabilidad del auditor encargado del equipo de auditoría, basándose en su preparación.

Es importante también que el auditor supervisor revise el programa, evaluando la suficiencia, basándose en su experiencia y conocimiento, y que el auditor jefe de repartición lo apruebe.

Sin embargo, la responsabilidad primordial por el programa de auditoría, su contenido y su ejecución, está en las manos del auditor encargado del trabajo de campo, el cual no solo se encarga de distribuir la labor y velar por el logro del programa sino también de eva-

luar de manera continua la pertinencia y suficiencia del programa, efectuando revisiones.

### **2.5.5. Flexibilidad y revisión del programa**

El programa de auditoría es flexible puesto que ciertos procedimientos planificados al ser aplicados pueden resultar ineficientes e innecesarios, debido a las circunstancias, por lo que el programa debe permitir modificaciones, mejoras y ajustes a juicio del auditor.

En el desarrollo de la auditoría las modificaciones que se deben realizar a los procedimientos del programa serán analizadas y discutidas entre el jefe de equipo y el supervisor y se harán constar en la hoja de supervisión respectiva.

La modificación o eliminación de procedimientos puede ser justificada en el caso de:

- a) Eliminación o disminución de algunas operaciones y actividades.
- b) Mejoras en los sistemas financieros o administrativos o control interno; y
- c) Pocos errores e irregularidades.

### **2.5.6. Coordinación de los procedimientos de auditoría**

Para la realización de una auditoría, considerando su magnitud, complejidad y características, se requiere la aplicación de procedimientos por los miembros que conforman el equipo de auditoría, quienes tienen distinta experiencia y esta situación agregada a la duración del trabajo por un período largo de tiempo, obliga al jefe de equipo a utilizar el programa de auditoría como un instrumento para facilitar la coordinación en la aplicación de los procedimientos de auditoría. Los programas serán elaborados de tal manera que exista seguridad de que no se omiten procedimientos básicos e importantes, se evite la duplicación en la aplicación de los mismos,

no se desarrollen prácticas que desvíen la naturaleza de su examen y se obtengan los resultados planeados.

En muchos casos la labor de auditoría se realiza durante un largo periodo de tiempo e intervienen en ella varios auditores con distinta experiencia y especialidad. El auditor encargado del examen utiliza el programa de auditoría como un instrumento para facilitar la coordinación de los procedimientos de auditoría.

Las distintas etapas se organizan y el logro de cada una se registra de modo que pueda tenerse cierta seguridad de que no se omitan procedimientos importantes y se evite la duplicidad de funciones de varios miembros del equipo de auditoría.

### **2.5.7. Instrucciones para el desarrollo de los programas**

El auditor encargado del examen a los estados financieros señala las partes o secciones del programa de auditoría a ser logrados por los distintos miembros del equipo de trabajo según su habilidad y experiencia.

Se realizan pruebas y verificaciones y al lograr una etapa o procedimiento según el programa, el auditor o auxiliar registra sus iniciales significando el logro de tal instrucción.

Los asistentes auxiliares de auditoría no siempre tienen experiencia en el trabajo de campo ni están familiarizados con los métodos ni con las situaciones prácticas; por lo tanto, el programa de auditoría debe ser redactado en forma tal que un auxiliar pueda saber exactamente lo que se espera de él. Es importante que las instrucciones del programa de auditoría sean claras, lógicas y fáciles de comprender.

Las instrucciones del programa de auditoría deben ser específicas. Por ejemplo: «sume y compruebe las cifras del registro de ventas correspondientes a los meses de enero, abril, agosto y diciembre e investigue todos los registros desde la compra hasta el saldo final en

el libro mayor». Las instrucciones deben ser precisas, claras y definidas para evitar malas interpretaciones, preguntas innecesarias y pérdidas de tiempo.

### **2.5.8. Formato y contenido del programa de auditoría**

En general, el contenido del programa incluye primero los procedimientos generales de auditoría y luego los procedimientos específicos para la verificación de cada clase de activos, pasivos, ingresos y gastos en el orden normal en que aparecen en el balance general.

En el formato del programa hay un espacio para las instrucciones detalladas, seguido por columnas en las cuales se registran las iniciales del auditor o auxiliar que logró el procedimiento, el periodo cubierto, el volumen examinado, etc., y una referencia a la parte de los papeles de trabajo donde se encuentran los detalles del trabajo. El programa también puede incluir columnas especiales para el control de tiempo como por ejemplo, tiempo estimado y tiempo real (en horas).

En el anexo «A» se presenta un formato normal para un programa típico de auditoría.

Se debe observar que la elaboración del programa de auditoría consiste en llenar sólo las columnas (a): «Paso» o «N° de orden» del procedimiento y (b): «PROCEDIMIENTO» que presenta las instrucciones para los auditores. Las columnas (c), (d) y (e) serán llenadas por el auditor que lleva a cabo el procedimiento, en el momento de concluirlo. A veces se llena la información en la columna (b) también sobre los procedimientos y/o su aplicación. En el ejemplo, el auditor indica que el arqueo de caja chica no fue sorpresivo.

Es obvio que en cualquier momento el auditor encargado o el auditor supervisor puede revisar el programa y ponerse al día con el progreso de la auditoría. Por lo tanto, el programa sirve también como una agenda o registro de las labores efectuadas.

**Anexo «A»**

**MEMBRETE**

SOCIEDAD DE AUDITORIA Y CONSULTORIA

**PROGRAMA DE AUDITORIA**

CLIENTE(empresa examinada)				
PERIODO DEL EXAMEN: Del _____ al _____				
RUBRO: CAJA CHICA				
PASO/ N°	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	FECHA	Hecho por
(a)	(b)	©	(d)	(e)
1)	OBTENGA UN CONTROL SIMULTANEO SOBRE TODO EL EFECTIVO QUE HA DE CONTARSE Y TODOS LOS VALORES NEGOCIABLES	A / 1-2	Del 15 al 15 Marzo	MCZ
2)	REALICE UN ARQUEO DE FONDOS: ARQUEO SORPRESIVO: SI_ NO_ x	A / 1-2	Del 15 al 15 Marzo	MCZ
3)	CUENTE Y PREPARE UNA RELACIÓN DE TODAS LAS PARTIDAS EN EL FONDO	A / 1-2	Del 15 al 15 Marzo	OPS
4)	OBTENER LA FIRMA DEL CUSTODIO DE LA CAJA CHICA ACUSANDO RECIBO DEL EFECTIVO, COMPROBANTES, VALORES, ETC.	A / 1-2	Del 15 al 15 Marzo	OPS
5)	OBTENGASE LA APROBACIÓN POR ESCRITO DE UNA PERSONA RESPONSABLE PARA TODOS LOS COMPROBANTES DE GASTOS Y CHEQUES DE EMPLEADOS QUE HAYA EN EL FONDO	A / 1-2	Del 15 al 15 Marzo	MCZ
6)	CONCILIAR EL FONDO CON EL SALDO DE LA CUENTA DE CAJA CHICA EN EL LIBRO MAYOR GENERAL A LA FECHA DEL BALANCE GENERAL	A / 1-2	Del 15 al 15 Marzo	OPS
7)	CONFRONTAR TODOS LOS CHEQUES EN EL FONDO CON LAS BOLETAS CORRESPONDIENTES DE DEPOSITO Y CON EL ESTADO BANCARIO	A / 1-2	Del 15 al 15 Marzo	MCZ
8)	OBTENER DE UN FUNCIONARIO RESPONSABLE LA ACEPTACIÓN Y APROBACIÓN POR ESCRITO DE CUALQUIER FALTANTE EN EL FONDO	A / 1-2	Del 15 al 15 Marzo	MCZ

Preparado por:	MCZ
Fecha:	15/03/2008
Revisado por:	BGM
Fecha:	15/03/2008

La columna (c) referencia a los papeles de trabajo que presentan el trabajo en detalle del auditor. Es de importancia primordial porque ayuda al auditor a supervisor y al gerente de auditoría en sus labores de revisión. Basándose en la referencia dada, pueden retornar a los papeles de trabajo. Esta referencia también ayuda a otras personas como auditores de años futuros a revisar los papeles de trabajo.

La columna (d) para fecha corresponde al periodo cubierto, alcance, etc., presenta la información sobre la extensión del procedimiento. En el ejemplo todos los procedimientos desde el 1 hasta 5 son pruebas del fondo de caja chica en una fecha fija.

En algunas instrucciones, el auditor puede examinar un porcentaje de las transacciones, un periodo de tres meses, o sólo las transacciones en exceso de S/ 1.000 por ejemplo. En tales circunstancias, la información sobre el alcance de la prueba o examen debe ser llenada en la columna (d).

La columna (e) «Hecho por» presenta en forma legible las iniciales del auditor que efectuó el trabajo. Toda la información en las columnas (c), (d) y (e) debe ser llenada personalmente a manuscrito por el auditor que efectuó el trabajo.

En el caso de que dos auditores efectúen juntos un procedimiento, ambos deberán poner sus iniciales en la columna (e).

Cuando una instrucción no sea aplicable bajo las circunstancias, el auditor encargado de la auditoría debe llenar en la columna (e) N/A (no aplicable), señalando que no se ha logrado este procedimiento.

### **2.5.9. Inclusión de procedimientos adicionales**

Durante el curso de la auditoría, si fuera necesario añadir procedimientos adicionales al programa de auditoría, el auditor encargado del equipo de auditoría y el auditor supervisor deben velar siempre por que tales procedimientos sean incluidos.



Procedimientos adicionales pueden ser requeridos debido a las siguientes situaciones:

- a) Imposibilidad de aplicar procedimientos originalmente programados.
- b) Cambio de situación que requiera procedimientos adicionales como por ejemplo:
  - Aumento en el volumen de las operaciones o de las transacciones.
  - Nuevas operaciones o nuevas cuentas de activos, pasivos, ingresos o gastos no encontrados o anticipados.
  - Omisiones no previstas en el sistema contable y/o el sistema de control interno.
  - Un alto número de errores o irregularidades.

El auditor y el supervisor decidirán, según su juicio, en qué momento se deben ampliar o añadir procedimientos al programa.

### **2.5.10. Exclusión, modificación o eliminación de procedimientos**

Durante el curso de la auditoría, el auditor encargado y el auditor supervisor deben velar por que no se apliquen procedimientos innecesarios, según las circunstancias. En el caso de determinar que algunos procedimientos pueden ser modificados o eliminados deben hacer el ajuste correspondiente al programa de auditoría.

Siempre que se ahorre tiempo sin disminuir la calidad de la auditoría, la modificación o eliminación de procedimientos puede ser justificada en los siguientes casos:

- a) La inclusión de procedimientos adicionales y/o la determinación de que algunos procedimientos se duplican o son más extensos de lo necesario
- b) Cambio de situación que presenta la oportunidad de eliminar o modificar los procedimientos, como por ejemplo:

- Bajo volumen de operaciones o de transacciones.
- Eliminación de algunas operaciones o cuentas.
- Mejoras en el sistema contable y/o en el sistema de control interno que permiten una mayor confianza.
- Muy pocos errores o irregularidades.

## **2.6. EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO**

Este informe trata de las necesidades y expectativas de gerentes y otros directivos. Define y describe el control interno para:

- Establecer una definición común que sirva a las necesidades de diferentes sectores.
- Proveer patrones contra los cuales negocios o empresas, grandes o pequeñas del sector público o privado, con o sin interés de lucro, puedan evaluar sus sistemas de control y determinar cómo mejorarlos.

Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno, 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.

Significa que para cada examen de estados financieros el auditor realizará un estudio y evaluación del control interno.

### **2.6.1. Necesidad de comprender las políticas y procedimientos de control interno que afecta a los estados financieros**

En todo trabajo de auditoría, el auditor debe comprender las políticas y procedimientos de control interno que afectan a los estados financieros.

Se requiere el conocimiento de las políticas y procedimientos correspondientes al registro, proceso, resumen y revelación de información financiera que guarde uniformidad con las afirmacio-

nes comprendidas en los estados financieros. Por tal razón, el auditor necesita comprender las políticas y procedimientos de control interno establecidos para incrementar la probabilidad de que los estados financieros se preparen de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

### **2.6.2. Afirmaciones incluidas en los estados financieros.**

Las afirmaciones que se incluyen en los estados financieros son:

- **Existencia u ocurrencia:** El auditor debe cerciorarse de que a una fecha determinada existen los activos y pasivos de la entidad y si las transacciones registradas ocurrieron durante un período determinado.
- **Totalidad:** El auditor debe cerciorarse de que se incluyen en los estados financieros todas las transacciones y cuentas que deben incluirse.
- **Derechos y obligaciones:** El auditor debe cerciorarse de que a una fecha determinada los activos representan los derechos de la entidad y los pasivos, sus obligaciones.
- **Valuación o asignación:** El auditor debe cerciorarse de lo apropiado de los importes asignados en los estados financieros a los activos, ingresos y gastos.
- **Presentación y revelación:** El auditor debe cerciorarse de que los distintos componentes de los estados financieros se clasifican, describen y revelan apropiadamente.

