

U N I D A D U N O

**CONCEPTO UNIVERSAL DE AUDITORIA**

## INTRODUCCION

La presente unidad didáctica realiza una introducción al concepto de Auditoría utilizando las definiciones de eminentes tratadistas internacionales y de la International Auditing Practices Committee de la International Federation of Accountants

Con base en las anteriores definiciones se llega a la construcción de un concepto de auditoría y así se plantean los objetivos de la misma y sus principales características.

## OBJETIVOS

### OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

**Explicar la razón de ser de la Auditoría**

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad y haber realizado las actividades y lecturas complementarias el alumno será capaz de:

- **Construir su propio concepto de Auditoría**
- **Explicar los Objetivos de la Auditoría**
- **Definir las características de la Auditoría**

# 1. CONCEPTO UNIVERSAL DE AUDITORIA

## 1.1. CONSTRUCCIÓN DE UN CONCEPTO UNIVERSAL DE AUDITORIA

En el común de las personas existe una gran distorsión sobre la conceptualización de la Auditoría, en razón de que muchas veces el ejercicio de la misma se ha ceñido al modelo tradicional, por lo cual se hace necesario construir un concepto universal analizando alguna de las definiciones de los diferentes tratadistas de Auditoría que se encuentran en la literatura profesional contable.

William Thomas Porter y John C. Burton definen la Auditoría como *el examen de la información por una tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con la intención de establecer su veracidad; y el dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario..* [Porter,1983]

Arthur W. Holmes obtiene como conclusión en su concepto moderno que la Auditoría es *"el examen crítico y sistemático de la actuación y los documentos financieros y jurídicos en que se refleja, con la finalidad de averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los mismos."* [Holmes,1984]

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA), tiene como definición de Auditoría la siguiente: *Un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al Público o a otras partes interesadas.* [AICPA,1983]

La anterior definición aunque es de las más socorridas, puede ser considerada como muy sectorizada, pues no comprende en manera alguna toda la gama de auditorías existentes y las que se desarrollarán en el futuro y se queda limitada solamente a la Auditoría de los estados financieros.

La "American Accounting Association" [AAS, 1972] con un criterio más amplio y moderno define en forma general la Auditoría identificándola como un proceso de la siguiente manera:

*La Auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso.*

- ❑ *Un proceso sistemático comprende una serie de pasos o procedimientos lógicos, estructurados y organizados.*
- ❑ *Obtener y evaluar evidencia objetiva significa examinar las bases para las declaraciones (representaciones) y evaluar los resultados juiciosamente sin prejuicios o desviaciones a favor o en contra de la persona (o entidad) que hace las declaraciones.*
- ❑ *Declaraciones acerca de acciones económicas o eventos son las protestas hechas por la entidad o por la persona. Comprenden la esencia de la auditoría. Las afirmaciones incluyen información contenida en estados financieros, reportes internos de operación y declaraciones de impuestos.*
- ❑ *Grado de correspondencia se refiere a la cercanía en que las afirmaciones pueden vincularse con criterios establecidos. La expresión de correspondencia puede cuantificarse como la cantidad de faltante dentro del fondo de caja chica, o podrá ser cualitativa, como el grado en que los estados financieros son razonables.*
- ❑ *Criterios establecidos son los estándares contra los cuales se juzgan las afirmaciones o representaciones. Los criterios podrán constituir reglas prescritas por los cuerpos legislativos, presupuestos o demás medidas de desempeño establecidas por la administración o principios de contabilidad generalmente aceptados establecidos por el Financial Accounting Standards Board (FASB) y demás órganos autorizados.*
- ❑ *La comunicación de los resultados se realiza mediante un informe escrito que indique el grado de correspondencia entre las declaraciones y los criterios establecidos. Este tipo de comunicación puede incrementar o debilitar la credibilidad de las declaraciones de la parte.*
- ❑ *Usuarios interesados son las personas que utilizan (o confían en) los hallazgos del auditor. En el entorno de negocios se incluye a los accionistas, administradores, acreedores, dependencias gubernamentales y público en general. [Kell,1995]*

La guía Internacional de Auditoría No. 3 [IFAC,1983] Principios básicos que Rigen una Auditoría, establece (párrafos 2-4):

*Una Auditoría es el examen independiente de la información de cualquier entidad, ya sea lucrativa o no, no importando su tamaño o forma legal, cuando tal examen se lleva a cabo con objeto de expresar una opinión sobre dicha información.*

*El cumplimiento de los principios básicos requiere la aplicación de procedimientos de auditoría y pronunciamientos sobre dictamen, adecuados a las circunstancias particulares.*

Aunque existen innumerables definiciones de auditoría, se han elegido las anteriores, por considerarlas mucho más amplias respecto de la definición tradicional, la cual se aplica solamente a un tipo de ellas, la auditoría de los estados financieros, no incluyendo los otros campos de acción de la misma, que son el desarrollo futuro de la profesión.

De las definiciones transcritas se puede inferir que la Auditoría implica una reconstrucción de acontecimientos económicos del pasado para determinar su apego a la realidad y darles o no validez. Para lograr este cometido se requiere entonces recurrir en gran medida a la interpretación de los documentos escritos.

El objeto de la actividad de la auditoría son las unidades económicas, las cuales para adecuarlas a los tiempos modernos se deben considerar como sistemas abiertos compuestos de muchos subsistemas, de los cuales los sistemas de información son los más importantes. Se puede afirmar que la Auditoría implica una "*búsqueda de la verdad*" de los hechos económicos producidos por una Entidad, los cuales afectan sus sistemas de información para darles autenticidad.

Utilizando las anteriores definiciones, la auditoría puede conceptualizarse entonces como:

*El proceso que consiste en el examen crítico, sistemático y representativo del sistema de información de una empresa o parte de ella, realizado por un experto con independencia y utilizando técnicas determinadas, con el propósito de emitir una opinión profesional sobre la misma, que permitan la adecuada toma de decisiones y brindar recomendaciones que mejoren el sistema examinado.*

Es importante advertir que en el antiguo concepto se usaba la palabra detallado sin la connotación del enfoque de la auditoría de examinar minuciosamente todas y cada una de las operaciones relacionadas con el respectivo sistema de información, sino que se refiere al examen de las operaciones más representativas del sistema y que ofrecen una mayor probabilidad de ofrecer una visión de la totalidad del mismo. Para lograr éste cometido el auditor utiliza el muestreo selectivo basado en técnicas estadísticas, que le brinden la confianza necesaria para la emisión de su diagnóstico.

## 1.2 OBJETIVO DE LA AUDITORIA

De acuerdo a la anterior conceptualización, el objetivo principal de una Auditoría es la emisión de un diagnóstico sobre un sistema de información empresarial, que permita tomar decisiones sobre el mismo. Estas decisiones pueden ser de diferentes tipos respecto al área examinada y al usuario del dictamen o diagnóstico.

En la conceptualización tradicional los objetivos de la auditoría eran tres:

- Descubrir fraudes
- Descubrir errores de principio
- Descubrir errores técnicos

Pero el avance tecnológico experimentado en los últimos tiempos en los que se ha denominado la "Revolución Informática", así como el progreso experimentado por la administración de las empresas actuales y la aplicación a las mismas de la Teoría General de Sistemas, ha llevado a Porter y Burton [Porter,1983] a adicionar tres nuevos objetivos :

- Determinar si existe un sistema que proporcione datos pertinentes y fiables para la planeación y el control.

- Determinar si este sistema produce resultados, es decir, planes, presupuestos, pronósticos, estados financieros, informes de control dignos de confianza, adecuados y suficientemente inteligibles por el usuario.
- Efectuar sugerencias que permitan mejorar el control interno de la entidad.

### 1.3 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORIA

La auditoría debe ser realizada en forma analítica, sistémica y con un amplio sentido crítico por parte del profesional que realice el examen. Por tanto no puede estar sometida a conflictos de intereses del examinador, quien actuará siempre con independencia para que su opinión tenga una verdadera validez ante los usuarios de la misma.

Todo ente económico puede ser objeto de auditaje, por tanto la auditoría no se circunscribe solamente a las empresas que posean un ánimo de lucro como erróneamente puede llegar a suponerse. La condición necesaria para la auditoría es que exista un sistema de información. Este sistema de información puede pertenecer a una empresa privada u oficial, lucrativa o no lucrativa.

La Auditoría es evaluación y como toda evaluación debe poseer un patrón contra el cual efectuar la comparación y poder concluir sobre el sistema examinado. Este patrón de comparación obviamente variará de acuerdo al área sujeta a examen. Para realizar el examen de Auditoría, se requiere que el auditor tenga un gran conocimiento sobre la estructura y el funcionamiento de la unidad económica sujeta al análisis, no sólo en su parte interna sino en el medio ambiente en la cual ella se desarrolla así como de la normatividad legal a la cual está sujeta.

El diagnóstico o dictamen del auditor debe tener una intencionalidad de divulgación, pues solo a través de la comunicación de la opinión del auditor se podrán tomar las decisiones pertinentes que ella implique. Los usuarios de esta opinión pueden ser internos o externos a la empresa.

### 1.4 EL MÉTODO A USAR EN LA AUDITORIA

Como ya se dijo la Auditoría es la búsqueda de la verdad, por lo tanto, el método que debe utilizar para realizar su examen es sin duda el método científico. El enfoque científico es un método sistemático de análisis que ayuda a la interpretación y síntesis de aspectos que necesitan ser investigados. Tanto la investigación como el análisis abarcan un examen escudriñador de la lógica involucrada, las necesidades y justificación de la actividad que se investiga.

La evaluación científica involucra un proceso de medición y comprobación de los principios y prácticas reconocidas y en las cuales se busca si es o no el mejor plan, política, sistema o procedimiento. Obtenida la información necesaria, se evaluará, a efecto de hacer las sugerencias necesarias a la dirección.

La auditoría utiliza el método deductivo- inductivo, pues realiza el examen y evaluación de los hechos empresariales objetos de estudio partiendo de un conocimiento general

de los mismos, para luego dividirlos en unidades menores que permitan una mejor aproximación a la realidad que los originó para luego mediante un proceso de síntesis emitir una opinión profesional. Todo este proceso requiere de que el auditor utilice una serie de pasos realizados en forma sistemática, ordenada y lógica que permita luego realizar una crítica objetiva del hecho o área examinada.

#### 1.4.1 MÉTODO DEDUCTIVO

El método deductivo consiste en derivar aspectos particulares de lo general, leyes axiomas, teorías, normas etc. en otras palabras es ir de lo universal a lo específico o particular.

Para aplicar el método deductivo a la auditoría se necesita:

- Formulación de objetivos generales o específicos del examen a realizar
- Una declaración de las normas de auditoria generalmente aceptadas y principios de contabilidad de general aceptación.
- Un conjunto de procedimientos para guiar el proceso del examen
- Aplicación de normas generales a situaciones específicas
- Formulación de un juicio sobre el sistema examinado tomado en conjunto

#### 1.4.2 MÉTODO INDUCTIVO

El método inductivo al contrario del deductivo se parte de fenómenos particulares con incidencia tal que constituyen un axioma, ley, norma, teoría, es decir parte de lo particular y va hacia lo universal.

Desde el punto de vista de la auditoría, se descompone el sistema a estudiar en las mínimas unidades de estudio, efectuándose el examen de estas partes mínimas (particulares) para luego mediante un proceso de síntesis se recompone el todo descompuesto y se emite una opinión sobre el sistema tomado en conjunto.

Estos dos métodos se combinan en forma armónica no excluyente. De esta manera, en forma esquemática se pueden plantear así las fases generales a seguir en una auditoría:

- Conocimiento general de la organización
- Establecimiento de los objetivos generales del examen
- Evaluación del Control Interno
- Determinación de las áreas sujetas a examen
- Conocimiento específico de cada área a examinar
- Determinación de los objetivos específicos del examen de cada área
- Determinación de los procedimientos de auditoría
- Elaboración de papeles de trabajo
- Obtención y análisis de evidencias
- Informe de auditoría y recomendaciones



## RESUMEN

Se puede resumir la conceptualización moderna de la Auditoría así:

a.- La Auditoría es un examen de un sistema de información.

b.- Para garantizar la imparcialidad de los resultados del examen, este debe ser realizado por una persona diferente del elaborador de la información y el usuario

c.- El examen es realizado en forma crítica, sistemática y detallada

d.- El propósito del examen es determinar la autenticidad, integridad y calidad de la información que produce el sistema

e.- Para evaluar y valorar el sistema de información se deben poseer conocimientos profundos de la estructura y funcionamiento de la entidad auditada, del medio ambiente y las normas legales que la rigen

f.- La opinión del auditor es emitida de manera independiente

g.- El examen requiere de la utilización de técnicas profesionales determinadas

**ACTIVIDADES  
Y LECTURAS  
COMPLEMENTARIAS**

1. Investigue el concepto de Auditoría de tres autores diferentes a los citados en la Unidad
2. Elabore un concepto propio de Auditoría en el cual integre los conceptos investigados.
3. En sus propias palabras y de acuerdo al concepto elaborado, planteé los objetivos de la Auditoría
4. Analice su propio concepto de Auditoría y con un sentido crítico compárelo con el construido en la unidad y evalúe cuál es más universal.

**AUTOEVALUACION****1. - Auditoría es:**

- a.- La evaluación crítica de un sistema de Información
- b.- Un dictamen sobre los Estados Financieros
- c.- Una forma de criticar la administración
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

**2. - La Auditoría da autenticidad a:**

- a.- La gestión de la administración
- b.- Los hechos económicos de una entidad
- c.- Al profesional que la realiza
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

**3. - El objetivo principal de la Auditoría**

- a.- Descubrir ladrones
- b.- Poner en evidencia la mala administración
- c.- Emitir un diagnóstico sobre un sistema de información
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

**4. - Para realizar el examen el auditor debe:**

- a.- Conocer la estructura y funcionamiento del Ente
- b.- Conocer el medio en que se mueve el Ente
- c.- Conocer la normatividad legal del Ente
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

**5. - El método que utiliza la Auditoría es:**

- a.- Método científico
- b.- No existe un método específico
- c.- Método de ensayo-error
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. a.- La evaluación crítica de un sistema de Información
2. b.- Los hechos económicos de una entidad: Se puede afirmar que la Auditoría implica una "*búsqueda de la verdad*" de los hechos económicos producidos por una Entidad, los cuales afectan sus sistemas de información para darles autenticidad.
3. c.- Emitir un diagnóstico sobre un sistema de información: El objetivo principal de una Auditoría es la emisión de un diagnóstico sobre un sistema de información empresarial.
4. d.- Todas las anteriores: Para realizar el examen de Auditoría, se requiere que el auditor tenga un gran conocimiento sobre la estructura y el funcionamiento de la unidad económica sujeta al análisis, no sólo en su parte interna sino en el medio ambiente en la cual ella se desarrolla así como de la normatividad legal a la cual está sujeta.
5. a.- Método científico: La Auditoría es la búsqueda de la verdad, por lo tanto, el método que debe utilizar para realizar su examen es sin duda el método científico.

Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.

U N I D A D   D O S

## CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

## I N T R O D U C C I O N

En la presente unidad se establecen las formas de clasificar la Auditoría de acuerdo al modo de ejercer la misma y de acuerdo al área objeto de examen.

En cuanto al modo de ejercer la auditoría se establece la clasificación de la Auditoría en Externa e Interna y se plantean las principales diferencias entre una y otra.

En cuanto a la clasificación de acuerdo al área sujeta a examen, se describen las diferentes clases de auditorías de uso común desde este enfoque: Auditoría Financiera, Auditoría Administrativa, Auditoría Operacional, Auditoría Informática.

## OBJETIVOS

### OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

**Explicar las diferentes clases de Auditoría**

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad y haber realizado las actividades y lecturas complementarias el alumno será capaz de:

- **Clasificar las auditorías por su modo**
- **Diferenciar la Auditoría Interna de la Externa**
- **Clasificar las auditorías por su objeto**
- **Conceptualizar cada una de la auditorías**

## 2. CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

Las funciones del Contador Público se han extendido hasta exceder el concepto de la auditoría independiente. El trabajo del Contador Público comprende actualmente servicios de asesoramiento a la gerencia y servicios financieros y funcionales, hasta llegar al examen de la dirección interna moderna, la inspección de los registros contables compilados mecánicamente, la clasificación y evaluación integral de datos y sus documentos afines y al uso de estadísticas en la selección y análisis de muestra de auditoría.

De acuerdo a la conceptualización moderna construida en la Unidad anterior, se puede llegar a afirmar que la auditoría es una sola y que esta puede clasificarse teniendo como referencia la manera de ejercerla y el área o sistema de información sujeta a examen.

### 2.1 CLASIFICACIÓN POR EL MODO DE EJERCER LA AUDITORIA

Si tenemos en cuenta la manera como se ejerce la Auditoría, esta puede clasificarse en Externa e Interna.

#### 2.1.1 AUDITORÍA EXTERNA

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

La Auditoría Externa examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero las empresas generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente para otorgarle validez ante los usuarios del producto



de este, por lo cual tradicionalmente se ha asociado el término Auditoría Externa a Auditoría de Estados Financieros, lo cual como se observa no es totalmente equivalente, pues puede existir Auditoría Externa del Sistema de Información Tributario, Auditoría Externa del Sistema de Información Administrativo, Auditoría Externa del Sistema de Información Automático etc.

La Auditoría Externa es entonces el examen crítico y sistemático de:

- La dirección interna.
- Estados, expedientes y operaciones administrativas y contables preparadas anticipadamente por la gerencia, y
- Los demás expedientes y documentos financieros y jurídicos de una organización.

Para :

- Emitir una opinión profesional independiente
- Dar Fe pública sobre la razonabilidad de la información examinada
- Validar ante terceros la información producida por la empresa y
- Formular recomendaciones y sugerencias

La Auditoría Externa o Independiente tiene por objeto averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sistemas de la organización. Una Auditoría Externa se lleva a cabo cuando se tiene la intención de publicar el producto del sistema de información examinado con el fin de acompañar al mismo una opinión independiente que le dé autenticidad y permita a los usuarios de dicha información tomar decisiones confiando en las declaraciones del auditor.

Una auditoría debe hacerla una persona o firma independiente de capacidad profesional reconocidas, en Colombia de acuerdo a la Ley 43 de 1990 esta función está solamente reservada a los profesionales de la Contaduría Pública. Esta persona o firma debe ser capaz de ofrecer una opinión imparcial y profesionalmente experta a cerca de los resultados de auditoría, basándose en el hecho de que su opinión ha de acompañar el informe presentado al término del examen y concediendo que pueda expresarse una opinión basada en la veracidad de los documentos y de los estados financieros y en que no se imponga restricciones al auditor en su trabajo de investigación.

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

*Auditor externo- Donde sea apropiado se utilizan los términos "auditor externo" y "auditoría externa" para distinguir el auditor externo de un auditor interno, y distinguir la auditoría externa de las actividades de auditoría interna. [IMCP,1998]*

## 2.1.2 AUDITORÍA INTERNA

La auditoría Interna es el examen crítico y sistemático de los sistemas de control de una unidad económica, realizado por un profesional con vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir informes y formular sugerencias para el mejoramiento de los mismos. Estos informes son de circulación interna y no tienen trascendencia a los terceros pues no se producen bajo la figura de la Fe Pública.

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

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

*Auditoría Interna- Auditoría interna es una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de control contables e internos. .*  
[IMCP,1998]

### 2.1.3 DIFERENCIAS ENTRE AUDITORÍA INTERNA Y EXTERNA

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

- En la Auditoría Interna existe un vínculo laboral entre el auditor y la empresa, mientras que en la Auditoría Externa la relación es de tipo civil.
- En la Auditoría Interna el diagnóstico del auditor, esta destinado para la empresa; en el caso de la Auditoría Externa este dictamen se destina generalmente para terceras personas ajenas a la empresa.

- ❑ La Auditoría Interna está inhabilitada para dar Fe Pública, debido a su vinculación contractual laboral, mientras la Auditoría Externa tiene la facultad legal de dar Fe Pública.
- ❑ La Auditoría Interna es el control de controles evaluando permanentemente el control interno, la Auditoría Externa evalúa el control interno en forma recurrente.
- ❑ Aunque el auditor interno posee independencia, esta es limitada frente a terceros por su vínculo laboral. En la auditoría externa la independencia es absoluta.
- ❑ Mientras el examen del auditor interno es ipso facto, en el momento, el examen del auditor externo es ex post facto, después de sucedido los hechos.

## 2.2 CLASIFICACIÓN POR EL ÁREA OBJETO DE EXAMEN

De acuerdo al área o sistema de información objeto del examen de auditoría, esta se puede clasificar tomando el nombre del área específica o sistema de información examinado. Es así como se tienen Auditoría Financiera, Auditoría Administrativa, Auditoría Operacional, Auditoría Informática, Auditoría Gubernamental, entre las más conocidas en nuestro país. Pero teniendo en cuenta el desarrollo y evolución de la Auditoría, se puede hablar de otras clases, poco conocidas en Colombia, tales como Auditoría Social, Auditoría Ambiental, Auditoría del Recurso Humano, Auditoría de Mercadeo, Auditoría Médica, etc.

Solamente se discutirán las Auditorías de mayor uso en Colombia, cual no obsta para que se puedan construir conceptualizaciones de las clases no tratadas en la unidad, simplemente realizando inferencias del concepto universal de Auditoría explicado en la Unidad Uno.

### 2.2.1 AUDITORÍA FINANCIERA

La Auditoría Financiera es la más conocida de todas, pues es la requerida por las empresas y es la que ha presentado el máximo desarrollo.

#### 2.2.1.1 Concepto

Siguiendo el concepto construido en la Unidad Uno, se puede también construir el concepto de Auditoría Financiera, pues solamente se requiere aplicar el concepto universal a este caso particular, en el cual se hace específica el área sujeta a examen, es decir, el sistema de información financiera.

Entonces se puede afirmar que Auditoría Financiera:

*Es aquella que emite un dictamen u opinión profesional en relación con los estados financieros de una unidad económica en una fecha determinada y sobre el resultado de las operaciones y los cambios en la posición financiera cubiertos por el examen la condición indispensable que esta opinión sea expresada por un Contador Público debidamente autorizado para tal fin.*

*El proceso que consiste en el examen crítico, sistemático y representativo del sistema de información financiera de una empresa, realizado con independencia y utilizando técnicas determinadas, con el propósito de emitir una opinión profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros de la unidad económica en una fecha determinada y sobre el resultado de las operaciones, cambios en el patrimonio, flujos de efectivo y los cambios en la posición financiera, que permitan la adecuada toma de decisiones y brindar recomendaciones que mejoren el sistema.*

La opinión de Contador Público en la Auditoría Financiera está fundamentada en lo siguiente:

- ❑ Que el balance presenta razonablemente la situación financiera de la empresa en la fecha del examen y el resultado de las operaciones en un período determinado,
- ❑ Que los estados financieros básicos están presentados de acuerdo con principios de contabilidad de general aceptación y normas legales vigentes en Colombia,
- ❑ Que tales principios han sido aplicados consistentemente por la empresa de un período a otro.

### 2.2.1.2 Usuarios de la información financiera

La gestión de una empresa moderna, lucrativa o no lucrativa, debe considerar que esta es un sistema conformado por una serie de "*agentes económicos y sociales*" que persiguen objetivos individuales integrados en el logro de un objetivo común compatible con dichos objetivos. Estos agentes económicos se ubican en el ambiente interno y externo de la empresa y sus intereses aunque disímiles son derivados de la interrelación mutua con la empresa así:

AGENTE ECONÓMICO Y SOCIAL	OBJETIVO
Propietarios	Aumento de Utilidades
Trabajadores	Aumento de sus remuneraciones
Directivos	Uso óptimo de recursos
Clientes	Precios justos
Proveedores	Pagos oportunos
Consumidores	Calidad del producto
Estado	Cumplimiento tributario
Comunidad local	Aumento de empleo

La lista anterior no es exhaustiva, pero sirve de ejemplo para observar los diferentes intereses de cada uno de los agentes involucrados en el proceso económico de cada empresa, los cuales en muchos casos pueden ser opuesto, pero que conviven en una forma casi armónica, pues la empresa los ha unido en una "*coalición de intereses*" en busca de un fin común.

Si un administrador piensa que su único propósito es la obtención del excedente de las ventas sobre los costos y gastos, solamente estará atendiendo los intereses de uno de los Agentes, los propietarios, y desconocerá de plano los restantes integrantes de esta coalición. Los agentes económicos y sociales son los que pueden tomar decisiones basados en los estados financieros.

El objetivo de la contabilidad es proporcionar información financiera de la organización a personas naturales y entidades jurídicas interesadas en sus resultados operacionales y en su situación económica. Los administradores de la empresa, los accionistas, el gobierno, las entidades crediticias, los proveedores y los empleados requieren constantemente información financiera de la organización.

La contabilidad suministra información a los administradores para desarrollar sus funciones de planeación, control y toma de decisiones. Los inversionistas requieren información financiera con el fin de determinar el rendimiento de su capital invertido. Los empleados y organizaciones sindicales necesitan información contable para fundamentar sus peticiones laborales y lograr acuerdos con su patrón. El gobierno usa la información contable para determinar el monto de los impuestos de renta y complementarios y otros atributos. Los acreedores y entidades crediticias solicitan a la empresa información financiera con el fin de determinar su capacidad de pago y decidir la autorización de un préstamo.

#### **USUARIOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

*Los estados financieros proporcionan información empleada por diversos usuarios, especialmente accionistas y acreedores (actuales y potenciales) y empleados. Otras categorías importantes de usuarios incluyen proveedores, clientes, sindicatos, analistas financieros, estadísticos, economistas y autoridades fiscales y reglamentadoras.*

*Los usuarios de los estados financieros los requieren como parte de la información necesaria, entre otros fines, para hacer revelaciones y tomar decisiones financieras. No pueden formarse criterios confiables sobre estos asuntos a menos que los estados financieros revelen claramente las políticas significativas de contabilidad al prepararlos. [IMCP,1994]*

### **2.2.1.3 Objetivos de la Auditoría Financiera**

El objetivo principal es opinar si los estados financieros de una empresa presentan, o no razonablemente la situación financiera, el resultado de sus operaciones, y los cambios de su posición financiera.

El Comité Técnico de la Contaduría Pública en su Declaración Profesional No. 7 plantea la siguiente definición y objetivos de la auditoría financiera:

*La auditoría financiera tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee. El informe o dictamen que presenta el contador público independiente otorga fe pública a la confiabilidad de los estados financieros y por consiguiente, de la credibilidad de la gerencia que los preparó. [CTCP,1999]*

Para cumplir lo anterior, el trabajo de auditoría implica, como finalidad inmediata proporcionar al propio auditor los elementos de juicio y de convicción que le permiten sustentar de una manera objetiva su dictamen. Esto conduce a que en cada caso determine, según las circunstancias, las pruebas que necesita para cumplir profesionalmente su trabajo.

La Auditoría Financiera se efectúa en forma externa, por su amplia utilidad de validar la información financiera frente a terceros, pero esto no implica que no pueda efectuarse en forma interna, aunque esto no es usual por lo restringido de su uso.

#### *Objetivo de una auditoría*

*2. El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor, expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son "dar una visión verdadera y justa" o "presentar razonablemente, respecto de lo sustancial", que son términos equivalentes. [CTCP,1999]*

## 2.2.2 AUDITORÍA DE GESTIÓN

La Auditoría de Gestión aunque no tan desarrollada como la Financiera, es si se quiere de igual o mayor importancia que esta última, pues sus efectos tienen consecuencias que mejoran en forma apreciable el desempeño de la organización. La denominación auditoría de gestión funde en una, dos clasificaciones que tradicionalmente se tenían: auditoría administrativa y auditoría operacional.

### 2.2.2.1 Concepto

Para entender el concepto de auditoría de gestión es necesario conocer los conceptos tradicionales de auditoría administrativa y auditoría operacional que fueron reemplazados por este último.

William P. Leonard presenta la siguiente definición de Auditoría administrativa:

*La Auditoría administrativa puede definirse como el examen comprensivo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa de una institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales. [Leonard, 1999]*

Joaquín Rodríguez Valencia plantea una definición de Auditoría Operacional así:

*Se define como una técnica para evaluar sistemáticamente la efectividad de una función o una unidad con referencia a normas de la empresa, utilizando personal especializado en el área de estudio, con el objeto de asegurar a la administración que sus objetivos se cumplan, y determinar qué condiciones pueden mejorarse. [Rodríguez, 1980]*

Los dos anteriores conceptos se han venido manejando de manera tal que se hacía una diferenciación entre auditoría administrativa y auditoría operacional, cuando en la

realidad eran dos nombres para un mismo proceso, pues en la práctica no existían diferencias notables entre una y otra "*Una auditoría operativa involucra el estudio sistemático de las actividades operativas de una organización en relación con objetivos específicos. También se le conoce como auditoría administrativa o auditoría de resultados.*" [Kell,1999]. En Colombia, la modernización del Control Fiscal realizado por la constitución de 1991 y el funcionamiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, hicieron que se acuñara la moderna denominación de auditoría de gestión para reemplazar las antiguas auditoría administrativa y auditoría operacional.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su Declaración Profesional No. 7 presenta la siguiente definición de Auditoría de Gestión:

*La auditoría de gestión es el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el Ente.* [CTCP,1999]

Sin embargo siguiendo el mismo método para realizar los conceptos de Auditoría es posible afirmar que auditoría de gestión es:

*El proceso que consiste en el examen crítico, sistemático y detallado del sistema de información de gestión de un ente, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la eficacia eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad del mismo.*

El concepto de auditoría de gestión, con su preocupación de control operativo, es el puente, y a veces el catalizador entre una auditoría financiera tradicional, y un método de servicios administrativos para solucionar el problema de un tiempo. Constituye un ingrediente necesario en la plena implantación de la auditoría integral.

Los programas de auditoría de gestión específicos para cada área funcional mayor, proporciona al auditor una guía con respecto a los tipos de controles, condiciones y circunstancias que probablemente logre encontrar. Igualmente, presentan preguntas específicas para hacer resaltar elementos de control significativos. En éste generalizado enfoque, el auditor se siente comprometido para revisar y evaluar los controles operacionales haciendo notar que el objetivo primario de la auditoría de gestión, es dar relevancia a aquellas áreas en donde haya reducción de costos, las mejoras en operación, o la mayor productividad, pueden lograrse mediante la introducción de modificaciones en los controles administrativos y operacionales, o en los instructivos de políticas, o por la acción correctiva correspondiente.

La ventaja de ver a la empresa como una totalidad permite al auditor ofrecer sugerencias constructivas, y recomendaciones a un cliente para mejorar la productividad global de la compañía. Es así como la implantación con éxito de la auditoría de gestión puede representar un aporte valioso a las relaciones del cliente.

### 2.2.3.2 Procedimientos

La auditoría de gestión consiste en las revisiones y evaluación de dos elementos mayores de la administración:

- Política de la corporación. Determinación de la existencia, lo adecuado y comprensivo de la política así como el significado de sus instructivos como

elementos de control en áreas funcionales. Valorización de los efectos de la ausencia de políticas; o recomendaciones para la adopción o modificación de los instructivos formalizados.

- **Controles administrativos.** Determinación de la existencia, y lo adecuado de controles administrativos u operacionales como tales, y como respaldo a los objetivos de productividad de la gerencia; el grado de cumplimiento en las áreas de funcionabilidad mayor; y la coordinación de controles de operación con los instructivos de la política de la corporación. Evaluación de los efectos de la acción de controles administrativos u operacionales en áreas significativas, y recomendaciones para la adopción o modificación de tales controles.

La índole y función de los controles administrativos u operacionales, por lo tanto, para el efectivo control administrativo son fundamentales, ellos representan procedimientos, rutinas, y otros requisitos obligatorios, o lineamientos específicos, que indican cómo y por qué medio debe de ejercerse o canalizarse la auditoría operativa.

También puede tomar la forma de documentos o informe que actúen como controles de sí mismos, o que están diseñados como medida de la efectividad como funcionan otros controles operacionales. Desde un punto de vista funcional, son los medios de implantar los objetivos de políticas de una corporación. A la inversa, la ausencia de instructivos de política vital, o de controles operacionales efectivos en áreas funcionales significativas puede ejercer un enorme efecto adverso en la productividad global.

Al iniciar una auditoría de gestión, el auditor prepara datos importantes que le sirven como antecedentes respecto al cliente, entre los cuales se tiene las utilidades históricas, recuperación sobre inversión, clases de productos usuales de distribución, características mercantiles inusitadas en el ramo del mercado, el volumen aproximado de ventas anuales, el activo y la influencia de pedidos a la orden o contratos para la diferencia sobre la planeación y operaciones generales. Estos datos pueden suplir con inspecciones a las plantas y otros servicios, a fin de evaluar las condiciones físicas, y localizar indicios de posibles áreas de problemas.

El auditor también puede aplicar técnicas de análisis financiero para estadísticas de operación, que también puede sugerir áreas de problemas, o condiciones que influyen una recuperación desfavorable sobre la inversión, o estadística de operación adversa.

#### **2.2.2.2 Objetivos de la Auditoría de Gestión**

El objetivo primordial de la auditoría de gestión consiste en descubrir deficiencias o irregularidades en algunas de las partes de la empresa y apuntar sus probables remedios. La finalidad es ayudar a la dirección a lograr la administración más eficaz. Su intención es examinar y valorar los métodos y desempeño en todas las áreas. Los factores de la evaluación abarcan el panorama económico, la adecuada utilización de personal y equipo y los sistemas de funcionamiento satisfactorios.

En la auditoría de gestión se realizan estudios para determinar deficiencias causantes de dificultades, sean actuales o en potencia, las irregularidades, embotellamientos, descuidos, pérdidas innecesarias, actuaciones equivocadas, deficiente colaboración fricciones entre ejecutivos y una falta general de conocimientos o desdén de lo que es una buena organización. Suele ocurrir a menudo que se produzcan pérdidas por



prolongados espacios de tiempo, lo cual, a semejanza de las enfermedades crónicas, hace que vaya empeorando la situación debido a la falta de vigilancia.

Por medio de los trabajos que realiza el auditor administrativo, éste se encuentra en posición de determinar y poner en evidencia las fallas y métodos defectuosos operacionales en el desempeño. Respecto de las necesidades específicas de la dirección en cuanto a la planeación, y realización de los objetivos de la organización.

La responsabilidad del auditor consiste en ayudar y respaldar a la dirección en la determinación de las áreas en que pueda llevarse a cabo valiosas economías e implantarse mejores técnicas administrativas. Enseguida de una investigación definida y donde quieran que surjan aspectos o circunstancias susceptibles de remedio o mejoría, es obligación del auditor examinar con mirada crítica y valorar toda solución que parezca conveniente.

La revisión de los métodos y desempeños administrativos, comprende un examen de los objetivos, políticas, procedimientos, delegación de responsabilidades, normas y realizaciones. La eficiencia operativa de la función o área sometida a estudio, puede determinarse mediante una comparación de las condiciones vigentes, con las requeridas por los planes, políticas etc.

La Declaración Profesional No. 7 determina como objetivos principales de la auditoría de gestión los siguientes:

- ❑ Determinar lo adecuado de la organización de la entidad
- ❑ Verificar la existencia de objetivos y planes coherentes y realistas
- ❑ Vigilar la existencia de políticas adecuadas y el cumplimiento de las mismas
- ❑ Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles establecidos
- ❑ Verificar la existencia de métodos o procedimientos adecuados de operación y la eficiencia de los mismos
- ❑ Comprobar la utilización adecuada de los recursos.

### 2.2.2.3 Alcance de las actividades

La auditoría de gestión puede ser de una función específica, un departamento o grupo de departamentos, una división o grupo de divisiones o de la empresa en su totalidad. Algunas auditorías abarcan una combinación de dos o más áreas.

Por ejemplo, en el estudio del procedimiento de pedidos recibidos por el departamento de ventas, la investigación puede incluir en dicho departamento las diversas rutinas observadas para el procesamiento o trámite de la papelería y en el departamento de contabilidad, el procedimiento y cualidades del personal que aprueba el crédito del cliente.

El campo de estudio puede abarcar la economía de la producción, incluyendo elementos tales como: especialización, simplificación, estandarización, diversificación, expansión, contracción e integración; también podría incluir los factores de producción.