### **2.6.3. Evaluación preliminar del control interno**

#### **Estudio y evaluación preliminar del control interno**

Consiste en llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno contable existente y en localizar los controles clave para el registro contable del pasivo y de las provisiones, activos y pasivos

contingentes y compromisos. Incluye, asimismo, la evaluación de los controles internos en ambientes de tecnología de información, debe determinarse y documentarse el enfoque de la revisión, ya sea alrededor o a través del uso de la tecnología de la información.

### **Objetivo**

Para formarse una opinión sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa en una fecha determinada, el auditor primero debe obtener evidencia de hasta qué grado puede confiar en los estados financieros preparados por su cliente. Esta evidencia la obtiene por medio de pruebas de auditoría. Para decidir qué pruebas hacer y el alcance de las mismas, el auditor independiente necesita realizar una evaluación preliminar del control interno.

El objetivo de esta evaluación preliminar es identificar los controles que proporcionan una seguridad razonable de que las cuentas que conforman los estados financieros son correctas y confiables. Estos controles son los que deben probarse; consecuentemente, la evaluación primaria identifica los controles que no necesitan ser probados.

La evaluación preliminar también conduce a la identificación de claras y obvias debilidades o fallas; esto es la ausencia de puntos de control deseables o necesarios, los mismos que deben ser comentados de inmediato con el cliente para su beneficio o para que, si la comprensión que el auditor tiene de sus operaciones es incompleta o errónea, el cliente le dé elementos para corregirla o rectificarla.

Pueden haber controles en otra fase del sistema que lleguen a compensar las fallas que se han identificado o estas son importantes y pudieran realmente afectar su examen, su discusión oportuna con el cliente puede propiciar la corrección. Este camino será siempre preferible a optar unilateralmente por extender el alcance de la auditoría. El esfuerzo de documentar la evaluación preliminar del control interno es importante.

## **2.6.4. Métodos de evaluación de control interno**

El proceso de documentar la evaluación preliminar del control interno se suele realizar de diversas formas. En nuestro país se utilizan tres métodos:

### **2.6.4.1. Descripciones narrativas**

Consiste en describir o narrar las diferentes actividades de los departamentos, funcionarios y empleados y los registros que intervienen en el sistema de control, quiere decir que es hacer anotaciones en los papeles de trabajo sobre procedimientos contables. Cuando se usa este método, los documentos que se reciben u originan con relación al proceso en cuestión deben ser enumerados en el mismo orden en que son procesados por el cliente. Se deberán obtener, en lo posible, copia de los mismos.

Se deberán preparar resúmenes de los procedimientos seguidos, adjuntando referencias al personal responsable. Cuando se haga referencia a individuos concretos o cuando se especifique el nombre de firmantes autorizados, se incluirán sus cargos o se describirán sus funciones.

### **2.6.4.2. Diagramas de flujo**

Consiste en la preparación diagramas de flujo de los procedimientos ejecutados en cada uno de los departamentos involucrados en una operación. Cuando los sistemas son complejos, es preferible la utilización de diagramas de flujo, apoyados por descripciones narrativas porque implica que el auditor comprenda correctamente el sistema.

El diagrama de flujo pone en manifiesto cualquier deficiencia en el entendimiento del sistema y permite al auditor identificar las características de control más importantes; esto es, a su vez, le permite identificar de modo directo los aspectos más destacados del trabajo que realiza.

En el anexo 01 se presenta la imagen de un flujograma del movimiento documentario de un presupuesto de gastos operativos.

#### **2.6.4.3. Cuestionarios**

Consiste en usar como instrumento para la investigación, cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones u operaciones de las personas que intervienen en su manejo. Este método adopta normalmente una forma estándar, con preguntas relativas a distintos aspectos que son comunes a muchos tipos de empresas.

El cuestionario es una herramienta importante para documentar el control interno. La mayoría de los cuestionarios de control interno están formulados de manera que la respuesta a cada pregunta sea un «Si» o un «No». La respuesta afirmativa indica que existe un nivel de control satisfactorio y la negativa que hay debilidad en el control y debe investigarse más profundamente el problema.

También puede ocurrir que el cliente está empleando algún procedimiento de control alternativo que resulta en una respuesta negativa, pero está produciendo un nivel satisfactorio de control. En este caso, se incluye una explicación adecuada por escrito de lo encontrado que acompaña a la respuesta negativa.

Cuando las respuestas negativas representan debilidades en un control se las reporta en una hoja de trabajo aparte para investigación de debilidades en los controles. En esta hoja se provee espacio suficiente para describir los efectos posibles de cada debilidad, así como para indicar si tales efectos pueden resultar en errores importantes. También debe dejarse espacio para las recomendaciones de cambios que tendrán que hacerse en los programas de auditoría por debilidades en el control interno.

Este método es muy usado en nuestro país y permite una visión particular e integral de la seguridad en los controles dentro de la entidad bajo examen.

Cuando sea necesario podrá ampliarse en determinados aspectos concretos del sistema que se está realizando.

### **2.6.5. Oportunidad en que deben aplicarse los cuestionarios de control interno**

La oportunidad de su aplicación por auditores independientes (auditoría externa) se sujeta a las siguientes situaciones:

- Cuando el auditor externo es contratado antes del cierre del ejercicio.

El examen se efectúa en dos fases:

- a) Visita preliminar (antes del cierre del ejercicio).
  - b) Visita final (al cierre del ejercicio, cuando la empresa presenta al auditor los estados financieros y sus anexos).
- Cuando el auditor es contratado después del cierre del ejercicio examinado.

El examen se efectúa en una sola fase hasta su terminación.

La evaluación del control interno se realiza al iniciar el examen del rubro.

### **2.6.6. Aplicación del Cuestionario**

Procedimientos:

- a) Identificación de las personas a entrevistar (las que tienen a su cargo las funciones a evaluar): Ejemplo: cajeros, planilleros, etc.
- b) Se anotará una marca *X* en la columna «SI» o «NO» según corresponda. De no ser aplicable alguna de las preguntas programadas, se marcará en «N/A».
- c) Se debe profundizar la respuesta obtenida mediante una breve descripción del procedimiento, verificación de docu-

mentos o comprobación de procesos para obtener la razonabilidad de la respuesta.

- d) Si la respuesta requiere descripción detallada se hará uso de un papel de trabajo adicional por separado para complementarlo con un flujograma de ser el caso.
- e) Podrá incluirse o restringirse algunas preguntas según las circunstancias.
- f) Al concluir la aplicación de los cuestionarios, se debe proceder así:
- g) Elaborar la hoja de deficiencias de control interno.
- h) Exponer sus conclusiones sobre la consistencia y solidez del control interno en la parte final de cada rubro o área del cuestionario.

### **Aplicación del cuestionario de control interno**

En los ANEXOS 02, 03, 04, y 05 se presentan algunos cuestionarios de evaluación del control interno para su análisis y comentario.

#### **2.6.7. Hojas de deficiencias de control interno**

El siguiente es un formato sugerido de la hoja de deficiencias de control interno.

Concluida la aplicación de cuestionarios, el auditor elabora la hoja de deficiencias de control interno con las respuestas negativas, lo que le permitirá confirmar el alcance de la auditoría o variarlo ampliando o reduciendo las pruebas y/o procedimientos sustantivos según la naturaleza y circunstancias presentadas, a fin de respaldar su opinión sobre los estados financieros.

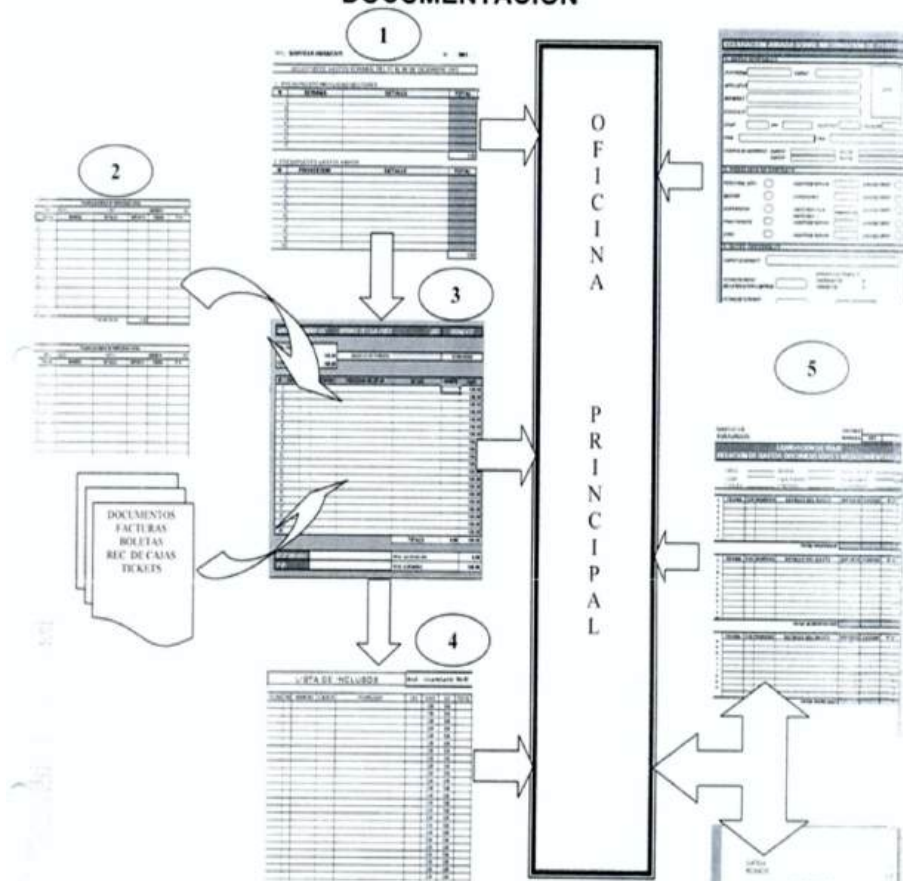


*La Torre & Fonseca, Sociedad Auditora*

HOJA DE DEFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO								
CLIENTE								
PERIODO								
Ref PT	DEFICIENCIAS	GRADO		RECOMENDACIONES	Notas de discusión con el auditor	Ampliación Procedimientos de auditoría	Inclusión Carta Contr. Int.	
		(+)	(-)				SI	NO
	<b>Inmuebles, Maquinaria y Equipo</b>							
H-6	Los bienes de activo fijo no se encuentran asegurados contra siniestros.	X		Que se estudie la posibilidad de contratar pólizas de seguros contra siniestros de los activos fijos.	El gerente manifestó su conformidad con esta recomendación.	Indagar sobre el valor de los siniestros ocurridos durante los últimos años y su recuperación.	X	

**Anexo 01**

**FLUJOGRAMA DEL MOVIMIENTO DE DOCUMENTACION**



- LEYENDA:**
1. Elaborar el Pto de G.O. y enviarlo a la Of. Principal para su aprobación.
  2. Rellenar la Planilla de Movilidad Local e ingresarlo al reporte de Caja Chica
  3. Realizar las operaciones adjuntando los comprobante de caja chica, y enviar el reporte en forma diaria a la Of. Principal.
  4. Descargar todos los comprobantes de pago en el registro de comprar y enviarlos según el cronograma establecido, a la Of. Principal
  5. Enviar los Formatos adicionales a la Oficina Principal, de acuerdo a lo establecido en el presente Manual, como son: la Declaración Jurada de Trabajadores, la planilla de liquidación de Viaje, y el informe de Viaje.

**Anexo 02**

**CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

*La Torre & Fonseca, Sociedad Auditora*

CLIENTE:
OBJETIVO:
PERIODO:

**RUBRO 4 : EVALUACIÓN DE ASPECTOS GENERALES DE LA EMPRESA**

N°	PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACIÓN
	<b>A. Organización y Funciones:</b>				
1	¿La empresa cuenta con una estructura orgánica funcional, actualizado?				
2	¿Existe manual de organización y funciones a nivel de áreas de responsabilidad de la empresa y, a nivel de cargos?				
3	¿La empresa a dictado normas internas de:				
	a. Procedimiento de operaciones?				
	b. Reglamento de personal?				
	c. Manual de Contabilidad?				
4	¿Están cubiertos con seguros de fidelidad los ejecutivos que manejan fondos o valores de la empresa?				
	<b>B. Información Financiera a la Gerencia:</b>				
5	¿La empresa cuenta con el plan empresarial anual debidamente aprobado por el Directorio?				
6	¿Los libros oficiales de contabilidad están bajo la supervisión de un Contador Público Colegiado?				
7	¿Los libros de contabilidad se encuentran al día?				
8	¿Los registros de contabilidad son adecuados a las necesidades de información de la empresa?				
9	¿Se preparan mensualmente los estados financieros tales como:				
	a. ¿Estados Financieros?				
	b. ¿Arqueos de caja-bancos?				
	c. ¿Conciliaciones bancarias?				
10	¿Se formulan presupuestos anual por áreas de responsabilidad y se comparan con los resultados obtenidos?				
	<b>C. Control Interno</b>				
11	¿La empresa cuenta con una Oficina de Auditoría Interna?				
12	¿Depende de la máxima autoridad de la empresa?				
13	¿El Auditor Interno prepara su Planeamiento anual?				

**Anexo 03**

**CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

*La Torre & Fonseca, Sociedad Auditora*

CLIENTE:
PERIODO:

**RUBRO: VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR**

OBJETIVO DE CONTROL: Debe establecerse control sobre bienes despachados y servicios prestados como base para cobrar a los clientes por dichas ventas y determinar los ingresos que no hayan sido contabilizados como cuentas por cobrar.

N°	PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACIÓN
	<b>A. Facturas por cobrar:</b>				
1	¿Están prohibidas a los empleados que manejan el control y administración de cuentas por cobrar, las siguientes actividades:				
	1.1. ¿Control del movimiento de caja y manejo de efectivo?				
	1.2. ¿Apertura de la correspondencia?				
	1.3. ¿Control y registro de crédito y cobranzas?				
	1.4. ¿Revisión y circularización de estados de cuentas de clientes?				
	1.5. ¿Aprobación de ajustes de cuenta clientes y cancelación de cuentas incobrables?				
2	¿Se concilian con regularidad los mayores auxiliares de clientes con las cuentas de control?				
3	¿La provisión de las cuentas incobrables son suficientes?				
4	¿Están separadas las funciones de revisión y aprobación de los pedidos de clientes de las siguientes responsabilidades:				
	4.1. ¿Despacho de mercaderías?				
	4.2. ¿Facturación de las ventas?				
	4.3. ¿Contabilización de las operaciones?				
5	¿Los despachos de mercaderías se efectúan exclusivamente en base a órdenes de despacho o salida u otro documento debidamente aprobado por los departamentos de:				
	5.1. ¿Ventas?				
	5.2. ¿Crédito y cobranzas?				
6	¿Se llevan el control numérico de las órdenes de despacho de mercaderías en los departamentos de:				
	6.1. ¿Almacenes de artículos terminados?				
	6.2. ¿Facturación?				
	6.3. ¿Contabilidad?				
7	¿Las guías de remisión de las mercaderías están debidamente firmadas por los clientes, como prueba de la recepción correcta de lo solicitado?				
8	¿El departamento de despacho envía diariamente al departamento de facturación copia de todas las guías de remisión despachadas?				

**Anexo 04**

**CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

*La Torre & Fonseca, Sociedad Auditora*

CLIENTE:
PERIODO:

**RUBRO: REMUNERACIONES: SUELDOS Y SALARIOS**

OBJETIVO DE CONTROL: Los pagos referentes a planilla de sueldos y salarios deben ser realizados únicamente a trabajadores de la empresa por los montos autorizados y según los registros del trabajo realizado para la empresa.

N°	PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACIÓN
1	¿La empresa tiene la política de reclutamiento, selección y contratación del personal que requiere para su servicio?				
2	¿La contratación del personal está debidamente autorizado por un funcionario responsable del área de personal?				
3	¿En los legajos de personal contienen los datos siguientes?				
	3.1. ¿Convenio colectivo de trabajo?				
	3.2. ¿Sueldo o salario inicial y sucesivos incrementos, con la autorización debida?				
	3.3. ¿Rotación de cargos?				
	3.4. ¿Disposiciones legales que permiten la deducciones al salario y sueldo?				
	3.5. ¿Documentación que acredita derechohabientes?				
	3.6. ¿Curriculum Vitae de cada servidor?				
4	¿Están separadas las funciones de control de tiempo, preparación de las planillas, y el pago de sueldo y salarios?				
5	¿Existen registros de control de tiempo para acumular las horas o días trabajadas y las horas extraordinarias?				
6	¿Se hace una revisión periódica del cálculo para el cumplimiento de retenciones laborales y aportaciones sociales (ESSALUD, ONP, AFP, SENATI, etc.)?				
7	¿El funcionario que aprueba las horas extraordinarias tiene injerencia en la preparación de sueldos y jornales y el pago respectivo?				
8	¿Se concilian periódicamente los totales del mes o período corriente con los anteriores para demostrar los cambios específicos que se han producido?				
9	¿Las planillas de sueldos y jornales son revisados por el departamento de relaciones industriales, tomando en cuenta las deducciones, cálculos y sumas?				
10	¿Se controlan independientemente los sueldos y jornales no cobrados en su oportunidad?				
11	¿Para el pago de sueldos y jornales existe una cuenta independiente en el banco, restringida a los pagos de sueldos y jornales?				

N°	PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACIÓN
12	¿La empresa obtiene constancia firmada de recibos o copia de las boletas o planillas de los pagos de sueldos y jornales?				
13	¿El personal encargado de la elaboración de planillas es rotado periódicamente?				
14	¿La empresa deposita regularmente los diversos aportes y retenciones sobre los sueldos y jornales, según las disposiciones legales y vigentes?				

**Anexo 05**

**CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

*La Torre & Fonseca, Sociedad Auditora*

CLIENTE:
PERIODO:

**RUBRO: CUENTAS PATRIMONIALES**

OBJETIVO DE CONTROL: Debe efectuarse un registro, conciliación de acciones y pago de dividendos					
N°	PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACIÓN
	<b>A. Control de patrimonio neto</b>				
1	¿La empresa emplea agente de bolsa para la transferencia de las acciones?				
2	¿Las acciones son al portador o nominativas?				
3	¿Si la empresa no utiliza agentes independientes para la transferencia de las acciones:				
	3.1. ¿Están los títulos de acciones en cartera bajo el control de un funcionario?				
	3.2. ¿Las acciones se firman antes de emitirlas?				
	3.3. ¿Numera por anticipado el impresor los certificados en blanco de las acciones?				
	3.4. ¿Se anula debidamente los títulos cancelados de acciones?				
4	¿La empresa lleva el libro de registro de acciones con las formalidades legales?				
5	¿Se lleva un control numérico sobre los certificados provisionales emitidos hasta la total integración de las acciones?				
6	¿La empresa tiene establecida la anulación de los certificados cuando se canjean por las acciones definitivas?				
7	¿Las nuevas emisiones de las acciones se elevan a escritura pública y se inscriben en el registro pública de comercio?				
8	¿El pago de dividendos es efectuado por la empresa o por terceros? En caso que no se emplee un tercero para el pago de dividendos ¿Se tiene un control apropiado sobre los cheques de dividendos?				
9	¿Se depositan nuevamente con puntualidad los cheques de dividendos no reclamados y se contabilizan como pasivos?				
10	¿Se determinan debidamente los impuestos?				

## 2.7. FRAUDES Y ERRORES

### Los errores

Los errores pueden ser consecuencia de malos cálculos matemáticos que conducen a malas estimaciones y desviaciones en los registros contables y, por consiguiente, una aplicación errónea de las normas contables o mala interpretación de los hechos existentes.

En la comisión de errores no suele existir intencionalidad y los recálculos o los reprocesos suelen ser los mecanismos para detectarlos. Por ejemplo, calcular erradamente las estimaciones sobre vacaciones pendientes de pago al cierre del ejercicio, o la creación de reservas técnicas para mantenimiento de equipos, o cálculos en la depreciación.

### Los errores más comunes son:

- En la clasificación del activo que no sería material en cuanto a su cantidad, si ésta afectada a dos categorías de la planta o el equipo.
- Error en un principio, un cambio de un principio debe ser evaluado en cuanto a sí el principio contable adoptado es generalmente aceptado.

**Error tolerable:** se especifica generalmente como un componente de la precisión deseada.

**El problema de los errores:** El sistema de control debe ser adecuado para detectar errores, así como desfalcos.

### Tipos de errores

1. Errores de omisión: No son intencionales, son errores humanos y los más numerosos y costosos en la industria, pues contribuyen en más al gasto o la falta de beneficio.
2. Errores intencionales: son desfalcos y falsificaciones de registros.



## Las irregularidades

Las irregularidades en los estados financieros pueden ser el resultado de la omisión deliberada de algunos hechos y operaciones u otros cambios intencionados en los registros contables con el fin de distorsionar la información. Por ejemplo, la omisión de provisiones para cuentas de cobranza dudosa o el incrementar indebidamente las cantidades de existencia, representan irregularidades.

Las posibles irregularidades que efectúan las operaciones de caja y bancos y de sus saldos pueden clasificarse, desde el punto de vista de su ejecución de la siguiente manera:

### a) Desfalcos:

1. Interceptación: efectuar cobros antes de que estos se registren (ejemplos: ventas al contado o cobros de cuentas a cobrar no registrados).
2. Sustracciones: hacerse con una cantidad en efectivo después de haberla registrado (ejemplo: apoderarse de una cantidad de los cobros registrados pero no depositados, de fondos fijos o cuentas bancarias).
3. Desviaciones: hacer que un desembolso que en un principio es legítimo se desvíe de su destino correspondiente.

### b) Distorsiones:

Modificación de los estados financieros sin obtener ningún activo.

## El fraude

El fraude podemos definirlo como un engaño a un tercero, abuso de confianza, dolo, simulación. El término «fraude» se refiere al acto intencional de la administración o gerencia personal, o de terceros que da como resultado una representación equivocada de los estados financieros, pudiendo implicar:

- a) Malversación de activos.
- b) Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- c) Supresión u omisión de los efectos de ciertas transacciones en los registros o documentos.
- d) Registro de transacciones sin sustento o respaldo.
- e) Mala aplicación de políticas contables.
- f) Distorsión de cifras.

### **Tipos de fraude**

Se considera dos tipos de fraudes:

- El primero se realiza con la intención financiera clara de malversación de activos de la empresa.
- El segundo es la presentación de información financiera fraudulenta como acto intencionado encaminado a alterar las cuentas anuales.

Los fraudes denominados internos son aquellos organizados por una o varias personas dentro de una institución, con el fin de obtener un beneficio propio.

Los fraudes conocidos como externos son aquellos que se efectúan por una o varias personas para obtener un beneficio, utilizando fuentes externas como son bancos, clientes, proveedores, etc.

### **¿Por qué se producen los fraudes?**

En la mayoría de las empresas existe una constante preocupación por la presencia ocasional de fraudes, sin embargo, muchos de estos podrían prevenirse.

Aspiraciones no satisfechas de los trabajadores, fallas en el control interno y falta de vigilancia adecuada en las operaciones aumentan las posibilidades de fraude.

Los siguientes son factores que influyen a producir fraudes en una organización:

- a) Falta de controles adecuados en las distintas áreas de la entidad.
- b) Existencia de activos de fácil conversión, ya que estos son más susceptibles de robo.
- c) Salarios bajos puesto que las personas que se encuentran necesitadas buscarán sustraer lo ajeno para suplir sus necesidades.
- d) Actividades incompatibles entre sí, pues éstas dan más facilidad a producirse el fraude. Por ejemplo, que una misma persona haga registro contable y la cobranza de las cuentas.
- e) La colusión entre malos trabajadores o funcionarios resultan fraudes difíciles de descubrir. Por ejemplo, en una empresa donde existe separación de funciones entre los cobradores y el cajero, estos se ponen de acuerdo para cometer el delito, complicando mucho la detección del fraude.

Más complicado aún resulta determinar la existencia de un fraude en el que la gerencia se encuentra involucrada. La evaluación de los riesgos puede ser un mecanismo apropiado para poder protegerse de esta posibilidad.

Evitar fraudes es responsabilidad de todos los empleados, el control debe ser el ejercicio de todos. Por ello es importante crear una cultura empresarial encaminada a minimizar el riesgo de fraude.

### **2.7.1. Procedimientos para prevenir el fraude**

Es importante implementar medidas de control interno en todas las áreas de la empresa, además de tener en cuenta qué bienes son más susceptibles al robo o fraudes. Evidentemente, esto corresponde a los más líquidos, tales como el efectivo de caja. Es por tal

motivo que hay que poner especial atención en este tipo de activos sin descuidar otros.