Por otra parte como en las áreas de examen entre otras, podrían comprender un estudio y evaluación de los métodos para pronosticar: programación del producto, costos de proyectos de ingeniería, estimación de los precios, comunicaciones, equipos y aplicaciones del procesamiento de datos, eficiencia administrativa, etc. Los elementos en los métodos de administración y operación que exigen una constante vigilancia, análisis, y evaluación son los siguientes: planes y objetivos, estructura orgánica,

políticas y prácticas, sistemas y procedimientos, métodos de control, formas de operación y recursos materiales y humanos.

La Declaración Profesional No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública ya citado plantea como áreas principales que integran una organización objeto de la auditoría de gestión las siguientes:

**Auditoría de la gestión del sistema global de la empresa:**

- Evaluación de la posición competitiva
- Evaluación de la estructura organizativa
- Balance Social
- Evaluación del proceso de la dirección estratégica
- Evaluación de los cuadros directivos

**Auditoría de la gestión del sistema comercial:**

- Análisis de la estrategia comercial
- Oferta de bienes y servicios
- Sistema de distribución física
- Política de precios
- Función publicitaria
- Función de ventas
- Promoción de ventas

**Auditoría de la gestión del sistema financiero:**

- Capital de trabajo
- Inversiones
- Financiación a largo plazo
- Planificación Financiera
- Área internacional

**Auditoría de la gestión del sistema de producción:**

- Diseño del sistema
- Programación de la producción
- Control de calidad
- Almacén e inventarios
- Productividad técnica y económica
- Diseño y desarrollo de productos

**Auditoría de la gestión del sistema de recursos humanos:**

- Productividad
- Clima laboral
- Políticas de promoción e incentivos
- Políticas de selección y formación
- Diseño de tareas y puestos de trabajo

Auditoría de la gestión del sistemas administrativos:

- ❑ Análisis de proyectos y programas
- ❑ Auditoría de la función de procesamiento de datos
- ❑ Auditoría de procedimientos administrativos y formas de control interno en las áreas funcionales

### 2.2.3 AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

La auditoría de cumplimiento es la que hasta la vigencia de la anterior Constitución, venía ejecutando la Contraloría General de la República, y que consistía en el simple control numérico legal de las operaciones de los entes estatales en sus diferentes niveles. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su Declaración Profesional No. 7 define así la Auditoría de Cumplimiento:

*La auditoría de cumplimiento consiste en la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables. [CTCP,1999]*

#### *Auditoría de cumplimiento*

*Este tipo de auditoría comprende una revisión de ciertas actividades financieras u operativas de una entidad con el fin de determinar si se encuentran de conformidad con condiciones, reglas o reglamentos especificados. [Kell,1999]*

### AUDITORÍA DE CONTROL INTERNO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública establece la auditoría de control interno como una auditoría separada de las restantes auditorías, pero a nuestro juicio esta se encuentra implícita en toda auditoría, pues las normas de auditoría de general aceptación obligan a realizar una evaluación del control interno. En la Declaración Profesional No. 7 del Consejo Técnico no se define la auditoría de control interno, pero el presidente del mismo cuando se expidió la Declaración Profesional, Yanel Blanco Luna la define en su libro "Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral" de la siguiente manera:

*La auditoría de control interno es la evaluación de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad, con el propósito de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se les puede otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos. Esta evaluación tendrá el alcance necesario para dictaminar sobre el control interno y por tanto, no se limita a determinar el grado de confianza que pueda conferírsele para otros propósitos. [Blanco,1998]*

## 2.2.4 AUDITORÍA INTEGRAL

La auditoría integral se ha desarrollado en los países industrializados, especialmente en el Canadá, teniendo una gran aplicación en el ámbito del control gubernamental. En sí la auditoría integral no es más que la integración de la auditoría financiera con la auditoría de gestión, la auditoría de control interno y la auditoría de cumplimiento.

### 2.2.5.1 Concepto

La integración de estos cuatro tipos de auditoría implica que examen se debe realizar sobre cuatro grandes sistemas de información de la organización: sistema de información financiera, sistema de información de gestión, sistema de información de control interno y sistema de información legal. El concepto de auditoría integral realmente no es nuevo en nuestro país y por el contrario es si se quiere el más antiguo, pues si se considera la figura de la institución de la Revisaría Fiscal, ésta cumple con los requerimientos de una auditoría integral, pues en esencia el Revisor Fiscal debe examinar los cuatro grandes sistemas objeto de examen por esta última.

Por lo dicho anteriormente se podría construir el siguiente concepto de auditoría integral:

*Auditoría integral es proceso que consiste en el examen crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiero, de gestión de control interno y legal de una organización, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos y el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de la misma.*

## 2.2.5 AUDITORÍA INFORMÁTICA

La Auditoría Informática es de reciente desarrollo y su aparición se debe a la creciente automatización de la información en todos los niveles de las organizaciones.

### 2.2.4.1 Concepto

La Auditoría Informática ha sido erróneamente denominada Auditoría de Sistemas, por el hecho que vulgarmente se considera la palabra "sistemas" como sinónimo de "computador". Pero a lo largo de lo desarrollado hasta el momento, ha quedado claro que toda Auditoría es de sistemas, pues su objeto son los sistemas de información.

José Antonio Echenique conceptualiza así la Auditoría en Informática:

*Auditoría en Informática es la revisión y evaluación de los controles, sistemas, procedimientos de informática, de los equipos de cómputo, su utilización, eficiencia y seguridad, de la organización que participan en el*

*procesamiento de la información, a fin de que por medio del señalamiento de cursos alternativos se logre una utilización más eficiente y segura de la información que servirá para la adecuada toma de decisiones*

*Es el examen crítico y sistemático que hace un Contador Público para evaluar el sistema de procesamiento electrónico de datos y sus resultados, el cual, le ofrece al auditor las oportunidades de llevar a cabo un trabajo más selectivo y de mayor penetración sobre las actividades, procedimientos que involucran un gran número de transacciones. [Echenique,1990]*

Se puede construir entonces el siguiente concepto de auditoría informática:

*El proceso que consiste en el examen crítico, sistemático y detallado del sistema de información automático de un ente, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la eficacia eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos informáticos y los controles de seguridad de los mismos, para la toma de decisiones que permitan el mejoramiento de los procesos de información automática y de la productividad de estos..*

El examen de los objetivos de la auditoría, sus normas, procedimientos y sus relaciones con el concepto de la existencia y evaluación, nos lleva a la conclusión de que el papel del computador afecta significativamente las técnicas a aplicar. Mediante una revisión adecuada del sistema de procesamiento electrónico de datos del cliente, y el uso de formatos bien diseñados para su captura, el auditor puede lograr un mejor conocimiento de los procedimientos para control del cliente.

Recreando programas de auditoría por computador, el auditor cubre una actividad más grande de la utilidad mercantil tanto financiera como operacional; y puede utilizar recursos para analizar y evaluar campos de problemas de evaluación en las operaciones del cliente. Tal método incrementa su aptitud para remitir óptimos servicios a los mismos. La evaluación de un sistema informático, estriba primero en la revisión del mismo para obtener un conocimiento de como se dice que funciona, y ponerlo a prueba para acumular evidencias que demuestren como es el funcionamiento en la realidad.

Al evaluar la información automática, el auditor debe revisar varios documentos, como diagramas de flujo y documentos de programación, para lograr un mejor entendimiento del sistema y los controles que se diseñaron en él. En el sistema de procesamiento electrónico de datos, el auditor probablemente, encuentre nuevos controles, algunos de ellos necesarios para la automatización del proceso, y algunos que sustituyen aquellos que en los métodos manuales se basaron en juicios humanos y la división de labores. Muchos de los controles en ambientes informáticos, pueden combinarse en los programas de computadoras con en el proceso manual.

Para ayudar en la revisión de los sistemas de procesamiento de datos y los controles internos, en ocasiones de suma utilidad los cuestionarios para obtener información respecto al sistema. Una vez obtenida la información, el auditor debe proceder a obtener evidencias de la existencia y efectividad de los procedimientos para él.

- Una parte significativa del sistema de control interno está comprendida en el programa de la computadora.

- ❑ Existen baches en la ruta de auditoría, haciendo difícil e poco práctico obtener resultados o verificar cálculos. Esta situación es posible tanto en aplicaciones sencillas, como en sistemas integrados complejos.
- ❑ El volumen de registros que quizás sea más económico y efectivo usar métodos de datos de prueba, en vez de métodos de prueba manual.

## 2.2.6 AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La Auditoría Gubernamental, Auditoría Fiscal o como constitucionalmente se le conoce, Control Fiscal, no es nueva en nuestro país, pero solamente en la última década se le ha prestado atención para modernizarla y lograr que cumpla sus objetivos.

### 2.2.5.1 Concepto

Tradicionalmente la Auditoría Gubernamental se caracterizó por una simple revisión del cumplimiento de las normas legales que rigen la actuación de los funcionarios del Estado. Esto ha originado que la gestión estatal sea ineficiente aunque muy cumplidora de la normatividad vigente.

Es un lugar común afirmar que el peor administrador es el Estado y que la vigilancia a cargo de la Contraloría General de la República o de las Contralorías Departamentales o Municipales no tiene ningún tipo de resultado para evitarlo. Sin embargo la nueva Constitución Política de Colombia trata de cambiar esta situación, pues establece que la función pública del Control Fiscal, se ejercerá en forma posterior y selectiva y faculta a la Contraloría General de la República para ejercer un control financiero, de gestión y de resultados, lo cual es muy novedoso, pues cambia en forma sustancial el Control Fiscal que supuestamente se había venido ejerciendo.

Aplicando las normas constitucionales y el método utilizado hasta el momento para conceptualizar las diferentes clases de auditorías, la Auditoría Gubernamental sería entonces:

*El proceso que consiste en el examen crítico y sistemático del sistema de gestión fiscal de la administración pública y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación, realizado por las Contralorías General de la República, Departamental o Municipal, con el fin de emitir un dictamen sobre la eficiencia, eficacia y economicidad en el cumplimiento de los objetivos de la entidad estatal sometida a examen, además de la valoración de los costos ambientales de operación del Ente, para así vigilar la gestión pública y proteger a la sociedad.*

### 2.2.5.2 Carácter técnico de las Contralorías

La Contraloría General de la República, así como las Contralorías Departamental y Municipal, han perdido la confianza del público, en razón del alto grado de inmoralidad en la que han incurrido. Esta inmoralidad surge desde el mismo instante del nombramiento de cada Contralor, pues este es presionado por sus nominadores para el establecimiento de un fortín burocrático en las dependencias del Control Fiscal, con lo cual se desvirtúa la misión del organismo, pues este se convierte en una oficina alimentadora del clientelismo y en una fuente de poder político de gran envergadura.

Sin embargo, la nueva constitución trató de remediar esta anomalía introduciendo cambios sustanciales que hacían aparecer el nombramiento de los contralores con un carácter más técnico que político, al establecer que estos serían nominados por la Cámara, Asambleas y Concejos de ternas suministradas por la Rama Jurisdiccional, pero la realidad ha sido que todos los contralores desde la nueva Constitución han sido políticos, pues esta rama del poder público está totalmente influenciada por la clase política. Sin embargo, no se puede perder la esperanza de que en el futuro las nominación se realice sin influencia de la política electorera para que así la Contraloría se convierta en una verdadera entidad de carácter técnico como lo reza el texto constitucional.

Los principales cambios pueden resumirse así:

- ❑ La función pública del Control Fiscal, a similitud de la Auditoría Financiera de tipo externo, se ejercerá en forma posterior y selectiva, terminando con el auditaje de cumplimiento de normas continuado, lo cual impide así la co-administración de los funcionarios de Contraloría y agiliza los trámites burocráticos.
- ❑ Las entidades estatales se obligan a crear sus propios organismos de Control Fiscal Interno, dependientes de la respectiva administración, cuya calidad y eficiencia serán evaluados por la Contraloría.
- ❑ El auditaje de Contraloría se realizará evaluando el sistema financiero, el sistema de gestión y los resultados de cada entidad, y no vigilando como hasta ahora el cumplimiento o no de normas legales. Se incluye además la valoración de los costos ambientales, lo cual es un gran avance para la protección de la sociedad.
- ❑ El Contralor General de la República queda obligado a presentar al Congreso anualmente un informe sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente, implicando que deberá crear el Estado un sistema de información ecológico, para ser evaluado por la Contraloría.
- ❑ Se plantea la privatización del Control Fiscal por medio de firmas de auditoría nacionales, ampliándose el campo de ejercicio profesional para los Contadores Públicos.
- ❑ Se modifica la elección de los Contralores para mejorar la independencia de los mismos, pues su nombramiento se realizará de ternas enviadas por la Rama Jurisdiccional. Aunque la intención de los constituyentes es loable, su ejecución práctica no está del todo exenta de los vicios que trata de combatir.
- ❑ Se prohíbe expresamente a los electores de los Contralores, recomendar personal y políticamente a los empleados de la Contraloría respectiva.
- ❑ Los empleos de las Contralorías serán provistos por concurso público y la ley determinará su régimen especial de carrera administrativa.

## RESUMEN

Se puede resumir la clasificación de la Auditoría así:

a.- La Auditoría se puede clasificar por su modo de ejercicio o por el área de examen

b.- Por el modo de ejercicio se clasifica en Auditoría Externa y Auditoría Interna.

c.- La Auditoría Externa es ejercida por un Contador Público independiente, el cual valida la información sujeta a examen ante terceros

d.- La Auditoría Interna se ejerce por personal vinculado laboralmente y su informe solo circula internamente en la empresa

e.- La Auditoría de acuerdo al área objeto de examen toma el nombre del sistema de información examinado y puede ser clasificada en Auditoría Financiera, Auditoría Administrativa, Auditoría Operacional, Auditoría en Informática, Auditoría Gubernamental, Auditoría Social, del Recurso Humano, Auditoría Ambiental, Auditoría Forense etc.



## ACTIVIDADES Y LECTURAS COMPLEMENTARIAS

1. - Investigue en la empresa que Ud. labora o en una a la cual tenga acceso, que tipo de auditoría se aplica a la misma. Compare las funciones de esta con las estudiadas en la unidad. Analícelas críticamente y obtenga sus conclusiones.
2. - Inquiera en un organismo gubernamental del orden Municipal, Departamental o Nacional, sobre las funciones desempeñadas por las respectivas auditorías hasta antes de la vigencia de la nueva Constitución y las nuevas funciones constitucionales. Critique las diferencias.
3. - Lea en el texto de la Nueva Constitución todo lo relacionado con el Control Fiscal ( Título X ). Analice las bondades de las nuevas normas constitucionales y su aplicabilidad en nuestro país.

## AUTOEVALUACION

1. - La Auditoría se clasifica por su modo de ejercicio en:
  - a.- Auditoría Financiera y Auditoría Administrativa
  - b.- Auditoría Sistemática y Auditoría no Sistemática
  - c.- Auditoría Interna y Auditoría Externa
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
2. - Según el área objeto del examen, la Auditoría se clasifica como:
  - a.- Auditoría Externa y Auditoría Interna
  - b.- Auditoría Externa y Auditoría Operacional
  - c.- Auditoría Interna y Auditoría Financiera
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
3. - La Auditoría Financiera es:
  - a.- El examen del Balance General
  - b.- El examen crítico de la Situación Financiera
  - c.- El examen crítico y sistemático del sistema de información de la Empresa
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
4. - Uno de objetivos principales de la Auditoría Financiera
  - a.- Opinar sobre la razonabilidad de los Estados Financieros
  - b.- Verificar la exactitud de la información financiera
  - c.- Revisar los Estados Financieros
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
5. - La Auditoría de Gestión pretende:
  - a.- Opinar sobre la actuación de la Administración
  - b.- Encontrar deficiencias y sugerir correctivos
  - c.- Colaborar para la administración eficaz de una organización
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores

---

6. - La Auditoría de gestión:

- a.- Se aplica sobre los resultados operacionales
- b.- Es un examen crítico para evaluar el sistema de información de gestión del ente
- c.- Evalúa críticamente el nivel operativo
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

7. - Se puede afirmar que la Auditoría Informática :

- a.- Es el examen crítico de los sistemas
- b.- Es la evaluación de un computador
- c.- Es la evaluación del sistema de información automática
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

8. - La nueva constitución colombiana prevé la defensa del medio ambiente. De acuerdo a lo anterior se deberá establecer un sistema de información que muestre los daños que se produzcan al mismo. La evaluación de este sistema se podría denominar:

- a.- Auditoría Constitucional
- b.- Auditoría Ambiental
- c.- Auditoría de Recursos
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

9. - La Auditoría Gubernamental según la nueva constitución:

- a.- Es una auditoría exclusivamente de normas legales
- b.- Es una auditoría de Gestión y de Resultados
- c.- No puede ser ejercida por entes privados
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

10. - Solamente se podría considerar a la Contraloría como una entidad de carácter técnico sí:

- a.- Los empleos de la misma se proveen por concurso público
- b.- Existe una verdadera carrera administrativa dentro del Ente Fiscalizador
- c.- Los miembros de las corporaciones que eligen Contralor no intervienen en el nombramiento de los empleos de Contraloría
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. c.- Auditoría Interna y Auditoría Externa: Si se tiene en cuenta la manera como se ejerce la Auditoría, esta puede clasificarse en Externa e Interna.
2. e.- Ninguna de las anteriores: De acuerdo al área o sistema de información objeto del examen de auditoría, esta se puede clasificar tomando el nombre del área específica o sistema de información examinado: Auditoría Financiera, Auditoría Administrativa, Auditoría Operacional, Auditoría Informática, Auditoría Gubernamental
3. e.- Ninguna de las anteriores: El examen crítico y sistemático del sistema de información financiero de la Empresa.
4. a.- Opinar sobre la razonabilidad de los Estados Financieros: El objetivo principal es opinar si los estados financieros de una empresa presentan, o no razonablemente la situación financiera, el resultado de sus operaciones, y los cambios de su posición financiera.
5. b.- Todas las anteriores: La auditoría de gestión es el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el Ente.
6. b.- Es un examen crítico para evaluar el grado de eficiencia y eficacia del ente: El examen crítico, sistemático y detallado del sistema de información de gestión de un ente.
7. c.- Es la evaluación del sistema de información automática: El examen crítico, sistemático y detallado del sistema de información automático de un ente.
8. b.- Auditoría Ambiental: Evaluación del sistema de información del medio ambiente.
9. b.- Es una auditoría de Gestión y de Resultados: La función pública del Control Fiscal, se ejercerá en forma posterior y selectiva y faculta a la Contraloría General de la República para ejercer un control financiero, de gestión y de resultados.
- 10.d.- Todas las anteriores: Si los empleos de la misma se proveen por concurso público, existe una verdadera carrera administrativa dentro del Ente Fiscalizador y los miembros de las corporaciones que eligen Contralor no intervienen en el nombramiento de los empleos de Contraloría.

Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.

U N I D A D      T R E S

**LA REVISORÍA FISCAL**

## I N T R O D U C C I O N

La Revisoría Fiscal representa la expresión máxima de la Contaduría Pública en Colombia y se encuentra perfectamente regulada en el Código de Comercio. La Revisoría Fiscal está establecida como el órgano de control y vigilancia de las empresas de cierta envergadura. Dadas sus características especiales que la diferencian de las clases de auditoría estudiadas en la unidad anterior, y la importancia de esta institución para nuestro país, se estudia en forma separada en la presente unidad, para de esta manera determinar el concepto de Revisoría Fiscal la obligatoriedad, incompatibilidades, responsabilidad y la independencia del Revisor Fiscal.

## OBJETIVOS

### OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

**Explicar la Institución de la Revisoría Fiscal en Colombia y su importancia en el desarrollo de la profesión**

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad y haber realizado las actividades y lecturas complementarias el alumno será capaz de:

- **Explicar el concepto de Revisoría Fiscal**
- **Describir los fundamentos legales de la Revisoría Fiscal y sus implicaciones**
- **Diferenciar la Revisoría Fiscal**

## 3. LA REVISORÍA FISCAL

### 3.1 EL CONTROL SOCIETARIO EN AMÉRICA LATINA

Aunque en la mayoría de los países Latinoamericanos se encuentran establecidos órganos de control para las sociedades, se puede afirmar que la Revisoría Fiscal es única y solo existe en Colombia, pues no tiene equivalencia completa con los similares.

Los países de habla hispana han instituido una figura de control societario, proveniente de la legislación francesa denominada "COMISARIO DE CUENTAS", (Commissaire aux Comptes), que toma ciertas características de acuerdo al país como veremos:

En Argentina la figura de control y vigilancia se denomina Síndico y puede ser ejercida por Contador Público o Abogado, en forma personal o en forma plural. Cuando los síndicos son más de uno, la sindicatura toma el nombre de Comisión Fiscalizadora. La sociedad puede establecer un Consejo de Vigilancia pudiéndose reemplazar la Sindicatura por una Auditoría Anual de Estados Financieros contratada por esta última.

En Chile el control y vigilancia de las sociedades anónimas se encuentra a cargo de los Inspectores de Cuentas o de Auditores de acuerdo a circunstancias especiales. Los Inspectores de Cuentas serán preferiblemente Contadores Públicos y pueden ser accionistas. En los eventos que se requieran Auditores, estos deberán ser Contadores Públicos.

En el Ecuador las sociedades anónimas son controladas y vigiladas por el Comisario, quien no tiene que poseer necesariamente la calidad de Contador Público y puede ser accionista de la compañía, los requisitos, funciones y responsabilidades son muy similares al Comisario de México .

En Perú el control y vigilancia de las sociedades anónimas se centra en el Consejo de Vigilancia organismo plural de tres miembros como mínimo y no se requiere la calidad de Contador Público, pues no tiene como función la práctica de una Auditoría Financiera.

En México el control y vigilancia de las sociedades se centraliza en el cargo de Comisario, el cual puede ser ocupado por cualquier persona y no necesariamente un Contador Público, pudiendo ser accionista de la misma sociedad, teniendo como



inhabilidades solamente ser empleado de la sociedad o ser pariente de los administradores. No se exige que el cargo sea personal ni se prohíbe la delegación del mismo.

En Venezuela el control y vigilancia de las Compañías Anónimas y en Comandita por Acciones se ejerce a través de Comisarios, los cuales no necesariamente son Contadores Públicos y pueden ser socios de la sociedad, el cargo es personal..

Como se puede observar, el único país de los analizados que conserva el espíritu del Commissaire aux Comptes francés es Colombia, con la Revisoría Fiscal.

### 3.2 CONCEPTO DE REVISORÍA FISCAL

Es una institución que es ejercida en cabeza de un profesional de la Contaduría capaz de dar Fe Pública sobre la razonabilidad de los estados financieros, validar informes con destino a las entidades gubernamentales y juzgar sobre los actos de los administradores.

La Declaración Profesional No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública la define de la siguiente manera:

*La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente sus componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales. [CTCP,1999]*

La Revisoría Fiscal es el órgano de control establecido por ley para ciertas empresas con funciones que pueden asimilarse a las de un auditor financiero independiente, a las de un auditor de gestión, auditor de control interno y auditor de cumplimiento.

*3. Para cumplir con las funciones legales el Revisor Fiscal debe practicar una auditoría integral con los siguientes objetivos:*

- Determinar si a juicio del Revisor Fiscal, los estados financieros del ente se presentan de acuerdo con las normas de contabilidad de general aceptación en Colombia- auditoría financiera.*
- Determinar si el ente ha cumplido con las disposiciones legales que le sean aplicables en el desarrollo de sus operaciones- auditoría de cumplimiento.*
- Evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles- auditoría de gestión.*
- Evaluar el sistema de control interno del ente para conceptuar sobre lo adecuado del mismo- auditoría de control interno. [ CTCP,1999 ]*

Es necesario distinguir entre la Revisoría Fiscal y el Revisor Fiscal: la primera es la institución, el órgano de control, el segundo es la cabeza de la institución u órgano, la primera es permanente, el segundo es temporal.

El Revisor Fiscal es un delegatario de los socios para ejercer inspección permanente a la administración y validar los informes que esta presente, debiendo rendir informes a los mismos en las reuniones estatutarias. El Revisor Fiscal es un auditor que no puede ser encasillado en forma exacta en alguna de las categorías establecidas en la Unidad Dos, puesto que tiene características de unas y otras, encuadrándose solamente en la de auditoría integral aunque no de manera perfecta.

El Revisor Fiscal realiza un examen crítico y sistemático del sistema de información financiera de la sociedad, utilizando técnicas y procedimientos de auditoría, el cual culmina con la emisión de una opinión independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros, los cuales autentifica con su firma bajo la figura de la Fe Pública. Además del examen anterior, el Revisor Fiscal realiza también un examen crítico y sistemático del sistema de información administrativo, que conlleva a la rendición de una opinión independiente sobre la gestión administrativa, la correspondencia y el control interno de la sociedad y el apego de las operaciones a la normatividad interna y externa.

El control ejercido por el Revisor Fiscal es asiduo y permanente, pero se debe ser cauto en este para evitar caer en la intromisión en las actividades administrativas que limitarían su independencia y lo convertirían en un coadministrador de la sociedad. Sin embargo, el código de Comercio en el artículo 207 numeral 6 al establecer como una función del Revisor Fiscal la de "... Impartir las instrucciones...", no tuvo en cuenta que la misma se encuentra en contravía de las funciones de un auditor, y merece ser derogada en una reforma que se produzca en la legislación comercial.

El Código de Comercio en su artículo 207 establece claramente los objetivos de la revisoría fiscal, los cuales pueden sintetizarse así:

- ❑ Examen del producto del sistema de información financiera de la sociedad con el fin de emitir una opinión profesional independiente sobre su razonabilidad,
- ❑ Evaluación y supervisión permanente del sistema de Control Interno
- ❑ Evaluación de la eficiencia y eficacia en el cumplimiento del objeto social
- ❑ Evaluación sobre el cumplimiento de la normatividad aplicable al ente en todas las operaciones que este realice.

De acuerdo a lo anterior se puede entonces conceptualizar que la Revisoría Fiscal es:

*El examen crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiero, de gestión, de control interno y legal de la sociedad, realizado con independencia por un Contador Público y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos y el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de la misma*

### 3.3 ELECCIÓN DEL REVISOR FISCAL

La elección de Revisor Fiscal se hace por mayoría absoluta de la Asamblea de la junta de socios en las Sociedades Anónimas. En las comanditarias por acciones, el Revisor Fiscal será elegido por la mayoría de los votos de los socios comanditarios. En las sucursales de sociedades extranjeras lo designará el órgano competente de acuerdo con los estatutos. En las sociedades donde funcione Junta Directiva el período del Revisor Fiscal será igual al de aquella, pero en el caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más uno de las acciones presentes en la reunión.

Esta forma de elección puede variar en las entidades con regímenes especiales tales como Banco Popular en la cual el revisor fiscal será elegido por la asamblea general de accionistas, de una terna presentada por el Gobierno Nacional. El período del revisor fiscal será de dos (2) años, y su elección se verificará en la primera reunión anual de la asamblea general ordinaria correspondiente. En todas las entidades financieras con participación oficial la designación del revisor fiscal estará a cargo de la asamblea general de accionistas. En las entidades que sean o estén sometidas al régimen de empresa industrial y comercial del Estado, en que las funciones de la asamblea general de accionistas las cumpla la junta o el consejo directivo, la designación del revisor corresponderá al Gobierno Nacional, a través del Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y Crédito Público.

### 3.4 OBLIGATORIEDAD DE LA REVISORÍA FISCAL

De acuerdo a la normatividad comercial vigente en Colombia y a la Ley 43 de 1990 deben tener Revisoría Fiscal:

- ❑ Las sociedades por acciones;
- ❑ Las sucursales de compañías extranjeras; (quien será persona natural con residencia permanente en Colombia.)
- ❑ Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos de la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital y
- ❑ Las empresas comerciales de cualquier índole cuyos activos brutos a diciembre 31 del año anterior a la reunión ordinaria de sus propietarios sean iguales o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o sus ingresos brutos durante ese mismo año sean iguales o superiores a tres mil salarios mínimos vigentes.

De acuerdo con el artículo 79 del estatuto orgánico del sistema financiero, toda entidad de desarrollo regional deberá tener un revisor fiscal, quien cumplirá las funciones previstas en el libro segundo, título I, capítulo VIII del Código de Comercio y se sujetará a lo allí dispuesto, sin perjuicio de lo prescrito en otras normas.

En las Sociedades en comandita simple las facultades de inspección y vigilancia interna de la sociedad serán ejercidas por los comanditarios, sin perjuicio de que puedan designar un revisor fiscal, cuando la mayoría de ellos así lo decida. (Art. 339 C de Co.)

### 3.5 INHABILIDADES E INCOMPATIBILIDADES DEL REVISOR FISCAL

La independencia del Contador Público para dar fe Pública debería incluir la incompatibilidad en cuanto a la relación de dependencia laboral del Revisor Fiscal en la empresa auditada. Sin embargo, la Ley habilita al contador público para dar Fe Pública, pero permite la relación de dependencia laboral en lo referente a las funciones propias de los Revisores Fiscales de las sociedades.

La ley determina inhabilidad para ser elegido como Revisor Fiscal a:

- ❑ Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subsidiarias, ni en ésta, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;
- ❑ Quienes están ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero, auditor o Contador de la misma sociedad, y
- ❑ Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Existe incompatibilidad por ley clara para quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, pues no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas, ningún cargo durante el período respectivo.

### 3.6 INDEPENDENCIA DEL REVISOR FISCAL

La función del Revisor Fiscal debe ser ejercida en forma independiente por profesionales que lejos de dejarse atemorizar se responsabilizan de convocar a la Asamblea general y de objetar decisiones de la junta directiva o de la Asamblea si fuera necesario.

Para elegir Revisor Fiscal no es suficiente que la compañía que lo nombra crea en él. Es necesario que aquellas a quienes interese el tema lo acepten sin discusión, como un profesional a quien la comunidad de los negocios le reconoce las cualidades de saber opinar en forma independiente; es decir no subordinar la opinión propia a la de terceros interesados en ella. En todos los asuntos relacionados con su trabajo, el Revisor Fiscal debe mantener una actitud mental independiente. Debe estar libre de prejuicios o parcialidades con respecto a sus clientes o a quienes interese su dictamen.

Esta independencia no significa que el Revisor Fiscal deba tomar actitud de un acusador, sino más bien la de un juez imparcial que conoce como obligación la equidad, no sólo hacia la administración. Los accionistas o socios de una compañía, sino también hacia los acreedores, financiadores, el gobierno y terceros.

La independencia tanto histórica como filosófica, es el pilar en que descansa la profesión de Contador Público. El Contador no puede contentarse con poseer una vasta capacidad técnica, debe también mantener las más elevadas normas de honestidad y de objetividad en sus juicios. La independencia constituye una de sus cualidades personales más importantes.

El hecho de que el revisor fiscal pueda ser reelegido en forma indefinida, constituye a nuestro juicio un factor que limita su independencia y le impide ser absoluta como la del auditor externo, pues en la práctica son incontables los revisores fiscales que pasan la mitad de su período trabajando para su reelección y evitando tocar puntos sensibles de la administración y de la Junta Directiva. Esta actitud se puede comprender en razón a que la Junta Directiva se encuentra integrada mayoritariamente por miembros elegidos por el grupo o grupos dominantes de la Asamblea General o Junta de Socios, quienes son en últimas los que poseen el poder decisorio de la misma y por tanto el de determinar quien ocupará la cabeza de la Revisoría Fiscal. Sería de gran beneficio para la independencia del revisor fiscal que se prohibiera su reelección, para que de esta manera cada revisor fiscal se dedicara a trabajar realizando una auditoría integral sin preocuparse de que sus actuaciones molesten a la administración o a la Junta Directiva e impidan su reelección, además esto traería también una gran movilidad en el ejercicio de la revisoría fiscal, con las ventajas para el contador público, quien conocería muchas empresas, enriqueciendo de este modo el entendimiento del entorno en el cual se mueven las empresas que examina.

### 3.7 RESPONSABILIDADES DEL REVISOR FISCAL

Se destacan las siguientes responsabilidades del profesional de la Contaduría Pública que actúa en funciones de Revisoría Fiscal:

- ❑ **Responsabilidad Civil.** Por naturaleza de sus servicios profesionales; el Revisor Fiscal responderá de los prejuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.
- ❑ **Responsabilidad Penal.** Si a sabiendas autoriza balances con inexactitudes graves. Puede ser procesado de acuerdo con el código penal si se configura la falsedad en documentos privados.
- ❑ **Responsabilidad Profesional.** Porque debe cumplir con el código de Ética profesional que contiene las normas de moral profesional.
- ❑ **Responsabilidad Social.** Por la función que cumple la empresa a la que presta sus servicios profesionales, de la que se deriva el bienestar social de la comunidad.
- ❑ **Responsabilidad Pecuniaria.** Porque puede ser sancionado con multas sucesivas de diez mil a cincuenta mil pesos y por que es solidariamente responsable, con los administradores y funcionarios directivos.

Además los Contadores Públicos se asimilarán a funcionarios Públicos para efectos de las sanciones penales por las culpas y delitos que cometiesen en el ejercicio de actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiese lugar conforme a las leyes.

### 3.8 FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL

De acuerdo al Artículo 207 del Código de Comercio son funciones taxativas del Revisor Fiscal:

- ❑ Cerciorarse de que las operaciones se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva.
- ❑ Dar oportuna cuenta, por escrito, a la Asamblea o Junta de Socios o Junta Directiva o al Gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios.
- ❑ Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.
- ❑ Velar porque se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de las Asambleas, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.
- ❑ Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier título.
- ❑ Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.
- ❑ Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.
- ❑ Convocar a la Asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario.
- ❑ Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la Asamblea o junta de socios.

Además de las anteriores existen muchas otras diseminadas en el Código de Comercio y en el Estatuto anticorrupción y en algunas circulares de las Superintendencias . Mencionaremos solamente algunas de ellas:

- ❑ La orden de convocar la asamblea será cumplida por el representante legal o por el revisor fiscal. (Art. 423)
- ❑ El revisor fiscal enviará a la Superintendencia, dentro de los quince días siguientes al de la reunión, copia autorizada del acta de la respectiva asamblea. (Art. 432)
- ❑ La junta directiva deliberará y decidirá válidamente con la presencia y los votos de la mayoría de sus miembros, salvo que se estipulare un quórum superior. La junta podrá ser convocada por ella misma, por el representante legal, por el revisor fiscal o por dos de sus miembros que actúen como principales. (Art. 437)
- ❑ Los documentos indicados en el artículo anterior, junto con los libros y demás comprobantes exigidos por la ley, deberán ponerse a disposición de los accionistas en las oficinas de la administración, durante los quince días hábiles que precedan a la reunión de la asamblea. Los administradores y funcionarios directivos así como el revisor fiscal que no dieran cumplimiento a lo preceptuado en este artículo, serán sancionados por el superintendente con multas sucesivas de diez mil a cincuenta mil pesos para cada uno de los infractores. (Art. 447)

- ❑ Cuando se trate de sociedades cuyas acciones no se negocien en los mercados públicos de valores y se ofrezcan en pública suscripción mediante avisos u otros medios de publicidad, será necesario que, como anexo al reglamento de suscripción de las acciones, se publique el último balance general de la sociedad, cortado en el mes anterior a la fecha de solicitud del permiso y autorizado por el revisor fiscal. (Art. 393)

En las sociedades en las que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios o Asambleas Generales, ejercerá las funciones indicadas, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o Asamblea General, ejercerá las funciones indicadas anteriormente. No obstante, si no es Contador Público, no podrá autorizar con su firma balances, ni dictaminar sobre ellos.

La función de impartir instrucciones puede llegar a considerarse como incompatible con las funciones de cualquier auditor, pues no se puede ser juez y parte, si el Revisor Fiscal imparte instrucciones así sea para un control permanente, está coadministrando, pues este control es función administrativa que debe ser evaluada por él. Sin embargo, la ley establece esta función y debe ser acatada, aunque el Revisor Fiscal termine evaluando lo establecido por él mismo, con las consecuencias de obvia aprobación.

### 3.9 CONTENIDO DEL DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL

El Revisor Fiscal debe rendir múltiples informes los cuales se dirigirán a la Asamblea General o Junta de Socios, a las entidades de vigilancia, informes para dar oportuna cuenta y certificaciones y constancias. Pero solamente analizaremos los informes que tienen características de dictamen y el contenido que estipula el Código de Comercio. En la Unidad Once se presenta más detalladamente todos los elementos y el modelo de Dictamen del Revisor Fiscal.

#### 3.9.1 DICTAMEN SOBRE BALANCES GENERALES

El dictamen o informe del Revisor Fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos [ Co de Co, 208 ]:

- ❑ Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.
- ❑ Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas.
- ❑ Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea o Junta Directiva, en su caso.
- ❑ Si el Balance y el Estado de Pérdidas y Ganancias han sido fielmente tomados de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo a las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período.

- Las reservas o salvedades, que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

### 3.9.2 INFORME A LA ASAMBLEA O JUNTA DE SOCIOS

El informe del Revisor Fiscal a la Asamblea o Junta de Socios deberá expresar [Co de Co, 209]:

- Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la Asamblea o junta de socios.
- Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente.
- Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que están en poder de la compañía.

### 3.10 DIFERENCIAS ENTRE LA REVISORÍA FISCAL Y LA AUDITORÍA EXTERNA

Algunas de las diferencias principales entre la Revisoría Fiscal y la auditoría independiente o externa son:

- Origen del nombramiento. Para la Revisoría Fiscal es de carácter obligatorio para ciertas sociedades y empresas; en la auditoría independiente, el nombramiento es voluntario, en cualquier tipo de persona jurídica o natural, generalmente por necesidades del servicio.
- Responsabilidad por el trabajo y por el dictamen. En la Revisoría Fiscal una sola persona natural. En su ausencia no hay quien la sustituya, a excepción de su suplente el cual es nombrado en idénticas circunstancias que el principal. En la Auditoría Externa generalmente son varios profesionales de la Contaduría Pública, asociados mediante una persona jurídica colectiva y su vínculo es un contrato civil. Un contador público puede ejecutar en forma personal la auditoría en forma externa y su vínculo será también civil.
- Independencia profesional. En la Revisoría Fiscal la independencia tiene limitaciones por el hecho de que al permitirse su reelección se puede crear un conflicto de interés entre los resultados de su examen y su reelección, lo que ha originado en la práctica revisores fiscales de bolsillo que olvidan su función de control y han originado el desprestigio de esta figura y dos crisis en entidades financieras. La Ley permite la relación de dependencia laboral, la cual no limita la independencia frente a terceros por el origen del nombramiento, pero la realidad es que desde la expedición de la ley 50 de 1990 los revisores fiscales se contratan por medio de contratos civiles. En cuanto a la auditoría Externa la independencia es absoluta como lo exigen las normas profesionales.
- Terminología usada en el dictamen. Aunque no es una diferencia significativa, en la Revisoría Fiscal el profesional expresa su dictamen siempre en singular de primera



---

persona del singular. En la auditoría independiente el dictamen se redacta indistintamente en primera persona del singular o del plural según sea una persona natural o una persona jurídica.

- Firma usada en el dictamen. En la Revisoría Fiscal es la firma autógrafa de persona natural, Contador Público. En la Auditoría Externa la firma autógrafa de una persona natural, Contador Público, generalmente a nombre de la persona jurídica.
- Ejercicio personal. La Revisoría Fiscal se debe ejercer siempre en forma personal, aunque se puede designar una firma de contadores en la Revisoría Fiscal, esta firma debe nombrar una persona natural para desempeñarse como revisor fiscal. En la auditoría independiente puede ejercerse por una persona natural o jurídica.

## RESUMEN

La Revisoría Fiscal es el órgano de control establecido por el Código de Comercio para las sociedades colombianas que cumplan ciertos requisitos.

La institución de la Revisoría Fiscal es la máxima expresión del ejercicio de la Contaduría Pública

El Revisor Fiscal es un auditor que tiene características de Auditor Financiero, Auditor Administrativo, Auditor de Cumplimiento y Auditor de Control Interno, todas de tipo independiente.

El Código de Comercio reglamenta en forma estricta el ejercicio de la Revisoría Fiscal, establece su obligatoriedad, incompatibilidades, independencia, funciones, responsabilidades y contenido de los informes del Revisor Fiscal.

La Revisoría Fiscal es un órgano de control semejante al establecido por la legislación Francesa denominado Commissaire aux Comptes, el cual figura en las legislaciones de muchos países latinoamericanos con los nombres de Comisarios, Síndicos o Inspectores de Cuentas

**ACTIVIDADES  
Y LECTURAS  
COMPLEMENTARIAS**

1. - Lea el artículo 207 del Código de Comercio y analice críticamente las funciones del Revisor Fiscal. A su juicio, cuales deberían ser reformadas para adaptarlas más a las funciones de Auditoría?
2. - Analice el párrafo segundo del artículo 13 de la Ley 43 de 1990. Compárelo con el artículo 203 del Código de Comercio. Lo deroga? Lo modifica ? Lo adiciona ?
3. - Consulte en el libro "Introducción a la Revisoría Fiscal", página 50, el concepto de Revisoría Fiscal del autor, Samuel Alberto Mantilla B. Qué nuevos aportes le hace a su propio concepto?

**AUTOEVALUACION****1. - La Revisoría Fiscal es:**

- a.- Una forma de control
- b.- Auditoría de tipo Interno
- c.- Un Control Estatal
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

**2. - La Revisoría Fiscal es obligatoria:**

- a.- Para todo tipo de sociedades
- b.- Para las sociedades de capital
- c.- Para las sociedades de personas
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

**3. - El ejercicio de la Revisoría Fiscal es incompatible con:**

- a.- La calidad de socio de la Compañía
- b.- Cualquier cargo dentro de la Sociedad
- c.- Los nexos de consanguinidad, afinidad con los administradores de la Sociedad
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

**4. - Las responsabilidades del Revisor Fiscal es:**

- a.- Pecuniaria
- b.- Penal
- c.- Civil
- d.- Profesional
- e.- Social
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

5. - El Revisor Fiscal tiene independencia aunque tenga contrato laboral con la empresa examinada por:

- a.- El origen de su nombramiento
- b.- No ser subordinado del gerente
- c.- Responder solamente ante la Asamblea o Junta de Socios
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

6. - Se puede considerar que una de las funciones del Revisor Fiscal incompatible con las funciones de un auditor es:

- a.- Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad
- b.- Impartir las instrucciones necesarias para establecer un control permanente sobre los valores sociales
- c.- Autorizar con su firma cualquier balance que se haga
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

7. - Una de las diferencias entre Auditoría Externa y Revisoría Fiscal es que:

- a.- El Revisor Fiscal tiene independencia absoluta
- b.- El Auditor Externo da Fe Pública
- c.- La Revisoría Fiscal es potestativa
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

8. - La Revisor Fiscal a diferencia del Auditor Independiente o Externo

- a.- Solo puede ser una persona natural
- b.- En el informe se habla en primera persona
- c.- Puede tener contrato laboral
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

9. - La Revisoría Fiscal

- a.- Solo existe en Colombia
- b.- Es muy común en Latinoamérica
- c.- Es igual al Comisario de otros países
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

10. - La Revisoría Fiscal vigila los actos administrativos

- a.- En cuanto al cumplimiento de estatutos y la Ley
- b.- Para determinar la eficiencia de los mismos
- c.- Para establecer la eficacia en el cumplimiento de los objetivos
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. a.- Una forma de control: La Revisoría Fiscal está establecida como el órgano de control y vigilancia de las sociedades de cierta envergadura.
2. e.- Ninguna de las anteriores: deben tener Revisoría Fiscal: las sociedades por acciones; as sucursales de compañías extranjeras; las sociedades en las que, por ley o por los estatutos de la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital y las sociedades comerciales de cualquier índole cuyos activos brutos a diciembre 31 del año anterior a la reunión ordinaria de sus propietarios sean iguales o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o sus ingresos brutos durante ese mismo año sean iguales o superiores a tres mil salarios mínimos vigentes.
3. d.- Todas las anteriores: No puede ser revisor fiscal quien tenga conflictos de interés que limiten su independencia
4. - d.- Todas las anteriores: La responsabilidad del revisor fiscal es Pecuniaria, Penal, Civil, Profesional y Social
5. d.- Todas las anteriores: El revisor fiscal al ser nombrado por la Asamblea General o Junta de Socios, no tiene subordinación más que a ésta.
6. - b.- Impartir las instrucciones necesarias para establecer un control permanente sobre los valores sociales: El revisor fiscal es un auditor de ley y como auditor no puede de ninguna manera en la administración del ente examinado, impartir instrucciones es gestión.
7. - e.- Ninguna de las anteriores: La revisoría fiscal tiene cierta limitación en su independencia con respecto al auditor externo, da fe pública como este y es obligatorio el nombramiento para ciertas empresas.
8. d.- Todas las anteriores: Aunque puede ser nombrada una firma de contadores en la Revisoría Fiscal, el revisor fiscal siempre debe ser una persona natural, puede tener contrato laboral y su informe siempre habla en primera persona.
9. - a.- Solo existe en Colombia: En los restantes países de Latinoamérica existe las figuras de Comisario o Síndico, pero no son iguales a la Revisoría Fiscal.
- 10.d.- Todas las anteriores: El revisor fiscal debe ejercer una auditoría integral y por tanto tiene que evaluar la eficiencia, la eficacia y el cumplimiento de la normatividad aplicable al ente.

Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.

## A N E X O S

### ANEXO: LIBRO SEGUNDO TÍTULO I CAPÍTULO VIII CÓDIGO DE COMERCIO

CODIGO DE COMERCIO  
LIBRO SEGUNDO  
DE LAS SOCIEDADES COMERCIALES  
TITULO I  
DEL CONTRATO DE SOCIEDAD  
CAPITULO VIII  
REVISOR FISCAL

Art. 203.\_ Deberán tener revisor fiscal:

- 1o) Las sociedades por acciones;
- 2o) Las sucursales de compañías extranjeras, y
- 3o) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital.

Conc.: 110 núm. 13, 163, 164, 207 par., 215, 294, 310, 323, 339, 341, 352, 353, 358, 373, 469, 470, 472 ord. 6o.

Art. 204.\_ La elección del revisor fiscal que hará por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios.

En las comanditarias por acciones, el revisor fiscal será elegido por la mayoría de votos de los comanditarios.

En las sucursales de sociedades extranjeras lo designará el órgano competente de acuerdo con los estatutos.

Conc.: 63, 164, 187 ord. 4o., 198, 199, 339, 420 ord. 4o., 472 ord. 6o.

Art. 205.\_ No podrán ser revisores fiscales:

- 1o) Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;
  - 2o) Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y
  - 3o) Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.
- Quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el periodo respectivo.

Conc.: 215, 260 a 262, 435.

Art. 206.\_ En las sociedades donde funcione junta directiva el período del revisor fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión.

Conc.: 110 ord. 13, 164, 167, 420 ord. 4o., 425, 434, 436.

Art. 207.\_ Son funciones del revisor fiscal:

- 1o) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;
- 2o) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;
- 3o) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;
- 4o) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;
- 5o) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;
- 6o) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;
- 7o) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;
- 8o) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y
- 9o) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

Parágrafo.\_ En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.

Conc.: 52, 110 ord. 13, 118 núm. 2o., 152, 181 inc. 2o., 187 ord. 5o., 203, 225, 266, 267 ords. 4o. y 8o., 272, 289, 290, 292, 293, 392, 393, 423, 431, 432, 446, 489 inc. 2o.; Decreto 2460 de 1978 art. 8o.

Art. 208.\_ El dictamen o informes del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

- 1o) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;
- 2o) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;
- 3o) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;
- 4o) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y
- 5o) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

Conc.: 48 a 62, 157, 187 ord. 5o., 289 a 293, 446 ord. 5o.

Art. 209.\_ El informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar:

- 1o) Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;
- 2o) Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente, y
- 3o) Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

Conc.: 51, 54, 55, 110, 187, 195, 207, 446; ley 145 de 1960 art. 9o.

Art. 210.\_ Cuando las circunstancias lo exijan, a juicio de la asamblea o de la junta de socios, el revisor podrá tener auxiliares u otros colaboradores nombrados y removidos libremente por él, que obrarán bajo su dirección y

responsabilidad, con la remuneración que fije la asamblea o junta de socios, sin perjuicio de que los revisores tengan colaboradores o auxiliares contratados y remunerados libremente por ellos. El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o de la junta de socios.

Conc.: 187, 420.

Art. 211.\_ El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Conc.: 157, 220, 222, 293, 420 ord. 3o.; C.C. 63, 2341.

Art. 212.\_ El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.

Conc.: 157, 200, 216, 292, 293, 420 ord. 3o.; C.P. 221, 224.

Art. 213.\_ El revisor fiscal tendrá derecho a intervenir en las deliberaciones de la asamblea o de la junta de socios, y en las de juntas directivas o consejos de administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a estas. Tendrá asimismo derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas y demás papeles de la sociedad.

Conc.: 48, 49, 51, 54, 55, 61, 62, 181, 189, 195, 211, 216, 225, 419 a 439, 489.

Art. 214.\_ El revisor fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes.

Conc.: 62, 207, 211, 216, 489 inc. 2o.

Art. 215.\_ El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones. Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes.

Conc.: 202.

Art. 216.\_ El revisor fiscal que no cumpla las funciones previstas en la ley, o que las cumpla irregularmente o en forma negligente, o que falte a la reserva prescrita en el artículo 214, será sancionado con multa hasta de veinte mil pesos, o con suspensión del cargo, de un mes a un año,



según la gravedad de la falta u omisión. En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá imponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta.

Conc.: 62, 157, 212, 214, 395, 420 ord. 3o.

Art. 217.\_ Las sanciones previstas en el artículo anterior serán impuestas por la Superintendencia

de Sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la Superintendencia Bancaria, respecto de sociedades controladas por ésta.

Estas sanciones serán impuestas de oficio o por denuncia de cualquier persona.

Conc.: 267 ord. 9o., 282, 420 ord. 3o.

U N I D A D    C U A T R O

**NORMAS INTERNACIONALES DE  
AUDITORIA**

## I N T R O D U C C I O N

Las Normas de Auditoría en Colombia han sido trasladadas textualmente de las Normas de Auditoría establecidas por la profesión contable en los Estados Unidos de Norteamérica, país que es la fuente de la reglamentación de la profesión no solamente de Colombia, sino de la mayoría de los países latinoamericanos, por este motivo no es necesario hablar de normas nacionales de auditoría, pues las normas internacionales de auditoría son las mismas adoptadas por la profesión en Colombia, con muy pocas variaciones. Lo que siempre se ha considerado como una falta de creatividad y posiblemente una ausencia de soberanía por copiar lo producido en el país del norte, hoy puede llegar a tenerse como una gran ventaja en los retos que implican la globalización de la economía para los contadores públicos colombianos.

Las fuentes de estas normas están en la costumbre, los usos, la evolución de tipo tecnológico y las Declaraciones Profesionales de los organismos máximos de la profesión, pero para el caso de nuestro país, podríamos decir que la fuente de las Normas de Auditoría, está en los usos y costumbres de la profesión en el ámbito internacional, que han llegado a convertirse en norma legal a través de la Ley 43 de 1990.

Solamente el Instituto Nacional de Contadores Públicos y la Cámara de Comercio de Bogotá D.C. se pronunciaron en forma oficial sobre las Normas de Auditoría vigentes en Colombia antes de la expedición de la Ley 43 de 1990, cuyo artículo 7o. las elevó a norma legal.

La presente unidad se basará en muchos de sus apartes, especialmente en la referente a la norma de obtención suficiente y competente, en el análisis efectuado a las normas de auditoría por el Instituto Nacional de Contadores Públicos, en cual no ha perdido vigencia, pues las normas de la Ley 43 no difieren substancialmente de las aplicadas por la profesión hasta diciembre de 1990. Para efectos comparativos se utilizarán las definiciones de cada una de las normas de auditoría de *1998-99 Miller Guía de Auditoría* a nuestro juicio el libro de auditoría más actualizado de auditoría que existe en el momento de editar el presente libro, el cual podría considerarse como el *vademécum* internacional sobre Normas de Auditoría (SAS), Normas de Testimonio (SSAE), Normas de Servicios de Contabilidad y Revisión (SSARS) y de Control de Calidad (SQCS) . Se espera que el estudiante pueda concluir si en Colombia se aplican normas de auditoría autóctonas o si son normas internacionales de auditoría.

**OBJETIVOS****OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

**Explicar el significado de las Normas Internacionales de Auditoría y su clasificación**

**OBJETIVO PARTICULAR DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad y haber realizado las actividades y lecturas complementarias, el alumno será capaz de:

- **Explicar el concepto de Normas de Auditoría**
- **Explicar la trascendencia de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas nacional e internacionalmente**
- **Fundamentar la existencia de las NAGA**

## 4. NORMAS DE INTERNACIONALES DE AUDITORIA

### 4.1 CONCEPTO DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA

Las Declaraciones de Normas de Auditoría o SAS (Statements on Auditing Standards) son interpretaciones de las normas de auditoría generalmente aceptadas que tienen obligatoriedad para los socios del American Institute of Certified Public Accountants AICPA, pero se han convertido en estándar internacional, especialmente en nuestro continente. Las Declaraciones de Normas de Auditoría son emitidas por la Junta de Normas de Auditoría (Auditing Standard Board ASB).

En Colombia las Normas de Auditoría de General Aceptación (NAGA) fueron elevadas a categoría de Normas Legales por el artículo séptimo de la ley 43 de 1990 el cual reza:

*De las normas de auditoría generalmente aceptadas: se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo.*  
[Ley 43, 7°]

En otras palabras, aunque la Ley no plantea una definición propiamente dicha, se puede afirmar que las Normas de Auditoría de General Aceptación (NAGA) se consideran como el conjunto de cualidades personales y requisitos profesionales que debe poseer el Contador Público y todos aquellos procedimientos técnicos que debe observar al realizar su trabajo de Auditoría y al emitir su dictamen o informe, para brindarles y garantizarle a los usuarios del mismo un trabajo de calidad.

Son normas de Auditoría todas aquellas medidas establecidas por la profesión y por la Ley, que fijan la calidad, la manera como se deben ejecutar los procedimientos y los objetivos que se deben alcanzar en el examen. Se refieren a las cualidades del Contador Público como profesional y lo ejercitado por él en el desarrollo de su trabajo y en la redacción de su informe. Las normas de Auditoría se definen como aquellos requisitos mínimos, de orden general, que deben observarse en la realización de un trabajo de auditoría de calidad profesional.

El SAS-1 trata en una forma amplia el tema de responsabilidades profesionales del auditor independiente. Estas responsabilidades son descritas en el contexto de las tres normas generales, las tres normas de ejecución del trabajo y las cuatro normas sobre la información.

## 4.2 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGA)

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, tal como fueron aprobadas por el Congreso de la República y transcritas en la ley 43 de 1990 se dividen en tres grupos: normas personales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas relativas a la información.

*Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Las normas tienen que ver con la calidad de la auditoría realizada por el auditor independiente. Los socios del AICPA han aprobado y adoptado diez normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), que se dividen en tres grupos: (1) normas generales, (2) normas de la ejecución del trabajo y (3) normas de informar. [Bailey, 1998]*

## 4.3 NORMAS PERSONALES

Las normas generales son de naturaleza personal y se relacionan con las cualidades del auditor y la calidad de su trabajo a diferencia de aquellas normas que se refieren a la ejecución del trabajo a las relativas al informe. Estas normas personales o generales se aplican por igual a las áreas del trabajo de campo y al informe. Las personas que desempeñan una profesión constituyen el factor más importante de la misma por tanto, la calidad de la gente marca la calidad de la profesión. Dicen como debe ser el auditor para garantizar que su trabajo sea de calidad.

*Es difícil determinar cuales son los rasgos deseables para una persona; es más difícil aún especificar cuales son los rasgos deseables para una profesión. En consecuencia, estas normas generales son bastante amplias y permiten un considerable grado de interpretación. [Bailey, 1998]*

### 4.3.1 ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

La primera norma personal manifiesta:

*El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia. [Ley 43, 7°]*

Esa norma personal reconoce que independientemente de lo capaz que sea una persona en otras disciplinas, incluyendo los negocios y las finanzas, no puede cumplir con las normas de auditoría sin una educación y una experiencia conveniente en el campo de la esta disciplina.

*Norma General No. 1*

*La auditoría debe desempeñarse por una persona o personas que posean un adiestramiento técnico adecuado y pericia profesional [Bailey, 1998]*

La primera norma general da por sentado que el auditor no puede satisfacer los requerimientos de normas de auditoría sin poseer dos características: una educación adecuada complementada con experiencia en campo contable. La primera se logra con el título universitario y la segunda se comprueba con la tarjeta profesional de contador público, pues para hacerse acreedor a ella se debe demostrar experiencia en el desempeño de labores técnico contables no inferior a un año.

En el desarrollo de un trabajo tendiente a expresar una opinión sobre estados financieros el auditor independiente actúa como un individuo capacitado en las prácticas contables y procedimientos de auditoría. La obtención de tal capacitación se inicia por la educación formal de la cual será complementada con experiencia práctica. La educación debe ser adecuada para formar a un profesional, ampliada con un entrenamiento adecuado para llenar los requisitos profesionales y no sólo ser lo necesariamente extensa en materia técnica, sino también incluir educación general es decir formación integral. La formación universitaria por sí sola no es suficiente para dar cumplimiento con la primera norma relativa a la persona del auditor, pues debe demostrar que se encuentra habilitado por la Ley, y esto sólo se puede lograr a través de la tarjeta profesional vigente de Contador Público.

El examen debe ser realizado por personas que estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia, es decir estar acreditados por una tarjeta profesional de Contador Público con plena vigencia, y que tengan entrenamiento adecuado, conocimientos suficientes sobre la aplicación de los procedimientos y técnicas de auditoría que garanticen a la colectividad un trabajo basado en un criterio profesional definido, lo cual se logra con el respectivo título universitario en Contaduría Pública. La educación formal y la experiencia profesional son complementos la una de la otra. El entrenamiento de un profesional incluye su conocimiento de adelantos y desarrollo de la profesión y por lo tanto, él debe estudiar, entender y aplicar las nuevas formas sobre principios contables y procedimientos de auditoría que vayan siendo emitidas por los cuerpos reguladores de la profesión.

En el transcurso de su práctica, el auditor independiente encuentra que la administración emplea variado juicio para la presentación contable de transacciones, juicio que puede ser justo y objetivo o que puede ir al extremo de resultar en presentaciones erróneas deliberadas. El auditor independiente es contratado para que examine e informe sobre los estados financieros debido a que, por medio de su entrenamiento y experiencia, es un experto en contabilidad y auditoría y adquirido la habilidad de efectuar consideraciones objetivas y a ejercitar un juicios independiente con relación a la información registrada en los libros o descubierta a través de su revisión. Como resultado, su opinión provee una seguridad razonable que los estados financieros hacen una presentación justa de la información pertinente.

#### 4.3.2 INDEPENDENCIA

*El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios. [Ley 43, 7° ]*

*Norma General No. 2*

*En todos los asuntos relacionados con el trabajo asignado, el auditor o los auditores debe mantener una actitud mental independiente. [Bailey, 1998]*

Esta norma requiere que el auditor sea independiente; además de encontrarse en el ejercicio liberal de la profesión, no debe estar predispuesto con respecto al cliente que audita, ya que de otro modo le faltaría aquella imparcialidad necesaria para confiar en el resultado de sus averiguaciones, a pesar de lo excelentes que puedan ser sus habilidades técnicas. Sin embargo, la independencia no implica la actitud de un fiscal, sino más bien, una imparcialidad de juicio que reconoce la obligación de ser honesto no sólo para con la gerencia y los propietarios del negocio sino también para con los acreedores que de algún modo confíen, al menos en parte, en el informe del auditor.

Es de suma importancia para la profesión que el público en general mantenga la confianza en la independencia del auditor. La confianza pública se dañaría por la comprobación de que en realidad le faltara la libertad y, también podría perjudicarse porque existieran circunstancias que pudieran influir en la misma. Para lograr esta libertad, el auditor debe ser intelectualmente honesto; ser reconocido como independiente, no tener obligaciones o algún interés para con el cliente, su dirección o sus dueños.

Por ejemplo, un auditor externo que audite una compañía en la que a la vez fuera su directivo, puede ser intelectualmente honesto, pero no es probable que el público lo acepte como independiente, ya que en realidad estaría auditando decisiones en las que él tomó parte. Igualmente, un auditor que posea un interés financiero substancial en una empresa puede ser honesto en la omisión de su opinión de los estados financieros, pero el público llegará a dudar de su veracidad. De modo parecido, un auditor con un interés de cualquier tipo en una compañía, pudiera ser imparcial al expresar su opinión sobre los estados financieros de la misma, pero el público estaría renuente a creer que lo fuera. Los auditores independientes no solo deben serlo de hecho; deben evitar situaciones que puedan llevar a terceros a dudar de su libertad. Un auditor no sólo debe ser independiente, sino parecer serlo ante terceros y no poseer conflictos de intereses que limiten su actuación libre.

A través del Código de Ética Profesional (Capítulo Cuarto de la Ley 43), la legislación ha establecido preceptos para proteger contra la presunción de pérdida de la independencia. Se hace hincapié en la presunción, porque la posesión de la independencia intrínseca es una cuestión de calidad personal, más bien que de regla, que establecen ciertas pruebas objetivas.

La independencia, como decíamos, no implica una actitud de fiscal sino más bien una imparcialidad de juez que reconoce una obligación de que se haga justicia no sólo para con la gerencia y dueños o accionistas, sino también para con acreedores, futuros inversionistas y terceros que puedan tener que confiar en el informe del auditor.

### 4.3.3 CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES

*En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional. [Ley 43, 7°]*

*Norma General No. 3*

*Debe ejercerse el celo profesional al conducir una auditoría y en la preparación del informe. [Bailey, 1998]*



Esta norma requiere que el auditor independiente desempeñe su trabajo con el cuidado y la diligencia profesional debida. La diligencia profesional impone la responsabilidad sobre cada una de las personas que componen la organización de un auditor independiente, de apegarse a las normas relativas a la ejecución del trabajo y al informe. El ejercicio del cuidado debido requiere una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo ejecutado y del criterio empleado por aquellos que intervinieron en el examen. El hecho de que el auditor sea competente y tenga independencia mental no garantiza que su examen sea un éxito pues se hace necesario que no actúe con negligencia.

Para actuar con diligencia o celo profesional, prácticamente, el auditor debe cumplir las restantes nueve normas de auditoría, las dos personales, tres de ejecución del trabajo y cuatro referentes a la información. Esta norma compendia todo el trabajo de auditoría.

El cuidado debido se hace referencia a lo que el auditor hace y qué tan bien lo hace. Un ejemplo de éste se observa en lo relativo a los papeles de trabajo, los cuales requieren que su contenido tenga la suficiencia para justificar la opinión del auditor y la evidencia de haber cumplido con las Normas de Auditoría.

Como en cualquier clase de servicios, el profesional asume el deber de ejercitar la capacidad y técnica que posee con cuidado y diligencia adecuadas. El ofrecer un servicio es indicar que se tiene el grado de técnicas poseídas generalmente por otros del mismo ramo, y el no poseer tal grado de técnicas constituirían una especie de fraude a quien utiliza sus servicios. Sin embargo ningún individuo puede garantizar que la tarea que asume se llevará a cabo sin faltas o errores; él se compromete a tener buena fe e integridad pero no infalibilidad; y puede ser culpable de negligencia, mala fe o deshonestidad pero no por las consecuencias de errores de juicio o apreciación.

El auditor debe pues ejercitar adecuado cuidado de manera que, por ejemplo, el contenido de sus papeles de trabajo sea suficiente para respaldar su opinión y su representación en cuanto al cumplimiento de Normas de Auditoría de Aceptación General.

## 4.4 NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

El segundo grupo de Normas de Auditoría se refieren a los requisitos mínimos que deben cumplirse en el desarrollo del trabajo para ofrecer calidad. Este grupo de normas suministrar al auditor la base para efectuar un juicio profesional sobre la calidad de los estados financieros sometidos a su escrutinio.

### 4.41 PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN

*El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere. [Ley 43, 7°]*

*Norma de Ejecución del Trabajo No.1*

*El trabajo debe planificarse adecuadamente y los asistentes, si los hay, deben supervisarse apropiadamente. [Bailey, 1998]*

La planeación del trabajo tiene como significado, decidir con anticipación todos y cada uno de los pasos a seguir para realizar el examen de auditoría. Para cumplir con esta norma, el auditor debe conocer a fondo la Empresa que va a ser objeto de su investigación, para así planear el trabajo a realizar, determinar el número de personas necesarias para desarrollar el trabajo, decidir los procedimientos y técnicas a aplicar así como la extensión de las pruebas a realizar. La planificación del trabajo incluye aspectos tales como el conocimiento del cliente, su negocio, instalaciones físicas, colaboración del mismo etc.

Al analizar la primera norma sobre la ejecución del trabajo debe tenerse en cuenta que la designación del auditor con suficiente antelación presenta muchas ventajas tanto para éste como también para el cliente. Para el auditor es ventajoso porque el nombramiento con anticipación le permitirá realizar una adecuada planeación de su trabajo para así ejecutarlo de manera rápida y eficaz y para determinar la extensión de la labor que pueda llevarse a cabo antes de la fecha del balance.

El trabajo preliminar del auditor es benéfico para el cliente por cuanto permite que la revisión se ejecute más eficientemente y también hace posible que se pueda completar la revisión en un tiempo más corto después de la fecha del balance. La ejecución de parte del trabajo de auditoría antes del fin del año también facilita el que se consideren con tiempo cualesquiera problemas contables que puedan afectar los estados financieros y el que puedan ser modificados a tiempo los procedimientos contables de acuerdo con las recomendaciones del auditor.

La designación anticipada tiene influencia crucial en la planificación de pruebas tales como la observación de inventarios físicos, la cual de no llevarse a cabo implica necesariamente una salvedad por limitación al alcance de las pruebas. Tiene también importancia en la medida que permite que parte del trabajo pueda ejecutarse en diversas fechas del año para evitar el recargo de trabajo en las fechas inmediatamente siguientes al corte de los estados financieros examinados.

A pesar de que un nombramiento con anticipación es preferible, puede darse el caso de que un auditor acepte un trabajo cerca a la fecha de fin de año. En estos casos antes dar su aceptación, éste debe cerciorarse de sí las circunstancias son tales que le permitan efectuar un examen adecuado y la expresión de una opinión limpia, o de lo contrario él debe discutir con el cliente la posible necesidad de una opinión con salvedades o de que no se puede expresar una opinión. Algunas veces las limitaciones encontradas para la revisión pueden ser remediadas; por ejemplo, la toma del inventario físico puede ser aplazada o puede llevarse a cabo otro inventario para que sea observado por el auditor.

Las pruebas de auditoría pueden ejecutarse casi en cualquier época del año. Durante la revisión preliminar, el auditor puede llevar a cabo pruebas de los registros del cliente y sus procedimientos para determinar hasta qué grado puede tenerse confianza en ellos. Las conclusiones a las cuales llegue a través de las prueba le servirán para determinar los procedimientos de auditoría necesarios para completar el examen. Es pues una práctica aceptable el que el auditor ejecute partes substanciales de su examen durante revisiones o visitas preliminares.

Cuando el auditor ejecuta gran parte del examen antes del cierre de los estados financieros y la evaluación del control interno le indica que puede confiar en este, los procedimientos de auditoría de la visita final año pueden consistir principalmente en contrastaciones de las cifras finales contra saldos anteriores y revisión e investigación de transacciones poco usuales y fluctuaciones importantes. La oportunidad de los procedimientos de auditoría implica una adecuada programación y un orden en su

aplicación, y por lo tanto, comprende la posible necesidad de exámenes simultáneos de, por ejemplo, caja y bancos, inversiones, préstamos bancarios y de otras partidas relacionadas.

También puede requerir la necesidad de un elemento de sorpresa, de implantar un control sobre activos fácil negociación y el establecimiento de un corte adecuado a una fecha distinta a la del balance. Todos estos puntos deben ser resueltos con base en la efectividad del control interno contable existente en cada situación.

La necesidad de orden en la ejecución de los procedimientos de auditoría es aparente, por ejemplo, en la aplicación de los procedimientos para observación de inventarios físicos. Una revisión de los procedimientos propuestos por el cliente para la toma del inventario es tan esencial para el objetivo como lo es la revisión de los procedimientos del cliente para obtener un corte adecuado de ventas y compras en los registros.

Otro ejemplo se encuentra en la revisión de documentos negociables cuando son de volumen, ya que debe hacerse el planeamiento necesario para evitar la sustitución de inversiones ya arqueadas por otras que debieran estar en existencia y no lo están.

El asistente al comenzar su carrera como auditor, debe obtener su experiencia profesional con una adecuada supervisión y revisión de su trabajo por un supervisor experimentado. La naturaleza y grado de la supervisión y de la revisión, varían grandemente en la práctica. El auditor que tiene a su cargo la responsabilidad final del trabajo, debe ejercer un juicio maduro en los diversos grados de su supervisión y revisión del trabajo ejecutado y el criterio seguido por sus subordinados, que a su vez deben hacer frente a la responsabilidad vinculada con los diversos grados y funciones de su trabajo.

#### 4.4.2 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

*Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para determinar la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría. [Ley 43, 7°]*

*Norma de Ejecución del Trabajo No.2*

*Debe lograrse suficiente comprensión del control interno para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, duración y extensión de las pruebas a realizar. [Bailey, 1998]*

La segunda norma sobre la ejecución del trabajo indica se debe llegar al conocimiento o comprensión del control interno del cliente como una base para juzgar su confiabilidad y para determinar la extensión de las pruebas y procedimientos de auditoría para que el trabajo resulte efectivo.

El control interno es un proceso desarrollado por todo el recurso humano de la organización, diseñado para proporcionar una seguridad razonable de conseguir eficiencia y eficacia en las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables al ente. Este concepto es más amplio que el significado que comúnmente se atribuía a la expresión control interno. En éste se reconoce que el sistema de control interno se extiende más allá de

asuntos relacionados directamente a las funciones de departamentos financieros y de contabilidad.

Las responsabilidades del auditor y sus funciones en relación con su examen ordinario con el propósito de emitir una opinión sobre los estados financieros, no están diseñadas primordialmente y específicamente y no se puede, por lo tanto, confiar en ellas para descubrir desfalcos y otras irregularidades similares; sin embargo, por las razones expuestas en la segunda norma indicada arriba, el auditor debe estudiar y evaluar el sistema de control interno lo cual puede ocasionar el descubrimiento de irregularidades o la posibilidad que existan.

Un sistema de control interno bien desarrollado podría incluir control de presupuestos, costos estándar, reportes periódicos de operación, análisis estadísticos, un programa de entrenamiento de personal y un departamento de auditoría interna. Podría fácilmente comprender actividades en otros campos tales como estudios de tiempos y movimientos, los cuales están cobijados bajo la ingeniería industrial, y controles de calidad por medio de inspección, los cuales son funciones de producción.

#### 4.4.3 OBTENCIÓN DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE

*Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, interrogación, confirmación y otras técnicas de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para la emisión de una opinión de los estados financieros sujetos a revisión. [Ley 43, 7°]*

*Norma de Ejecución del Trabajo No.3*

*Deberá obtenerse suficiente evidencia comprobatoria competente a través de inspecciones, indagaciones y confirmaciones de forma que constituya una base razonable para la opinión concerniente a los estados financieros auditados. [Bailey, 1998]*

La mayor parte del trabajo del auditor independiente al formular su opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y examinar la evidencia disponible. La palabra evidencia es un galicismo tomado del inglés, pues en español la palabra correcta es prueba. El material de prueba varía sustancialmente en lo relacionado con su influencia sobre él con respecto a los estados financieros sujetos a su examen.

La suficiencia de la evidencia comprobatoria se refiere a la cantidad de evidencia obtenida por el auditor por medio de las técnicas de auditoría (confirmaciones, inspecciones, indagaciones, calculo etc.). La evidencia comprobatoria competente corresponde a la calidad de la evidencia adquirida por medio de esas técnicas de auditoría.