Estas son algunas sugerencias para mejorar el control interno y evitar los fraudes y las irregularidades:

- **Presupuestar ingresos y gastos.** El presupuesto es una herramienta de control importante, puesto que mediante él se puede observar las distorsiones entre lo presupuestado y lo ejecutado. Supongamos que la empresa planificó gastar en honorarios de consultoría determinado monto y, sin embargo, en lo ejecutado se observa que se gastó mucho más; entonces existirá un punto que se merece especial atención, el cual será revisado para encontrar las causas de la desviación.
- **Efectuar análisis periódicos de la información financiera.** Las personas que administren cualquier negocio no solo deben darse el tiempo suficiente para revisar y analizar los estados financieros de su empresa, sino que también es necesario revisar y analizar, mes a mes las variaciones de gastos y todos los reportes que se presentan como son las conciliaciones bancarias, la existencia de mercaderías, el estado de cobranzas y otros.
- **Solicitar fianza a la gente que maneje efectivo y valores.** Sin importar si se trata de gente de alta confianza o amigos, el hecho de afianzar al personal que maneje efectivo, e inclusive a los responsables de los inventarios o las cobranzas, hace pensar dos veces la posibilidad de cometer un fraude y, de existir éste, la responsabilidad será compartida con la empresa afianzadora, de manera que el daño económico será el menor.
- **Control de gastos.** Firmar cheques en blanco es de alto riesgo. Si el propietario de la empresa no es quien firma los

cheques es recomendable poner firmas compartidas; también se debe colocar un sello de «PAGADO» en las facturas para evitar aquellos «errores» de doble pago de una factura.

- **Efectuar inventarios físicos periódicos.** Es un error esperar a fin de año para hacer un inventario, se debe efectuar conteos periódicos a cargo del personal de total confianza y que sea ajeno al almacén. Posiblemente sea difícil hacerlo íntegramente, pero si se realiza con muestras de los productos más importantes, estamos entonces frente a una buena herramienta de control.
- **Revisión de cobranza e ingresos.** En el manejo de cobranza e ingresos es donde se presentan mayores robos a las empresas, inclusive fraudes de importancia. Además de afianzar al personal, se deben cotejar constantemente los documentos en cartera, hacer arqueos sorpresivos al encargado de cobranza y al cajero, así como enviar estados de cuentas durante el ejercicio a los principales clientes.
- **Evaluación del control interno.** No obstante pensar que se tiene el control exacto sobre todas las operaciones, es importante efectuar un estudio y evaluación del control interno por parte del personal propio o un externo. Esto es aún más importante cuando una empresa está en expansión.
- **Desarrollo e implementación de auditoría interna.** Cuando en una empresa el volumen de operaciones es importante, se debe considerar la posibilidad de tener un auditor interno, una persona dentro de la empresa que revise las operaciones y controles de toda la compañía, enfocándose específicamente en evitar en lo posible malos manejos.

### **2.7.2. NIA-240 Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude**

La NIA-240 «Es la normativa sobre la responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros con respecto al fraude, analiza la responsabilidad del auditor por la detección de distorsiones significativas ocasionadas por fraudes o errores en el curso de una auditoría de información financiera y señala las pautas respecto a los procedimientos que debe aplicar el auditor cuando encuentre circunstancias o cuando él lo determine o que le hagan sospechar del control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad que se ha producido un fraude o error».

Los objetivos del auditor son:

- (a) *identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;*
- (b) *obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y*
- (c) *responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.*

**Control interno y fraude.** El comité sobre procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados ha definido el control interno de la siguiente manera: *El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la exactitud y veracidad de los datos contables, promover la eficiencia operante y estimular la adhesión a los métodos prescritos por la gerencia. (...) El sistema de control interno que adopte una compañía es el mejor para evitar el fraude.*

Sobre la auditoría de los estados financieros establece que los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad informadora, preparada por la dirección bajo la supervisión de los res-

ponsables del gobierno de la entidad. Los responsables son la gerencia, el directorio o el ente administrativo correspondiente. Una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría.

Las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente para reducir el riesgo de auditoría 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 conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente.

#### **2.7.2.1. Identificación del fraude en los estados financieros:**

El auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debido a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control que sean relevantes para dichos riesgos.

En la determinación de respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, el auditor:

- ✓ Asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la cualificación y la capacidad de las personas a las que se les atribuyan responsabilidades significativas en el encargo y su propia valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- ✓ Evaluará si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la dirección.
- ✓ Introducirá un elemento de incertidumbre en la selección de la naturaleza o tipo de prueba el momento de realización y oportunidad y la extensión o alcance; es decir, la cantidad de los procedimientos de auditoría.

### **2.7.3. NIA-265 Reponsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente**

*Es la normativa sobre la **responsabilidad del auditor** de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Después de realizar la evaluación preliminar del control interno, cualquiera sea el método utilizado y de llevar a cabo la evaluación definitiva del mismo con el desarrollo sistemático de las denominadas pruebas de cumplimiento, el auditor deberá informar oportunamente a la gerencia las debilidades de control interno detectadas en las men-*



cionadas pruebas, recomendando, en cada caso, las medidas que tendrá que adoptar para superarlas.

Al respecto, la norma internacional de auditoría N° 400: Evaluación del riesgo y del control interno establece lo siguiente:

*«Como resultado de su estudio y de sus pruebas de los sistemas de contabilidad y control interno, el auditor puede identificar las debilidades de éstos. El auditor debe comunicar a la gerencia, en fecha oportuna; y al apropiado nivel jerárquico, las debilidades materiales que ha podido identificar en el diseño o en el funcionamiento de los sistemas de contabilidad y control interno. La comunicación debe ser hecha preferentemente por escrito, pero si el auditor juzga que la comunicación verbal es la apropiada, ésta debe ser documentada en los papeles de trabajo. Es importante que indique en la comunicación que se está refiriendo solamente a las debilidades que ha identificado como resultado de su examen, y que éste no ha sido proyectado para establecer la idoneidad del control interno con fines administrativos».*

### **2.7.3.1. Importancia de comunicar las debilidades en el control interno**

Con frecuencia, la mayoría de los hallazgos son resultado del trabajo sobre control interno realizado durante la fase preliminar. La primera fase de la evaluación de los controles que realiza el auditor debería dar como resultado la selección de los procedimientos de auditoría adecuados. La segunda debería conducir a la preparación de una carta o informe para la dirección en donde se sugieran las mejoras a introducir en el sistema de contabilidad de la empresa. Prácticamente debería prepararse una carta o informe en cada estudio realizado, aunque es posible que una empresa disponga de unos controles tan firmes y un negocio tan bien llevado que el auditor considere que no hay nada que decir sobre los mismos; incluso en estos casos sería conveniente redactarla y comunicar a la dirección que su sistema es eficaz y sus controles firmes.

Es prudente redactar una carta inmediatamente después de realizar el trabajo sobre el control interno. Debería redactarse también otra adicional con cualquier nuevo hallazgo después de haber finalizado el trabajo de auditoría. De hecho, sería conveniente redactar una segunda carta incluso para señalar que no se han encontrado deficiencias adicionales. Una buena carta para la dirección no debe contener ninguna sorpresa.

Si existe algún comentario crítico sobre determinado departamento, el primero en conocerlo debería ser el responsable del mismo. Este debería reconocer que el comentario es necesario y debería servirle de aviso antes de que sea llamado a consulta por la alta dirección. Este método iría encaminado a lograr la cooperación del responsable de este departamento en sucesivas auditorías.

#### **2.7.4. Seguimiento de las cartas de recomendaciones**

El último paso en la revisión y evaluación del sistema de control interno de una empresa consiste en la revisión que realiza el auditor para determinar si la dirección ha aceptado las recomendaciones para la introducción de mejoras y las ha puesto en funcionamiento. En las revisiones sucesivas del sistema se examinarán los cambios de procedimiento para determinar si ahora funcionan correctamente. Si la dirección no adopta las recomendaciones hechas por el auditor, entonces se deben seguir señalando las deficiencias en las cartas posteriores hasta que se adopte la acción correctiva oportuna.

Indudablemente las recomendaciones deberían abarcar únicamente los puntos significativos y estar bien documentadas en los papeles de trabajo del auditor y en la carta a la dirección. Además, el auditor debería reunirse con ésta para comentar los cambios recomendados. El profesional contable debería mostrarse dispuesto a colaborar en la implementación de los cambios, de forma que la empresa pueda disponer de un sistema lo más eficaz posible con un costo mínimo.

En el anexo 06 se presenta un modelo de carta de control en el que se comunica las deficiencias detectadas durante la evaluación del control interno.

**Anexo 06**

Chimbote, 24 de diciembre de....

Señora.

Filomena Letuna Nieto Gerente General

PRODUCTOS MARINOS S.A.

Ciudad.-

Como parte del examen de los estados financieros de PRODUCTOS MARINOS S.A. al 31 de diciembre del... hemos efectuado un estudio y evaluación del sistema de control interno contable en la profundidad que estimamos necesaria para evaluar el sistema como lo requieren las normas de auditoría generalmente aceptadas. El propósito de nuestro estudio y evaluación fue determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría necesarios para expresar una opinión sobre los estados financieros de la empresa. El estudio y evaluación fue más limitado que el que sería necesario para expresar una opinión sobre el sistema de control interno contable considerado en su conjunto.

La gerencia de la empresa es responsable de establecer y mantener un sistema de control interno contable. Para cumplir esta responsabilidad es necesario que haya estimaciones y juicios para evaluar los beneficios esperados y los costos asociados a los procedimientos de control.

Los objetivos del sistema consisten en proporcionar a la dirección una garantía razonable aunque no absoluta de que los activos están protegidos ante una pérdida por una utilización o venta no autorizada, y de que las operaciones se efectúan de conformidad con la autorización de la gerencia y se registran debidamente para poder preparar estados financieros en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable puede no obstante que se produzcan errores o irregularidades y que estos no sean detectados. Además la proyección de cualquier evaluación del sistema a períodos futuros está sometida al riesgo de que los procedimientos puedan resultar insuficientes debido a los cambios en la situación o a que el grado de cumplimiento de los procedimientos pueda disminuir.

Sin embargo, el estudio y evaluación puso de relieve las situaciones siguientes que creemos que presentan un riesgo apreciable de que se produzcan errores o irregularidades de una magnitud tal que repercutiría significativamente sobre los estados financieros de la empresa bajo su dirección y de que no serían detectados a tiempo.

### **Compras**

- No existe un control que garantice la confrontación de todas las mercaderías recibidas y registradas en el parte diario de ingresos al almacén con las facturas de proveedores. En consecuencia no podrá determinarse exactamente la deuda de la compañía por concepto de mercaderías recibidas y no facturadas.
- Recomendamos registrar los números de las facturas de proveedores en cada una de las líneas del parte diario de ingresos al almacén. Cuyos archivos serán revisados en forma periódica por el contador general para determinar las razones existentes para que determinados documentos no hayan sido confrontados dentro de un período de tiempo razonable. Estos documentos no confrontados pueden servir de base para hacer la provisión de mercaderías recibidas y no facturadas.

### **Ventas**

- La empresa no tiene ningún procedimiento que garantice la entrega de las mercaderías que figuren en todas las facturas emitidas. Ello ha dado lugar a una

falta de control sobre la emisión de notas de abono en aquellos casos en los que no se ha podido atender una factura en su totalidad desde el almacén. Recomendamos llevar un registro en el departamento de almacén y despacho en el que se anoten las mercaderías no remitidas. El cual servirá además para tomar las medidas oportunas para atender lo antes posible al cliente.

- No existe ningún control que garantice que las mercaderías devueltas y los descuentos concedidos son abonados debidamente al cliente. Recomendamos que el contador general revise periódicamente las devoluciones de ventas no confrontadas con las notas de abono para determinar las razones por las que no se ha efectuado el abono correspondiente las mismas que deben estar autorizadas y pre numeradas a fin de que se contabilicen todos estos documentos.

### **Mercaderías excesivas de lento movimiento y obsoletas**

En la respuesta a nuestra carta de recomendaciones del año anterior ustedes nos manifestaron que no consideraban necesario que los encargados del inventario físico de existencias anotaran las mercaderías obsoletas o de lento movimiento. Durante la observación del inventario al 30 de noviembre del año en curso hemos determinado varias partidas que el jefe de almacén considera de poco movimiento y que no habían sido anotadas en las hojas de inventario. Recomendamos por ello que la persona responsable ante el jefe de almacén revise sistemáticamente las hojas de inventario a fin de determinar aquellas existencias:

- De lento movimiento,
- Obsoletas; y
- Que excedan las necesidades normales.

### **Recursos humanos**

Los datos sobre asistencia y horas extras se aceptan sin evidencia de aprobación por parte del jefe del departamento correspondiente. Recomendamos que estos docu-

mentos sean visados por las personas mencionadas, las cuales pondrán sus iniciales en ellos como evidencia de autorización antes de ser presentados al departamento de recursos humanos.

### **Gestión financiera**

Después de nuestra entrevista con el Sr. José Silva Herrera sugerimos que con el fin de ayudar al directorio en la toma de decisiones en cuanto a las necesidades de tesorería, se le proporcione oportunamente la siguiente información:

- Flujos de fondos trimestrales: históricos y proyectados.
- Estados financieros trimestrales: históricos y proyectados.
- Evaluación de la ejecución presupuestal.
- Evolución de la liquidez y del capital de trabajo.