##### 4.4.3.1 Naturaleza de la Evidencia.

La evidencia que soporta la elaboración de los estados financieros está conformada por información contable que registra los hechos económicos y por los demás datos que corrobore esta última, todo lo cual deberá estar disponible para el examen del revisor fiscal o auditor externo.

Los libros oficiales, los auxiliares, los manuales de procedimientos y contabilidad, los papeles de trabajo, los justificantes de los comprobantes de diario, las conciliaciones, etc., constituyen evidencia primaria que apoya la preparación de los estados financieros. Los datos de contabilidad utilizados para la elaboración de los estados no pueden considerarse suficientes por sí mismos y por otra parte, sin la comprobación de la corrección y exactitud de los datos básicos no puede justificarse una opinión sobre estados financieros (evidencia corroboradora). La evidencia comprobatoria incluye materiales documentados, tales como, cheques, facturas, contratos, actas, confirmaciones y otras declaraciones escritas por personas responsables, información esta, que el auditor o Revisor Fiscal obtiene por medio de su investigación, observación, inspección y examen físico y que le permite llegar a conclusiones por medio de razonamiento lógico. La mayor parte del trabajo del auditor independiente para formular su opinión sobre estados financieros consiste en obtener y examinar evidencia.

La medida de validez de tal evidencia para los propósitos de auditoría queda a juicio del auditor; en este aspecto la evidencia para la auditoría difiere de la evidencia legal la cual está circunscrita por reglas rígidas. La manera como la evidencia influye sobre el auditor varía sustancialmente a medida que él se va formando una opinión con respecto a los estados financieros bajo examen. La objetividad, el tiempo de conseguir la evidencia, el grado en que ésta sea pertinente y también la existencia de otras pruebas que puedan respaldar las mismas conclusiones, pueden también considerarse como factores para determinar su competencia.

El auditor comprueba los datos contables por medio de:

- análisis y revisión;
- reconstrucción de los pasos de procedimientos seguidos en el proceso contable y en la preparación de planillas y/o distribuciones;
- por medio de repetición de los cálculos, y
- conciliando otras clases y aplicaciones que tengan relación con la misma información.

En un sistema contable que haya sido conformado sana y cuidadosamente debe haber una integridad interna y una interrelación aparente a través de tales procedimientos que constituya evidencia persuasiva de que los estados financieros en realidad presentan la posición financiera y el resultado de operaciones razonablemente.

Los documentos pertinentes para respaldar asientos en las cuentas y representaciones en los estados financieros ordinariamente están a la mano en los archivos de la compañía y pueden ser utilizados por el auditor para su examen.

Dentro de la organización de la compañía y fuera de ella existen también personas informadas a quienes el auditor puede dirigir sus preguntas. Los activos que tienen existencia física también están al alcance del auditor para su inspección. Las actividades del personal de la compañía pueden ser observadas. El auditor puede llegar a conclusiones respecto a la validez de las varias representaciones de los estados financieros con base en su observación de ciertas condiciones tales como condiciones sobre el control interno.

#### 4.4.3.2 Competencia de la evidencia

Para ser competente la evidencia debe ser válida y pertinente. La validez depende en tal grado de las circunstancias bajo las cuales se obtiene que no se pueden hacer generalizaciones sobre la razonabilidad de los varios tipos de prueba.

Aunque se reconoce la posibilidad de excepciones importantes, las siguientes presunciones, acerca de la validez de la evidencia son de utilidad en la auditoría:

- La evidencia que se ha obtenido de fuentes independientes fuera de una compañía provee una seguridad mayor de su razonabilidad para los propósitos de auditoría independiente que aquella que sea obtenida únicamente dentro de la empresa.
- Los datos contables y los estados financieros que se preparan bajo condiciones satisfactorias de control interno ofrecen mas seguridad de su razonabilidad que cuando ellos se preparan bajo condiciones de control interno no satisfactorias.
- El conocimiento personal directo del auditor independiente a través del examen físico, observación, cálculo e inspección es más persuasivo que la información obtenida indirectamente.

#### 4.4.3.3 Suficiencia de la evidencia:

La cantidad y clase de evidencia requerida para respaldar una opinión informada, son asuntos que el auditor debe determinar en el ejercicio de su juicio profesional después de un estudio cuidadoso de las circunstancias en cada caso particular. Al tomar tales decisiones él debe considerar la naturaleza de la partida bajo examen, la materialidad de posibles errores o irregularidades, el grado de riesgo encontrado el cual es dependiente de la eficiencia del control interno y de la susceptibilidad de cualquier partida a su conversión, manipulación o error en interpretación, y también la clase y competencia de la evidencia que está a su alcance.

El objetivo del auditor independiente es el de obtener suficiente evidencia competente que lo provea con una base razonable para formar su opinión bajo las circunstancias. En la gran mayoría de los casos el auditor encuentra que es necesario confiar en evidencia que es más persuasiva que convincente. Las aseveraciones individuales en los estados financieros y en la proposición general de que los estados financieros en conjunto presentan razonablemente la posición financiera y resultados de operaciones de la compañía que reporta, son de tal naturaleza que aún un auditor experimentado rara vez está convencido sin ninguna duda con respecto a todos los aspectos de los estados financieros sujetos a revisión.

Según el grado en que el auditor independiente se mantiene en duda sustancial acerca de cualquier aseveración de significación material él debe abstenerse de formular una opinión hasta que no haya obtenido suficiente y competente evidencia para remover cualquier duda sustancial o él debe expresar una opinión con salvedades o una opinión negativa.

Por lo general el auditor trabaja dentro de ciertos límites económicos; su opinión para que sea económicamente utilizable debe ser formulada dentro de un tiempo y un costo razonable. El auditor debe decidir, ejercitando su juicio profesional, si la evidencia que está a su alcance dentro de los límites del tiempo y costo es suficiente para justificar el formular y expresar una opinión. Como una regla de guía debe haber una relación racional entre el costo de obtener la evidencia y la utilidad de la información obtenida. Al determinar la utilidad de la evidencia debe darse consideración al relativo riesgo. Sin

embargo la dificultad y el gasto que encierra un chequeo de una partida particular no son por sí mismos una base válida para omitir la prueba.

Para determinar la extensión de una prueba particular de auditoría y el método de seleccionar las partidas que deben ser examinadas, el auditor puede considerar el uso de técnicas de muestreo estadístico que pueden ser encontradas muy ventajosa en ciertas circunstancias. El uso de muestreo estadístico no reduce el uso del juicio por el auditor sino que provee ciertas medidas estadísticas para el resultado de las pruebas de auditoría cuyas medidas pueden de otras maneras no ser disponibles.

Al seleccionar los procedimientos para obtener evidencia competente el auditor debe reconocer la posibilidad de que los estados financieros pueden no estar presentados razonablemente. Al desarrollar su opinión debe dar consideración a la evidencia pertinente aunque ésta pueda aparecer respaldando o en contra de las representaciones hechas en los estados financieros; por lo tanto, no es suficiente emitir una opinión únicamente sobre la base de que nada vino a la atención del auditor que le hiciera dudar de las aseveraciones de los estados financieros bajo examen. El auditor debe ser enteramente exhaustivo en su búsqueda de evidencia, y objetivo en su evaluación.

La confirmación de cuentas por cobrar y la observación de inventarios se consideran procedimientos de auditoría de aceptación general obligatorios cuando son prácticos y razonables y cuando los activos correspondientes son importantes en relación con la posición financiera y el resultado de operaciones. Los procedimientos deben ser practicables y razonables. En el lenguaje de auditoría, practicable quiere decir, con capacidad de ser hecho dentro de los medios al alcance o dentro de la razón o prudencia; razonable quiere decir sensible a la luz de las circunstancias que los envuelven. En la rara situación en la que estos procedimientos son practicables y razonables pero no se usan y otros procedimientos pueden y son empleados, el auditor independiente debe tener en cuenta que él tiene el peso de justificar la opinión expresada.

La confirmación de cuentas por cobrar requiere la comunicación directa con los deudores; el método y el tiempo de requerir tal confirmación y la cantidad que debe ser requerida son determinadas por el auditor. Asuntos tales como el grado de control interno al cual las cuentas por cobrar están sujetas, la aparente posibilidad de disputas, errores o irregularidades en las cuentas y la probabilidad de que las circulares para confirmación puedan no tener consideración por parte del cliente así como también la materialidad de las cuentas encontradas son factores que deben ser considerados por el auditor al seleccionar el método, extensión y el tiempo de sus procedimientos para confirmación.

Cuando las cantidades de inventario son determinadas únicamente por medio de conteo físico y todos los conteos son hechos en una sola fecha, es necesario que el auditor esté presente al tiempo del conteo y por medio de observación y preguntas adecuadas, obtenga satisfacción respecto a la efectividad de los métodos de la toma de inventario y el grado de confianza que puede ser dado a las representaciones del cliente sobre inventarios y sobre los registros relacionados con ellos. Al hacer esto puede ser necesario requerir que se lleven a cabo pruebas de inventario bajo su observación. Donde registros perpetuos bien llevados se chequean periódicamente por medio de conteos físicos y comparaciones, las pruebas del auditor independiente pueden ser usualmente hechas durante fechas interinas o fechas seleccionadas por él.

El auditor al iniciar su examen tiene a su disposición todo un acervo de documentos y pruebas que se denominan Evidencia Primaria. Para que esta evidencia primaria pueda satisfacer al auditor, este debe corroborarla a través de las técnicas y procedimientos,

es decir debe obtener Evidencia Corroborativa, para tener EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE. Aquí nace lo que la Auditoría Montgomery [Defliese, 1982] denomina con acierto la ECUACIÓN DE AUDITORIA, que se plasmaría así:

EVIDENCIA SUFICIENTE COMPETENTE	=	EVIDENCIA PRIMARIA	+	EVIDENCIA CORROBORATIVA
------------------------------------	---	-----------------------	---	----------------------------

## 4.5 NORMAS RELATIVAS A LA RENDICIÓN DE INFORMES

Son los requisitos que deben cumplirse con relación a la información sujeta examen, para brindar calidad. Estas normas regulan la calidad de la comunicación de los resultados del trabajo del auditor a los usuarios de los estados financieros.

### 4.5.1 PRESENTACIÓN CONFORME A PRINCIPIOS

*El informe debe contener indicación sobre si los Estados Financieros están presentados de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia. [Ley 43, 7°]*

#### *Norma de Información No. 1*

*El informe deberá especificar si los estados financieros están presentados de acuerdo a los principios contables generalmente aceptados. [Bailey, 1998]*

La primera norma relativa a la rendición de informes exige que el auditor indique en su informe si los estados financieros fueron elaborados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA. El término "principios de contabilidad" que se utiliza en la primera norma de información se entenderá que cubre no solamente los principios y las prácticas contables sino también los métodos de su aplicación en un momento particular. No existe una lista comprensiva de PCGA pues en la contabilidad son aceptados tanto principios escritos como orales.

Esta segunda norma requiere no de una aseveración del auditor, sino de su opinión sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con tales principios. Cuando se presentan limitaciones en el alcance del trabajo del auditor que lo imposibilita para formarse una opinión sobre la aplicación de los principios, se requiere la correspondiente salvedad en su informe.

La alusión a la presentación de los estados financieros conforme a normas contables establecidas por Ley se deberá hacer en los casos del examen de organizaciones



sometidas a las mismas, expresándose por ejemplo como: "principios y normas contables vigentes en Colombia" u otra por el estilo.

#### 4.5.2 UNIFORMIDAD EN APLICACIÓN DE PRINCIPIOS

*El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior. [Ley 43, 7°]*

##### *Norma de Información No.2*

*El informe deberá identificar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el período actual con relación al período precedente.  
[Bailey, 1998]*

El término "período corriente" o "período precedente" significa el año, o período menor de un año, más reciente sobre el cual el auditor está emitiendo una opinión. Es implícito en la norma que los principios han debido ser aplicados con uniformidad durante cada período mismo. Como se indicó anteriormente, el término "principio de contabilidad" que se utiliza en estas normas se entiende que cubre no sólo los principios y las prácticas contables sino también los métodos de su aplicación.

El objetivo de la norma sobre uniformidad es dar seguridad de que la comparabilidad de los estados financieros entre períodos no ha sido afectada substancialmente por cambios en los principios contables empleados o en el método de su aplicación, o si la comparabilidad ha sido afectada substancialmente por tales cambios, requerir una indicación acerca de la naturaleza de los cambios y sus efectos sobre los estados financieros.

La norma sobre uniformidad está dirigida a la comparabilidad entre los estados financieros del ejercicio corriente con los del ejercicio anterior, aunque no se presenten estados financieros por tal ejercicio, y a la comparabilidad de todos los estados financieros que se presenten en forma comparativa.

Cuando la opinión del auditor cubre dos o más ejercicios, generalmente no es necesario revelar una carencia de uniformidad con un año anterior a los años que se están presentando. Por lo tanto la frase "aplicados con base uniforme en la del ejercicio anterior" no es ordinariamente aplicable cuando la opinión cubre dos o más años. En su lugar, debe decirse "*aplicados uniformemente en el período*" o "*aplicados sobre una base uniforme*".

Cuando ha habido un cambio en los principios contables empleados durante año o años cubiertos por la opinión del auditor, y tal cambio tiene un efecto importante sobre la posición financiera o el resultado de operaciones, el auditor debe hacer referencia en su opinión a una nota o a los estados financieros que describa claramente el cambio y su efecto o describir dentro de la opinión la naturaleza del cambio y su efecto. Cuando el cambio afecta la ganancia neta, debe indicarse la cantidad por la cual el cambio afecte la ganancia neta después de tomar en cuenta los impuestos de renta correspondientes.

Ordinariamente debe indicarse la cantidad en la cual se afecta la ganancia neta del ejercicio sujeto a revisión; sin embargo, en algunos casos puede indicarse el efecto del cambio sobre la ganancia neta del ejercicio anterior.

#### 4.5.3 RAZONABILIDAD EN LAS REVELACIONES

##### *Norma de Información No.3*

*Las revelaciones informativas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas a menos que se especifique de otro modo en el informe.*

[Bailey, 1998]

La tercera norma relativa a la información del auditor a diferencia de las nueve restantes es una norma de excepción, pues no es obligatoria su inclusión en el informe del auditor. Se hace referencia a ella solamente en el caso de que los estados financieros no presenten revelaciones razonablemente adecuadas sobre hechos que tengan materialidad o importancia relativa a juicio del auditor.

#### 4.5.4 OPINIÓN, RELACIÓN CON LOS ESTADOS, SALVEDADES, ABSTENCIÓN DE OPINIÓN Y OPINION ADVERSA

*Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su opinión profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.*

*Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre alguna de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los Estados Financieros tomados en conjunto.*

*Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los Estados Financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente. [Ley 43, 7°]*

##### *Norma de Información No.4*

*El informe deberá expresar una opinión con respecto a los estados financieros tomados como un todo o una aseveración a los efectos de que no puede expresarse una opinión. Cuando no puede expresar una opinión total, deben declararse las razones de ello. En todos los casos que el nombre del contador es asociado con estados financieros, el informe debe contener una indicación clara de la naturaleza del trabajo del auditor, si lo hubo, y el grado de responsabilidad que el auditor asume. [Bailey, 1998]*

#### 4.5.4.1 OPINION

Los Contadores Públicos desarrollan diferentes actividades dentro de su amplio campo de acción y de acuerdo con sus experiencias y calificaciones técnicas y científicas. Una de estas actividades es la de emitir su opinión o dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en los estados financieros. La facultad la recibió el Contador Público en Colombia en virtud del artículo 1o. de la Ley 145 de 1960, reafirmada con la expedición de la Ley 43 de 1990

Para hacer claridad al respecto, además de la Norma de Auditoría aquí comentada, el Código de Comercio establece, en el numeral 7o. del artículo 207, que el Revisor Fiscal al autorizar con su firma un balance, debe emitir su dictamen o informe correspondiente; en el artículo 208 el Código imparte las orientaciones sobre el contenido del dictamen o informe del Revisor Fiscal, en los siguientes términos:

*El dictamen o informe del Revisor Fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:*

- 1. Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.*
- 2. Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas.*
- 3. Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso.*
- 4. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptada, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y*
- 5. Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.*

[C. de Co., 208]

#### 4.5.4.2 RELACIÓN CON LOS ESTADOS

El objeto de la cuarta norma de auditoría relativa a la rendición de informes, es el de prevenir contra malas interpretaciones sobre el grado de responsabilidad asumida cuando se ejerce como Contador de la empresa y cuando se actúa como Auditor Externo o como Revisor Fiscal. Al considerar el grado de responsabilidad que asume, el auditor debe tener en cuenta que la justificación para la emisión de su opinión, sin salvedades o con ellas, depende de si el alcance de su examen está o no de acuerdo con las Normas de Auditoría de Aceptación General.

Aunque tal norma indica que *"Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su opinión profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos Estados Financieros."* [Ley 43, 7°], esto no impide la expresión de opiniones separadas sobre la posición financiera y el resultado de operaciones.

El auditor independiente puede expresar una opinión sin salvedades sobre uno de los estados financieros y negar la opinión o dar una opinión adversa o con salvedades sobre el otro; por ejemplo, expresar una opinión sin salvedades sobre el balance general y una opinión adversa o con salvedades sobre el estado de ganancias y pérdidas y ganancias retenidas.

#### 4.5.4.3 SALVEDADES

Las salvedades en el informe del auditor se refieren a cualquiera de las excepciones particulares que este se ve precisado a hacer a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen estándar, (dictamen normal o dictamen no calificado). Las afirmaciones genéricas del dictamen normal sobre las cuales se efectúan las salvedades del auditor tienen relación con las normas de Auditoría de General Aceptación sobre la información y son las siguientes:

*"...( el examen) incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. ...."*

*" ....En nuestra opinión, el Estado de Situación Financiera y los estados de resultados y de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, presentan razonablemente la situación financiera de \_\_\_\_\_ al 31 de diciembre de 199\_ y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha,....."*

*"....de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados,....."*

*"..... aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior...."*

Para emitir una opinión con salvedades el auditor debe cambiar el párrafo de "opinión", de manera tal que se haga clara la naturaleza de la salvedad. Debe referirse específicamente a la materia de la salvedad y debe darse una razón clara para hacer la salvedad como también su efecto sobre la situación financiera y el resultado de operaciones, si tal efecto se puede determinar razonablemente.

También puede explicarse la salvedad con una referencia a un párrafo intermedio en donde se incluyan los detalles o una nota a los estados financieros que describa las circunstancias del caso, pero una salvedad relacionada con el alcance del trabajo por lo general debe incluirse en el informe del auditor en el párrafo inicial. Estas salvedades al alcance no trascienden al párrafo de la opinión cuando se obtiene evidencia suficiente y competente con procedimientos alternativos al sujeto a limitaciones.

Cuando la salvedad es por un asunto de tal importancia que hiciera nula la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto se requiere una negación de opinión o una opinión adversa, lo cual es la expresión de la máxima salvedad

Es recomendable usar los términos "*excepto por*" o "*salvo por*" para expresar una excepción particular o salvedad que individualmente o en conjunto no afecte un área importante o de significación un de los Estados Financieros.

Cuando el resultado del asunto es incierto, el término "*sujeto a*" se presenta como el más apropiado. Nunca se deben utilizar frases tales como "*con la explicación anterior*", o semejantes, pues no son lo suficientemente claras para una salvedad y no delimitan en forma adecuada la responsabilidad del auditor.

#### 4.5.4.4 ABSTENCIÓN DE OPINION

Cuando no se ha obtenido suficiente material de evidencia para formarse una opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros tomados en conjunto, el auditor debe indicar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre tales estados financieros.

La negación de opinión puede ser el resultado de limitación grave en el alcance de su trabajo o de la existencia de asuntos inciertos no usuales relacionados con el valor de una partida o el resultado de un asunto que pueda afectar de manera importante la situación financiera o el resultado de operaciones y que, por lo tanto, impida que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros.

En casos de limitación al alcance de su trabajo el auditor debe describir los procedimientos omitidos o los procedimientos llevados a cabo y en este último caso, debe cambiar el párrafo de "alcance" mostrado anteriormente como parte del informe breve, de acuerdo con las circunstancias. El auditor debe indicar claramente que el alcance del trabajo no fue lo suficientemente amplio para expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

El auditor que emite una negación de opinión debe indicar todas las razones para hacerlo. Al expresar una negación de opinión motivada por limitación en el alcance de su trabajo debe también explicar cualquier salvedad que tenga sobre la razonabilidad de la presentación.

En caso de limitación del alcance del trabajo por omisión de procedimientos de auditoría que eran necesarios, no deben emitirse informes que disminuyan la salvedad o la negación de opinión con frases como: " ... *Sin embargo, no he tenido conocimiento de ningún asunto que pudiera indicar que los estados financieros no estén razonablemente presentados...* "

Sin embargo, es permitida la utilización de frases como la indicada en el párrafo anterior cuando se trata de informes especiales sobre cifras que no tienen la intención de reflejar estados financieros, pero deben haberse llevado a cabo procedimientos adecuados de comprobación los cuales deben describirse en el informe.

#### 4.5.4.5 OPINIÓN ADVERSA

Una opinión adversa es la opinión de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera o el resultado de operaciones de conformidad con principios contables de aceptación general. Se requiere una opinión adversa en un informe donde las salvedades sobre la razonable presentación son tan importantes que a juicio del auditor una opinión con salvedades no puede justificarse. En tales circunstancias una negación de opinión no es adecuada ya que el auditor tiene suficiente información para formarse su opinión de que los estados financieros no están razonablemente presentados.

Cuando se exprese una opinión adversa el auditor debe indicar todos los motivos que la ocasionaron, usualmente refiriéndose a un párrafo intermedio en su informe en donde se describan las circunstancias.

## RESUMEN

La profesión de la Contaduría Pública en razón a su responsabilidad social debe satisfacer en forma íntegra las necesidades del público.

Por este motivo al ejercer la Auditoría de estados financieros en forma independiente, actividad que no puede ser ejercida por ningún otro profesional, autentifica los productos del sistema de información financiera y les da visos de credibilidad ante los usuarios de los mismos, por la calidad de fedatario.

Entonces la labor de Auditoría implica que se deben llenar una serie de requisitos mínimos de calidad, que brinden confianza a usuarios de la información financiera y el dictamen del auditor.

Para garantizar esta calidad mínima, la Ley y la profesión han estipulado una serie de Normas que deben ser rigurosamente cumplidas por el auditor y las cuales se refieren a cómo debe ser el auditor mismo, cómo debe ejecutar el trabajo y cómo debe presentar su informe para que quien lo lea tenga plena confianza en la información que de él se desprende. Estas Normas son la Normas de Auditoría

## ACTIVIDADES Y LECTURAS COMPLEMENTARIAS

1. - **Elabore un cuadro sinóptico de las Normas de Auditoría, explicando con frases sintéticas cada una de ellas.**
2. - **Consulte en la biblioteca cualquier libro de Auditoría de origen extranjero que se encuentre disponible. Compare las Normas de Auditoría explicadas por el autor con las Normas de Auditoría establecidas por la Ley 43 de 1990. Analice las diferencias y semejanzas.**
3. - **Consulte las Normas de Auditoría establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, comparándolas con las Normas de Auditoría de la Ley 43 y las vigentes en los Estados Unidos. Haga un análisis crítico de las semejanzas y diferencias. Qué conclusiones obtuvo de la comparación de las Normas de tres países diferentes?**

**AUTOEVALUACION**

1. - El señor Jesús Filiberto Muñoz Álvarez terminó con gran éxito sus estudios de Contaduría Pública, graduándose el 25 de febrero, con exoneración de presentación de preparatorios y tesis de grado debido a sus altas notas. Jesús F. Muñoz A. realizó toda su carrera trabajando en el cargo de asistente de Revisoría Fiscal de la Empresa Industrial del Sur S.A. hasta un año antes de graduarse, lo cual le dio amplia experiencia en el campo del auditaje. En marzo en la Asamblea General de Accionistas de Industrial del Sur, se propuso a Jesús F. Muñoz como Revisor Fiscal para reemplazar al Revisor Fiscal que se jubiló, como reconocimiento a su recién obtenido título y a su labor dentro de la empresa. También fue propuesto como Revisor Fiscal Daniel Muñoz Caicedo primo hermano de Jesús, quien se desempeña desde hace dos años como Revisor Fiscal de Las Bandas S.A., una empresa de menor envergadura que la Industrial del Sur. La única experiencia de Daniel Muñoz en Auditoría es la lograda en el cargo de Revisor Fiscal de Las Bandas S.A.

Usted tiene el poder de definir la elección. A cual de los dos Contadores Públicos elegiría?:

- a.- A Jesús Filiberto Muñoz Álvarez
- b.- A Daniel Muñoz Caicedo
- c.- A ninguno de los dos por ser primos
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

2. - El Auditor Externo de Electrónica de Colombia Ltda es la Firma Jiménez y Asociados, cuyo principal socio es el Contador Público, Alirio Jiménez, quien a su vez es el distribuidor de los productos electrónicos de esta empresa para el sur de Colombia pero en su calidad de persona natural. Jiménez ha tenido el cuidado de delegar siempre la auditoría a cualquiera de los restantes socios, para mantener su independencia. La actitud de Jiménez es desde el punto de vista de las normas de auditoría:

- a.- De acuerdo a la norma de independencia
- b.- Incorrecta por existir conflicto de intereses
- c.- Correcta si este hace una salvedad
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

3. - El Revisor Fiscal de la Clínica El Buen Futuro viene ejerciendo su cargo desde hace diez años. Su conocimiento de la labor de auditaje es tal que simplemente con estudiar los estados financieros mensuales es capaz de detectar cualquier tipo de inconsistencia en los mismos. Esto le ha llevado a suprimir la elaboración de papeles de trabajo, con lo cual su examen ha ganado gran agilidad con el beneplácito de la dirección de la Clínica. El Revisor Fiscal de este caso:

- a.- Ejecuta su trabajo con diligencia y cuidado profesional
- b.- Con la práctica ha mejorado una norma de Auditoría
- c.- Tiene una base sólida para emitir su opinión
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

4. - El día 15 de Junio Procecítricos S.A. ha llamado al Contador Público John Chávarro, para que audite sus estados financieros cortados a junio 30 del año en curso, los cuales



deben ser enviados al IFI. El señor Chávarro, estudió los estados financieros y la empresa le efectuó una oferta de sus honorarios con la condición de que el dictamen fuera entregado a más tardar el día 1 de agosto para que la empresa pueda ser beneficiaria de un préstamo de fomento, el cual la impulsaría hacia el ramo de las exportaciones, de lo contrario, se debería esperar hasta el siguiente año para ser considerada la solicitud. El señor Chávarro no aceptó porque:

- a.- Las cosas a las carreras siempre quedan mal
- b.- Implicaba disminuir sus utilidades
- c.- Incumplía una norma de auditoría
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

5. - El Auditor debe evaluar el Sistema de Control Interno para:

- a.- Determinar el alcance de las pruebas
- b.- Determinar el grado de confianza que ofrece
- c.- Determinar la oportunidad de los procedimientos
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

6. - La evidencia suficiente y competente es:

- a.- La corroboración de la evidencia primaria
- b.- La corroboración de la exactitud de los saldos
- c.- La seguridad que ofrece el Control Interno
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

7. - La obligación de establecer claramente la relación de un Contador Público con los estados financieros a los cuales su nombre se vea asociado permite:

- a.- Que la profesión sea cada vez más reconocida
- b.- Que los usuarios no malinterpreten esta relación
- c.- Que el examen sea de mejor calidad
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

8. - La obligación de expresar en el informe la presentación de los estados financieros conforme a principios de contabilidad implica:

- a.- Una opinión personal del auditor
- b.- Los métodos de aplicación de los principios
- c.- Una mejor verificabilidad de los mismos
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

9. - La indicación en el informe sobre la aplicación uniforme de los principios de contabilidad es útil para:

- a.- Asegurar la comparabilidad de un período a otro
- b.- Indicar que los cambios realizados no afectan los estados financieros
- c.- Permitir una mejor toma de decisiones
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

10. - Una salvedad es:

- a.- Una delimitación de la responsabilidad del Auditor
- b.- Una parte de los estados no examinada
- c.- Una afirmación categórica del informe
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. - b.- A Daniel Muñoz Caicedo: No puede ser nombrado Jesús Filiberto por carecer de tarjeta profesional, pues es imposible que se la hayan expedido en marzo, habiéndose graduado el 28 de febrero, por lo cual incumple la norma de auditoría de entrenamiento adecuado y habilitación para ejercer la Contaduría Pública. Daniel tiene tarjeta profesional ya que ejerce como revisor fiscal.
2. b.- Incorrecta por existir conflicto de intereses: Aunque el Código de Comercio no lo prohíbe expresamente, Jiménez puede ver disminuida su independencia frente a terceros por ser cliente exclusivo para el sur del país y no se debe ser sólo independiente sino parecerlo.
3. e.- Ninguna de las anteriores: Al eliminar el uso de papeles de trabajo, está confiando en su memoria y por tanto actúa con negligencia, además de no poseer una base sólida para sustentar su opinión, y desmejorar la norma de auditoría de obtención de evidencia suficiente y competente pues carece de pruebas de las mismas.
4. c.- Incumplía una norma de auditoría: El señor Chávarro no aceptó porque incumplía la norma de auditoría que dice que el trabajo debe ser técnicamente planeado y de la manera en como se presentó la oferta de honorarios no permitía la planeación técnica, lo pretendido era la firma del contador público en el dictamen sin que éste realizara un examen.
5. d.- Todas las anteriores: La segunda norma sobre la ejecución del trabajo indica que deberá hacerse un estudio apropiado y evaluación del control interno existente como una base para juzgar su confiabilidad y para determinar la extensión de las pruebas y procedimientos de auditoría.
6. a.- La corroboración de la evidencia primaria: Evidencia suficiente y competente es evidencia primaria más evidencia corroborativa. Ecuación de la Auditoría.
7. b.- Que los usuarios no malinterpreten esta relación: Se delimita la responsabilidad del contador público que elaboró los estados financieros y el contador público que los examinó.
8. d.- Todas las anteriores: El término "principios de contabilidad " que se utiliza en la norma sobre rendición de informes se entenderá que cubre no solamente los principios y las prácticas contables sino también los métodos de su aplicación. Esta segunda norma requiere no de una aseveración del Auditor, sino de su opinión sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con tales principios.
9. d.- Todas las anteriores: Lo PCGA aseguran la comparabilidad de un período a otro, indican que los cambios realizados no afectan los estados financieros y por tanto permiten una mejor toma de decisiones.
10. a.- Una delimitación de la responsabilidad del Auditor: Por medio de la salvedad, el auditor informa a los usuarios de su dictamen, que existe una parte de los

estados financieros sobre los cuales no ha obtenido evidencia suficiente y competente y por tanto no opina sobre dicha parte.

**Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas citadas, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.**

U N I D A D   C I N C O

## LA ÉTICA Y LA AUDITORIA

## I N T R O D U C C I O N

Durante mucho tiempo la Contaduría Pública estuvo sin Código de Ética Profesional, y solamente después de la expedición de la Ley 43 de 1990, la profesión volvió a contar nuevamente con Código de Ética. Sin embargo es necesario dejar en claro que la Ética en su concepto puro, no requiere de reglamentación. El Código de Ética Profesional es la forma como ésta expresa la intención que tiene de cumplir con sus compromisos con la sociedad en la cual se encuentra inmersa, de como tiene la voluntad de servirla y de como se respeta a sí misma.

El Código de Ética es producto de la aplicación de las normas de conducta a la práctica cotidiana de la profesión y sirve de guía a la acción moral de todo Contador Público, por el sólo hecho de serlo sin interesar la actividad a la cual se dedique, bien sea en el ejercicio independiente de la profesión o cuando actúe como empleado dependiente.

**OBJETIVOS****OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

**Explicar la importancia de los principios éticos en el ejercicio de la Auditoría**

**OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad y haber realizado las actividades y lecturas complementarias el alumno será capaz de:

- **Explicar los fundamentos del Código de Ética**
- **Describir los principios éticos de la Contaduría Pública**
- **Relacionar la ética con la auditoría**

## 5. LA ÉTICA Y LA AUDITORIA

### 5.1 LA ÉTICA

La Contaduría Pública es una profesión con una connotación muy especial: es pública. Este hecho de ser pública genera una responsabilidad muy seria, se debe en todo y por completo a la sociedad, es decir la comunidad, las organizaciones públicas y privadas, personas naturales y jurídicas y el Estado. El Contador Público cuando la ejerce cumple una función social que se materializa en la fe pública, potestad que le concede el Estado para brindarle seguridad a las relaciones de tipo económico que establezca la sociedad en general. Su obligación es entonces velar por los intereses económicos de la misma.

Las reglas de ética han sido concebidas para preservar el respeto a la profesión, orientar a sus miembros en sus relaciones con los demás y garantizar a la sociedad que ésta mantendrá un elevado nivel de desempeño. La ética se deriva de valores fundamentales, muchos de los cuales son comunes a todas las profesiones.

El tema de la ética es bastante complejo, para quien se rige por la ética sus normas deben ser relevantes y deben también permitirle utilizar sus conocimientos en su escogencia alternativa. Las normas éticas de la profesión de Contaduría han evolucionado, muchas normas actuales fueron aceptadas en la práctica antes de describirlas en algún código. Con base en las anteriores consideraciones, en el Capítulo Cuarto, título primero de la Ley 43 de 1990, se expidió el Código de Ética Profesional para los Contadores Públicos de Colombia.

Como se pudo observar en los párrafos anteriores, todos los Contadores Públicos deben observar en forma obligatoria y estricta las reglas de conducta ética, bien sea en su ejercicio profesional independiente como en el ejercicio privado de la profesión.

En razón de alto grado de responsabilidad que implica el ejercicio de la Auditoría, los Contadores Públicos que se dedican a esta actividad profesional deben mantener en su actuación un estricto seguimiento a todos y cada uno de los principios básicos de ética, pues como se estudió en la Unidad Cuatro, estos están estrechamente relacionados con las Normas de Auditoría de General Aceptación, a tal grado que puede llegar a plantearse la inquietud de cual fue primero: si las Normas Éticas ó las Normas de Auditoría de General Aceptación.

## 5.2 PRINCIPIOS ÉTICOS

Las reglas de conducta son fijadas en el capítulo cuarto título primero de la Ley 43 de 1990 establecen mínimos niveles de conducta aceptables que son obligatorios y de estricto cumplimiento. Sin embargo, los Contadores Públicos deben mantener una conducta que no esté regida únicamente con las prohibiciones. La conducta ética, en su significación verdadera es mucho más que acatar prohibiciones explícitas. Durante el tiempo que la profesión no tuvo un Código de Ética, los Contadores tenían la obligación de actuar conforme a principios éticos.

El artículo 35 de la Ley 43 define las declaraciones de principios que fundamentan el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública y a partir del artículo 37 se establecen los principios básicos de ética profesional cuando se manifiesta:

*"... observando en todos los casos los siguientes principios básicos de ética profesional:*

- 1. Integridad*
- 2. Objetividad*
- 3. Responsabilidad*
- 4. Confidencialidad*
- 5. Observaciones de las disposiciones normativas*
- 6. Competencia y actualización profesional*
- 8. Difusión y colaboración*
- 9. Respeto entre colegas*
- 10. Conducta ética" [Ley 43, 37]*

## 5.3 PRINCIPIO ÉTICO DE INTEGRIDAD

El principio de integridad está claramente establecido en el Código de Ética en el artículo 37 ya citado cuando describe este principio así:

*El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral cualquiera que sea el campo de su integridad profesional por lo tanto se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad en cualquier circunstancia y otros principios como veracidad, lealtad, justicia y equidad. [Ley 43, 37]*

La integridad que debe mantener el Contador Público en todas sus actuaciones y de manera especial cuando ejerce la auditoría, se refiere al elemento de su carácter, que se plasma en la firmeza de sus principios morales, su rectitud y honradez. En el mismo principio de integridad no se hace diferencia el campo de acción en el cual se desempeña, es más, la integridad no solo debe estar circunscrita a el ejercicio profesional, sino a su vida personal.

*"La integridad implica no solamente honestidad sino también relacionarse justa y verazmente. El principio de objetividad impone a todos los contadores profesionales la obligación de ser veraces, intelectualmente honestos y libres de conflictos de interés." [Mantilla, 1996]*



## 5.4 PRINCIPIO ÉTICO DE OBJETIVIDAD

Es la imparcialidad y actuación sin prejuicios. Este principio se aplica especialmente cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier Entidad y está ligado íntimamente con el principio de independencia. La objetividad representa para los auditores, la capacidad éstos para mantener una actitud imparcial, libre de todo sesgo, para tratar todos los asuntos que queden bajo su análisis y estudio. Este principio ético implica que el auditor en manera alguna subordinará su criterio a la opinión de sus clientes.

Cuando un Contador Público se encuentre comprometido incluso con la prestación de servicios consultivos sobre impuestos y administración, no debe subordinar su juicio a los demás. Cuando se refieren al aspecto impositivo, el Contador puede resolver las dudas en favor de su cliente mientras exista un apoyo razonable que sustente su posición, sin olvidar siempre el aforismo de *dar a Dios lo que es de Dios y al Cesar lo que es del Cesar*.

“Los contadores profesionales sirven de muy diferentes maneras y deben demostrar su objetividad en variadas circunstancias. Los contadores profesionales en práctica pública emprenden trabajos de rendición de información, declaraciones tributarias y otros servicios de consultoría gerencial. Otros contadores profesionales preparan estados financieros en subordinación a otras personas, desempeñan servicios de auditoría interna, y prestan servicios de administración financiera en industria, comercio, sector público y educación. También educan y entrenan a quienes aspiran a ingresar a la profesión. Considerando el cometido o la capacidad, los contadores profesionales deben proteger la integridad de sus servicios profesionales, y mantener la objetividad en sus juicios.

En la escogencia de las situaciones y prácticas a tratar específicamente mediante requerimientos éticos relacionados con la objetividad, se debe prestar consideración adecuada a los siguientes factores:

- (a) Los contadores profesionales están expuestos a situaciones que envuelven la posibilidad de que sobre ellos se ejerzan presiones. Esas presiones pueden menoscabar la objetividad.
- (b) Es impracticable definir y prescribir todas esas situaciones en las que pueden existir esas presiones posibles. Debe prevalecer la razonabilidad en el establecimiento de estándares para identificar las relaciones que probablemente, o puedan parecerlo, lesionen la objetividad de un contador profesional.
- (c) Deben evitarse las relaciones que generen prejuicio, sesgo o influencia de otros para menoscabar la objetividad.
- (d) Los contadores profesionales tienen la obligación de asegurar que el personal o los servicios profesionales contratados se adhieren al principio de objetividad.
- (e) Los contadores profesionales nunca deben aceptar dádivas o atenciones que razonablemente puedan considerarse tiene una influencia significativa o impropia sobre el juicio profesional o aquellos con que se relaciona. Qué constituye una dádiva excesiva u oferta de atenciones varía de país a país pero los contadores profesionales

deben evitar las circunstancias que pudieran perjudicar su reputación profesional.”  
[Mantilla, 1996]

## 5.5 PRINCIPIO ÉTICO DE INDEPENDENCIA

El Contador debe tener y demostrar absoluta independencia mental de criterio con respecto a cualquier interés que pudiera considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad; si es miembro de una empresa de la cual es socio o accionista, no expresará ninguna opinión sobre estados financieros de una forma a menos que ésta y él sean independientes a dicha empresa, es decir que no exista la posibilidad de un conflicto de intereses que pueda limitar su independencia.

Se entiende que una persona goza de independencia mental cuando sus juicios se formulan a partir de los hechos objetivos que examina. No existe independencia mental cuando la opinión o juicio son influidos por consideraciones de orden subjetivo, independiente de los elementos objetivos del caso.

La independencia mental es evidentemente una cuestión relativa de fuero interno. La independencia mental es a la vez un derecho y un deber.

- **Derecho:** Porque el auditor puede reclamar, cuando ve que su juicio ha sido intervenido por los actos de la gerencia así como por terceros.
- **Deber:** Porque, si llega a permitir, consciente y voluntariamente en tal intervención, se convierte en responsable por los daños que a los terceros pueda causar con ellos.

El auditor debe evitar ejercer la auditoría en los casos en que ciertas circunstancias influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental como en los casos en los que las circunstancias puedan hacer surgir en la mente del público una duda razonable sobre la propia independencia y objetividad del auditor.

El auditor está obligado a sujetarse a la decisión de carácter general que den, ya sea los reglamentos, las decisiones de observación generadas de sus respectivos organismos y profesiones y las instituciones públicas que gobiernan su actividad profesional. En todo caso el Contador Público no sólo debe ser independiente, sino que debe parecer poseer esta independencia para poder gozar de la credibilidad de la sociedad.

“Cuando los contadores profesionales en práctica pública emprenden un trabajo de presentación de información, deben ser y parecer libres de cualquier interés que se pueda observar, cualquiera que sea su efecto, si éste está siendo incompatible con integridad, objetividad e independencia.

Los párrafos siguientes indican algunas de esas situaciones que, a causa de la carencia de independencia actual o aparente, puede conducir a un observador razonable a dudar de la independencia de un contador profesional en práctica pública.

### *Vínculos financieros Con, o en el Negocio de, los Clientes*

8.3 La vinculación financiera con un cliente afecta la independencia y puede conducir a un observador razonable a concluir que ha sido menoscabada. Tales vínculos pueden producirse de diversas formas como:

- (a) Por interés financiero directo en un cliente.

(b) Por interés financiero material indirecto en un cliente, e.g. siendo un fiduciario o cualquier fideicomisario o ejecutor o administrador de cualquier estado si tal fideicomisario o estado tiene un interés financiero en una compañía cliente.

(c) Mediante préstamos a o del cliente o cualquier ejecutivo, director o accionista principal de una compañía cliente.

(d) Por participación con un interés financiero en una operación conjunta con un cliente o empleado(s) de un cliente.

(e) Teniendo un interés financiero en un no-cliente que tiene una relación de inversión o inversionista con el cliente.

### *Comentario*

La independencia se menoscaba cuando un contador profesional en práctica pública tiene o ha comprometido adquirir un interés financiero material directo o indirecto en una compañía para la cual el contador profesional en práctica pública presta servicios profesionales que requieren independencia. Un interés financiero directo incluye cualquier interés mantenido por el cónyuge o hijo dependiente del contador profesional en práctica pública y en algunos países puede ser extendido para incluir otros parientes cercanos.

Cuando el contador profesional en práctica pública opina o aconseja sobre inversión en acciones de un cliente de auditoría a nombre de una tercera parte, e.g. un fideicomisario, la apariencia de independencia constituye un riesgo. Esto es debido a que las responsabilidades para con la tercera parte pueden entrar en conflicto con las responsabilidades para con el cliente de auditoría.

En el caso de participación accionaria a través de fideicomisos, de un ejerciente individual o un socio en una práctica o su cónyuge o hijo dependiente de ese ejerciente individual o del socio en un fideicomiso con una participación material en acciones en relación con el tamaño del capital accionario emitido de la compañía o del total de activos del fideicomiso, quien ejerce no debe aceptar un trabajo de presentación de información sobre esa compañía. La misma regla se debe aplicar en el caso de quienes sirven como ejecutores y administradores en cualquier estado.

En un cliente se pueden adquirir acciones de manera involuntaria, como es el caso cuando un contador en práctica pública recibe tales acciones por herencia o matrimonio o a causa de una absorción de empresa. En esos casos, las acciones se deben enajenar lo más pronto posible o el contador profesional en práctica pública debe declinar cualquier asignación de presentación de información sobre esa compañía.

Ningún contador profesional en práctica pública, ni su cónyuge o hijo dependiente debe realizar un préstamo a un cliente o garantizar los endeudamientos de un cliente o aceptar un préstamo de un cliente o tener un empréstito garantizado por un cliente. Esta última proscripción no aplica a préstamos a o por bancos u otras instituciones financieras similares cuando se realizan por los procedimientos, términos y requerimientos normales de crédito; tampoco aplica a las hipotecas de vivienda o a las cuentas o depósitos corrientes con bancos, sociedades constructoras, etc.

Cuando la inversión de un no-cliente es material para un cliente inversionista, cualquier interés financiero material directo o indirecto del contador profesional en la inversión del no cliente podría considerarse que menoscaba la independencia del contador profesional con relación al cliente. Del mismo modo, cuando la inversión de un cliente es material para un inversionista no-cliente, cualquier interés financiero material directo o indirecto del contador profesional en el inversionista no-cliente podría considerarse menoscaba la independencia del contador profesional con relación al cliente.

Otras relaciones, tales como operaciones conjuntas cliente-no-cliente, pueden afectar la apariencia de independencia. En general, en una situación de operación conjunta, un interés financiero inmaterial del contador profesional en el inversionista no-cliente podría no menoscabar la independencia del contador profesional con relación al cliente inversionista dado que el contador profesional no podría influenciar significativamente en el inversionista no-cliente. Si el contador profesional no tiene y razonablemente no se puede esperar que tenga conocimiento del interés financiero o de las relaciones implicadas en la operación conjunta, la independencia del contador profesional podría no ser considerada menoscabada.

Generalmente, el contador profesional debe ser independiente de un cliente y de todos sus parientes, subsidiarias y afiliados.

#### *Nombramientos En Compañías*

8.4 Cuando los contadores profesionales en práctica pública, dentro del período anterior a la revisión actual o el inmediatamente precedente, sean o vayan a ser nombrados como:

- (a) miembro del consejo, ejecutivo o empleado de una compañía; o
- (b) socio, o empleado, de un miembro del consejo o un ejecutivo o empleado de una compañía;

debería ser considerado como teniendo un interés que puede limitar la independencia cuando informe sobre esa compañía.

#### *Comentario*

Es práctica común prohibir a los contadores profesionales en práctica pública que en tales situaciones sean nombrados como auditores de las compañías indicadas. También es claramente deseable que ellos no deban aceptar de tales compañías otros nombramientos sobre los cuales se requiera una opinión. En la situación descrita arriba, se sugiere que el período inmediatamente precedente a la designación no sea menor a dos años o como sea requerido por la legislación apropiada.

#### *Prestación de Otros Servicios a los Clientes de Auditoría*

8.5 Cuando un contador profesional en práctica pública, además de llevar a cabo una auditoría u otra función de presentación de información, presta otros servicios a un cliente, debe tener cuidado de no desempeñar funciones administrativas o tomar

decisiones gerenciales, responsabilidad por lo cual radica en el consejo de directores y en la administración.

#### *Comentario*

Es económico en términos de habilidades y esfuerzo para los contadores profesionales en práctica pública el ser capaces de ofrecer otros servicios de consultoría financiera y gerencial a sus clientes dado que están estrechamente familiarizados con los negocios del cliente. Muchas compañías (particularmente las más pequeñas) podrían ser afectadas adversamente si se les niega el derecho a recibir otros servicios de parte de sus auditores. En el curso del desempeño de sus servicios profesionales, los contadores profesionales en práctica pública ofrecen consejo. Por ejemplo, particularmente en el caso de negocios pequeños, la auditoría de cuentas y el consejo sobre la provisión sobre impuestos a menudo se encuentran tan inextricablemente vinculadas que no se pueden separar. Además, un concepto clave en auditoría implica el examen del sistema de control interno lo cual necesariamente requiere de sugerencias para mejoramiento. Por esas razones es impracticable definir limitaciones al consejo que un contador profesional en práctica pública puede dar.

Los servicios prestados por un contador profesional en práctica pública en los campos de la consultoría gerencial y tributaria son servicios de consejo. Tales servicios no usurpan las funciones administrativas de las compañías cliente. La independencia de un contador profesional en práctica pública no se menoscaba por la oferta de servicios de consejería, dado que no hay involucramiento en o responsabilidad asumida por las decisiones administrativas. La prestación de otros servicios profesionales no es en principio un factor para determinar si el contador profesional en práctica pública es independiente. Sin embargo, el contador profesional en práctica pública debe ser cuidadoso de no ir más allá de la función de consejo en la esfera administrativa. Un contador profesional en práctica pública quien ha aconsejado sobre la instalación de un sistema de registro de inventarios, debe llevar a cabo una revisión de auditoría normal sobre el trabajo del sistema, dado que las fallas en realizar las etapas normales de auditoría en relación con ese sistema tienen un impacto adverso sobre la competencia e independencia.

La preparación de registros contables es un servicio que frecuentemente es solicitado a un contador profesional en práctica pública, particularmente por parte de clientes pequeños, cuyos negocios no son lo suficientemente grandes para emplear un personal adecuado de contabilidad interna. Es improbable que los clientes grandes soliciten este servicio excepto en circunstancias excepcionales. En todos los casos en los cuales se requiere independencia y en los cuales un contador profesional en práctica pública está involucrado en la preparación de registros contables para un cliente, se deben observar los siguientes requerimientos:

- (a) El contador profesional en práctica pública no debe tener relaciones o combinación de relaciones con el cliente o cualquier conflicto de interés que pueda menoscabar la integridad o independencia.
- (b) El cliente debe aceptar la responsabilidad por las declaraciones
- (c) El contador profesional en práctica pública no debe asumir el rol de empleado o de director administrativo de las operaciones de una empresa.

(d) El personal designado a la preparación de registros contables idealmente no debe participar en el examen de tales registros. El hecho de que el contador profesional en práctica pública haya procesado o mantenido ciertos registros no elimina la necesidad de hacer pruebas de auditoría suficientes.

### *Relaciones Personales y Familiares*

8.6 Las relaciones personales y familiares pueden afectar la independencia. Existe una necesidad particular de asegurar que el ejercicio independiente de cualquier trabajo no es entorpecido como consecuencia de cualquier relación personal o familiar.

#### *Comentario*

Se reconoce que sería impracticable intentar describir en detalle mediante requerimientos éticos la extensión permisible de una relación personal entre un contador profesional en práctica pública y un cliente, o quienes ocupan posiciones ejecutivas de responsabilidad (e.g. director, ejecutivo jefe, director financiero u otro empleado en posición similar) en el cliente. No obstante, las asociaciones miembro pueden aconsejar a sus miembros sobre las clases de situaciones que puedan dar origen a presiones sobre ellos.

Por ejemplo, ello puede ocurrir cuando un contador profesional en práctica pública tiene un interés de negocios mutuo con un ejecutivo o empleado de un cliente o tiene un interés material en una operación conjunta con un cliente.

Respecto de las relaciones familiares, corresponde a cada asociación miembro decidir, a la luz de las condiciones sociales existentes en su propio país, qué grado de relaciones con un cliente se deben mirar como muy cercanas para asegurar que se presten los servicios profesionales con la adecuada independencia.

Las relaciones familiares que siempre suponen una amenaza inaceptable para la independencia son aquellas en las cuales un ejerciente individual o un socio en práctica, o un empleado encargado del trabajo con el cliente, es el cónyuge, hijo dependiente o convive relativamente en una casa común, del cliente. En algunos países, el rango de relaciones puede ser amplio, e.g. el hijo, o su cónyuge, padres o abuelos, padres políticos, hermano, hermana, o cuñados o cuñadas, del cliente.

### *Honorarios*

8.7 Cuando la recepción de honorarios periódicos por parte de un cliente o grupo de clientes conectados representa una proporción grande del total de los ingresos brutos totales de un contador profesional en práctica pública o de la práctica como un todo, la dependencia de ese cliente o grupo de clientes inevitablemente puede llamar la atención y suscitar dudas sobre la independencia.

#### *Comentario*

Es deseable que las asociaciones miembros prescriban reglas o emitan orientación a sus miembros sobre este particular. Es claro que esas reglas u orientaciones requerirán ser relacionadas con las condiciones económicas de cada país y con el estado de desarrollo de la profesión contable.

No es posible establecer de manera precisa qué constituye una proporción inaceptable del total de honorarios percibidos de un cliente o de un grupo de clientes conectados. Sin embargo, si tales honorarios constituyen la única o la parte sustancial de los ingresos netos, el contador profesional en práctica pública debería cuidadosamente considerar si la independencia ha sido menoscabada. Una situación similar puede ocurrir si los honorarios debidos por un cliente correspondientes a servicios profesionales permanecen si pagar por un período de tiempo extendido, especialmente si una parte sustancial no es pagada antes de la emisión del informe del contador profesional en práctica pública para el año siguiente. Deben hacerse concesiones a los profesionales que comienzan a establecerse o que están planificando cesar en sus actividades. Se deben hacer excepciones a las sucursales que dependan de un cliente o de un grupo de clientes conectados. Por ejemplo, este puede ser el caso si la sucursal está auditando los estados financieros de un cliente de la práctica como un todo y que ese cliente constituye una parte principal de los negocios de la sucursal. En tales circunstancias, los servicios profesionales para ese cliente o grupo de clientes estarán sujetos a revisión por parte de un socio de otra oficina.

#### *Honorarios Contingentes*

8.8 Con sujeción al párrafo 8.9, los servicios profesionales no pueden ser ofrecidos o ejecutados para un cliente bajo un convenio mediante el cual no serán cargados ningunos honorarios a menos que exista un hallazgo especificado o se obtenga un resultado o cuando de otro modo los honorarios dependan de los hallazgos o de los resultados de tales servicios.

##### *Comentario*

Los honorarios no se consideran contingentes si son fijados por una corte u otra autoridad pública.

Los honorarios cargados sobre un porcentaje u otra base similar deben considerarse como honorarios contingentes.

8.9 La aceptación de bienes y servicios por parte de un cliente pueden amenazar la independencia. La aceptación de hospitalidad indebida recibe un tratamiento similar.

##### *Comentario*

Bienes y servicios no deben ser aceptados por los contadores profesionales en práctica pública, sus esposas o hijos dependientes excepto en términos de negocios no más favorables que aquellos que se encuentran disponibles para otros. No se deben aceptar la hospitalidad y los regalos que no sean propios de la cortesía normal de la vida social.

#### *Propiedad del Capital*

8.11 Idealmente, el capital de una práctica debe ser propiedad solamente de contadores profesionales en práctica pública. Sin embargo, la propiedad del capital por parte de otros puede permitirse previendo que la mayoría tanto de la propiedad del capital como de los derechos de voto radica únicamente en contadores profesionales en práctica pública.

*Comentario*

En principio el capital propio total de una práctica debe ser propiedad de contadores profesionales en práctica pública. Si toda o una proporción del capital es propiedad de otros, ellos pueden estar en una posición de influenciar a los contadores profesionales en práctica pública en el desempeño de los servicios profesionales. Una situación similar puede ocurrir si una práctica que es propiedad de contadores profesionales en práctica pública es financiada sustancialmente mediante préstamos de otros de manera tal que pueda constituir una evasión a la regla concerniente a la propiedad del capital.

En algunos países, a los contadores profesionales en práctica pública les está permitido por ley ejercer como corporación sin ninguna restricción especial en la propiedad o en los derechos de voto del capital de la corporación. En todas las circunstancias se deben presentar salvaguardias ya sea mediante legislación o requerimientos éticos de la asociación miembro, los cuales no deben entrar en conflicto con la legislación, para preservar la independencia del contador profesional en práctica pública. Las asociaciones miembros deben considerar el hacer ver a los gobiernos el efecto de que los intereses de la profesión y del público son mejor servidos cuando una legislación existente o propuesta provee que la mayoría tanto de la propiedad del capital como de los derechos de voto radica en contadores profesionales en práctica pública.

*Socios precedentes*

8.12 Un socio puede abandonar la práctica por renuncia, terminación, jubilación, o venta de la práctica. Tal socio puede aceptar un contrato con un cliente de la práctica, de la cual ha sido parte cuando en ella se está desempeñando una auditoría u otra función de presentación de información. En tales circunstancias, la independencia de la práctica no sería menoscabada.

(a) Los pagos de las cantidades debidas a un socio precedente por su interés en la práctica y por beneficios no cubiertos o jubilaciones otorgadas, se hacen de acuerdo con un plan de pagos que se fija tanto para fechas como para cantidades de pago. Además, las cantidades debidas deben ser tales que no causen una deuda sustancial en la capacidad de la práctica para continuar en marcha.

(b) El socio precedente no participa o parece participar en el negocio de la práctica o en las actividades profesionales ya sea que esté compensado o no. Los índices de participación incluyen la provisión de espacio de oficina y demás asuntos relacionados con el socio precedente en la práctica.

*Pleitos Actuales o Amenazantes*

8.13 Los litigios que involucran al contador profesional en práctica pública y a un cliente pueden originar negociaciones que afecten las relaciones normales con el cliente de manera tal que se menoscaben la independencia y la objetividad del contador profesional.

*Comentario*

El inicio por parte de un cliente o de otro interesado, de procedimientos contra el contador profesional en práctica pública, o el inicio de litigios por parte del contador profesional en práctica pública aseverando, e.g., fraude o engaño por



parte de directivos de una compañía, o el desempeño de la auditoría de la compañía por debajo de los estándares por parte del contador podría considerarse que menoscaba la independencia. Tal inicio o una amenaza creíble de iniciar o una intención declarada para iniciar acciones legales contra un contador profesional en práctica pública relacionada con los negocios de la compañía, o viceversa, puede originar que el contador profesional en práctica pública y la compañía se ubiquen en posiciones que puedan afectar la objetividad del contador profesional en práctica pública. Así, se puede afectar la habilidad para informar veraz e imparcialmente sobre los estados financieros de la compañía. Al mismo tiempo, la existencia de tal acción (o amenaza de acción) puede afectar la buena voluntad de la administración de la compañía para revelar información relevante al contador profesional en práctica pública.

Si no es posible especificar de manera precisa el punto en discusión, sería impropio para el contador profesional continuar informando. Sin embargo, el contador profesional en práctica pública tiene que analizar las circunstancias en las cuales el litigio puede ser percibido por el público como probable para afectar la independencia del contador.

#### *Vinculación Prolongada del Personal Principal con los Clientes de Auditoría*

8.14 El uso del mismo personal principal en un contrato de auditoría durante un período de tiempo prolongado puede generar una amenaza a la independencia. El contador profesional en práctica pública debe dar los pasos para asegurar que la objetividad y la independencia se mantienen durante el contrato.

#### *Comentario*

Las relaciones profesionales toman tiempo para desarrollarse, pero una vez que se han desarrollado, usualmente conducen a maximizar la eficiencia y la efectividad. La continuación del personal principal en los contratos de auditoría ordinariamente se considera es fomentada por el punto de vista tanto del cliente como del contador profesional en práctica pública. Como ocurre con las relaciones personales y familiares en el numeral 8.6 arriba, existe un interés de que la vinculación extensa por parte de un individuo particular con un cliente de auditoría puede conducir a la formación de una relación estrecha que se pueda considerar amenaza para la objetividad y la independencia. Adicionalmente, se afectan asuntos de control de calidad, en los que el contador profesional con familiaridad continuada puede relacionarse aún más estrechamente que los mismos familiares cuando se llevan a cabo procedimientos de auditoría y se realizan juicios sobre decisiones clave de auditoría.

El contador profesional en práctica pública debe realizar las acciones necesarias para dar una adecuada rotación al personal principal que sirve al contrato. Cuando la rotación es impracticable, se deben diseñar procedimientos de revisión para conseguir los mismos objetivos. La oportunidad y la naturaleza de la rotación de personal vinculado, especialmente el socio encargado, depende de muchas consideraciones prácticas. Tal rotación debe, sin embargo, proporcionar una combinación de personal experimentado y sustituido lo mismo que una transición ordenada. La rotación puede ser impracticable en pequeñas oficinas o cuando hay especializaciones relacionadas con la asignación. En tales casos, deben aplicarse salvaguardas alternativos, tales como el establecimiento de contratos de consultoría externa con otros contadores profesionales

experimentados o mediante cualquier servicio disponible provisto por la asociación profesional para tal propósito. ..." [Mantilla, 1996]

## 5.6 PRINCIPIO ÉTICO DE RESPONSABILIDAD

Este principio se encuentra implícitamente comprendido en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta, pero su inclusión de manera expresa en la Ley permite dar conocer la necesidad de la sanción, con la cual da confianza a los usuarios de los servicios del Contador exigiendo así una capacidad calificada, para beneficio de la Contaduría Pública. El principio ético de responsabilidad es reafirmado en el ejercicio de la Auditoría, pues el mismo es prenda de garantía de un trabajo de calidad para el cliente.

## 5.7 PRINCIPIO ÉTICO DE CONFIDENCIALIDAD

La relación Contador Usuario es el elemento primordial en la práctica profesional. Esta relación se basa en la confianza mutua, cuyo basamento fundamental está en una estricta reserva profesional. Esta reserva implica el compromiso de no revelar ninguna información confidencial obtenida durante un desempeño profesional, excepto cuando el cliente lo permita o en los siguientes casos:

- Para cumplimiento de una citación ante jueces de la República.
- Para dar información a la auditoría externa.
- Para la solicitud de información de una Entidad Estatal de supervigilancia, Junta Central de Contadores o en los eventos que la reserva sea levantada por la Ley.

Cuando se ejerce la Auditoría, el cliente debe tener la seguridad de que este principio es aplicado por el auditor, pues para realizar el examen, la empresa debe desnudar hasta sus más íntimos secretos, y no se puede ocultar ninguna información a quien debe elaborar el diagnóstico sobre la misma.

"Los contadores profesionales tienen la obligación de respetar la confidencialidad de la información relacionada con los negocios de los clientes o empleadores, obtenida en el desarrollo de servicios profesionales. El deber de confidencialidad permanece aún después de terminada la relación entre el contador profesional y el cliente o empleador.

La confidencialidad debe ser observada siempre por un contador profesional a menos que una autoridad específica haya dispuesto revelar la información o exista obligación legal o profesional para revelar.

Los contadores profesionales tienen la obligación de asegurar que el personal bajo su control y las personas de quienes se obtiene consejo y asistencia respetan el principio de confidencialidad.

La confidencialidad no es solamente un asunto de revelación de información. También requiere que un contador profesional que está adquiriendo información en el curso del

desempeño de los servicios profesionales ni usa ni parece que usa esa información para ventaja personal o para ventaja de una tercera parte.

Un contador profesional tiene acceso a mucha información confidencial respecto de los negocios de un cliente o empleador, la cual de otra manera no es revelada al público. Por consiguiente, el contador profesional debe asegurarse de no hacer revelaciones no autorizadas a otras personas. Esto no aplica a la revelación de tal información en orden a descargar adecuadamente la responsabilidad del contador profesional de acuerdo con los estándares de la profesión.

Es de interés público y de la profesión que los estándares de la profesión relacionados con la confidencialidad definan y orienten sobre la naturaleza y extensión de la obligación de confidencialidad y de las circunstancias en las cuales se debe permitir o requerir la revelación de información adquirida durante el curso de la prestación de servicios profesionales.

Debe reconocerse, sin embargo, que la confidencialidad de la información es parte de los estatutos o de las leyes comunes y por consiguiente los requerimientos éticos detallados dependerán de la ley del país de cada asociación miembro.

Los siguientes son ejemplos de los puntos que se deben considerar en la determinación de la extensión en la cual se puede revelar información confidencial:

- (a) Cuando la revelación es autorizada. Cuando la autorización para revelar es dada por el cliente o empleador debe considerarse el interés de todas las partes incluyendo aquellas terceras partes cuyos intereses puedan ser afectados.
- (b) Cuando la revelación es requerida por ley. Son ejemplos de cuándo un contador profesional es requerido por ley para revelar información confidencial:
  - (i) para producir documentos o para presentar evidencia en el curso de procedimientos legales; y
  - (ii) para revelar a las autoridades públicas apropiadas las infracciones a la ley.
- (c) Cuándo revelar es un deber o un derecho profesional:
  - (i) para cumplir con estándares técnicos y requerimientos éticos; tal revelación no es contraria a esta sección,
  - (ii) para proteger los intereses profesionales de un contador profesional en procedimientos legales;
  - (iii) para cumplir con la revisión de calidad (o de pares) de una asociación miembro o cuerpo profesional; y
  - (iv) para responder un requerimiento o investigación de una asociación miembro o de un cuerpo regulador." [Mantilla, 1996]

## 5.8 PRINCIPIO ÉTICO DE OBSERVACIÓN DE LAS DISPOSICIONES NORMATIVAS

El Contador Público debe dar estricto cumplimiento a toda la normatividad que nace de la Ley y de los organismos que rigen la profesión, como Junta Central de Contadores y

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. También debe observar las recomendaciones de su cliente, si estas no entran en contradicción con los principios éticos.

El auditor no solo debe conocer como el que más la normatividad vigente, sino que debe representar ante el público, la empresa y los organismos gubernamentales un modelo de observancia de la misma, para de esta manera tener la autoridad moral de ser el evaluador de su cumplimiento.

### **5.9 PRINCIPIO ÉTICO DE COMPETENCIA Y ACTUALIZACIÓN PROFESIONAL**

Es la capacidad e idoneidad que debe poseer el Contador Público o la firma de Contadores para que los servicios en los cuales se comprometa sean realizados en forma eficaz y satisfactoria. Igualmente tiene obligación de actualizar permanentemente sus conocimientos, para estar acorde a los progresos de la técnica y del desarrollo social.

El cumplimiento de las normas de competencia exige una decisión personal por parte del Contador Público respecto a cada trabajo. La competencia para manejar un problema con el cual no se está familiarizado puede adquirirla mediante la investigación, el estudio o la consulta a un profesional, que tenga la competencia requerida y si es incapaz de obtener esta competencia, debe seguir la intervención de una persona competente para que realice el servicio solicitado ya sea independiente o como socio.

El principio ético de competencia y actualización profesional es vital en el ejercicio de la Auditoría, pues no es de elemental lógica pensar que quien actúa como evaluador de poseer un grado de conocimiento y actualización igual o superior a quien produjo el asunto evaluado, para así poder emitir un diagnóstico certero.

### **5.10 PRINCIPIO ÉTICO DE DIFUSIÓN Y COLABORACIÓN**

El Contador debe contribuir al desarrollo, superación y dignificación de la profesión a nivel institucional como cualquier otro campo al cual tenga acceso.

La Auditoría se constituye hoy día en el área de mayor desarrollo de la profesión de Contador Público, por lo tanto es la más propicia para lograr la dignificación de la misma. Cuando se ejerce la auditoría es cuando se comprende lo grande que es la disciplina y es cuando se descubre el enorme campo que queda aún por descubrir e investigar y se entienden las limitaciones que ésta posee pero también se alcanzan a vislumbrar las muchas soluciones para lograr su desarrollo acorde a los nuevos tiempos.

### **5.11 PRINCIPIO ÉTICO DE RESPETO ENTRE COLEGAS**

La sinceridad, la buena fe y la lealtad son condiciones básicas para el ejercicio libre, honesto de la profesión; para la convivencia pacífica, amistosa y cordial.

La amistad entre colegas no es motivo para retener la información entre ellos, ni excusa de sinceridad, si se tiene que dar un testimonio como experto dentro de un proceso judicial.

En el desarrollo del examen de Auditoría, el auditor necesariamente tendrá que evaluar en forma crítica la labor de otros colegas. La relación que éste debe sostener con los mismos deberá enmarcarse dentro del principio ético del respeto entre colegas, para así mantener la armonía que debe prevalecer en la profesión.

## 5.12 PRINCIPIO ÉTICO DE CONDUCTA ÉTICA

El Contador Público no debe de realizar ningún acto ya sea público o privado que pueda afectar negativamente la buena reputación de la profesión. Siempre debe tener en cuenta la función social que cumple, por lo cual la sociedad le demanda una conducta intachable en lo privado y lo público.

El auditor no sólo debe parecer independiente ante los demás, sino que todas sus actuaciones deben poseer un aura de eticidad que lo haga digno depositario de la confianza que la Sociedad le ha hecho merecedor.

## RESUMEN

La ética no requiere de reglamentación, pero la Contaduría Pública por la Ley 43 posee un Código en el cual se plantea la guía de acción moral a seguir y la serie de reglas que rigen la actuación profesional para cumplir con la sociedad en el mantenimiento de un alto nivel de desempeño y para respetarse a sí misma.

Las normas éticas antes de ser codificadas fueron de aplicación general por la práctica diaria de la profesión.

Las reglas de conducta fijadas por el Código son los mínimos niveles de conducta que debe poseer todo Contador y su cumplimiento es obligatorio, aunque dicha conducta no debe regirse solamente por prohibiciones.

Los principios básicos de ética de todo Contador Público son la Integridad, Objetividad, Responsabilidad, Confidencialidad, Observación de disposiciones normativas, Competencia y Actualización Profesional, Difusión y colaboración, Respeto entre Colegas y Conducta Ética.

## ACTIVIDADES Y LECTURAS COMPLEMENTARIAS

1. - Investigue el Código de Ética Médica. Compárelo con el Código de Ética de la Contaduría Pública. Evalúe críticamente sus semejanzas y sus diferencias. Cuál es la razón de las mismas ?
2. - Lea el artículo 40 de la Ley 43 de 1990. A la luz de este artículo, analice críticamente los principios éticos que regulan a los otros miembros de la sociedad. Se cumplen estos principios? No se cumplen ? Sólo los Contadores Públicos están obligados a cumplirlos ?
- 3.- El Código de Comercio en varios de sus artículos manifiesta expresamente que el Revisor Fiscal es solidario son los actos de los Administradores de la Sociedad examinada. Las faltas que estos últimos cometan, se suponen solidariamente cometidas por el Revisor Fiscal. Consulte el artículo 41 de la Ley 43 de 1990. Es cierto que el Revisor Fiscal es solidario? Cual de las normas es aplicable: el Código de Comercio o la Ley 43 de 1990?

## AUTOEVALUACION

1. - El Código de Ética de la Contaduría Pública:
  - a.- Hace respetar la profesión
  - b.- Garantiza el nivel de desempeño profesional de calidad
  - c.- Orienta a los Contadores Públicos
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
2. - El Contador Público debe mantener un alto sentido ético porque:
  - a.- Su actividad cumple una función social
  - b.- Es una profesión bien remunerada
  - c.- No puede quedar mal con los clientes
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
3. - El Código de Ética de la Contaduría Pública se aplica:
  - a.- A los Contadores Públicos Independientes
  - b.- A los Contadores Públicos empleados
  - c.- A los Contadores que posean otra profesión
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
4. - La fuente de las Normas Éticas está en:
  - a.- El Código de Ética profesional
  - b.- El ejercicio práctico de la profesión
  - c.- Los Códigos de ética de otras profesiones
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
5. - La conducta ética del Contador Público se basa en:
  - a.- El acatamiento de prohibiciones explícitas
  - b.- El acatamiento de prohibiciones implícitas
  - c.- El acatamiento de la Ley
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores



- 
6. - El Contador Público debe mantener su integridad moral:
- a.- Cuando actúe como Contador Público Independiente
  - b.- Cuando dé Fe Pública
  - c.- Cuando rinda informes al Estado
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
7. - La Objetividad del Contador Público es importante:
- a.- Especialmente cuando se dictamina sobre Estados Financieros
  - b.- Exclusivamente para su actuación en su vida privada
  - c.- Solo cuando se actúa en el Poder Judicial
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
8. - La Independencia Mental:
- a.- Está ligada con la Integridad y Objetividad
  - b.- Es una cuestión de fuero interno
  - c.- No puede ser influida por ningún hecho subjetivo
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
9. - El Contador Público puede revelar información confidencial
- a.- A las Entidades Estatales de supervigilancia
  - b.- Para información a la Auditoría Externa
  - c.- A los Jueces de la República
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
10. - El cumplimiento del Código de Ética por los Auditores:
- a.- Está subordinado a la Normas de Auditoría
  - b.- Está relacionado con la responsabilidad adquirida
  - c.- Está limitado a la Auditoría Externa
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. d.- Todas las anteriores: Las reglas de ética han sido concebidas para preservar el respeto a la profesión, orientar a sus miembros en sus relaciones con los demás y garantizar a la sociedad que ésta mantendrá un elevado nivel de desempeño.
2. a.- Su actividad cumple una función social: La Contaduría Pública es una profesión con una connotación muy especial: es pública. Este hecho de ser pública genera una responsabilidad muy seria, se debe en todo y por completo a la sociedad, es decir la comunidad, las organizaciones públicas y privadas, personas naturales y jurídicas y el Estado. El Contador Público cuando la ejerce cumple una función social que se materializa en la fe pública,
3. d.- Todas las anteriores: Todos los Contadores Públicos deben observar en forma obligatoria y estricta las reglas de conducta ética, bien sea en su ejercicio profesional independiente como en el ejercicio privado de la profesión.
4. b.- El ejercicio práctico de la profesión: Son el producto de la aplicación de las normas de conducta a la práctica cotidiana de la profesión y sirve de guía a la acción moral de todo Contador Público.
5. d.- Todas las anteriores: Los Contadores Públicos deben mantener una conducta que no esté regida únicamente con las prohibiciones. La conducta ética, en su significación verdadera es mucho más que acatar prohibiciones explícitas. Durante el tiempo que la profesión no tuvo un Código de Ética, los Contadores tenían la obligación de actuar conforme a principios éticos.
6. d.- Todas las anteriores: En el mismo principio de integridad no se hace diferencia el campo de acción en el cual se desempeña, es más, la integridad no solo debe estar circunscrita a el ejercicio profesional, sino a su vida personal.
7. a.- Especialmente cuando se dictamina sobre Estados Financieros: Este principio se aplica especialmente cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier Entidad y está ligado íntimamente con el principio de independencia.
8. d.- Todas las anteriores: El Contador debe tener y demostrar absoluta independencia mental de criterio con respecto a cualquier interés que pudiera considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad.
9. d.- Todas las anteriores: Esta reserva implica el compromiso de no revelar ninguna información confidencial obtenida durante un desempeño profesional, excepto cuando el cliente lo permita o en los siguientes casos: Para cumplimiento de una citación ante jueces de la República., para dar información a la auditoría externa, para la solicitud de información de una Entidad Estatal de supervigilancia, Junta Central de Contadores o en los eventos que la reserva sea levantada por la Ley..
- 10.b.- Está relacionado con la responsabilidad adquirida: Este principio se encuentra implícitamente comprendido en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta.

Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.

**U N I D A D   S E I S****PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA**

## I N T R O D U C C I O N

La responsabilidad que tiene el Auditor al emitir su opinión sobre los estados financieros, le obliga a obtener un resultado muy satisfactorio del examen que practique. Para obtener este resultado satisfactorio, se hace necesario establecer una apropiada planeación y supervisión de la Auditoría a realizar.

La planeación le permitirá garantizar un mínimo de calidad en su labor, a la par que le dará a conocer anticipadamente a la realización del trabajo, el manejo de la empresa objeto del examen, sus políticas generales, sus políticas contables, su sistema de Control Interno, sus instalaciones, el personal responsable etc.

Además la planeación permitirá ahorrar tiempo y dinero, pues el Auditor y sus asistentes abocarán el trabajo directamente y sin rodeos, pues de antemano se tienen prefijadas las metas a alcanzar en cada área sometida a estudio.

La planeación permite también la adecuada supervisión del personal involucrado en el estudio de la empresa, pues provee los instrumentos necesarios para este fin.

## OBJETIVOS

### OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de :

**Explicar las etapas de la planeación de la auditoría y la importancia de la misma para obtener un trabajo de calidad profesional**

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad y haber realizado las actividades y lecturas complementarias, el alumno será capaz de:

- **Conceptualizar planeación de la Auditoría**
- **Explicar la supervisión de la Auditoría**
- **Describir el programa de trabajo y la importancia del mismo**

## 6. PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA

### 6.1 CONCEPTO DE PLANEACIÓN

En el proceso administrativo, se tiene como etapa inicial la Planeación, la cual consiste en la formulación del estado futuro deseado para una organización y con base en éste plantear cursos alternativos de acción, evaluarlos y así definir los mecanismos adecuados a seguir para alcanzar los objetivos propuestos, además de la determinación de la asignación de los recursos humanos y físicos necesarios para una eficiente utilización.

La planeación implica crear el futuro desde el presente con una visión prospectiva, es decir como una prolongación de éste y comprende por lo tanto el establecimiento anticipado de objetivos, políticas, estrategias, reglas, procedimientos, programas, presupuestos, pronósticos, etc.

*3. "Planeación" significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría. El auditor plantea desempeñar la auditoría de manera eficiente y oportuna*

#### *Planeación del trabajo*

*4. La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos. [NIA, 1998]*

La primera fase del trabajo de Auditoría es también la Planeación y tiene la misma connotación de la etapa del proceso administrativo descrita, pero aplicada específicamente al examen a realizar. La planeación de la auditoría al igual que la planeación en el proceso administrativo, está conformada por objetivos, procedimientos, programas y presupuestos.

Los objetivos son los propósitos establecidos con antelación que marcan la directriz que debe seguir el auditor al realizar el examen y que definen prácticamente las actividades que realizará el mismo para cumplir con ellos.

Los procedimientos se constituyen como el conjunto de técnicas organizadas en forma lógica y secuencial con las cuales se pretende el cumplimiento de los objetivos del examen, las cuales determinan la extensión y oportunidad de las pruebas a aplicar y los instrumentos que se utilizarán en la obtención de las mismas.

Los programas son los planes específicos que sustentados en los objetivos y los procedimientos determinan el desarrollo de las actividades teniendo en cuenta los recursos humanos y de tiempo.

Los presupuestos se refieren a la presentación de los programas de auditoría valorados en unidades financieras, para determinar sus costos y de esta manera planear los ingresos que deben estimarse.

Se puede entonces conceptualizar la Planeación de la Auditoría así:

*La Planeación de la Auditoría es la fase inicial del examen y consiste en determinar de manera anticipada los procedimientos que se van a utilizar, la extensión de las pruebas que se van a aplicar, la oportunidad de las mismas, los diferentes papeles de trabajo en los cuales se resumirán los resultados y los recursos tanto humanos como físicos que se deberán asignar para lograr los objetivos propuestos de la manera más eficiente.*

## 6.2 IMPORTANCIA DE LA PLANEACIÓN

De la adecuada Planeación y Supervisión el auditor podrá obtener los resultados satisfactorios que le sirvan de base para sustentar su opinión manifestada en su dictamen. Por esto una de las Normas de Auditoría le obliga a que su trabajo deba ser técnicamente planeado y ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes si estos participan en el examen, como una garantía de calidad hacia los usuarios. La Planeación de la Auditoría permite establecer la extensión y el alcance de las pruebas a utilizar y la supervisión sobre el recurso humano que le colaborará durante el desarrollo del trabajo, además le permitirá:

- Conocer el manejo de la institución sujeta a examen y destacar los problemas que la aquejan.
- Conocer sus instalaciones físicas
- Adquirir conocimientos del sistema de contabilidad del cliente, de las políticas y los procedimientos de control interno.
- Establecer el estado de confianza que se espera tener en el control interno.
- Determinar y programar la naturaleza, la oportunidad de los procedimientos de Auditoría que se llevarán a cabo.
- Coordinar el trabajo que habrá de efectuarse.



### 6.3 FUNCIÓN DE LAS ENTREVISTAS PREVIAS CON EL CLIENTE

Antes de iniciar el examen, el auditor debe definir claramente las condiciones básicas del servicio a prestar. Para lograr este propósito se entrevistará con el cliente en las oportunidades que considere necesarias. La entrevista debe ser planeada de manera tal que no se soslayen aspectos de importancia, lo cual se consigue de manera efectiva a través de listas de chequeo en las cuales se incluyan los asuntos relevantes.

Una vez exista un acuerdo entre el cliente y el auditor, se habrán determinado las condiciones bajo las cuales se va a prestar el servicio tales como tiempo, honorarios y gastos, los elementos que van a ser proporcionados al auditor, la coordinación de trabajo de la Auditoría con el de la propia oficina del cliente. El auditor formalmente comunicará al cliente por escrito las condiciones acordadas para realizar el trabajo, requiriéndose entonces una respuesta también formal de aceptación, que evitará en el futuro cualquier contratiempo que surja. Los términos del convenio contractual por razones obvias, deben constar por escrito y llenar todas las formalidades exigidas para este tipo de contrato.

Después de obtener la mayor información posible de la persona responsable de solicitar sus servicios, el auditor le pedirá que le informe acerca de las personas que allí laboran, sus cargos, autoridad y obligaciones dentro de la Empresa para así solicitar ser presentado a los mismos y que esto le permita ponerse en contacto con ellos para obtener la información que sea requerida.

Las entrevistas previas incluirán conversaciones con el Gerente, el Contador, el Auditor Interno y en general con todas las personas que tengan que ver con las secciones de importancia en el examen, incluido, si es necesario, el personal administrativo. Por medio de estas entrevistas el auditor logrará conocer a través de la técnica de la investigación, las reales áreas funcionales de la empresa (que pueden ser diferentes a la planteadas por el organigrama), el trámite de operaciones, las políticas generales de la entidad, las políticas contables etc. En esta etapa se conocerá la estructura y características de operación de la Organización examinada, por lo cual es conveniente realizar un estudio general de los manuales de procedimientos y funciones que existan.

### 6.4 INSPECCIÓN DE LAS INSTALACIONES Y OBSERVACIÓN DE LAS OPERACIONES

Para el auditor es de vital importancia inspeccionar las instalaciones de la planta y las oficinas de la empresa a auditar, para así conocer la ubicación de las mismas, sus condiciones de operación, los tipos de producto que fabrica o distribuye, los controles imperantes etc.

Durante esta fase, el auditor observará las operaciones de la organización, haciendo énfasis en las de producción y/o distribución para de esta manera constatar la forma en que son realizadas estas para iniciarse de entrada en el conocimiento del Control Interno y planear los métodos de evaluación del mismo.

## 6.5. CARTA COMPROMISO

El auditor, como parte de la planeación del trabajo, acostumbra a formalizar un convenio con el cliente con respecto a la Auditoría para la cual ha sido contratado. Esto se realiza por medio de una carta compromiso donde se describe la naturaleza y alcance de trabajo, la responsabilidad del auditor, la fecha en que se entregará el informe y el costo de la Auditoría.

6. *Es de interés tanto del cliente como del auditor que el auditor mande una carta compromiso que documente y confirme la aceptación del auditor del nombramiento. La NIA "Términos de los trabajos de auditoría" proporciona lineamientos a los auditores sobre este tema.*
7. *La carta compromiso ayuda a evitar malos entendidos de los términos del compromiso, y forma la base de una relación entre el auditor y el cliente. La forma y contenido de las cartas compromiso de auditoría pueden variar para cada cliente pero generalmente incluyen lo siguiente:*
  - *El objetivo de la auditoría de los estados financieros.*
  - *La responsabilidad de la administración por los estados financieros.*
  - *El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a la legislación, reglamentos aplicables, o pronunciamientos de los organismos profesionales a los que el auditor pertenece.*
  - *La forma de cualesquier informes u otra comunicación de resultados del trabajo.*
  - *El hecho de que, a causa de la naturaleza de la prueba y otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno, hay un riesgo inevitable de que alguna declaración errónea de importancia relativa pueda permanecer sin ser descubierta.*
  - *Acceso a cualesquier registros, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.*

*Puede haber otros asuntos que deban incluirse en la carta compromiso; se ilustran en la NIA, junto con un ejemplo de dicha carta. [NIA, 1998]*

En la revisoría fiscal no se acostumbra a elaborar una carta compromiso en razón a que el alcance, objetivos y obligaciones de la revisoría fiscal se encuentran plasmados en la profusa normatividad legal existente, pero no sobra que se elabore una carta compromiso especialmente con fines de información para llenar los vacíos que generalmente poseen las empresas que requieren del servicio de revisoría fiscal.

Cada revisor fiscal una vez aceptado el cargo, perfectamente puede elaborar una carta compromiso de los servicios de revisoría fiscal, adicional al contrato civil de prestación de este servicio. Para este efecto se recomienda utilizar el modelo de propuesta de revisoría fiscal planteado por el ilustre investigador y actualizado colega Yanel Blanco Luna en su libro Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal, el cual contempla todo lo que debe contener una propuesta para este servicio. El modelo adaptado se presenta como anexo al final del capítulo.

Ejemplo de una carta compromiso basada en al NIA "Términos de los trabajos de auditoría":

**AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

Señores

**JUNTA DIRECTIVA  
OFIMUEBLES LTDA  
Ciudad.**

De acuerdo con su solicitud que auditemos los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Por medio de la presente, tenemos el agrado de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este compromiso. Nuestra auditoría será realizada con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Efectuaremos nuestra auditoría de acuerdo con Normas de Auditoría de General Aceptación vigentes en Colombia. Dichas normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de manifestaciones erróneas importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas, de la evidencia que soporta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad usados y las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como la presentación global de los estados financieros.

En virtud de la naturaleza comprobatoria y de otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas presentaciones erróneas puedan permanecer sin ser descubiertas.

Además de nuestro dictamen sobre los estados financieros, esperamos proporcionarles una carta por separado, referente a cualesquiera debilidades sustanciales en los sistemas de contabilidad y control interno que llamen nuestra atención.

Les recordamos que la responsabilidad por la preparación de los estados financieros incluyendo la adecuada revelación, corresponde a la administración de la compañía. 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 compañía. Como parte del proceso de nuestra auditoría, pediremos de la administración, confirmación escrita referente a las presentaciones hechas a nosotros en relación con la auditoría.

e

Esperamos una cooperación total de su personal y confiamos en que ellos pondrán a nuestra disposición todos los registros, documentación, y otra información que se requiera en relación con nuestra auditoría. 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 cuotas por hora individuales varían según el grado de responsabilidad involucrado y la experiencia y pericia requeridas.

Esta carta será efectiva para años futuros a menos que se cancele, modifique o substituya.

Favor de firmar y devolver la copia adjunta de esta carta para indicar su comprensión y acuerdo sobre los arreglos para nuestra auditoría de los estados financieros.

Atentamente,

**AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS****RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T**

### 6.5.1. COLABORACIÓN DEL CLIENTE

El auditor definirá con su cliente la colaboración que éste le proporcionará en el desarrollo de la revisión. La colaboración del cliente determinará las facilidades de que dispondrá el auditor y permitirá definir si no existirán limitaciones al alcance del examen y delimitará las responsabilidades del mismo.

La colaboración consiste básicamente en el libre acceso a todas las instalaciones, la participación en la observación de la toma física de los inventarios, el suministro de los listados que sean requeridos, el acceso a los archivos (aún los más confidenciales), la práctica de la circularizaciones que se determinen etc. Todo lo anterior debe quedar plasmado por escrito para darle la relevancia requerida.

### 6.5.2. HONORARIOS

En la fijación de honorarios intervienen dos aspectos principales:

**Aspecto objetivo:** Es el tiempo y la calidad de los auditores o asistentes requeridos y se puede estimar con la mayor o menor exactitud al planificar el trabajo.

**Aspecto subjetivo:** Es aquel difícil de cuantificar. Está representado por la responsabilidad que asume el auditor al rendir su dictamen y en parte por su prestigio y reputación profesional.

El establecimiento de los honorarios puede hacerse en forma global de acuerdo a la magnitud del trabajo a realizar, pero es conveniente realizarlo en una forma técnica acorde a la planeación de las actividades a desarrollar. El aspecto objetivo antes mencionado puede planearse con una gran aproximación y permitirá determinar en primer lugar el número de horas, días, semanas o meses que se requerirán para efectuar el examen. La unidad de tiempo que se utilice, dependerá del auditor, pero lo común es estimar el tiempo en horas.

En la planeación del recurso humano necesario, se estimará el número de Auditores, asistentes, secretarías, etc. a utilizar. Esta estimación estará influida por la eficiencia del personal asignado, las dificultades que pueda presentar específicamente el trabajo y la colaboración que preste el cliente en este factor.

Establecido el tiempo y el recurso humano a asignar, correspondería entonces determinar los gastos en que se incurrirá para cumplir con la labor contratada. En esta fase se puede entonces estimar el costo del servicio, al cual se le aplicará el margen de utilidad bruta, lo cual arrojará el precio de venta, que serán los honorarios profesionales por la Auditoría a realizar. El margen de utilidad bruta estará influido por los aspectos subjetivos ya mencionados. Para un mejor desglose del costo del servicio, es conveniente estimar los honorarios por cada uno de los programas que se ejecutarán y luego presentarlos en forma sumaria para así facturarle al cliente.


Para ejemplarizar lo anterior, supondremos firma de Auditoría que ha sido contratada y su trabajo a desarrollar se ha dividido en los siguientes programas:

 <b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b> Auditores y Consultores Empresariales		
<b>PLAN DE AUDITORIA</b>		
CLIENTE: <b>OFIMUEBLES LTDA.</b>		AUDITORIA A: Diciembre 31 de 2.00A
<b>No.</b>	<b>NOMBRE</b>	<b>HORAS/HOMBRE</b>
	Programa A	200
	Programa B	150
	Programa C	120
	Programa D	170
	<b>TOTAL</b>	<b>640</b>
		<b>HORAS/HOMBRE</b>

La cuota por hora del Recurso Humano a utilizar de la firma es el siguiente:

 <b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b> Auditores y Consultores Empresariales			
<b>PROGRAMA DEL RECURSO HUMANO DE AUDITORIA</b>			
CLIENTE: <b>OFIMUEBLES LTDA.</b>		AUDITORIA A: Diciembre 31 de 2.00A	
<b>RECURSO</b>	<b>SUELDO/HORA</b>	<b>MARGEN</b>	<b>PRECIO A FACTURAR</b>
Secretaria	\$ 5.000.	5.000.	10.000.
Asistente Grado I	10.000.	10.000.	20.000.
Asistente Grado II	15.000.	15.000.	30.000.
Auditor Junior	50.500.	50.500.	101.000.
Auditor Senior	75.500.	75.500.	150.100.

Los Honorarios del Recurso Humano a utilizar para el Programa A es el siguiente:

 <b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b> Auditores y Consultores Empresariales			
CLIENTE: <b>OFIMUEBLES LTDA.</b>		AUDITORIA A: Diciembre 31 de 2.00A	
<b>HONORARIOS ESTIMADOS PARA EL PROGRAMA A</b>			
<b>RECURSO REQUERIDO</b>	<b>SUELDO/HORA</b>	<b>NUMERO DE HORAS</b>	<b>PRECIO A FACTURAR</b>
Secretaria	\$10.000.00	3	30.000.
Asistente Grado I	20.000.00	90	1'800.000.
Asistente Grado II	30.000.00	70	2'100.000.
Auditor Junior	101.000.	30	3'030.000.
Auditor Senior	150.100.	7	1'050.700.
<b>TOTAL</b>		<b>200</b>	<b>\$ 8.010.700.</b>

El mismo procedimiento se aplica a cada uno de los restantes programas en que se planeó la Auditoría y se determinan los otros costos y gastos para obtener el valor total a facturar así:

		<b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b>	
		Auditores y Consultores Empresariales	
<b>FACTURACION DEL SERVICIO DE AUDITORIA</b>			
<b>CLIENTE:</b>		<b>AUDITORIA A:</b>	
OFIMUEBLES LTDA.		Diciembre 31 de 2.00A	
<b>No.</b>	<b>NOMBRE DEL PROGRAMA</b>	<b>PRECIO A FACTURAR</b>	
	Programa A	\$ 8'010.700.	
	Programa B	7'250.300.	
	Programa C	7'275.000.	
	Programa D	9'525.000.	
	Otros costos y gastos	3'206.100.	
	<b>TOTAL</b>	<b>35'267.100.00</b>	

## 6.6 CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO DEL CLIENTE

Para llevar a cabo una buena auditoría, todas las personas que intervengan en ella, deberán conocer la industria, actitudes y organización del cliente. Además, tener un conocimiento acerca de los factores ambientales, operativos y organizativos. En el transcurso de la elaboración de la Auditoría se conocerán básicamente aspectos que irán haciendo más efectiva la misma.

*6. Adquirir conocimiento del negocio del cliente es una parte importante de la planeación del trabajo. El conocimiento del negocio por el auditor ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros. [NIA, 1998]*

El conocimiento del negocio, necesario para una buena auditoría, se puede obtener de:

- Informes anuales de las directivas para los accionistas.
- Actas de Junta de Socios o Asamblea de Accionistas, Juntas Directivas, Consejos de Administración, Comités de Administración
- Revisión analítica de informes financieros de la administración.
- Observaciones de Auditores Internos a manuales de procedimiento.
- Papeles de trabajo de auditoría del año anterior. Se debe prestar especial atención a los temas que exijan consideración particular y decidir si afectan el trabajo a realizar en el período en curso.
- Conversaciones con la dirección y personal del cliente.
- Visitas a los locales e instalaciones del cliente.

El conocimiento de la actividad de la empresa se enriquecerá mediante la revisión analítica de cualquier informe financiero, preparado por el mismo.

También se pueden emplear durante la revisión:

- Comparación de resultados operativos actuales del cliente, su situación y relación financiera con los resultados del período anterior.
- Comparación de resultados actuales con los presupuestados.

- ❑ Comparación de las relaciones financieras y operativas claves, con la información general de la industria.

## 6.7. DESARROLLO DE UN PLAN GLOBAL DE AUDITORIA

El Plan Global de Auditoría se conforma con los recursos humanos y físicos, las operaciones predeterminadas, las pruebas a aplicar y los objetivos a alcanzar con examen.

### *El plan global de auditoría*

*8. El auditor debería desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la auditoría. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido precisos variarán de acuerdo al tamaño de la entidad, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnología específicas usadas por el auditor. [NIA, 1998]*


En un plan global de auditoría se debe considerar las condiciones del trabajo, responsabilidades legales de los auditores, naturaleza y calendario de los informes u otras comunicaciones al cliente. El conocimiento de la industria, actividad y organización del cliente, ayuda a desarrollar un plan global de auditaje, el cual incluirá, entre otras, la identificación de las áreas importantes y de alto riesgo, determinación de los niveles de importancia relativa para en examen, existencia de controles contables internos, naturaleza y amplitud de las evidencias a obtener, coordinación de los procedimientos a aplicar, el efecto de nuevas normas contables o de auditoría y otras consideraciones que requieran atención especial.

Los asuntos que debe considerar el auditor al desarrollar el plan global de auditoría cuando menos son [NIA, 1998]:

- ❑ Conocimiento del negocio
- ❑ Riesgo e importancia relativa
- ❑ Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos
- ❑ Coordinación, dirección supervisión y revisión
- ❑ Los Objetivos Generales de la Auditoría
- ❑ Los pasos para evaluar las Fortalezas y Debilidades del Control Interno
- ❑ El recurso humano que desarrollará la Auditoría
- ❑ Las pruebas a aplicar, su alcance y la oportunidad de aplicación en cada visita. Por lo general son tres: Preliminar, De Cierre y Final

A continuación se presenta un esquema de Plan de Trabajo, en el cual se incorporan los principales aspectos a desarrollar durante la Auditoría.

## ESQUEMA DE PLAN GLOBAL DE AUDITORÍA

 <b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b> <b>Audidores y Consultores Empresariales</b>		
PLAN GLOBAL DE AUDITORIA		
CLIENTE:		AUDITORIA A:
No.	OPERACIÓN	DEBE REALIZARLA:
	<b>OBJETIVOS GENERALES DE LA AUDITORÍA</b>	
1		
2		
3		
Etc		
	<b>OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA AUDITORÍA</b>	
1		
2		
3		
Etc		
	<b>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES A LA ETAPA PRELIMINAR DE AUDITORÍA</b>	
1		
2		
3		
4		
	<b>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES A LA ETAPA INTERMEDIA DE AUDITORÍA</b>	
5		
6		
7		
8		
	<b>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES A LA ETAPA FINAL DE AUDITORÍA</b>	
9		
10		
11		
12		
13		
14		
15		
Etc		

Es de advertir que este Plan Global de Auditoría puede tener variaciones de acuerdo a los criterios de cada auditor, pero en términos generales, contiene las operaciones más comunes utilizadas por la profesión en el examen de estados financieros.

## 6.8. ELABORACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA



El programa de auditoría es 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. Dado que los programas de auditoría se preparan anticipadamente en la etapa de planeación, estos pueden ser modificados en la medida en que se ejecute el trabajo, teniendo en cuenta los hechos concretos que se vayan observando.

*El programa de auditoría*

- 1. El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempos en el que son presupuestadas las horas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría. [NIA, 1998]*

Se acostumbra a elaborar un programa por cada sección a examinar, el cual debe incluir por lo menos el programa de trabajo en un sentido estricto y el programa adscrito al personal del trabajo a realizar. Cada programa de Auditoría permite el desarrollo del plan de trabajo general, pero a un nivel más analítico, aplicado a un área en particular. El programa de auditoría contiene prácticamente la misma información que el plan de trabajo, pero difiere de este en que se le han adicionado columnas para el tiempo estimado, el tiempo real, la referencia al papel de trabajo donde quedó plasmada la ejecución del programa, la rubrica de quien realizó cada paso y la fecha del mismo.

Por medio de cada programa de auditoría, el auditor adquiere control sobre el desarrollo del examen, pues estos además de ser una guía para los asistentes sirven para efectuar una adecuada supervisión sobre los mismos, permitiendo también determinar el tiempo real de ejecución de cada procedimiento para compararlo con el estimado y así servir de pauta para la planeación de las próximas auditorías, así mismo, permite conocer en cualquier momento el estado de adelanto del trabajo, ayudando a la toma de decisiones sobre la labor pendiente por realizar.

Generalmente el programa de auditoría comprenderá una sección por cada área de los estados financieros que se examinan. Cada sección del programa de auditoría debe comprender:

- Una introducción que describa la naturaleza de las cuentas examinadas y resuma los procedimientos de contabilidad de la compañía.
- Una descripción de los objetivos de auditoría que se persiguen en la revisión de la sección.
- Una relación de los pasos de auditoría que se consideran necesarios para alcanzar los objetivos señalados anteriormente.

Esta sección debe tener columnas para indicar la persona que efectúa el trabajo, el tiempo empleado y referencias cruzadas a las planillas o cédulas donde se realiza el trabajo.

AUDITORES ANDINOS LTDA. Auditores y Consultores Empresariales PROGRAMA DE AUDITORIA DE DISPONIBLE						
CLIENTE: <i>OFIMUEBLES LTDA.</i>			AUDITORIA A: <i>Diciembre 31 de 2.00A</i>			
No.	OPERACIÓN	HORAS ESTIMADAS	HORAS REALES	HECHO POR	REF. P/T	FECHA
	<b>INTRODUCCIÓN</b>					
	El disponible comprende los recursos de propiedad de la empresa con liquidez inmediata o instantánea					
	<b>OBJETIVOS DE LA AUDITORIA</b>					
1	Determinar si los saldos de las partidas de disponible que aparecen en el Balance General representan los recursos con liquidez inmediata de propiedad de la empresa a dic. 31					
2	Establecer que no existan restricciones sobre las partidas de disponible					
3	Evaluar el control interno del grupo Disponible.					
	<b>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES A LA ETAPA PRELIMINAR</b>					
1	<i>Prepare una cédula con los datos de los Bancos e Instituciones Financieras con la cuales mantiene negocios la empresa</i>	1				
2	<i>Prepare una cédula con la relación de los fondos fijos existentes con los nombres de los responsables, montos, fianzas y restricciones</i>	1				
3	<i>Elabore un diagrama de flujo del movimiento de efectivo, recepción, depósitos y registro de ingresos en efectivo, así como las salidas del mismo.</i>	3				
4	<i>Verifique los procedimientos de control del disponible</i>	2				
5	<i>Responda el cuestionario de control interno</i>	10				
	<b>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES A LA ETAPA INTERMEDIA</b>					
1	<i>Efectúe un arqueo de caja general y fondos fijos a la fecha de cierre de los estados financieros</i>	5				
2	<i>Al cierre del ejercicio efectúe un corte de documentación relacionado con el control de entradas y salidas de efectivo</i>	3				
3	<i>Obtenga confirmación de los saldos de cada una de las cuentas de la empresa</i>	2				
	<b>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES A LA ETAPA FINAL</b>					
1	<i>Realice reconciliación de todas la cuentas bancarias de la empresa, verificando corrección aritmética, autenticidad, ajustes de partidas en el siguiente mes</i>	5				
2	<i>Examine los eventos posteriores estudiando los asientos en las cuentas de disponible</i>	5				

## 6.9 SUPERVISIÓN DE LA AUDITORIA

El auditor para realizar su trabajo, la mayoría de veces necesita ayudantes, los cuales deben ser supervisados adecuadamente. Las razones para realizar una apropiada supervisión sobre los asistentes radica en que la responsabilidad del auditor no puede de manera alguna ser delegada y al cliente que contrató la auditoría debe garantizársele un trabajo de calidad.

Para lograr el cumplimiento de la supervisión, la primera Norma de Auditoría relativa a la ejecución del trabajo obliga al auditor a ejercer supervisión sobre sus ayudantes cuando reza: *"El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes si los hubiere"*[Ley 43, 7°]

La supervisión deberá ejercerse en todas las fases de la auditoría, durante la planeación, la ejecución del trabajo y hasta la culminación del mismo. El grado de supervisión a aplicarle a cada asistente se relacionará con la capacidad de cada uno y su experiencia en la labor de auditaje. Una vez que el auditor ha establecido un adecuado sistema de supervisión podrá verificarlo, analizarlo, y corregirlo donde lo crea más conveniente.

## 6.10. CONSTANCIA DE LA SUPERVISIÓN

El auditor debe comprobar en cualquier momento el cumplimiento de la norma sobre supervisión ante el cliente, los jueces, la administración de impuestos, Superintendencia de Sociedades, Bancaria o de Valores y Bolsa. Para esto, debe dejarse constancia de que la supervisión ejercida sobre los asistentes en cada cédula preparada por los mismos, así como también en los programas de Auditoría utilizados durante la ejecución del trabajo. Se deja también constancia de la supervisión en las comunicaciones enviadas al cliente y en los memorandos del auditor.

## RESUMEN

La planeación consiste en decidir con antelación todos y cada uno de los procedimientos a emplear, la extensión y la oportunidad que se dará a las pruebas, el recurso humano a utilizar y los papeles de trabajo necesarios para dejar constancia de la opinión a emitir.

La primera fase de la planeación consiste en la entrevista previa con el cliente, en la cual se definirán las condiciones básicas del servicio se va a proporcionar, tiempo de realización, Honorarios, gastos, colaboración de la administración.

El Auditor inspeccionará las instalaciones y observará las operaciones que se realizan en la empresa examinada con el fin verificar la forma como se efectúan y tomar una idea general del Control Interno, el proceso productivo y el trámite de las operaciones. Durante esta fase aprovechará para investigar con los funcionarios las políticas generales de la empresa.

El plan de trabajo es la secuencia lógica como se desarrollará la Auditoría; y el programa es el mismo plan de trabajo adicionado con los tiempos reales y estimados.

## **ACTIVIDADES Y LECTURAS COMPLEMENTARIAS**

1. - Con base en el esquema transcrito de Plan de Trabajo, consulte en cualquier libro de Auditoría de la bibliografía adjunta, los planes de trabajo desarrollado por el autor del mismo e intente elaborar su propio plan de trabajo, adecuándolo a una empresa de la región.
2. - Elabore un programa de Auditoría para el rubro Cuentas por Cobrar, siguiendo el esquema del módulo. Para elaborarlo consulte cualquier libro de Auditoría disponible en la Biblioteca.
3. - Consulte en una sociedad anónima de su localidad, o en una sociedad obligada a tener Revisoría Fiscal, el sistema que el Revisor Fiscal utiliza para supervisar a sus asistentes si los posee. Compare esta supervisión con lo escrito en el módulo. Es adecuada la supervisión? Queda constancia de la misma?

## AUTOEVALUACION

1. - La planeación de la Auditoría consiste en:
  - a.- Determinar con anticipación los procedimientos
  - b.- Anticipar las pruebas y su extensión y oportunidad
  - c.- Prever los papeles de trabajo a utilizar
  - d.- Determinar con antelación los recursos a usar
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
  
2. - El auditor debe definir las condiciones básicas del servicio
  - a.- En el momento de iniciar su examen
  - b.- En la primera entrevista con el cliente
  - c.- Después de las entrevistas necesarias
  - d.- Al finalizar el trabajo
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
  
3. - La inspección de las instalaciones y observación de operaciones
  - a.- Sirve para conocer al cliente
  - b.- Sirve para conocer el control interno y su posible evaluación
  - c.- Sirve para conocer lo auditado
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
4. - Definir claramente la colaboración del cliente permite:
  - a.- Determinar la existencia de limitaciones al trabajo
  - b.- Determinar las facilidades con que se contará
  - c.- Delimitar la responsabilidad del cliente
  - d.- Acceso libre a los archivos e instalaciones
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
  
5. - Los Honorarios del auditor de determinan:
  - a.- De acuerdo a lo que ofrezca el cliente
  - b.- De acuerdo a la magnitud del trabajo
  - c.- Dependiendo del mercado profesional
  - d.- Teniendo en cuenta la capacidad del cliente
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores

- 
6. - Un plan general de Auditoría se conforma:
- a.- Con los recursos Humanos y Físicos
  - b.- Con las operaciones preestablecidas
  - c.- Con las pruebas a aplicar
  - d.- Con los objetivos a alcanzar
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
7. - Un programa de Auditoría es:
- a.- El mismo plan general de auditoría
  - b.- El plan de trabajo adicionado con elementos de tiempo
  - c.- Una de las técnicas de planeación
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
8. - El auditor debe supervisar el trabajo de Auditoría porque:
- a.- Ha delegado su responsabilidad en los asistentes
  - b.- Todo asistente es irresponsable
  - c.- El cliente se lo exige así
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
9. - El auditor debe dejar constancia de la supervisión en:
- a.- Las cédulas preparadas por los asistentes
  - b.- En los programas de Auditoría
  - c.- En las comunicaciones enviadas al Cliente
  - d.- En los memorandos del auditor
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
10. - El auditor debe ejercer supervisión:
- a.- Solo cuando tenga asistentes en el trabajo
  - b.- En todos los casos para cumplir la Norma
  - c.- En etapa de ejecución del trabajo
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. e.- Todas las anteriores: La Planeación de la Auditoría es la fase inicial del examen y consiste en determinar de manera anticipada los procedimientos que se van a utilizar, la extensión de las pruebas que se van a aplicar, la oportunidad de las mismas, los diferentes papeles de trabajo en los cuales se resumirán los resultados y los recursos tanto humanos como físicos que se deberán asignar para lograr los objetivos propuestos.
2. c.- Después de las entrevistas necesarias: Antes de iniciar el examen, el auditor debe definir claramente las condiciones básicas del servicio a prestar. Para lograr este propósito se entrevistará con el cliente en las oportunidades que considere necesarias.
3. b.- Sirve para conocer el control interno y su posible evaluación: Durante esta fase, el auditor observará las operaciones de la organización, haciendo énfasis en las de producción y/o distribución para de esta manera constatar la forma en que son realizadas estas para iniciarse de entrada en el conocimiento del Control Interno y planear los métodos de evaluación del mismo.
4. e.- Todas las anteriores: La colaboración del cliente determinará las facilidades de que dispondrá el auditor y permitirá definir si no existirán limitaciones al alcance del examen y delimitará las responsabilidades del mismo y el acceso libre a los archivos e instalaciones.
5. b.- De acuerdo a la magnitud del trabajo: El establecimiento de los honorarios puede hacerse en forma global de acuerdo a la magnitud del trabajo a realizar.
6. e.- Todas las anteriores: El Plan General de Trabajo se conforma con los recursos humanos y físicos, las operaciones predeterminadas, las pruebas a aplicar y los objetivos a alcanzar con examen.
7. b.- El plan de trabajo adicionado con elementos de tiempo: El programa de auditoría contiene prácticamente la misma información que el plan de trabajo, pero difiere de este en que se le han adicionado columnas para el tiempo estimado y el tiempo real.
8. e.- Ninguna de las anteriores: Las razones para realizar una apropiada supervisión sobre los asistentes radica en que la responsabilidad del auditor no puede de manera alguna ser delegada y al cliente que contrató la auditoría debe garantizársele un trabajo de calidad.
9. e.- Todas las anteriores: Debe dejarse constancia de que la supervisión ejercida sobre los asistentes en cada cédula preparada por los mismos, así como también en los programas de Auditoría utilizados durante la ejecución del trabajo. Se deja también constancia de la supervisión en las comunicaciones enviadas al cliente y en los memorandos del auditor.