La entrega oportuna de esta información permitirá al directorio y a la gerencia el seguimiento y previsión no solo de las necesidades de tesorería, sino también de las de capital. Préstamos entre empresas del grupo y del capital de trabajo.

Los asuntos descritos precedentemente fueron considerados a la hora de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que se han de aplicar en el examen de los estados financieros correspondientes al 2007 y no afecta al informe final sobre los mencionados estados financieros, el cual remitiremos en la fecha acordada.

Atentamente,

CPC. Roque Zavala Alejos  
Matrícula 1234

## RESUMEN

**Capítulo II:** Temas que se desarrollan en la segunda unidad referentes al planeamiento, técnicas y procedimientos de auditoría.

La calidad en la realización de la auditoría constituye también un aspecto de vital importancia en el mundo económico y empresarial según las tendencias actuales, por cuanto significa de que estas se hayan realizado cumpliendo con los principios y normas nacionales e internacionales establecidos y a la experiencia del profesional auditor para su ejercicio, además de lo importante que resulta comprobar y evaluar la correspondencia del dictamen con la situación real de la entidad auditada. La NIA-500 establece que el objetivo del auditor es obtener evidencias de auditoría suficiente y adecuada, ello se va a lograr con la realización de procedimientos analíticos y procedimientos sustantivos mediante técnicas de auditoría como inspección, observación, investigación y confirmación entre otras.

Las normas internacionales de auditoría (NIA) se deberán aplicar en las auditorías de los estados financieros. Las NIA establecen que el auditor deberá desarrollar y documentar programas de auditoría que expongan la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de que se planifican, que los programas sirven como un conjunto de instrucciones al personal involucrado en el proceso y pueden también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempo.

El control interno es un proceso realizado por una organización para proporcionar un grado de seguridad razonable respecto al logro de sus objetivos. El control interno lo implementan las entidades para ayudar a lograr sus propósitos, salvaguardar sus activos, prevenir y detectar fraudes o errores, registración contable con atributos de precisión e integridad y oportuna información financiera confiable.

Para finalizar el capítulo II se muestran documentos como programas de auditoría, cuestionarios de evaluación del control interno, carta de control y otros documentos.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andrade S. (2004) *Normas internacionales de auditoría*. Lima: Ediciones Jurídicas Andrade. Disponible en:  
<http://erp.uladech.edu.pe/bibliotecavirtual/?ejemplar=00000005318>
- Bernal F (2015) *Las etapas de planeamiento en una auditoría financiera*, disponible en:  
[http://www.aempresarial.com/web/revitem/11\\_3165\\_51619.pdf](http://www.aempresarial.com/web/revitem/11_3165_51619.pdf)
- Vergara B. M., Vergara S. M. y Vergara S.O. (2002) *200 temas de auditoría moderna*. Lima: Editorial Instituto de Investigaciones Contables y Financieras.
- Vizcarra J. (2007). *Auditoría financiera: Riesgos, control interno, gobierno corporativo y normas de información financiera*. Lima: Editorial Instituto Pacífico SAC.
- Vizcarra J. (2013). *NIA, Manual de normas internacionales de auditoría y control de calidad*. Lima: Editorial Instituto Pacífico SAC.



## **Segunda Unidad**

# **ELABORACIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA Y EL DICTAMEN DEL AUDITOR**



## Capítulo III

# EL INFORME DE AUDITORIA Y EL DICTAMEN DEL AUDITOR

### 3.1. NIA-500 EVIDENCIA DE AUDITORIA EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

*«Esta norma internacional de auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.»*

*El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.*

*Adecuación de la evidencia de auditoría es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.*

*La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en la que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.*

Los registros contables: registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas, contratos, libros principales y libros auxiliares, asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario, y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizados para la imputación de costos, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

«Evidencia de auditoría» significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoría. Las evidencias de auditoría comprenden: documentos fuente y registros contables subyacentes a los estados financieros e información corroborativa de otras fuentes.

Es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en los saldos de las cuentas han sido y están debidamente respaldados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstancias realmente ocurridos».

### 3.2. DEFINICIÓN Y OBJETIVO DE LAS EVIDENCIAS DE AUDITORIA



Las evidencias son un elemento clave en una auditoría, razón por la cual el auditor le debe prestar especial atención en su consecución y tratamiento.

La auditoría tiene como objetivo evaluar los diferentes procesos e identificar las posibles falencias y errores que estén sucediendo, hallazgos que naturalmente deben estar soportados con evidencias válidas y suficientes.

Cuando se emite un informe de auditoría, se reseñan los aspectos positivos y negativos identificados en la auditoría y, cualquiera sea el caso, los hechos y situaciones planteados en el informe deben estar soportados.

Las evidencias recobran mayor y especial importancia, cuando lo reportado en el informe de auditoría trata sobre hechos irregulares encontrados en el proceso de auditoría, por lo que con mayor razón deben estar suficientemente respaldados por evidencias, documentos y pruebas que garanticen la veracidad de lo informado.

No hay que perder de vista que del informe de auditoría pueden derivarse serias decisiones por parte de las directivas de la empresa, decisiones que no pueden estar basadas en hechos que no fueron debidamente comprobados, puesto que ello podría derivar situaciones negativas para la empresa.

Supongamos que, por ejemplo, al realizar una auditoría se detecta un posible fraude, hecho que se reporta en el informe, y con base a ello la empresa decide despedir a los responsables o implicados en posible fraude según el informe de auditoría, pero luego resulta que el fraude no existió o que quienes lo cometieron no fueron los despedidos, y en consecuencia se pueda configurar un despido injustificado que acarrea un costo económico enorme a la empresa por concepto de indemnizaciones.

Una situación similar puede suceder por no disponer de evidencias contundentes que respalden el informe de auditoría.

El auditor debe ser muy profesional y responsable a la hora de valorar los hechos y las evidencias antes de emitir un informe que será la base para la toma de decisiones.

En la auditoría no se puede cometer el error de informar un hecho irregular que no existe u omitir informar un hecho irregular que sí existe, situación que se evita si el trabajo de auditoría se basa en evidencias claras, contundentes y pertinentes.

### **3.3. CONFIABILIDAD Y FUENTES DE EVIDENCIA EN AUDITORIA**

Para que la evidencia de auditoría sea aceptable debe ser confiable y estar influenciada por la fuente interna o externa, y por su naturaleza: visual, documentaria u oral.

Si bien la confiabilidad de la evidencia de auditoría depende de la circunstancia individual, las siguientes generalizaciones ayudarán para evaluar la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- a) La evidencia de auditoría de fuentes externas (por ejemplo, la confirmación recibida de terceros) es más confiable que la generada internamente.
- b) La evidencia de auditoría generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados operan efectivamente.
- c) La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida de la entidad.
- d) La evidencia de auditoría en forma de documentos y representaciones escritas es más confiable que las representaciones orales.

La evidencia de auditoría es más persuasiva cuando las diferentes fuentes o de una diferente naturaleza son consistentes. Por el contrario, cuando la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, el auditor determina qué



procedimientos adicionales son necesarios para resolver la inconsistencia.

### **La evidencia proveniente de sistemas computarizados**

Cuando la información procesada por medios electrónicos constituya una parte importante o integral de la auditoría y su confiabilidad sea esencial para cumplir los objetivos del examen, el auditor deberá cerciorarse de la relevancia y de la confiabilidad de esa información.

Para determinar la confiabilidad de la información, el auditor:

- Podrá efectuar una revisión de los controles generales de los sistemas computarizados y de los controles relacionados específicamente con sus aplicaciones, que incluya todas las pruebas que sean permitidas.
- Si no se revisan los controles generales y los relacionados con las aplicaciones o se comprueba que esos controles no son confiables, podrá practicar pruebas adicionales o emplear otros procedimientos.

Cuando el auditor utilice datos procesados por medios electrónicos o los concluya en su informe a manera de antecedentes o con fines informativos, por no ser significativos para los resultados de la auditoría, bastará generalmente que en el informe se cite la fuente de esos datos para cumplir las normas relacionadas con la exactitud e integridad de su informe.

## **3.4. CLASIFICACIÓN DE LAS EVIDENCIAS DE AUDITORIA**

Las evidencias se clasifican en:

- **Evidencia física**

Se obtiene mediante inspección y observación directa de las actividades, bienes o sucesos. Esta evidencia puede presentarse en

forma de documentos, fotografías, gráficos, cuadros, mapas o muestras materiales. Debe ser confirmada adecuada y oportunamente por los auditores.

- **Evidencia documental**

Puede ser de carácter físico o electrónico y ser externas o internas a la organización.

Las evidencias externas abarcan cartas, facturas de proveedores, contratos, informes de auditorías externas y otros dictámenes y confirmaciones de terceros.

Las evidencias internas tienen su origen en la organización e incluyen registros contables, correspondencias enviadas, descripciones de puestos de trabajo, planes, presupuestos, informes internos, políticas y procedimientos internos. Estas evidencias tienen que valorarse en relación con los objetivos de la auditoría interna.

- **Evidencia testimonial**

Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas. Estas manifestaciones pueden proporcionar importantes indicios.

Se requiere la confirmación, si van a utilizarse como prueba por medio de:

- ✓ Confirmación por escrito del entrevistado;
- ✓ El análisis de múltiples fuentes independientes que revelen o expliquen los hechos analizados; y
- ✓ Comprobación posterior en los documentos.

- **Evidencia analítica**

Surge del análisis y verificación de los datos. El análisis puede realizarse sobre cálculos, indicadores de rendimiento y tendencias

reportadas en los informes financieros o de otro tipo en la organización u otras fuentes que pueden ser utilizadas.

- **Evidencia informática**

Puede encontrarse en datos, sistemas de aplicaciones, instalaciones y soportes, tecnologías y personal informático. Para determinar su confiabilidad, el auditor puede efectuar una revisión de los controles generales de los sistemas automatizados y de los relacionados específicamente con sus aplicaciones, que incluyan todas las pruebas que sean permitidas; si comprueba que esos controles no son confiables, podrá practicar pruebas adicionales o emplear otros procedimientos.

Los requisitos básicos de la evidencia están referidos a la suficiencia, competencia y relevancia.

La evidencia es suficiente cuando por los resultados de la aplicación de una o varias pruebas, el auditor interno pueda adquirir certeza razonable de que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados.

La suficiencia es la medida de la cantidad de pruebas, comprobaciones o verificaciones a efectuar, con respecto a determinados criterios y su confiabilidad.

Los factores que indican la fuerza de las pruebas, comprobaciones o verificaciones a efectuar pueden estar vinculados, entre otros a:

- ✓ Nivel de importancia del asunto a comprobar;
- ✓ Grado de riesgo asociado con la adopción de una conclusión errónea;
- ✓ Resultados mostrados en el expediente único; y
- ✓ Sensibilidad de la organización al asunto a comprobar.

La competencia se refiere a que la evidencia debe ser válida y confiable. El auditor interno debe considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de la validez e integridad de la evidencia.

De ser así, debe obtener evidencia adicional o revelar esa situación como una limitación en el alcance de la auditoría interna. La validez, confiabilidad e integridad de la evidencia puede evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

- La evidencia que se obtiene de fuentes externas es más confiable que la obtenida de la propia organización;
- La evidencia que se obtiene cuando se ha establecido un sistema de control interno adecuado es más confiable que aquella que se obtiene cuando el sistema de control interno es deficiente o no se ha establecido;
- La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta;
- Los documentos originales son más confiables que sus copias;
- las evidencias orales comprobadas por escrito son más confiables que las evidencias orales; y
- La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permiten a la persona expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras.

La relevancia de la evidencia se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho es relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho.

También está muy relacionada con los objetivos previstos en la auditoría interna y el vínculo directo y claro que debe existir entre éstos y la evidencia analizada.

La importancia relativa y el riesgo probable son los criterios que actúan en la suficiencia, competencia y relevancia de la evidencia a obtener y, en consecuencia, en la realización del trabajo de los auditores internos.

La identificación del nivel de importancia relativa y de riesgo probable por parte de los auditores internos es un asunto de juicio profesional, que puede determinarse teniendo en cuenta, entre otras, las cuestiones siguientes:

- La sensibilidad, el interés estratégico o nacional, el impacto social de los productos, servicios, actividades u operaciones de la organización;
- Requerimientos legales y reguladores aplicables;
- La consideración de cuestiones tales como la actitud, la aptitud, la autoridad y la responsabilidad de los dirigentes y el resto del personal; e
- Involucran necesariamente consideraciones relacionadas con la calidad (naturaleza) y cantidad (importe) de la evidencia examinada en relación con los objetivos previstos en la auditoría interna.