10.a.- Solo cuando tenga asistentes en el trabajo: "El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes si los hubiere

**Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.**

**ANEXO: EJEMPLO DE PROPUESTA DE REVISORÍA FISCAL  
BASADO Y ADAPTADO DEL MODELO DEL C.P. YANEL BLANCO LUNA<sup>1</sup>****AUDITORES ANDINOS LTDA.  
Auditores y Consultores Empresariales**

Santafé de Bogotá D.C. D.C. , enero de 2.00A

Señores

Junta Directiva  
INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A  
Ciudad

Apreciados Señores

De acuerdo con su solicitud nos es grato presentarles esta propuesta de revisoría fiscal, para el periodo comprendido entre 1 de Enero de 2.00A y el 31 de Diciembre de 2.00A, la cual hemos preparado teniendo en consideración las funciones y responsabilidades contempladas en el Código de Comercio, el Estatuto Tributario, Declaraciones Profesionales del Consejo Técnico de Contaduría Pública y las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas y otras disposiciones legales.

**A. NATURALEZA Y OBJETIVO DE LA REVISORIA FISCAL.**

1. La Revisoría Fiscal es un órgano de fiscalización independiente que, en interés de los asociados, del Estado y de la comunidad, es ejercida bajo la dirección y responsabilidad de un Contador Público, con sujeción a las normas de Auditoría generalmente aceptadas y a las prescripciones legales, con el objeto de dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente, en los términos que señalan las normas legales, los estatutos de la Entidad y las Declaraciones Profesionales .
2. Para dar cumplimiento a las prescripciones legales, practicaremos una Auditoría integral y permanente a la sociedad con los siguientes objetivos:
  - Determinar si la sociedad, en desarrollo de las operaciones que realiza, cumple con las disposiciones legales que le son aplicables.
  - Evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por la sociedad y en el manejo de los recursos disponibles.
  - Evaluar el sistema de control interno para determinar si los controles establecidos por la sociedad son adecuados o requieren ser mejorados para asegurar mayor eficiencia en las operaciones y una adecuada protección de su patrimonio.
  - Establecer si los estados financieros de la sociedad reflejan razonablemente su situación financiera, su flujo de efectivo y los cambios en su patrimonio, comprobando que en la preparación de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas

---

<sup>1</sup> BLANCO LUNA, Yanel. *Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal*. ROESGA, 1996. Pags. 180-191

por las autoridades competentes y los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

3. En el curso de la revisoría fiscal, previa revisión de los controles establecidos, de los procedimientos administrativos, de los registros Contables y de la documentación que los soporta, haremos las observaciones y recomendaciones acerca de la organización Contable - Administrativa, eficacia de los Controles Internos y otros aspectos de Auditoría que hubieren sido encontrados en el curso del trabajo.

#### **B. ALCANCE DEL TRABAJO DE LA REVISORIA FISCAL.**

1. La revisoría fiscal se hará de acuerdo con las prescripciones legales y las normas de Auditoría generalmente aceptadas en Colombia, por consiguiente incluirá pruebas de la documentación, de los libros y registros de contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que considerará necesario de acuerdo con las circunstancias.

Los procedimientos normales de la Revisoría fiscal incluyen:

- Revisión y evaluación del sistema de control interno.
  - Revisión de ingresos, facturación, desembolsos y pruebas de nóminas.
  - Prueba de la evidencia documental necesaria para soportar las operaciones registradas en las cuentas.
  - Arqueo de las inversiones y demás valores.
  - Confirmación directa de las cuentas por cobrar, cuentas por pagar, saldos y demás transacciones con los bancos y sociedades financieras.
  - Pruebas de cumplimiento de las normas prescritas por las disposiciones del Código de Comercio, del Estatuto Tributario y demás normas legales.
  - Pruebas de cumplimiento de las disposiciones de la Asamblea General de Accionistas, de las decisiones de la Junta Directiva y demás órganos directivos.
  - Examen de la evidencia que respalda las cifras y las revelaciones en los estados financieros.
  - Evaluación de las normas de contabilidad utilizadas de las estimaciones contables significativa hechas por la administración y de la presentación de los estados financieros en conjunto.
  - Examen de la estructura organizativa de la Entidad, sus objetivos, planes estratégicos, políticas para lograrlos y cumplimientos de los mismos.
  - Pruebas para determinar la confiabilidad de la información y de los controles establecidos.
  - Verificación de la existencia de procedimiento adecuados de operación y la eficacia de los mismos.
  - Otros procedimientos de Auditoría que consideremos aplicables de acuerdo con las circunstancias.
2. El alcance de nuestra revisión se basará en pruebas selectivas suficientes para obtener seguridad razonable en cuanto a que la información que contienen los registros contables principales y otros datos fuentes, es confiable como base para la preparación de los estados financieros y nos permita obtener evidencia suficiente y válida para formar y justificar la opinión que debemos expresar acerca de la racionalidad de los estados financieros.
  3. Efectuaré una revisión analítica a la información financiera mensual con el propósito de mejorar la comprensión del negocio de la Entidad, identificar las áreas de riesgos probables e identificar las áreas que requieran investigación adicional de Auditoría. Mi procedimiento de revisión analítica incluyen entre otros: Análisis de razones y tendencias importantes, análisis de las fluctuaciones y partidas poco usuales;

comparación de la información financiera trimestral; análisis de las ejecuciones presupuestales y proyecciones.

4. Es entendido que como Revisores Fiscales haré las salvedades que consideremos pertinentes en caso de disparidad importante sobre la aplicación de las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y el cumplimiento de las disposiciones legales y tributarias y, las recomendaciones acerca de las desviaciones observadas, que requieran ser corregidas o mejoradas para lograr mayor eficiencia en las operaciones y una adecuada protección del patrimonio de la sociedad.
5. Al terminar el periodo fiscal, en 31 de Diciembre de 2.00A presentaré mi informe acerca de la racionalidad de los siguientes estados financieros preparados por los administradores de la Entidad a la luz de las técnicas contables y las normas legales:
  - Balance General.
  - Estados de Resultados.
  - Estado de Cambios en el Patrimonio.
  - Estado de Cambios en la Situación Financiera.
  - Estado de Flujo de Efectivo.
  - Notas Explicativas a los Estados Financieros.
6. Para prestar el mejor servicio posible, conformaremos un grupo de trabajo que por su experiencia profesional, por su participación en trabajos similares, además de sus conocimientos, garantice resultados eficientes y objetivos.

#### C. METODOLOGIA DEL ENFOQUE DE NUESTRO PLAN DE AUDITORIA.

Un buen enfoque de Auditoria es la clave para asegurar una calidad coherente. Nuestro enfoque está basado sobre el entendimiento del negocio y el mercado en cual opera.

La estructura y los aspectos relevantes de mi enfoque son los siguientes :

##### 1. Ejecutar Actividades Previas al Trabajo

En interés tanto de la sociedad como de nuestra firma, estableceremos un entendimiento mutuo respecto de los objetivos y alcance de la revisoría fiscal, el grado de nuestras responsabilidades, la forma de nuestro informe, la ayuda que de la compañía se espera, con el objeto de minimizar costos y evitar duplicaciones, las fechas claves para el desarrollo del trabajo y los canales de comunicación que van a existir entre ustedes y nuestra firma.

También nos aseguraremos de que se cumpla con cualquier requerimiento, relacionado con nuestra asignación, contenido en los estatutos, reglamentos, y normas establecidas por las sociedades encargadas del control y vigilancia de la sociedad.

##### 2. Hacer la Planeación Preliminar.

Nuestras actividades de planeación preliminar consisten entre otras cosas, en la comprensión del negocio del cliente, su proceso contable y la realización de procedimientos analíticos preliminares. La mayoría de estas actividades implican reunir información que nos permita evaluar el riesgo a nivel de cuenta y error potencial y desarrollar un plan de auditoría adecuado. Además, nos esforzaremos por entender las preocupaciones de negocios de la alta gerencia, en repuesta a lo cual desarrollare objetivos cliente - servicio.

### 3. Evaluar el riesgo

Mediante la comprensión del ambiente de control, esto es, la actitud global, conciencia y actos de los directivos y de la administración respecto de la importancia del control interno de la sociedad y buscando identificar factores específicos de riesgo, que requieren atención especial en el desarrollo de nuestro plan de auditoría y sus relaciones con errores potenciales, podemos llegar a evaluar los riesgos existentes. Los errores potenciales son tipos particulares de errores relacionados con la integridad, validez, registro y corte de transacciones particulares, y con la valuación y presentación de partidas en los estados financieros preparados por la administración.

### 4. Desarrollar el Plan de Revisoría Fiscal

Nuestro plan de revisoría fiscal está basado en el análisis de la información recogida en las actividades precedentes. Al desarrollar el plan, primero separamos los errores potenciales para los que hemos identificado riesgos específicos, de aquellos en que no es así.

Para cada error potencial para el que hemos identificado un riesgo específico, decidimos si: a) confiaremos en los controles que atenúan el riesgo específico y llevar a cabo un nivel básico de pruebas sustantivas, o b) efectuar pruebas sustantivas enfocadas. La primera alternativa puede ser adecuada si existen controles efectivos y los podemos probar eficientemente. Si confiamos en controles que atenúen riesgos específicos, los probamos en el curso del trabajo.

En errores potenciales para los que no hemos identificado riesgos específicos, decidimos si: a) confiamos en los controles que contribuyan a la confiabilidad de los sistemas contables pertinentes y efectuamos un nivel básico de pruebas sustantivas o b) efectuamos un nivel intermedio de pruebas sustantivas. Si confiamos en controles que contribuyan a la confiabilidad de los sistemas contables, podemos decidir probar tales controles bajo un plan rotativo.

### 5. Ejecutar el Plan de Revisoría Fiscal

Si al preparar nuestro plan de revisoría fiscal decidimos confiar en los controles, generalmente probamos los procedimientos de control y las actividades de vigilancia. Siempre hacemos pruebas sustantivas, que consisten en procedimientos analíticos sustantivos, pruebas de detalle o, en algunos casos, una combinación de ambos. Para llegar a la conclusión de si nuestro alcance auditoría fue suficiente y los estados financieros no son materialmente erróneos, consideramos factores tanto cuantitativos como cualitativos, al evaluar las cifras erróneas encontradas al hacer la auditoría. También hacemos una revisión de los estados financieros para determinar si dichos estados, tomados en conjunto, son coherentes con la información que obtuvimos en la auditoría y si está presentados apropiadamente.

#### a. Probar los controles

Antes de confiar en los controles que hemos identificado, haremos pruebas para confirmar que estos han estado operando en forma efectiva y uniforme durante todo el ejercicio. Las pruebas de controles normalmente se basan en cuestionamientos corroborativos complementados con la observación, examen de la evidencia documental o haciéndolos funcionar de nuevo. Si el uso de computadores es dominante, normalmente un especialista de auditoría de sistemas diseña y prueba el funcionamiento de controles basados en el computador. Si nuestras pruebas

confirman que los controles son efectivos, haremos pruebas a nivel básico. Si llegamos a la conclusión de que los controles no son efectivos y no podemos confiar en ellos, tendremos que modificar nuestro plan de auditoría, incrementando el número de pruebas.

**b. Realizar Procedimientos Analíticos Sustantivos**

Los procedimientos analíticos sustantivos, implicar comparar las cantidades registradas con una expectativa de las mismas, desarrollada partiendo de datos financieros o no financieros pertinentes, con objeto de sacar una conclusión de si las cantidades registradas están libres de errores importantes. Si proyectamos probar un error potencial usando procedimientos analíticos sustantivos, daremos los siguientes pasos:

- Desarrollar una expectativa de la cantidad registrada, basada en datos pertinentes financieros o no financieros.
- Comparar las expectativas con la suma registrada e identificar diferencias que requieran investigación posterior (aquellas diferencias que excedan de un mínimo límite predeterminada)
- Identificar y corroborar explicaciones sobre diferencias que excedan el límite mínimo, mediante la ejecución de nuevos análisis o cuestionamientos y examen de la documentación de apoyo.

**c. Efectuar Pruebas de Detalle**

Las pruebas de detalle, son procedimientos sustantivos que requieren de examen de evidencia que apoye los montos en una población, con el fin de determinar si la población está libre de cifras erróneas importantes. Si proyectamos probar un error potencial usando pruebas de detalle, identificaremos la población que corresponda, que puede ser un saldo de cuenta, una clase de transacciones o una parte de ellas. Luego, debemos o bien aplicar una técnica apropiada de muestreo para seleccionar partida de la población y examinar la evidencia de apoyo para la población completa.

**d. Evaluar los Resultados de las Pruebas**

Consideraremos factores cuantitativos y cualitativos en la evaluación de todos los posibles errores encontrados por nuestros procedimientos sustantivos. Basados en la naturaleza y monto de los errores identificados y la posibilidad de errores adicionales no encontrados, debemos concluir, si:

- El alcance de nuestra auditoría fue suficiente o,
- Los estados financieros no son materialmente erróneos.

Si concluimos que el alcance de nuestra auditoría no fue suficiente, deberemos llevar a cabo procedimientos adicionales. Si concluimos que los estados financieros son erróneos, discutiremos con la sociedad que los ajuste.

**e. Efectuar la Revisión de los Estados Financieros**

Revisaremos los estados financieros para determinar si:

- En conjunto son coherentes con nuestro conocimiento de la actividad del cliente, nuestra comprensión de los saldos y relaciones individuales y nuestra evidencia en la auditoría.

- Las políticas contables utilizadas en la preparación de los estados financieros son apropiadas y están reveladas adecuadamente al igual que cualquier cambio en dichas políticas.
- Los saldos y revelaciones asociadas están presentados de acuerdo con las políticas contables, normas profesionales y requisitos legales reglamentarios.

**f. Examen Tributario.**

Como parte integral de la Revisoría Fiscal y teniendo en cuenta las responsabilidades que nos asigna la legislación tributaria, revisaremos las declaraciones tributarias del impuestos a la renta, venta, retenciones en la fuente y las provisiones para el impuestos a la renta a que está obligada la Entidad.

**g. Revisión y Procesamiento Electrónico de Datos**

Un profesional de nuestra firma con experiencia en sistemas practicará una revisión del área, con la extensión que consideremos necesaria para permitarnos obtener razonable confiabilidad sobre los controle internos utilizados en los procesos.

**h. Cumplimiento de la Normas legales.**

Se refiere a la atención por parte de nuestra firma y a través de los procedimientos pertinentes, de que las operaciones, registros y demás actuaciones de la sociedad cumplan con las normas legales pertinentes.

**6. Concluir e informar**

Para presentar mi informe final sobre los estados financieros y los sistemas de control interno, obtendremos la carta de representación de la Gerencia, en donde ésta reconoce su responsabilidad respecto de la apropiada presentación de los estados financieros.

Como etapa final de nuestro trabajo de revisoría fiscal, emitiremos los siguientes informes, los cuales serán un documento oficial cuando se haya cumplido una reunión con los directivos de la sociedad para discutir su contenido, con el propósito de establecer su objetividad en relación con las situaciones que en ellos se expresen :

**a) Comentarios y Recomendaciones sobre Control Interno.**

Es costumbre de nuestra firma, en los compromisos de revisoría fiscal, emitir cartas de sugerencias constructivas, que contienen los más relevantes comentarios sobre áreas susceptibles de cambio, los cuales, una vez implementados, permitan mejorar substanciales en el control de los activos de la sociedad .

Nuestras sugerencias versan sobre los planes presupuestarios, contables y de control y, siempre se plantean al nivel de detalle requerido, de acuerdo con las circunstancias. Esto implica que en muchos casos deberemos referirnos a cuentas específicas, si así lo ameritan las observaciones.

**b) Opinión Sobre los Estados Financieros.**

La opinión sobre los estados financieros básicos a Diciembre 31 se emitirá en los primeros meses del año siguiente. Este informe será emitido en idioma español y las cifras que contenga expresadas en pesos colombianos.

La opinión sobre los estados financieros de la Entidad, tiene como soporte las conclusiones generales de nuestro examen sobre los mismos. Estas podrá ser sin salvedades si, a nuestro criterio profesional, refleja razonablemente la situación financiera de la Entidad a la fecha indicada y el resultado por el período examinado. Tendrá excepciones por ejemplo, en la medida en que existan incertidumbres o cuando alguna área importante de los estados financieros no esté presentada razonablemente.

Nuestra opinión será emitida con salvedad por ejemplo, cuando por circunstancias no controlables por nosotros, tengamos impedimentos en la ejecución de pruebas apropiadas y necesarias para la expresión de nuestro dictamen sobre situaciones o resultados que podrían tener relativa importancia.

Nos abstendríamos de opinar o daríamos una opinión negativa si por ejemplo, por las condiciones y circunstancias encontradas no es posible la realización de nuestro trabajo, o cuando se presentan prácticas contables que vician materialmente los estados financieros.

Cualquier que sea el resultado de nuestro trabajo y el tipo de opinión o informe que emitiremos, los estados financieros ajustados y reclasificados de acuerdo con las circunstancias encontradas, les será entregado para efectos de su análisis.

#### D. TERMINOS DE MI CONVENIO PARA LA REVISORÍA FISCAL

1. La Revisoría Fiscal será realizada por Contadores Públicos designados por nuestra firma, bajo la dirección y responsabilidad del Contador Público Guillermo Adolfo Cuéllar Mejía, Para la ejecución del trabajo mantendremos funcionarios con permanencia continua en las instalaciones de la sociedad, en los términos en que se describe en el siguiente numeral, no obstante esta permanencia, el trabajo se hará con base en pruebas selectivas y no sobre el ciento por ciento de las operaciones de la sociedad.
2. Actuaremos como profesionales independientes sin subordinación laboral y por lo tanto mi honorarios no tienen cargas adicionales de prestaciones sociales ni aportes patronales.
3. Para poder desarrollar nuestra revisión, la sociedad se obliga a mantener un sistema de comprobantes y archivos ordenados, facilidad de inspección física de los registros contables y a suministrarnos cuanta información sea necesarias para el fiel cumplimiento de nuestras obligaciones.

#### E. HONORARIOS PROFESIONALES

1. Nuestros honorarios profesionales para desarrollar los trabajos de revisoría fiscal están relacionados con el tiempo que se invertirán en el trabajo, la responsabilidad implícita de la revisoría fiscal y de acuerdo con nuestras tarifas de facturación.

Para el periodo comprendido entre 1 de Enero de 2.00A y el 31 de Diciembre de 2.00A, nuestros honorarios se han estimado en \$161,201,250 de acuerdo a lo detallado en nuestra propuesta económica adjunta. A estos honorarios se les ha adicionado el impuesto al valor agregado - IVA.



2. Los honorarios que estamos cotizando cubren la vigencia fiscal de 2.00A y en el evento de que continúen con mi servicios en los periodos siguientes a 2.00A, serán reajustados anualmente considerando el desarrollo de la empresa el incremento del volumen de operaciones y la variación porcentual del índice de precios al consumidor para ingresos medios elaborados por del DANE para el año anterior.


Con gusto suministraremos cualquier información adicional que consideren conveniente para tomar una decisión sobre esta propuesta.

Al agradecerles la confianza que me brindan al solicitar nuestros servicios profesionales, me suscribo como sus atentos servidores.

Atentamente,

**AUDITORES ANDINOS LTDA.**  
Auditores y Consultores Empresariales

Anexo: Propuesta económica  
c.c. Archivo Revisorías Fiscales

 <b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b> <b>Audidores y Consultores Empresariales</b> <b>PROPUESTA ECONÓMICA</b>				
UNIDADES ESTRATÉGICAS A EVALUAR	Horas /Hom bre	Costo	IVA	
1. INSTITUCIONAL JURIDICA Y TRIBUTARIA	250	\$ 15,000,00 0	2,250,00 0	17,250,000
2. ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA	500	30,000,00 0	4,500,00 0	34,500,000
3. COMERCIAL	500	30,000,00 0	4,500,00 0	34,500,000
4. TECNICA	500	30,000,00 0	4,500,00 0	34,500,000
5. SISTEMAS	250	15,000,00 0	2,250,00 0	17,250,000
6. ADMINISTRACION DE REVISORIA FISCAL	2,125	13,500,00 0	2,025,00 0	15,525,000
7. VIATICOS TRANSPORTES Y OTROS		6,675,000	1,001,25 0	7,676,250
	6,250	\$ 140,175,0 00	21,026,2 50	\$ 161,201,250
<b>DETALLE:</b>				
RECURSO HUMANO POR UNIDAD ESTRATEGICA		COSTO POR HORA	HORAS	TOTAL
1. INSTITUCIONAL JURIDICA Y TRIBUTARIA				
AUDITOR SENIOR		\$ 60,000	250	15,000,000
2. ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA				
AUDITOR SENIOR		60,000	500	30,000,000
3. COMERCIAL				
AUDITOR SENIOR		60,000	500	30,000,000
4. TECNICA				
INGENIERO ESPECIALIZADO		60,000	500	30,000,000
5. SISTEMAS ELECTRÓNICOS				
AUDITOR SENIOR		60,000	250	15,000,000
6. ADMINISTRACION DE REVISORÍA FISCAL				
REVISOR FISCAL		60,000	125	7,500,000
ASISTENTE DE AUDITORIA		3,000	2,000	6,000,000
VIATICOS TRANSPORTES Y OTROS				6,675,000

---

---

<b>RESUMEN COSTO RECURSO HUMANO</b>			
<b>AUDITORES SENIOR</b>	<b>3</b>	<b>1,625</b>	<b>97,500,000</b>
<b>INGENIERO ESPECIALIZADO</b>	<b>1</b>	<b>500</b>	<b>30,000,000</b>
<b>ASISTENTE DE REVISORIA FISCAL</b>	<b>1</b>	<b>2,000</b>	<b>6,000,000</b>
<b>VIATICOS TRANSPORTES Y OTROS</b>			<b>6,675,000</b>
<b>IVA</b>			<b>21,026,250</b>
		<b>4,125</b>	<b>\$</b>
			<b>161,201,250</b>

---

---

U N I D A D   S I E T E

## **EL CONTROL INTERNO**

## I N T R O D U C C I O N

Una de las Normas de Auditoría relativas a la ejecución del trabajo exige que el Auditor realice un adecuado estudio y evaluación del Control Interno, para determinar el grado de confianza que este le merece, y así establecer los tipos de pruebas que debe aplicar, el alcance de las mismas y la oportunidad de su aplicación en el transcurso del examen.

La evaluación del Control Interno constituye un factor clave durante el examen de Auditoría y por esta razón el Auditor debe conocer profundamente los objetivos que pretende el sistema, cuales son sus elementos constituyentes y las formas de evaluarlo.

En la evaluación del Control Interno, el Auditor se compenetra integralmente con el sistema de información administrativo de la Empresa examinada, es el punto donde la Auditoría hace contacto con la Administración y se puede apreciar el grado de organización que se posee.

**OBJETIVOS****OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de :

**Explicar la importancia del Control Interno y la influencia de la evaluación del mismo en la extensión y oportunidad de las pruebas a practicar**

**OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad y haber realizado las actividades y lecturas complementarias, el alumno será capaz de:

- **Explicar el concepto de Control Interno**
- **Describir los objetivos del Control Interno**
- **Explicar los elementos del mismo**
- **Describir los métodos de evaluación**

## 7. EL CONTROL INTERNO

### 7.1 CONCEPTO GENERAL DE CONTROL

Todo sistema que se encuentre operando requiere que su funcionamiento sea regulado para de esta manera cumplir con los objetivos que el mismo se propone. La regulación consiste en medir el desempeño del sistema para efectuar las correcciones necesarias que permitan el logro de las metas y objetivos propuestos. El conjunto de acciones, procedimientos, normas o técnicas que aseguran la regulación de un sistema es lo que se denomina Control.

Si consideramos un sistema como un conjunto de elementos estrechamente relacionados que persiguen un fin común, es posible establecer que todo aquello que tienda a asegurar el cumplimiento de la finalidad del sistema es Control.

Para que exista control es necesario que se establezcan primero unas normas o estándares que indiquen la ruta ideal a seguir por el sistema para cumplir con los objetivos, luego se debe medir el desempeño del sistema y compararlo con los estándares anteriormente determinados y por último se deben ejecutar las acciones necesarias para corregir las desviaciones de la operación del sistema con relación a la ruta ideal para el cumplimiento de los fines.

### 7.2 ELEMENTOS DEL SISTEMA DE CONTROL

Existe desacuerdo entre los tratadistas acerca de cuales son los elementos constitutivos de un sistema de control, pero la clasificación más aceptada es la de Johansen Bertoglio [Johansen, 1986], la cual se ha adicionado con terminología diferente y aumentado un elemento más así:

- Un conjunto de normas o estándares que determinen los objetivos a lograr por el sistema o Variables a controlar,
- Un mecanismo que suministre energía o información al sistema o Fuente de Energía,
- Un mecanismo de medición del desempeño del sistema o Mecanismo Sensor,

- Un mecanismo que compare lo medido con los estándares establecidos o Mecanismo Comparador,
- Un mecanismo que comunique lo medido con relación a los estándares o Mecanismo Realimentador,
- Un mecanismo que realice la acción de corrección de las desviaciones con respecto a los estándares o Mecanismo Efecto o Motor

### 7.3 CLASIFICACIÓN TÉCNICO-FUNCIONAL DEL CONTROL

La clasificación del Control se ha dividido en Convencional y Técnico Funcional, pero se ha elegido en este libro el análisis realizado por el investigador contable Samuel Alberto Mantilla B. en Introducción a la Revisoría Fiscal [ Mantilla, 1989 ], sobre la clasificación Técnico Funcional por ser la más moderna y adecuada a la Auditoría.

La clasificación Técnico Funcional del Control se divide en tres grandes grupos:

- Según el sistema de Control empleado,
- Según la esfera Jurídico-Económica de Aplicación y
- Según el factor de Coordinación.

#### 7.3.1. Según el sistema de Control empleado

Este grupo se subdivide a su vez en:

- Sistemas de Control de Lazo Abierto**, son aquellos que carecen de mecanismos de medición y de realimentación con relación a la variable. Se utilizan cuando se conocen las entradas y las salidas y existe una operación del sistema prefijada, sin perturbaciones en su funcionamiento. Un ejemplo de estos sistemas de control de lazo abierto está en las máquinas de lavado o en los semáforos de tráfico, cuyo control está basado en el tiempo.
- Sistemas de Control de Lazo Cerrado**. Son los sistemas de control analizados en los párrafos anteriores y en los cuales se cumplen los elementos de Variable a Controlar, Fuente de Energía, Sensor, Comparador, Realimentación y Efecto, encontrándose aplicación en casi todas las disciplinas del conocimiento. Ejemplo de sistemas de control de lazo cerrado está en los sistemas de control empresarial, sistemas de control informático.
- Sistemas de Control Adaptativo**. Son sistemas de control de lazo cerrado, en los cuales el control mismo se modifica de acuerdo a las características del sistema y del entorno para de esta manera optimizar la regulación. El sistema de control esta programado para autoevaluarse y modificar sus estándares de acuerdo a patrones dados para lograr un mejor control. Un ejemplo de este tipo de control es la Revisoría Fiscal.



- ❑ **Sistemas de Control con Aprendizaje.** Son sistemas de control adaptativos mejorados en los cuales las modificaciones a los estándares de control no están preprogramadas, sino que nacen de la experiencia que adquiere el sistema de control. Un ejemplo de estos sistemas de control con aprendizaje está en los sistemas de control humanos y en los de inteligencia artificial.

### 7.3.2 Según la esfera Jurídica-Económica de Aplicación

Este grupo comprende dos sectores Control Público y Control Privado.

- ❑ **Control Público.** El Control Público tiene organizado un sistema de control cuyos objetivos son la vigilancia de la recaudación de los ingresos del estado, la ejecución del gasto estatal, la prevención, corrección y sanción de fallas y extralimitaciones del ejercicio del poder del estado. El Control Público para lograr estos objetivos ha establecido los siguientes sistemas de control:
  - ❑ Control de Legalidad (Corte Suprema, Corte Constitucional, Consejo de Estado)
  - ❑ Control Político (senado, Cámara de Representantes, Asambleas Departamentales y Concejos Municipales)
  - ❑ Control del Ministerio Público (Procuraduría General de la Nación, Fiscalía General de la Nación)

#### Control Administrativo

- ❑ **Control Fiscal** (Contraloría General de la República, Contador General de la Nación)
- ❑ **Control Privado.** El Control Privado es el más conocido de todos, pues es inherente a todo Ente Privado y tiene como propósito proteger los intereses de la economía privada. Sus criterios fundamentales son la eficiencia, eficacia y economía. El logro de los objetivos del Control Privado se lleva a cabo por cualquiera de los sistemas de control siguientes:
  - ❑ **Control de Intervención.** Se le denomina también Control de Vigilancia o Fiscalización, en el cual se defienden los intereses de la sociedad, bien común, y los intereses de la empresa privada, bien particular. La Revisoría Fiscal es un ejemplo de Control de Intervención. La Auditoría Externa, aunque no es control, también puede enmarcarse dentro de este tipo de control pues tiene estas características.
  - ❑ **Control de Gestión.** Denominado también Control Administrativo, puede ser Control Estratégico, cuando su acción tiene repercusiones a largo plazo y es ejecutado al más alto nivel organizacional,
  - ❑ **Control Táctico,** cuando sus acciones son a mediano plazo y es ejecutado por los mandos medios de la organización, y Control Operativo, cuando sus acciones son a corto plazo y son ejecutadas por la mandos bajos de la organización.
  - ❑ **Control de Operación.** Es el control realizado sobre los subsistemas de tipo técnico y puede ser Control de Producción, aplicado sobre los bienes en transformación, Control de Calidad, aplicado no solo a la calidad del producto sino a la satisfacción del cliente y Control Automático, aplicado sobre los procesos de alta tecnología.

## 7.4 CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

El Sistema de Control Interno de una empresa forma parte del Control de Gestión de tipo táctico y está constituido por el plan de organización, la asignación de deberes y responsabilidades, el sistema de información financiero y todas las medidas y métodos encaminados a proteger los activos, promover la eficiencia, obtener información financiera confiable, segura y oportuna y lograr la comunicación de políticas administrativas y estimular y evaluar el cumplimiento de estas últimas.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define el Control Interno así:

*El control interno comprende de plan de organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a políticas prescritas por la dirección. [IMCP, 1982]*

En Colombia, el eminente tratadista contable Yanel Blanco Luna lo define de la siguiente manera:

*Es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que adoptan la administración de una entidad para ayudar al logro del objetivo administrativo de asegurar, en cuanto sea posible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo la adherencia a las políticas administrativas, la salvaguarda de los activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la corrección de los registros contables y preparación oportuna de la información financiera contable. [Blanco, 1988]*

Desde el año de 1989 se adelantó un estudio tendiente a establecer un nuevo concepto de Control Interno, el cual fue dado a conocer en el mes de octubre de 1992 en el seno del XIV Congreso Mundial de Contadores celebrado en Washington. Este estudio titulado "Control Interno - Un Marco de Trabajo Integrado"[COSO, 1992], fue adoptado plenamente por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el cual realizó un detallado análisis del mismo siendo plasmado en la Declaración Profesional No.7 estableciéndose la siguiente definición del nuevo concepto de control interno:

*Control interno es un proceso, ejecutado por la junta directiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencia) y por el resto del personal, diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable de conseguir en la empresa las tres siguientes categorías de objetivos:*

- Efectividad y eficiencia en las operaciones.
- Suficiencia y confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables [CTCP, 1999]

De acuerdo a las anteriores definiciones, se puede construir el siguiente concepto de Control Interno:

*Es el proceso conformado por las diversas disposiciones y métodos creados por la alta dirección, desarrollado por el recurso humano de la organización con el fin de dar seguridad y confiabilidad a la información*

*que se generada en las transacciones económicas, promover la eficiencia y la eficacia de las operaciones del ente económico y asegurar el conocimiento y cumplimiento de la normatividad interna y externa de la Entidad.*

## 7.5 IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO

El Control Interno contribuye a la seguridad del sistema contable que se utiliza en la empresa, fijando y evaluando los procedimientos administrativos, contables y financieros que ayudan a que la empresa realice su objeto. Detecta las irregularidades y errores y propugna por la solución factible evaluando todos los niveles de autoridad, la administración del personal, los métodos y sistemas contables para que así el auditor pueda dar cuenta veraz de las transacciones y manejos empresariales.

## 7.6 ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

Las características de un sistema de control interno satisfactorio debería incluir:

- Un plan de organización que provea segregación adecuada de las responsabilidades y deberes.
- Un sistema de autorizaciones y procedimientos de registro que provea adecuadamente un control razonable sobre activos, pasivos, ingresos y gastos.
- Prácticas sanas en el desarrollo de funciones y deberes de cada uno de los departamentos de la organización
- Recurso Humano de una calidad adecuada de acuerdo con las responsabilidades.

Estos elementos son importantes individualmente por derecho propio pero son tan básicos para un sistema de control interno adecuado que cualquier deficiencia importante en uno de ellos evitaría el funcionamiento satisfactorio de todo el sistema. Por ejemplo, el sistema de autorización y de procedimientos de registros no puede considerarse adecuado sin que el personal encargado de desarrollar lo procedimientos sea capacitado, lo cual es necesario para que el sistema funcione.

### 7.6.1 EL PLAN DE ORGANIZACIÓN

Aunque un plan de organización apropiado puede variar de acuerdo a la empresa, por lo general un plan satisfactorio debe ser simple y flexible y debe establecer claramente las líneas de autoridad y responsabilidad. Un elemento importante en cualquier plan de organización es la independencia de funciones de operación, custodia, contabilización y auditoría interna. Esta independencia requiere la separación de deberes en tal formas que existan registros fuera de un departamento que sirva de control sobre sus actividades. Aunque estas separaciones son necesarias, el trabajo de todos los departamentos debe integrarse y coordinarse para obtener un flujo regular de trabajo y eficiencia de operación en general.

Además de una apropiada división de deberes y funciones debe establecerse la responsabilidad dentro de cada división para con la adhesión a los requerimientos de la política de la empresa. Junto con esto debe ir la delegación de autoridad para afrontar tales responsabilidades.

Esta responsabilidad y la delegación de autoridad deben estar claramente establecidas y definidas en la gráficas del manual de organización. Debe evitarse la igualdad en responsabilidad, pero esta puede dividirse en fases; cuando el trabajo de las divisiones es complementario.

Tal división de responsabilidad es inherente en un buen sistema de control interno el cual determina que las funciones de iniciación y autorización de una actividad deben estar separadas de su contabilización. Similarmente la custodia de activos debe estar separada de su contabilización.

### 7.6.2 SISTEMA DE AUTORIZACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE REGISTRO

Un sistema satisfactorio debe incluir los medios para que los registros controlen las operaciones y transacciones y se clasifiquen los datos dentro de una estructura formal de cuentas. Un código de cuentas preparado cuidadosamente facilita la preparación de estados financieros. Si el código se adiciona con un manual de cuentas que defina las cuentas y asientos correspondientes, se puede obtener mayor uniformidad en los registros de transacciones contables.

Los medios para que los registros originales controlen las operaciones y transacciones se crean a través de diseños de registros y formularios apropiados y por medio del flujo lógico de los procedimientos de registro y aprobación. Estos formularios y las instrucciones respecto al flujo del procedimiento de registro y aprobación se incorpora en manuales de procedimientos.

### 7.6.3 PRÁCTICAS SANAS

La efectividad del control interno y la resultante eficiencia en operaciones están determinadas en alto grado por las prácticas seguidas en el desarrollo y cumplimiento de los deberes y funciones de cada departamento de la organización.

Los procedimientos adoptados deben proveer los pasos necesarios para la autorización de transacciones, su registro y el mantenimiento de custodia de los activo. Prácticas sanas proveen los medios para asegurar la integridad de tales autorizaciones, registros y custodia.

Esto usualmente se consigue con una división tal de deberes y responsabilidades que ninguna persona pueda manejar una transacción completamente de principio a fin. Con esta división se provee una comprobación auxiliar de la corrección del trabajo y la probabilidad de detección de errores se aumente. Como se explica bajo plan de organización, esta división de responsabilidad es aplicable tanto a los departamentos como a individuos y debe ejercerse en la organización total y a todos los niveles de autoridad.

### 7.6.4 RECURSO HUMANO

Un sistema de control interno que funcione satisfactoriamente depende no solamente de la planeación de una organización efectiva y lo adecuado de sus prácticas y procedimientos, sino también, de la competencia de los funcionarios, jefes de departamento y otros empleados claves para llevar a cabo lo prescrito en una manera eficiente y económica.