### **Atributos de las evidencias de auditoría**

El objetivo del auditor independiente es obtener evidencia con atributos de suficiencia y de pertenencia o propiedad (competencia), que le suministre una base razonable para formarse una opinión de acuerdo con las circunstancias.

La evidencia suficiente tiene carácter cuantitativo en tanto que la evidencia pertinente (competente o apropiada) tiene carácter cua-

litativo. La confluencia de ambos elementos, suficiencia y competencia, debe proporcionar el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos al examen.

## **EVIDENCIA SUFICIENTE**

El término «suficiente» es un atributo que se refiere a la cantidad o acumulación de evidencia obtenida.

El concepto de la suficiencia reconoce que el auditor no puede reducir el riesgo de auditoría a cero y pone énfasis en que la acumulación de evidencia debe ser más persuasiva que convincente; es decir, el auditor no debe reunir cantidades ilimitadas de evidencia sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen.

El juicio del auditor con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia se ve afectado por factores como:

- ✓ El riesgo de que existan errores en las cuentas.
- ✓ La importancia relativa de la partida analizada con el conjunto de la información financiera.
- ✓ La experiencia adquirida en auditorías precedentes en la entidad.
- ✓ Los resultados obtenidos de los procedimientos de auditoría, incluyendo fraudes o errores que hayan podido ser descubiertos.
- ✓ La calidad de la información económico-financiera disponible.
- ✓ La confianza que le merezcan la dirección de la entidad y sus empleados.

La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al auditor a abstenerse de emitir una opinión, o bien a expresar las salvedades que correspondan.

## EVIDENCIA PERTINENTE

La NIA-500: Evidencia de auditoría y la SAS-31: Evidencia corroborativa (*SAS: Statements on Auditing Standards* Declaración sobre normas de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados- AICPA) establecen que la evidencia pertinente o apropiada es competente cuando es tanto válida como importante (relevante) y confiable.

El auditor debe considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de la validez e integridad de la evidencia. De ser así, debe obtener evidencia adicional o revelar esa situación como una limitación en el alcance.

La validez, confiabilidad e integridad de la evidencia pueden evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

- a) La obtenida de fuentes externas es más confiable que la obtenida de la propia organización;
- b) La obtenida cuando se ha establecido un sistema de control interno adecuado es más confiable que aquella que se obtiene cuando el sistema de control interno es deficiente o no se ha establecido;
- c) La obtenida físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta;
- d) Los documentos originales son más confiables que sus copias; las evidencias orales comprobadas por escrito son más confiables que las evidencias orales; y
- e) La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permite a la persona expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras.





## Capítulo IV

# PAPELES DE TRABAJO

### 4.1. DEFINICIÓN DE PAPELES DE TRABAJO

Se conocen como papeles de trabajo los registros de los diferentes tipos de evidencia acumulada por el auditor. Cualquiera que sea la forma de la evidencia y cualesquiera que sean los métodos utilizados para obtenerla, se debe hacer y mantener algún tipo de registro en los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo son los registros llevados por el auditor sobre los procedimientos seguidos, las pruebas realizadas, las informaciones obtenidas y las conclusiones alcanzadas relativas a su examen.

Por tanto, los papeles de trabajo pueden incluir programas de trabajo, análisis, memorándums, cartas de confirmación y salvaguarda, resúmenes de documentos del cliente, y cédulas o comentarios preparados u obtenidos por el auditor. Deben ser firmados por los encargados de su elaboración, revisión y supervisión.

#### **Los papeles de trabajo sirven para:**

- a) Ayudar al auditor en la realización de su trabajo.
- b) Proveer un fundamento importante para la opinión del auditor incluyendo su aseveración acerca del cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los papeles de trabajo normalmente deben incluir documentación que muestre:

- a) Que el trabajo ha sido planeado y supervisado adecuadamente, y además indicar que se ha cumplido con la primera norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo.
- b) Que el sistema de control interno ha sido suficientemente estudiado y evaluado para determinar si deben limitarse otros procedimientos de auditoría, indicando el cumplimiento de la segunda norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo.
- c) Que la certidumbre obtenida durante la auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados y las pruebas realizadas han proporcionado suficiente evidencia comprobatoria competente para soportar el expresar una opinión sobre bases razonable, indicando el cumplimiento de la tercera norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo.

Los papeles de trabajo deben permanecer bajo el control del auditor.

### **Objetivos**

Los papeles de trabajo cumplen los siguientes objetivos:

- ✓ Registrar de manera ordenada, sistemática y detallada los procedimientos y actividades realizados por el auditor.
- ✓ Documentar el trabajo efectuado para futura consulta y referencia.
- ✓ Proporcionar la base para la rendición de informes.
- ✓ Facilitar la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo de auditoría.
- ✓ Minimizar esfuerzos en auditorías posteriores.

- ✓ Dejar constancia de que se cumplieron los objetivos de la auditoría y de que el trabajo se efectuó de conformidad con las normas de auditoría del órgano de control y demás normatividad aplicable.
- ✓ Estudiar modificaciones a los procedimientos y al programa de auditoría para próximas revisiones.

### **Naturaleza y características**

Los papeles de trabajo deberán:

- ✓ Incluir el programa de trabajo y, en su caso, sus modificaciones; el programa deberá relacionarse con los papeles de trabajo mediante índices cruzados.
- ✓ Contener índices, marcas y referencias adecuadas, y todas las cédulas y resúmenes que sean necesarios.
- ✓ Estar fechados y firmados por el personal que los haya preparado.
- ✓ Ser supervisados e incluir constancia de ello.
- ✓ Ser completos y exactos, a fin de que muestren la naturaleza y alcance del trabajo realizado y sustenten debidamente los resultados y recomendaciones que se presenten en el informe de auditoría.
- ✓ Redactarse con concisión, pero con tanta precisión y claridad que no requieran explicaciones adicionales.
- ✓ Ser pertinentes, por lo cual sólo deberán contener la información necesaria para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- ✓ Ser legibles, estar limpios y ordenados, y tener espacio suficiente para datos, notas y comentarios (los papeles de trabajo desordenados reflejan ineficiencia y permiten dudar de la calidad del trabajo realizado).

En cuanto a la «evidencia» contenida en los papeles de trabajo, estos deberán cumplir los siguientes requisitos:

- A. Suficiencia.** Será suficiente la evidencia objetiva y convincente que baste para sustentar los resultados y recomendaciones que se presenten en el informe de auditoría.
- B. Competencia.** Para que sea competente, la evidencia deberá ser válida y confiable; es decir, las pruebas practicadas deberán corresponder a la naturaleza y características de las materias examinadas.
- C. Importancia.** La información será importante cuando guarde una relación lógica y patente con el hecho que se desee demostrar o refutar.
- D. Pertinencia.** La evidencia deberá ser congruente con los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

#### **4.2. PROPIEDAD Y CUSTODIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

El propósito de los papeles de trabajo es ayudar al auditor a documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría que proporcionan evidencia de que su trabajo se llevó a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estos deben ser legibles, lógicos completos, fáciles de entender y estar diseñados técnicamente.

Es esencial la salvaguarda de información confidencial del auditado que se encuentra en custodia del equipo auditor, así como la preservación de la integridad de los procedimientos de auditoría y conclusiones.

La conservación y custodia comienza cuando se originan hasta la disposición final una vez culminada la auditoría y de acuerdo con lo establecido en el manual de procedimientos de gestión documental, archivo y correspondencia.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor independiente. Sin embargo, el derecho de propiedad está sujeto a aquellas limitaciones impuestas por la ética profesional, establecidas para prevenir la revelación indebida por parte del auditor sobre asuntos confidenciales relativos al negocio del cliente.

El auditor independiente debe adoptar procedimientos razonables para la custodia de sus papeles de trabajo, debiendo conservarlos por un período de tiempo suficiente de acuerdo con las necesidades de su práctica y para satisfacer cualquier requerimiento legal con respecto a la conservación de los papeles.

No debe permitirse que los legajos sean copiados irrestrictamente sino que se deberá solicitar a quien los requiera que especifique el área de su interés a la cual se deberá limitar el acceso. Las copias de registro de tiempo, presupuestos de trabajo y honorarios de auditoría deben ser retiradas de los legajos antes de que los mismos sean examinados por terceros.

Cuando se permite algún tipo de acceso a los mismos, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

- ✓ Los pedidos de acceso deben ser comunicados sin excepción al representante legal de la empresa Y. los legajos no deben ser entregados sin la obtención previa de su autorización escrita.
- ✓ El auditor deberá asegurarse de que no contienen temas o comentarios confidenciales que podrían ser incorrectamente interpretados por quienes puedan requerirlos. Cuando existen estos comentarios, sería conveniente resumir la información requerida en un memorándum en lugar de proporcionar copias de los mismos.

### 4.3. PREPARACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Mientras se desarrolla la auditoría se debe preparar una relación de los puntos que estén pendientes de resolver, a fin de que la mayoría de los problemas puedan ser aclarados en una conferencia con el socio o gerente a cargo del compromiso.

Algunas recomendaciones para la preparación de los papeles de trabajo son las siguientes:

- ✓ **Sea exacto:** Asegúrese de que las cantidades usadas y los totales estén correctos.
- ✓ **Ponga título a cada papel de trabajo:** nombre del cliente, nombre del asunto; breve descripción del contenido, análisis, resumen, reconciliación, etc.; período de tiempo cubierto.
- ✓ **Firmar y fechar hoja:** esto lo debe efectuar cada auditor que realiza el trabajo en la hoja, debiendo indicar qué parte del trabajo realizó. Si la cédula fue preparada por la organización del cliente: coloque un sello «*preparado por el cliente*».
- ✓ **Indique claramente la fuente de los datos:** Cuentas del mayor; referencia de los libros, el asiento original, número de comprobantes, etc.; opiniones o información suministrada por el cliente.
- ✓ **Explique la simbología utilizada:** La leyenda o clave de otros símbolos usados deberá aparecer en algún lugar de la cédula. De ser necesario la explicación deberá consignarse en una sola hoja.
- ✓ **Otras recomendaciones:**
  - Cuando sea necesario debe hacer referencia cruzada a otros papeles de trabajo.
  - Verificar que la cifra final concuerde con la cifra en la cédula y/o el balance de comprobación y hacer referencia cruzada al respecto.

- Indicar el alcance de las pruebas efectuadas. Cuando el alcance del trabajo haya sido descrito en el programa de auditoría, no se debe repetir dicho alcance en las cédulas de trabajo.
- Coordinar con el auditor encargado del compromiso en cuanto a la forma de la cédula a ser preparada; el alcance del trabajo, etc.
- Utilice el anverso, nunca debe escribir en el reverso de una hoja de trabajo.
- No deje puntos o preguntas pendientes en sus papeles de trabajo, a menos que éstos representen partidas que se hayan preparado para discusión con el auditor encargado.
- Los puntos a las preguntas contenidas en los papeles de trabajo no deben ser tarjados por el simple hecho de hacerlo sino que deben explicarse las razones.
- No se deben dejar símbolos sin identificar.

#### **4.4. CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

Los papeles de trabajo son archivados en tres files:

- File permanente.
- File corriente.
- File de posición tributaria.

##### **File permanente**

En este file debe incluirse toda la información relativa a la organización legal y contable de la empresa, así como las evaluaciones practicadas por el auditor respecto al control interno existente.

Los documentos que deben insertarse en este archivo son:

- Descripción y breve historia de la empresa (primera auditoría).

- Última modificación de estatutos y aumento de capital, fecha.
- Lista de funcionarios y empleados autorizados a firmar cheques, aprobar órdenes de compra, pagarés, dar de baja cuentas por cobrar, etc.
- Descripción de todas las prácticas contables no usuales.
- Listas detalladas del activo fijo.
- Extracto de actas.
- Organigrama general de la empresa.
- Organigrama del departamento de contabilidad y plan de cuentas.
- Cuestionario de control interno.
- (Diversas áreas).
- Copia de la última carta de recomendaciones sobre control interno.
- Contratos (arrendamientos de trabajos colectivos o individuales, con clientes, distribuidores, proveedores, préstamos recibidos u otorgados, compra de propiedades, gravámenes, etc.).

### **File corriente**

En este file se deben insertar los papeles de trabajo relativos al período en revisión. Estos se subdividen, en los siguientes archivos:

- Borrador de informes.
- Asuntos generales.
- Activos.
- Pasivos, capital contable y cuentas de resultados.
- Pruebas de transacciones o procedimientos.



### **Borrador de informes**

- a) Estados financieros y notas, información complementaria y carta de representación del cliente.
- b) Observaciones y notas de interés.
- c) Asientos de ajuste y/o reclasificación.
- d) Borradores de informe corto.
- e) Borradores de informe largo y cartas de recomendaciones.

### **Asuntos generales**

(No aplicables a un área específica de los estados financieros examinados).

- a) Planeamiento e instrucciones.
- b) Control de tiempo.
- c) Balance de comprobación.
- d) Puntos para futuros exámenes, incluyendo modelos de solicitudes de confirmaciones especiales o importantes.
- e) Lista de los funcionarios responsables durante el año examinado, con indicación de nombre, cargo y domicilio (para empresas estatales y otros).
- f) Observaciones generales del supervisor.

### **Activos**

Aquí se incluye las diversas cédulas matrices (sumarias), sub matrices, analíticas, memorándums, etc., que se refieren al examen de las cuentas del activo.

### **Pasivos, capital y cuenta de resultados**

Incluye las diversas cédulas matrices, sub matrices analíticas, memorándums, etc. del pasivo, capital y cuentas de resultados.

## **Pruebas de transacciones y procedimientos**

En ésta se deben archivar todos los papeles de trabajo relacionados con las pruebas de transacciones o de procedimientos realizados en el proceso del trabajo de campo (pruebas de ventas, compras, planillas, etc.).

### **File de situación**

El auditor dentro del alcance de su trabajo debe obtener información de la situación tributaria de la empresa frente al Estado y a otras instituciones. Está particularmente interesado en obtener información en cuanto a los aspectos societarios, laborales y tributarios.

## **4.5. CLASES DE PAPELES DE TRABAJO**

Los papeles de trabajo se pueden clasificar en:

4.5.1. Papeles generales.

4.5.2. Papeles específicos o cédulas:

4.5.2.1. Cédulas sumarias.

4.5.2.2. Cédulas analíticas.

### **a) Papeles generales**

Son los que tienen relación con la auditoría en general, pero no se encuentran vinculados directamente con una cuenta o rubro de los estados financieros. Ejemplo: Informe de auditoría, escritura de constitución, estatutos, manuales, balance de comprobación, etc.

### **b) Papeles específicos**

Son conformados principalmente por cédulas elaboradas por el auditor y son aquellas que se relacionan directamente con la auditoría de los estados financieros. A su vez, estos pueden dividirse en cédulas sumarias y cédulas analíticas.

**b.1. Cédulas sumarias** (cédula matriz): Son las que además de relacionarse directamente con una cuenta o rubro de los estados financieros, detallan las partidas o sub cuentas que las conforman (analíticas). Ejemplo. Sumarias de caja y bancos, de cuentas por cobrar, etc. (Ver Anexo P).

**b.2. Cédulas analíticas** (sub matrices): Se derivan de las cédulas sumarias y contienen fundamentalmente los análisis de cada una de las subcuentas o partidas que conforman la sumaria. En estos papeles el auditor hace constar las pruebas de auditoría que ha aplicado en cuanto a extensión y períodos examinados. (Ver anexo Q) Cédulas analíticas (cédulas submatrices, auxiliares).

A - 1 = Caja

A - 2 = Fondo fijo

A - 2 = Dinero en efectivo 1

A - 2 = Relación de vales 2

A - 4 = Bancos cuentas corrientes

A - 4 = Banco Crédito 1

A - 4 = Banco Continental.

#### 4.6. MARCAS DE AUDITORIA

Las marcas de auditoría son aquellos signos o símbolos convencionales que el auditor utiliza para identificar y explicar los procedimientos de auditoría realizados en el examen de los componentes de los estados financieros.

Las marcas de auditoría se consignan principalmente en los papeles de trabajo del auditor, así como en los registros y documentos revisados, anotándose con lápiz de color rojo para facilitar la supervisión del trabajo de los auditores o asistentes; siendo recomendable que se coloquen a la derecha o debajo de la cifra verifica-

da; también puede usarse delante de las partidas cuando se trate de cálculo, documentación sustentatoria, etc.

Para las marcas de auditoría se debe utilizar un color diferente al del color del texto que se utiliza en la planilla para hacer los índices. Las marcas deben ser sencillas, claras y fáciles de distinguir una de otra. El primer papel de trabajo del archivo de la auditoría debe ser la cédula de las marcas de auditoría.

### **Objetivos de las marcas de auditoría**

Entre los objetivos de las marcas de auditoría tenemos:

1. Dejar constancia del trabajo realizado.
2. Facilitar el trabajo y ayudar a que se aproveche al máximo el espacio de la cédula, pues evitan describir detalladamente las actividades efectuadas para la revisión de varias partidas.
3. Agilizar la supervisión, ya que permiten comprender de inmediato el trabajo realizado.
4. Identificar y clasificar las técnicas y procedimientos utilizados en la auditoría.

### **Por sus características, las marcas pueden ser de dos tipos:**

- **Estándar**

Las marcas estándar se utilizan para hacer referencia a técnicas o procedimientos que se aplican constantemente en las auditorías y son interpretadas de la misma manera por todos los auditores que las emplean.

- **Específicas**

Las marcas específicas no de uso común, en la medida en que se adopten deberán integrarse al índice de marcas correspondiente y señalarse con toda claridad al pie o calce de los papeles de trabajo.

## Clases de marcas de auditoría

Las marcas básicas de auditoría son de dos clases:

**Con significado uniforme:** Son aquellas cuyo concepto se emplea frecuentemente en cualquier auditoría.

**Con significado particular o con leyenda:** Son las que se elaboran a criterio del auditor, es decir sin un significado convencional. Se utilizan describiendo obligatoriamente su significado en las cédulas respectivas.

A continuación se exponen algunas marcas de auditoría de uso frecuente:

Marca o símbolo	Significado
Σ	Suma conforme
Σ	Suma inconforme
C	Circularizado
¢	Confirmado
✓	Chequeado
Я	Revisado
✘	Con deficiencia
ψ	No se pudo verificar
∩	Arqueado
Δ	Cálculo
∂	Autorizado
∅	Inspección física
©	Conciliación conforme
~	Cruzado con libros
Λ	Rastreado el pase del diario
∫	Documentación sustentatoria

## 4.7. EL INFORME DE AUDITORIA

Es el documento final que redactan los auditores después de la realización completa de la auditoría, donde señalan la situación económica de la empresa y donde muestran su opinión sobre la realidad económica de ella.

Es el mensaje del auditor sobre el trabajo que ha hecho y cómo lo ha realizado, así como de los resultados obtenidos. Contiene la opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros.

La fase de información de un trabajo de auditoría empieza cuando los auditores independientes han completado su trabajo en el campo y se han aceptado los ajustes que propusieron y el cliente los ha registrado.

Antes de elaborar su informe, los auditores deben revisar los estados financieros preparados por el cliente en cuanto a su forma y contenido y preparar los estados financieros en nombre del cliente.

El informe de auditoría será escrito. Por la importancia que tiene, se requiere un adecuado control de calidad respecto a sus cualidades y sustento de los hechos revelados.

Este tipo de informe es de uso acostumbrado en las empresas del sector privado.

Contiene los siguientes elementos:

- a) El dictamen de los auditores independientes
- b) Los estados financieros:
  - Estado de situación financiera (balance general).
  - Estado de resultados integrales.
  - Estado de cambios en el patrimonio neto.
  - Estado de flujos de efectivo.
  - Notas a los estados financieros.

## **4.8. EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

**LA NIA 700: EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS.** *«El propósito de esta norma internacional de auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor, emitido como resultado de una auditoría practicada por un auditor independiente de los estados financieros de una entidad. Muchos de los lineamientos proporcionados pueden adaptarse a dictámenes del auditor sobre información financiera distinta de los estados financieros».*

### **4.8.1. El dictamen de los auditores independientes**

El dictamen sobre los estados financieros de una empresa es el documento por el cual un profesional independiente expresa su opinión sobre dichos estados, basándose en el examen que ha realizado de ellos.

El dictamen es el propósito y a la vez la conclusión de la auditoría.

### **4.8.2. Contenido del dictamen**

Los elementos básicos del dictamen son:

#### **4.8.2.1. Título**

El dictamen donde el auditor expresa su opinión lleva un título denominado «Dictamen de los auditores independientes», precisamente para poner relieve la independencia y objetividad del profesional contable que realizó el examen de los estados financieros.

#### **4.8.2.2. Destinatario**

Generalmente, el dictamen se dirige a los accionistas de la empresa, al directorio o a ambos. En entidades que no persiguen fines de lucro (fundaciones, clubes sociales, etc.) el dictamen se suele dirigir a la junta de socios o junta directiva, según sea.

#### **4.8.2.3. Párrafo introductorio**

El primer párrafo del dictamen de los auditores independientes tiene la siguiente redacción:

«Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la empresa PESCA AZUL S.A. que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2,..., el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, así como el resumen de políticas contables significativas y otras notas explicativas».

#### **4.8.2.4. Identificación de los estados financieros examinados**

Al analizar la frase inicial del párrafo introductorio se aprecia que el auditor independiente expresa afirmativamente que ha examinado determinados estados financieros de cierta empresa o entidad de negocios.

La identificación de los estados financieros de la entidad que ha sido auditada

- Estado consolidado de situación financiera.
- Estado consolidado de resultados integrales.
- Estado consolidado de cambios en el patrimonio neto.
- Estado consolidado de flujos de efectivo.
- Notas a los estados financieros consolidados.

Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando las fechas y períodos de los estados financieros por él examinados.



#### 4.8.2.5. Identificación de la responsabilidad de la gerencia de la empresa y del auditor

Declaración de que la preparación de los estados financieros es de responsabilidad de la gerencia de la entidad y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basados en la auditoría que efectuó.

#### 4.8.2.6. Párrafo del alcance

En el dictamen se describe el alcance del trabajo. Así:

«Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en el Perú y normas relevantes. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría con la finalidad de obtener seguridad razonable que los estados financieros no contengan errores importantes. Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de evidencias que respaldan los importes y las divulgaciones reveladas en los estados financieros. Una auditoría también comprende una evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las estimaciones significativas efectuadas por la gerencia de la empresa, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión».

Como se lee, en el dictamen se describe el alcance del trabajo efectuado. Se estila revelar el alcance mediante las afirmaciones siguientes:

- ✓ Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- ✓ Que la auditoría fue planeada y realizada para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- ✓ Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
- ✓ Que la auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la gerencia de la empresa en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.
- ✓ Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

#### **4.8.2.7. Párrafo de la opinión**

Debe expresar claramente que los estados financieros indicados presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

«En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de la empresa Pesca Azul S.A. al 31 de diciembre de 2, ... y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú».

#### **4.8.2.8. Lugar y fecha del dictamen**

Debe ser la fecha que coincida con la finalización de la auditoría. El auditor no debe fechar su dictamen antes de que los estados financieros sean aprobados por la gerencia. El lugar debe correspon-

der a la localidad donde está domiciliado el auditor. Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de campo, es decir, cuando se retira de las oficinas de la empresa, una vez obtenida la evidencia de la información sobre la cual va a emitir su opinión. Esta regla tiene sus excepciones (conocimiento de hechos posteriores a la fecha del dictamen, por ejemplo).

#### **4.8.2.9. Redacción y firma del dictamen**

El dictamen debe ser firmado por el contador público responsable de la auditoría, indicando su nombre completo y número de matrícula.

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público colegiado para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: Hemos examinado, En nuestra opinión, etc.), cuando el profesional contable sea socio de una firma o sociedad de auditoría cuyo nombre se menciona en dicho documento.

## **MODELO DE DICTAMEN**

### **Dictamen de los auditores independientes**

A los señores accionistas y directores  
de Compañía Los Ferroles S.A.

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la empresa LOS FERROLES SA. que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2, ..., el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, así como el resumen de políticas contables significativas y otras notas explicativas.

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú (Normas internacionales de información financiera - NIIF). Esta responsabilidad incluye: diseñar, implantar y mantener el control interno que la gerencia considere pertinente para permitir la preparación y presentación razonable de estados financieros libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea como resultado de fraude o error: seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas, y realizar las estimaciones contables razonables de acuerdo con las circunstancias.

Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros basada en nuestra auditoría. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en el Perú, constituidas fundamentalmente por las normas internacionales de auditoría - NIA, publicadas por el International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB. Tales normas requieren que cumplamos con requerimientos éticos y que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener seguridad razonable de que los estados financieros no contengan representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría comprende la ejecución de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los saldos y las divulgaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, que incluye la evaluación del riesgo de que los estados financieros obtengan representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea como resultado de fraude o error. Al efectuar esta evaluación de riesgo, el auditor toma en consideración el control interno relevante de la

compañía en la preparación y presentación razonable de los estados financieros a fin de diseñar procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la compañía. Una auditoría también comprende la evaluación de si los principios de contabilidad aplicados son apropiados y que si las estimaciones contables realizadas por la gerencia son razonables, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la Compañía Los Ferroles S.A. al 31 de diciembre de 2, ..., así como los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú.

Los estados financieros al 31 de diciembre de 2, ... que se presentan con fines comparativos, no fueron examinados por auditores independientes (fueron examinados por otros auditores independientes quienes con fecha xxxxxxxx emitieron su dictamen sin (con) salvedades).

Chimbote, 07 de abril de 2, ...

Refrendado por:

LEONELA GUARDIA PEREZ (socio)  
Contador Público Colegiado  
matrícula N° 30004

## TIPOS DE DICTAMEN DE AUDITORIA

Los tipos de dictamen de auditoría más comunes son los siguientes:

- a) Dictamen sin salvedades.
- b) Dictamen con salvedades.
- c) Dictamen adverso o negativo.
- d) Abstención de opinión.

### a) Dictamen limpio o sin salvedades

Deberá expresarse una opinión sin salvedades cuando el auditor concluya que los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad. Una opinión sin salvedades también implica implícitamente que han sido determinados y expuestos en forma apropiada, en los estados financieros, cualquier cambio significativo en la aplicación de los principios contables o en las estimaciones realizadas por la gerencia y sus efectos correspondientes.

- **Con asuntos que no afectan la opinión del auditor (modificado)**
  - Énfasis en un asunto.
  - Cambio contable que afecta la uniformidad.
- **Con asuntos que afectan la opinión del auditor (modificado)**
  - Opinión «excepto por», es decir con salvedades.
  - Abstención de opinión, no puede opinar.
  - Opinión adversa o negativa.

#### **Opinión «excepto por»**

Cuando no se puede expresar una opinión limpia, pero el efecto de cualquier desacuerdo con la gerencia, o limitación

en el alcance no es tan importante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión.

Se requiere expresar una descripción clara de todas las razones y, a menos que no sea posible, una cuantificación de estos efectos.

### **Abstención de opinión**

Cuando el efecto posible de una limitación en el alcance es tan importante que el auditor no ha podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y, consecuentemente no puede expresar una opinión sobre los estados financieros. Se requiere expresar una descripción clara de todas las razones y, a menos que no sea posible, una cuantificación de efectos.

### **Opinión adversa**

Cuando el efecto de un desacuerdo es tan importante para los estados financieros que el auditor concluye que una salvedad al dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equivocada o incompleta de los estados financieros.

Se requiere expresar una descripción clara de todas las razones y, a menos que no sea posible, una cuantificación de los efectos.

En el anexo-W se presenta el modelo de un dictamen sin salvedades.

## **b) Dictamen con salvedades**

Como ya se explicó, expresa que a excepción de los asuntos a los que éste se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de operación y los flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Este tipo de dictamen se debe emitir en las siguientes situaciones:

- ✓ Cuando hay una falta de evidencia comprobatoria o limitaciones al alcance de la auditoría y que han dado lugar a que el auditor concluya que no puede expresar un dictamen sin salvedades y que tampoco puede expresar una abstención de opinión.
- ✓ Cuando el auditor en base a su examen, considera que los estados financieros contienen una desviación de algún principio de contabilidad generalmente aceptado, cuyo efecto es importante y decide que no debe expresar una opinión.
- ✓ Cuando el auditor expresa un dictamen con salvedades, debe declarar todas las razones importantes en uno o más párrafos de explicación por separado, que precedan al párrafo de opinión del dictamen usando la palabra «excepto» o «a excepción de».

En el anexo-X se presenta el modelo de un dictamen con salvedades.

### **c) Dictamen adverso o negativo**

Contiene una afirmación en el sentido que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones o los flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Tal opinión se debe expresar cuando a juicio del auditor, los estados financieros en conjunto no se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el auditor expresa una opinión negativa, deberá declarar en uno o más párrafos de explicación por separado, que precedan al párrafo de opinión del dictamen:



1. Todas las razones significativas de su opinión adversa.
2. Los efectos principales del motivo o motivos de la opinión adversa con respecto a la situación financiera, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo, si es práctico.

Si los efectos no son razonablemente cuantificables, se debe especificar en el dictamen.

Cuando el auditor expresa una opinión adversa, debe considerar también la necesidad de un párrafo de explicación bajo las circunstancias descritas a continuación:

3. Los estados financieros están afectados por incertidumbres con respecto a futuros eventos, cuyos resultados no son susceptibles a una estimación razonable a la fecha del dictamen del auditor.
4. Existen dudas sustanciales con respecto a si la entidad tiene la habilidad de continuar como negocio en marcha.
5. Han surgido cambios importantes entre los períodos, en los principios de contabilidad o en su método de aplicación.
6. Ciertas circunstancias en relación con informes de estados financieros comparativos.

En el anexo-Y se presenta el modelo de un dictamen adverso o negativo.

#### **d) Dictamen con abstención de opinión**

Una abstención de opinión consiste en no dar una opinión.

Los auditores emiten una abstención siempre que no pueden formarse o no se han formado una opinión sobre la razonabilidad de la presentación de los estados financieros. En un compromiso de auditoría, se emite una abstención de opinión cuando las restricciones en el alcance importantes o impuestas por el cliente impidan a

los auditores el cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los auditores también emiten abstenciones de opinión cuando una incertidumbre muy significativa afecta a los estados financieros.

En el anexo-Z se presenta el modelo de un dictamen con abstención de opinión.

## Anexo W

### **Dictamen sin salvedades**

A los señores

accionistas y directores de Inversiones PROA AL MAR S.A.

#### ***La Torre & Fonseca, Asociados***

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la empresa PROA AL MAR SA. que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2,..., el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, así como el resumen de políticas contables significativas y otras notas explicativas.

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú (Normas internacionales de información financiera - NIIF). Esta responsabilidad incluye diseñar, implantar y mantener el control interno que la gerencia considere pertinente para permitir la preparación y presentación razonable de estados financieros libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea como resultado de fraude o error: seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas; y realizar las estimaciones contables razonables de acuerdo con las circunstancias.

Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría con la finalidad de obtener seguridad razonable que los estados financieros no contengan errores importantes. Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de evidencias que respaldan los importes y las divulgaciones reveladas en los estados financieros. Una auditoría también comprende una evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de estimaciones sig-

nificativas efectuadas por la gerencia de la compañía; así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Proa al Mar S.A. al 31 de diciembre de 2,..., así como los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú.

Chimbote, 3 de marzo de 2...

REFRENDADO POR

---

IRMA LA TORRE LAVADO  
Contador público colegiado  
Matrícula N° 006-0386

**Anexo X**

**Dictamen con salvedades**

**Desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad**

***Mc Evol & Ferreyros, Asociados***

A los señores  
accionistas y directores de Industrias Miramar S.A.

Hemos auditado los estados financieros...Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con...según se explica en la nota 6 a los estados financieros, la provisión para cuentas de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2,... no incluye saldos de difícil recuperación por S/. 120,000.

En nuestra opinión, excepto por la insuficiencia en la estimación para cuentas de cobranza dudosa que se menciona en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de Industrias Miramar S.A. al 31 de diciembre de 2,... los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú.

Chimbote, 15 de Marzo 2,...

REFRENDADO POR

---

JORGE Mc EVOL GARCIA  
Contador público colegiado  
Matrícula N° 1386

## Anexo Y

### **Dictamen con opinión adversa**

### **Inadecuada aplicación de determinados principios de contabilidad**

*Palermo y Linares Auditores*

A los señores

accionistas y directores de Motores Peruanos S.A.

Hemos auditado los estados financieros.....

Nuestra auditoría fue realizada.....

La compañía ha disminuido el ajuste por diferencia de cambio en moneda extranjera provenientes de préstamos del exterior, por S/. 800,000. Asimismo, se ha incrementado el cálculo de intereses por cobrar a préstamos otorgados a una empresa afiliada por S/. 1,2 millones. Los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú requieren que tanto los pasivos como los ingresos se registren en la oportunidad que estos sean devengados sin incrementarlos o disminuirlos, de tal forma de mantener equidad en la presentación de los estados financieros. A causa de las desviaciones en los principios de contabilidad generalmente aceptados al 31 de diciembre de 2,... la utilidad del ejercicio se encuentra sobreestimada en aproximadamente S/. 2.0 millones, neto de impuesto a la renta.

En nuestra opinión, debido al efecto de los asuntos mencionados en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de Motores Peruanos S.A. al 31 de diciembre de 2012, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Chimbote, 4 de marzo 2,...

REFRENDADO POR

---

MARIBEL PALERMO SANTANA

Contador público colegiado

Matrícula N° 0969

**Anexo Z**

**Abstención de opinión**

**Limitaciones en el alcance del examen impuestas por circunstancias importantes**

***ROMERO Y ASOCIADOS, Auditores***

A los señores  
accionistas y directores de FLOTADORES MARINOS S.A..

Hemos auditado.....

Nuestra responsabilidad.....

La empresa no realizó un recuento físico de las existencias que se muestran en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2,... por un importe de S/. 1,2 millones. Además, la evidencia que soporta el costo de los activos fijos adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 2,... ya no está disponible. Los registros de la empresa no permiten la aplicación de otros procedimientos de auditoría para existencias y activo fijo.

Debido a que la empresa no realizó inventarios físicos y nosotros no pudimos aplicar otros procedimientos de auditoría para quedar satisfechos sobre las cantidades de existencias y el costo del activo fijo, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para permitimos expresar una opinión sobre estos estados financieros y, por lo tanto, no la expresamos.

Chimbote, 6 de marzo..

REFRENDADO POR

---

LUIS ROMERO MATA LLANA  
Contador público colegiado  
Matrícula N° 754

## RESUMEN

Capítulo III y IV: Temas que se desarrollan en la tercera unidad de aprendizaje sobre el informe de auditoría y el dictamen del auditor.

El informe de auditoría es la forma en que se concreta el trabajo realizado por el auditor durante el período de visita al cliente y el tiempo de trabajo en oficina. Los procesos de auditoría culminan con un informe en el que incluyen un dictamen que contiene una opinión de los auditores con respecto a la certeza y confiabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros elaborados por las empresas o entidades; pero para expresar la opinión los profesionales auditores debieron realizar pruebas sustantivas y analíticas y sus resultados deben estar sustentados o evidenciados, que los resultados se manifiestan en el mensaje que contiene el dictamen de auditoría y que éste produce un impacto en los usuarios de la información auditada. Las pruebas realizadas por el auditor implican la obtención de evidencias de auditoría siguiendo los lineamientos establecidos en la NIA-500. Estas evidencias deben reunir atributos de confiabilidad y además ser pruebas suficientes y competentes o pertinentes.

En la etapa de ejecución se pone en práctica el plan de auditoría y los procedimientos planificados a fin de obtener suficiente evidencia que respalde la elaboración del informe. El trabajo realizado debe sustentarse en papeles de trabajo, los mismos que deben ser



preparados y organizados conforme lo establecen las normas internacionales de auditoría y que permitan sustentar el informe del auditor y su dictamen.

El informe de auditoría contiene el dictamen y es el producto final del proceso y debe ser escrito, con indicación de su título que se trata del informe de un auditor independiente; está dirigido al destinatario que encargó el examen y debe contener todos los requisitos que establecen las NIA (NIA 700 y siguientes).

El dictamen es el documento de tipo formal que suscribe el auditor una vez finalizado su examen. En el dictamen de auditoría se comunica críticamente la conclusión y se explican las bases para su conclusión. La principal función del auditor y la mayor responsabilidad que sobre él recae en la actividad independiente es la expresión de una opinión profesional sobre los estados financieros examinados. Esta opinión profesional se conoce como informe de auditoría o dictamen, y nace de las normas de auditoría relativas a la rendición de informes.

Finalmente, el tema de corrupción es mundial. En la actualidad esta consideración es un gran desafío para quienes realizan la labor de auditoría debido a que son doblemente llamados para combatir estas prácticas, el auditor debe estar preparado y capacitado en la aplicación de pruebas y procedimientos de auditoría, de manera tal que la tendencia sea la de detectar con mayor exactitud y oportunidad los fraudes que se cometen contra las organizaciones privadas y la administración pública y actuar con ética y profesionalismo.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Vergara B. M., Vergara S. M. y Vergara S.O. (2002). *200 temas de auditoría moderna*. Lima: Editorial Instituto de Investigaciones Contables y Financieras.
- Vizcarra J. (2007). *Auditoría financiera: Riesgos, control interno, gobierno corporativo y normas de información financiera*. Lima: Editorial Instituto Pacífico SAC.
- Vizcarra J. (2013). *NIA Manual de normas internacionales de auditoría y control de calidad*. Lima: Editorial Instituto Pacífico SAC.

INTRODUCCIÓN A LA AUDITORÍA  
es una publicación del  
Fondo Editorial de la Universidad Católica  
Los Ángeles de Chimbote, Perú

**FONDO EDITORIAL DE LA UNIVERSIDAD CATÓLICA  
LOS ÁNGELES DE CHIMBOTE**

ISBN: 978-612-4308-14-7