Los controles administrativos ordinariamente se relacionan solo indirectamente a los registros financieros y por lo tanto no requieren evaluación. Si el auditor independiente cree sin embargo que ciertos controles administrativos tienen importancia en relación con la razonabilidad de los registros financieros debe considerar la necesidad de evaluarlos. Por ejemplo, los registros estadísticos mantenidos por producción y ventas o cualquier otro departamento de operaciones puede requerir evaluación en un caso particular.

Donde es posible, la revisión del control interno por parte del auditor correspondiente debe ser efectuada como una fase separada del examen, preferiblemente en una fecha intermedia, aplicando procedimientos de auditoría apropiados dirigidos particularmente a evaluar la efectividad del sistema del cliente. Donde esto no es posible, la revisión debe hacerse en conjunto con otras fases del programa de Auditoría. Un registro de la revisión hecha por el auditor Independiente debe ser preparado en una forma adecuada.

Como un subproducto de este estudio y evaluación el Auditor Independiente puede frecuentemente ofrecer a su cliente sugerencias constructivas para mejorar o hacer más efectivo el sistema de control interno.

## 7.7 CLASIFICACIÓN DEL CONTROL INTERNO

En un sentido amplio el Control Interno incluye controles que pueden ser catalogados como contables o administrativos.

La clasificación entre controles contables y controles administrativos variaría de acuerdo con las circunstancias individuales.

### 7.7.1 CONTROL ADMINISTRATIVO

Los controles administrativos comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos relacionados principalmente con eficiencia en operaciones y adhesión a las políticas de la empresa y por lo general solamente tienen relación indirecta con los registros financieros. Incluyen más que todo controles tales como análisis estadísticos, estudios de moción y tiempo, reportes de operaciones, programas de entrenamientos de personal y controles de calidad.

En el Control Administrativo se involucran el plan de organización y los procedimientos y registros relativos a los procedimientos decisorios que orientan la autorización de transacciones por parte de la gerencia. Implica todas aquellas medidas relacionadas con la eficiencia operacional y la observación de políticas establecidas en todas las áreas de la organización.

**Ejemplo:** Que los trabajadores de la fábrica lleven siempre su placa de identificación. Otro control administrativo sería la obligatoriedad de un examen médico anual para todos los trabajadores. Estos controles administrativos interesan en segundo plano a los Auditores independientes, pero nada les prohíbe realizar una evaluación de los mismos hasta donde consideren sea necesario para lograr una mejor opinión.

El control administrativo se establece en el SAS-1 de la siguiente manera:

*El control administrativo incluye, pero no se limita al plan de organización, procedimientos y registros que se relacionan con los procesos de decisión que conducen a la autorización de operaciones por la administración. Esta autorización es una función de la administración asociada directamente con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones. [SAS, 1]*

### 7.7.2 CONTROL CONTABLE

Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos relacionados principal y directamente a la salvaguardia de los activos de la empresa y a la confiabilidad de los registros financieros. Generalmente incluyen controles tales como el sistema de autorizaciones y aprobaciones con registros y reportes contables de los deberes de operación y custodia de activos y auditoría interna.

**Ejemplo:** La exigencia de una persona cuyas funciones envuelven el manejo de dinero no deba manejar también los registros contables. Otro caso, el requisito de que los cheques, órdenes de compra y demás documentos estén prenumerados.

El control contable está descrito también el SAS Número 1 de la así:

*El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionen con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros y por consiguiente se diseñan para prestar seguridad razonable de que:*

- a) Las operaciones se ejecuten de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.*
- b) Se registren las operaciones como sean necesarias para 1) permitir la preparación de estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o con cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, y 2) mantener la contabilidad de los activos.*
- c) el acceso a los activos se permite solo de acuerdo con la autorización de la administración.*
- d) Los activos registrados en la contabilidad se comparan a intervalos razonables con los activos existentes y se toma la acción adecuada respecto a cualquier diferencia. [SAS, 1]*

## 7.8 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

El Control Interno descansa sobre tres objetivos fundamentales. Si se logra identificar perfectamente cada uno de estos objetivos, se puede afirmar que se conoce el significado de Control Interno. En otras palabras toda acción, medida, plan o sistema que emprenda la empresa y que tienda a cumplir cualquiera de estos objetivos, es una fortaleza de Control Interno.

Asimismo, toda acción, medida, plan o sistema que no tenga en cuenta estos objetivos o los descuide, es una debilidad de Control Interno.

Los objetivos de Control Interno son los siguientes:

### 7.8.1 SUFICIENCIA Y CONFIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

La contabilidad capta las operaciones, las procesa y produce información financiera necesaria para que los usuarios tomen decisiones.

Esta información tendrá utilidad si su contenido es confiable y si es presentada a los usuarios con la debida oportunidad. Será confiable si la organización cuenta con un sistema que permita su estabilidad, objetividad y verificabilidad.

Si se cuenta con un apropiado sistema de información financiera se ofrecerá mayor protección a los recursos de la empresa a fin de evitar sustracciones y demás peligros que puedan amenazarlos.

Ejemplos:

- Comparar los registros contables de los activos con los activos existentes a intervalos razonables.
- Utilización de Máquinas Registradoras para ingresos
- Asegurar apropiadamente los activos de la empresa
- Consignar diariamente y en la mismas especies los ingresos

### 7.8.2 EFECTIVIDAD Y EFICIENCIA DE LAS OPERACIONES

Se debe tener la seguridad de que las actividades se cumplan cabalmente con un mínimo de esfuerzo y utilización de recursos y un máximo de utilidad de acuerdo con las autorizaciones generales especificadas por la administración.

Ejemplo: El establecimiento de un sistema de incentivos a la producción.

### 7.8.3 CUMPLIMIENTO DE LAS LEYES Y REGULACIONES APLICABLES

Toda acción que se emprenda por parte de la dirección de la organización, debe estar enmarcada dentro las disposiciones legales del país y debe obedecer al cumplimiento de toda la normatividad que le sea aplicable al ente. Este objetivo incluye las políticas que emita la alta administración, las cuales deben ser suficientemente conocidas por todos los integrantes de la organización para que puedan adherirse a ellas como propias y así lograr el éxito de la misión que ésta se propone.

## 7.9 COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO

De acuerdo a la Declaración Profesional No.7 tantas veces citada el nuevo concepto de control interno está constituido por los siguientes componentes interrelacionados derivados de la forma de gestionar la organización:

### 7.9.1 AMBIENTE DE CONTROL

La organización debe establecer un entorno que permita el estímulo y produzca influencia en la actividad del recurso humano respecto al control de sus actividades. Para que este ambiente de control se genere se requiere de otros elementos asociados al mismo los cuales son:

- ❑ **Integridad y valores éticos.** Se deben establecer los valores éticos y de conducta que se esperan del recurso humano al servicio del Ente, durante el desempeño de sus actividades propias. Los altos ejecutivos deben comunicar y fortalecer los valores éticos y conductuales con su ejemplo.
- ❑ **Competencia.** Se refiere al conocimiento y habilidad que debe poseer toda persona que pertenezca a la organización, para desempeñar satisfactoriamente su actividad.
- ❑ **Experiencia y dedicación de la Alta Administración.** Es vital que quienes determinan los criterios de control posean gran experiencia, dedicación y se comprometan en la toma de las medidas adecuadas para mantener el ambiente de control.
- ❑ **Filosofía administrativa y estilo de operación.** Es sumamente importante que se muestre una adecuada actitud hacia los productos de los sistemas de información que conforman la organización. Aquí tienen gran influencia la estructura organizativa, delegación de autoridad y responsabilidades y políticas y prácticas del recurso humano. Es vital la determinación actividades para el cumplimiento de la misión de la empresa, la delegación autoridad en la estructura jerárquica, la determinación de las responsabilidades a los funcionarios en forma coordinada para el logro de los objetivos.

*(a) "el ambiente de control" que significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad. El ambiente de control tiene un efecto sobre la efectividad de los procedimientos de control específicos. Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, uno con controles presupuestales estrictos y una función de auditoría interna efectiva, pueden complementar en forma muy importante los procedimientos específicos de control. Sin embargo, un ambiente fuerte*



*no asegura, por sí mismo, la efectividad del sistema de control interno.*  
[NIA, 1998]

## 7.9.2 EVALUACIÓN DE RIESGOS

**Riesgos.** Los factores que pueden incidir interfiriendo el cumplimiento de los objetivos propuestos por el sistema (organización), se denominan riesgos. Estos pueden provenir del medio ambiente ó de la organización misma. Se debe entonces establecer un proceso amplio que identifique y analice las interrelaciones relevantes de todas las áreas de la organización y de estas con el medio circundante, para así determinar los riesgos posibles.

Toda organización se encuentra sumergida en un medio ambiente cambiante y turbulento muchas veces hostil, por lo tanto es de vital importancia la identificación y análisis de los riesgos de importancia para la misma, de tal manera que los mismos puedan ser manejados. La organización al establecer su misión y sus objetivos debe identificar y analizar los factores de riesgo que puedan amenazar el cumplimiento de los mismos. La evaluación de riesgos presenta los siguientes aspectos sobresalientes:

**Objetivos.** Todos los recursos y los esfuerzos de la organización están orientados por los objetivos que persigue la misma. Al determinarse los objetivos es crucial la identificación de los factores que pueden evitar su logro. La administración debe establecer criterios de medición de estos riesgos para prevenir su ocurrencia futuro y así asegurar el cumplimiento de los objetivos previstos. Las categorías de los objetivos se relacionan directamente con los objetivos del control interno planteados anteriormente:

- ❑ **Objetivos de Información Financiera,** son aquellos relacionados con la obtención de información financiera suficiente y confiable.
- ❑ **Objetivos de Operación,** son los que pretenden lograr efectividad y eficiencia de las operaciones.
- ❑ **Objetivos de Cumplimiento,** son los que se orientan a la adhesión a las leyes, reglamentos y políticas emitidas por la administración.

**Análisis de riesgos y su proceso.** Los aspectos importantes a incluir son entre otros:

- ❑ Estimación de la importancia del riesgo y sus efectos
- ❑ Evaluación de la probabilidad de ocurrencia
- ❑ Establecimiento de acciones y controles necesarios
- ❑ Evaluación periódica del proceso anterior

**Manejo de cambios.** Tiene relación con la identificación de los cambios que puedan tener influencia en la efectividad de los controles internos ya establecidos. Todo control diseñado para una situación específica puede ser inoperante cuando las circunstancias se modifican. Este elemento tiene estrecha relación con el proceso de análisis de riesgos, pues el cambio en sí implica un factor que puede incidir en el éxito de los objetivos.

Además de los factores que puedan impedir el cumplimiento de los objetivos del sistema organizacional, se debe tener en cuenta el riesgo de auditoría, que consiste en

que el auditor no detecte un error de importancia relativa que pueda existir en el sistema examinado. El riesgo de auditoría puede consistir en riesgo inherente, riesgo de control, y el riesgo de detección.

3. *"Riesgo de auditoría" significa el riesgo de que el auditor de una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.*
4. *"Riesgo inherente" es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.*
5. *"Riesgo de control" es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.*
6. *"Riesgo de detección" es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor o detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases. [NIA, 1998]*

### 7.9.3 ACTIVIDADES DE CONTROL

Las actividades de una organización se manifiestan en las políticas, sistemas y procedimientos, siendo realizadas por el recurso humano que integra la entidad. Todas aquellas actividades que se orienten hacia la identificación y análisis de los riesgos reales o potenciales que amenacen la misión y los objetivos y en beneficio de la protección de los recursos propios o de los terceros en poder de la organización, son actividades de control. Estas pueden ser aprobación, autorización, verificación, inspección, revisión de indicadores de gestión, salvaguarda de recursos, segregación de funciones, supervisión y entrenamiento adecuado.

#### 7.9.4 INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

La capacidad gerencial de una organización está dada en función de la obtención y uso de una información adecuada y oportuna. La entidad debe contar con sistemas de información eficientes orientados a producir informes sobre la gestión, la realidad financiera y el cumplimiento de la normatividad para así lograr su manejo y control.

Los datos pertinentes a cada sistema de información no solamente deben ser identificados, capturados y procesados, sino que este producto debe ser comunicado al recurso humano en forma oportuna para que así pueda participar en el sistema de control. La información por lo tanto debe poseer unos adecuados canales de comunicación que permitan conocer a cada uno de los integrantes de la organización sus responsabilidades sobre el control de sus actividades. También son necesarios canales de comunicación externa que proporcionen información a los terceros interesados en la entidad y a los organismos estatales.

#### 7.9.5 SUPERVISIÓN Y SEGUIMIENTO

Planeado e implementado un sistema de Control Interno, se debe vigilar constantemente para observar los resultados obtenidos por el mismo. Todo sistema de Control Interno por perfecto que parezca, es susceptible de deteriorarse por múltiples circunstancias y tiende con el tiempo a perder su efectividad. Por esto debe ejercerse sobre el mismo una supervisión permanente para producir los ajustes que se requieran de acuerdo a las circunstancias cambiantes del entorno.

La Administración tiene la responsabilidad de desarrollar, instalar y supervisar un adecuado sistema de control interno. Cualquier sistema aunque sea fundamentalmente adecuado, puede deteriorarse sino se revisa periódicamente. Corresponde a la administración la revisión y evaluación sistemática de los componentes y elementos que forman parte de los sistemas de control. La evaluación busca identificar las debilidades del control, así como los controles insuficientes o inoperantes para robustecerlos, eliminarlos o implantar nuevos. La evaluación puede ser realizada por las personas que diariamente efectúan las actividades, por personal ajeno a la ejecución de actividades y combinando estas dos formas.

El sistema de control interno debe estar bajo continua supervisión para determinar si:

- Las políticas descritas están siendo interpretadas apropiadamente y si se llevan a cabo.
- Los cambios en las condiciones de operación no han hecho estos procedimientos obsoletos o inadecuados y,
- Es necesario tomar oportunamente efectivas medidas de corrección cuando sucedan tropiezos en el sistema. El personal de Auditoría interna es un factor importante en el sistema de control interno ya que provee los medios de revisión interna de la efectividad y adherencia a los procedimientos prescritos.

El papel de supervisor del control interno corresponde normalmente al Departamento de Auditoría Interna, pero el Auditor Independiente al evaluarlo periódicamente, contribuye también a su supervisión.

## 7.10 PRINCIPIOS DEL CONTROL INTERNO GENERALES

El control interno es un medio no un fin en sí mismo, es un proceso desarrollado por el personal de la organización y no puede ser considerado infalible, ofreciendo solamente una seguridad razonable. Por lo tanto, no es posible establecer una receta universal de control interno que sea aplicable a todas las organizaciones existentes. Sin embargo, es posible establecer algunos principios de control interno generales así:

- ❑ Deben fijarse claramente las responsabilidades. Si no existe delimitación el control será ineficiente.
- ❑ La contabilidad y las operaciones deben estar separados. No se puede ocupar un punto control de contabilidad y un punto control de operaciones.
- ❑ Deben utilizarse todas las pruebas existentes, para comprobar la exactitud, tener la seguridad de que las operaciones se llevan correctamente.
- ❑ Ninguna persona individual debe tener a su cargo completamente una transacción comercial. Una persona puede cometer errores, es posible detectarlos si el manejo de una transacción está dividido en dos o más personas.
- ❑ Debe seleccionarse y entrenarse cuidadosamente el personal de empleados. Un buen entrenamiento da como resultado más rendimiento, reduce costos y los empleados son más activos.
- ❑ Si es posible se deben rotar los empleados asignados a cada trabajo, debe imponerse la obligación de disfrutar vacaciones entre las personas de confianza. La rotación evita la oportunidad de fraude.
- ❑ Las instrucciones de cada cargo deben estar por escrito. Los manuales de funciones cuidan errores.
- ❑ Los empleados deben tener póliza de fianza. La fianza evita posibles pérdidas a la empresa por robo.
- ❑ No deben exagerarse las ventajas de protección que presta el sistema de contabilidad de partida doble. También se cometen errores.
- ❑ Deben hacerse uso de las cuentas de control con la mayor amplitud posible ya que prueban la exactitud entre los saldos de las cuentas.
- ❑ Debe hacerse uso del equipo mecánico o automático siempre que esto sea factible. Con éste se puede reforzar el control interno.

## 7.11 MÉTODOS PARA DOCUMENTAR EL CONOCIMIENTO DEL CONTROL INTERNO

Existen los siguientes métodos para la documentar el conocimiento del Control Interno por parte del auditor, los cuales no son exclusivos y pueden ser utilizados en forma combinada para una mejor efectividad.

### 7.11.1 MÉTODO DESCRIPTIVO

Consiste en la narración de los procedimientos relacionados con el control interno, los cuales pueden dividirse por actividades que pueden ser por departamentos, empleados y cargos o por registros contables. Una descripción adecuada de un sistema de contabilidad y de los procesos de control relacionados incluye por lo menos cuatro características:

- Origen de cada documento y registro en el sistema.
- Cómo se efectúa el procesamiento.
- Disposición de cada documento y registro en el sistema.
- Indicación de los procedimientos de control pertinentes a la evaluación de los riesgos de control.

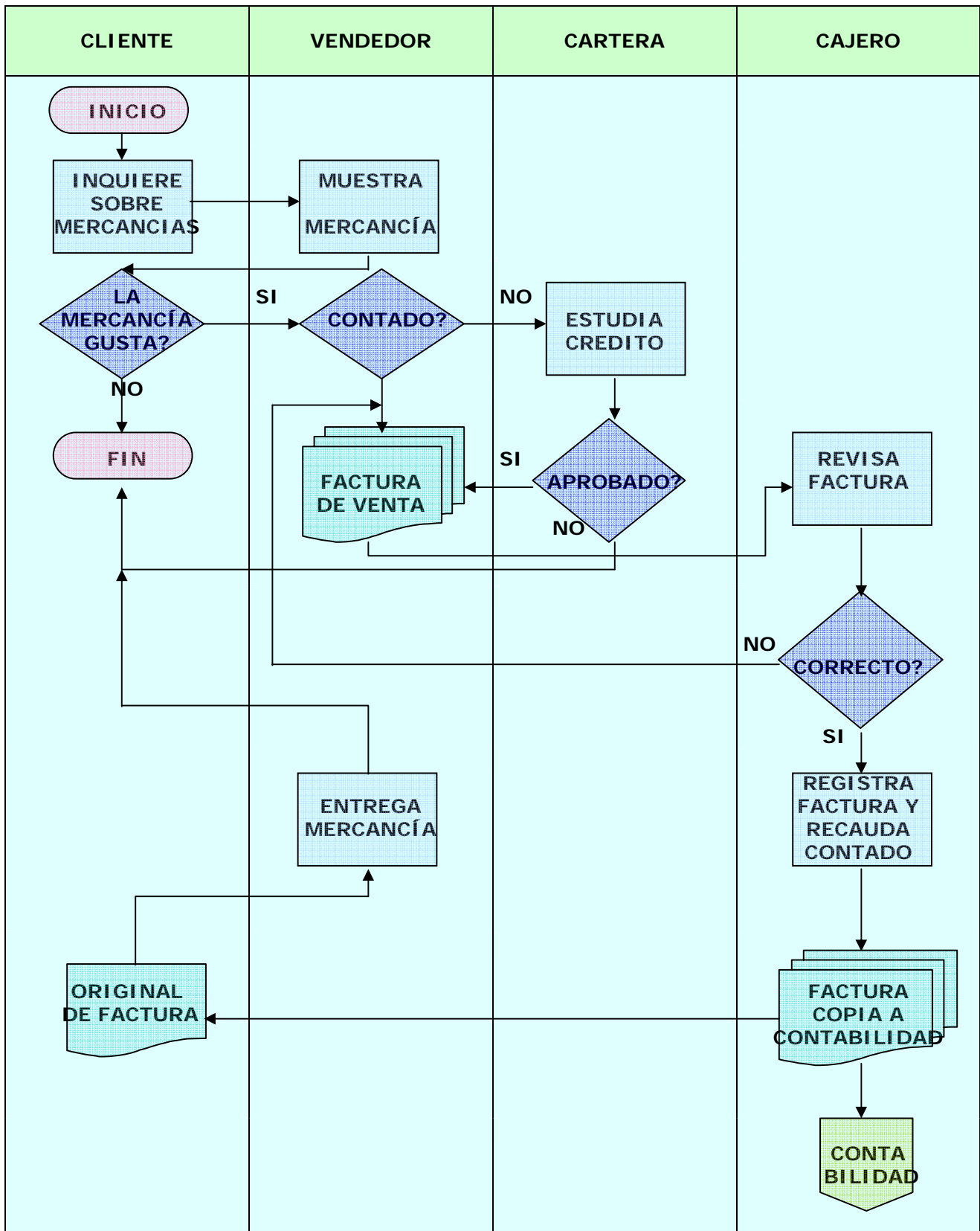
### 7.11.2 MÉTODO GRÁFICO

Consiste en la preparación de diagramas de flujo de los procedimientos ejecutados en cada uno de los departamentos involucrados en una operación. Un diagrama de flujo de control interno consiste en una representación simbólica y por medio de flujo secuencial de los documentos de la entidad auditada. El diagrama de flujo debe representar todas las operaciones, movimientos, demoras y procedimientos de archivo concernientes al proceso descrito. Este método debe incluir las mismas cuatro características del método gráfico enunciadas anteriormente.


### 7.11.3 MÉTODO DE CUESTIONARIOS

Básicamente consiste en un listado de preguntas a través de las cuales se pretende evaluar las debilidades y fortalezas del sistema de control interno. Estos cuestionarios se aplican a cada una de las áreas en las cuales el auditor dividió los rubros a examinar. Para elaborar las preguntas, el auditor debe tener el conocimiento pleno de los puntos donde pueden existir deficiencias para así formular la pregunta clave que permita la evaluación del sistema en vigencia en la empresa. Generalmente el cuestionario se diseña para que las respuestas negativas indiquen una deficiencia de control interno. Algunas de las preguntas pueden ser de tipo general y aplicables a cualquier empresa, pero la mayoría deben ser específicas para cada organización en particular y se deben relacionar con su objeto social.

Ejemplo de diagrama de flujo de venta de mercancía:



Ejemplo de un cuestionario de control interno:

 <b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b> Auditores y Consultores Empresariales <b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DE DISPONIBLE</b>				
CLIENTE:		AUDITORIA A:		
OFIMUEBLES LTDA.		Diciembre 31 de 2.00A		
No.	PREGUNTAS	SI	NO	OBSERVACIONES
1	Las entradas de disponible se controlan mediante prenumeración, relación de cobros etc.?			
2	Los ingresos por aprovechamientos se reportan en forma oportuna a contabilidad?			
3	Los ingresos diarios de disponible se depositan a primera hora del siguiente día hábil en la misma especie recibida?			
4	Todos los egresos de disponible se realizan por medio de cheque?			
5	Los giros de disponible se hacen siempre a nombre del primer beneficiario y se prohíbe el giro al portador?			
6	El giro de fondos por cheque se hace con restricciones como de páguese al primer beneficiario, para depositar en cuenta solamente?			
7	Las cuentas bancarias son conciliadas en forma mensual y se realizan los ajustes necesarios al mes siguiente?			
8	Los cheques se giran usando como mínimo dos firmas?			
9	Los dineros en poder de la empresa se mantienen en caja fuerte?			
10	Los talonarios de cheques y su secuencia numérica son controlados por la persona responsable?			
11	Los soportes que respaldan el giro de cheques se anulan con un sello de Pagado donde se describa el número de cheque y cuenta?			
12	Las transferencias de fondos entre un banco y otro quedan debidamente documentadas con las respectivas autorizaciones?			
13	Existen restricciones para transferencias electrónicas de fondos?			
	Fondos Fijos para gastos menores			
	La creación del fondo fijo se realiza mediante resolución de gerencia en la cual:			
14	Se determina el monto máximo a girar por cada pago?			
15	Se prohíbe fraccionar facturas?			
16	Se determina claramente los pagos que se pueden realizar y los que están prohibidos?			
17	Se establece el momento de realizar el reembolso?			
18	Se fija fianza para el responsable del fondo?			
19	Se obliga al reembolso al final del ejercicio?			
20	Se prohíbe hacer préstamos con los dineros del fondo?			

## **7.12 INFLUENCIA DE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO SOBRE EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA**

La evaluación del Control Interno tiene una gran influencia sobre el desarrollo del trabajo de Auditoría, la cual se refleja en los procedimientos de Auditoría a ejecutar, sobre el dictamen y sobre el Contador Público mismo.

### **7.12.1 INFLUENCIA SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA**

La evaluación del Control Interno tiene una gran influencia sobre los procedimientos de Auditoría a desarrollar pues de acuerdo a las fortalezas y debilidades encontradas en el sistema, el auditor puede determinar las pruebas a realizar, la extensión de las mismas y la oportunidad en que estas deban ser practicadas. La evaluación del Control Interno le indicará al auditor el grado de confianza que deberá tener en el mismo y en que puntos se deberán aplicar con mayor rigor las pruebas necesarias para la obtención de la evidencia suficiente y competente.

En la medida que el Control Interno muestre grandes fortalezas, las pruebas y la extensión de las mismas será menor, por el contrario en el caso de las debilidades, el auditor debe intensificar su trabajo y ampliar en lo posible la extensión de cada prueba y variar la oportunidad de su aplicación.

El examen de control interno se realiza en cada examen de Estados Financieros, y no puede en manera alguna obviarse con el pretexto de haber sido realizado en la anterior Auditoría, pues todo sistema de control, tiende a deteriorarse fácilmente y a perder los objetivos para los cuales se diseñó. Esta práctica garantiza la confiabilidad en los registros contables.

### **7.12.2 INFLUENCIA SOBRE EL DICTAMEN DEL AUDITOR**

El Control Interno es utilizado por el Contador Público, como se dijo, para fundamentar su confianza en los registros contables, los cuales son la base para obtención de los Estados Financieros sobre los que emitirá una opinión profesional en su dictamen. El objetivo de la Auditoría es el dictamen en el cual el Contador emitirá su opinión sin ninguna salvedad en el evento que se satisfaga de la evidencia suficiente y competente encontrada. Si la evaluación del Control Interno no le permite depositar en él toda su confianza y si no tiene suficiente evidencia en algunos registros contables, incluirá en el dictamen una salvedad o excepción particular a los mismos.

Si el grado de desconfianza en el Control Interno es tal que no le permita confiar en ningún registro y no pueda encontrar evidencia suficiente y competente de los mismos, el auditor debe emitir en su dictamen una abstención de opinión con una explicación amplia y suficiente de los motivos por lo cual no lo hace.

### **7.12.3 INFLUENCIA SOBRE EL AUDITOR**



El sistema de Control Interno es responsabilidad única y exclusiva de la administración de la organización, la cual lo implanta e implementa. El papel del Contador Público en su calidad de auditor frente al mismo es de evaluarlo para determinar su eficacia y eficiencia y así establecer el grado de confianza que merece y de esta manera determinar el efecto en los estados financieros sujetos a examen. Mientras que la responsabilidad para restablecer y llevar a cabo el control interno descansa con la gerencia, el grado en que existe tal control interno y se lleva a cabo es de gran importancia para el auditor independiente.

Una función de control interno desde el punto de vista del auditor independiente, es la de proveer la seguridad de que errores e irregularidades puedan ser descubiertas con prontitud asegurando la razonabilidad de integridad de los registros financieros. La revisión que el auditor independiente hace del sistema de control interno lo ayuda a determinar las pruebas de auditoría apropiadas para formular una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros. Una adecuada evaluación del sistema de control interno requiere conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos prescritos con un razonable grado de seguridad de que ellos están en uso y están operando como se planearon.

El grado de confiabilidad que se puede poner en el control interno para determinar la extensión de las pruebas o el grado en que los procedimientos de auditoría pueden ser restringidos, no puede ser determinado completamente al principio de un trabajo de auditoría ya que ha podido estar establecido con base en impresiones iniciales respecto al sistema que más tarde a través de las pruebas de auditoría pueden no resultar ciertas. Un cambio en el programa de auditoría puede ser necesario si las pruebas posteriores no comprueban las impresiones iniciales. tal cambio puede comprender una extensión de los procedimientos de auditoría o un cambio en la intensidad o el tiempo de llevar a cabo los procedimientos.

El trabajo del auditor interno debe ser considerado por el auditor independiente como un suplemento y no como un sustituto a su trabajo. El auditor independiente debe revisar las actividades del personal de auditoría interna, donde existe, para determinar su efecto en la selección de procedimientos de auditoría apropiados y la extensión de las pruebas requeridas. El auditor independiente se refiere primordialmente con los controles de contabilidad. Los controles de contabilidad como se describieron previamente, generalmente tienen directa relación e importancia en cuanto a razonabilidad de los registros financieros y requieren ser evaluados por el auditor.

Los controles administrativos, también descritos previamente, generalmente tienen directa relación e importancia en cuanto a la razonabilidad de los registros financieros y requieren ser evaluados por el auditor.

La responsabilidad del auditor en cuanto al Control Interno se concreta a:

- Cumplir la norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo: "estudio y evaluación del control interno".
- Determinar la efectividad y eficiencia del sistema de verificación interna.
- Establecer con base en la evaluación realizada, las pruebas a aplicar, su alcance y la oportunidad de las mismas.
- Sugerir todo tipo de medidas correctivas para mejorar la efectividad y eficiencia del control interno.

**Nota:** La Comisión Treadway, conocida también como COSO (Committee of Sponsoring Organizations) o Comité de Organizaciones Patrocinadoras, está integrada por el Instituto Americano de Contadores AICPA, la Asociación Americana de Contabilidad AAA, el Instituto de Auditores Internos IIA, el Instituto de Ejecutivos de Finanzas FEI y el Instituto de Contadores Gerenciales IMA. El estudio Control Interno Un marco de Trabajo Integrado fue dirigido por la firma Coopers & Lybrand.

## RESUMEN

El Control Interno tiene como objetivos la efectividad y eficiencia de las operaciones, la suficiencia y confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de la normatividad.

La evaluación adecuada del Control Interno es para el Auditor un ahorro de tiempo y de labor durante el examen de los estados financieros.

El sistema de Control Interno permite al Auditor, efectuar una ponderación de la importancia relativa y riesgo probable de las partidas a evaluar, sin que tenga la necesidad de efectuar una revisión total. En otras palabras gracias a él, el Auditor se dirige a los aspectos y actividades que más lo requieran e influyan sobre las cifras que presentan los estados financieros.

Para que el sistema de Control Interno cuente con un alto grado de confiabilidad, debe estar en vigilancia permanente, para que pueda revisarse y actualizarse permanentemente. El Control Interno es una responsabilidad de la Administración de la Empresa auditada y el papel del Auditor frente al mismo, es el de su evaluación y la formulación de sugerencias.

**A C T I V I D A D E S  
Y L E C T U R A S  
C O M P L E M E N T A R I A S**

- 1.- Establezca en la empresa que Ud. labora o en cualquiera a la cual tenga acceso, las medidas de Control Interno que se aplican. Analice cada una de ellas y determine cuál o cuáles de los objetivos persigue.
2. - Tome una sección o departamento de la empresa y enumere cinco medidas de control interno encaminadas a la protección de los activos de dicha sección. No necesariamente deben estar ya establecidas por la empresa.
3. - Tome una sección o departamento de la empresa y enumere cinco medidas de control interno encaminadas a la obtención de información financiera confiable y segura de dicha sección. No necesariamente deben estar ya establecidas por la empresa.
4. - Tome una sección o departamento de la empresa y enumere cinco medidas de control interno encaminadas a la promoción de la eficiencia de las operaciones de dicha sección. No necesariamente deben estar ya establecidas por la empresa.
5. - Tome una sección o departamento de la empresa y enumere tres medidas de control interno encaminadas a la Adhesión a las políticas impartidas por la Administración. No necesariamente deben estar ya establecidas por la empresa.
6. Formule un cuestionario de tal manera que por medio de respuestas binarias de SI o NO, se pueda establecer el cumplimiento de las medidas de Control Interno enumeradas en las actividades 2,3,4 y 5

## AUTOEVALUACION

1. - El Control Interno es un sistema que comprende:
  - a.- Todos los métodos y procedimientos de la empresa
  - b.- Los fraudes y errores
  - c.- La confianza en la información financiera
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
2. - Las características del Control Interno incluyen:
  - a.- Segregación adecuada de responsabilidades y deberes
  - b.- Control por medio de autorizaciones y procedimientos
  - c.- Funciones desarrolladas por medio de prácticas sanas
  - d.- Funcionarios de alta calidad
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
  
3. - El Control Interno se clasifica en:
  - a.- Control Operativo y Control Funcional
  - b.- Control Administrativo y Control Financiero
  - c.- Control Contable y Control Administrativo
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
4. - Todo sistema de Control Interno busca de manera única:
  - a.- Detección de Fraudes y Errores
  - b.- Protección de los datos contables
  - c.- Adhesión a la eficiencia en la operación
  - d.- Obtención de políticas administrativas
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
  
5. - Los componentes del Control Interno son:
  - a.- Dirección, Coordinación, División de labores y Responsabilidades
  - b.- Procedimientos, Planeación y sistematización, Registros y formas e Informes
  - c. Ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión y seguimiento.
  - d.- Moralidad, Entrenamiento, Retribución y Eficiencia
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores

6. - Integridad y valores éticos, competencia, experiencia y dedicación, filosofía administrativa y estilo de operación son elementos constitutivos:

- a.- Del elemento Ambiente de Control
- b.- Del elemento Evaluación de Riesgos
- c.- Del elemento Actividades de Control
- d.- Del elemento Información y Comunicación
- e, Del elemento Supervisión y Seguimiento.
- e.- Todas las anteriores
- f.- Ninguna de las anteriores

7. - Los métodos para evaluar el Control Interno son:

- a.- Análisis, observación e inspección
- b.- Gráfico, descriptivo y cuestionarios
- c.- Contable y Administrativo
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

8. - La confianza que el auditor deposite en el Control Interno:

- a.- Permite establecer las pruebas, su extensión y oportunidad
- b.- Permite disminuir la intensidad del trabajo
- c.- Agiliza grandemente el trabajo de auditoría
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

9. - La evaluación del Control Interno influye en el dictamen porque:

- a.- Puede dar origen a un dictamen limpio,
- b.- Puede dar origen a un dictamen con salvedades
- c.- Puede originar una abstención de opinión
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

10. - La evaluación del Control Interno:

- a.- Es responsabilidad del auditor
- b.- No debe ser realizada por la Administración
- c.- Controla al departamento de Auditoría Interna
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. - e.- Ninguna de las anteriores: Control interno es un proceso, ejecutado por la junta directiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencia) y por el resto del personal.
2. e.- Todas las anteriores: Las características de un sistema de control interno satisfactorio debería incluir: un plan de organización que provea segregación adecuada de las responsabilidades y deberes, un sistema de autorizaciones y procedimientos de registro que provea adecuadamente un control razonable sobre activos, pasivos, ingresos y gastos, prácticas sanas en el desarrollo de funciones y deberes de cada uno de los departamentos de la organización, recurso humano de una calidad adecuada de acuerdo con las responsabilidades.
3. c.- Control Contable y Control Administrativo: En un sentido amplio el Control Interno incluye controles que pueden ser catalogados como contables o administrativos.
4. f.- Ninguna de las anteriores: Los objetivos de Control Interno son: suficiencia y confiabilidad en la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
5. c.- Ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión y seguimiento. Estos son los componentes del control interno según el COSO y adoptados por la Declaración Profesional 7 de Consejo Técnico de la Contaduría.
6. a.- Del elemento Ambiente de Control : Según el COSO el Ambiente de Control se integra por Integridad y valores éticos, competencia, experiencia y dedicación, filosofía administrativa y estilo de operación
7. b.- Gráfico, Descriptivo y Cuestionarios: Estos son los métodos más utilizados por el auditor.
8. d.- Todas las anteriores: La confianza que el auditor deposite en el Control Interno permite establecer las pruebas, su extensión y oportunidad, disminuye la intensidad agiliza el trabajo de auditoría.
9. - d.- Todas las anteriores: La evaluación del control interno permite dar un dictamen no calificado, con salvedades, adverso o abstención de opinión.
10. a.- Es responsabilidad del auditor: La responsabilidad del auditor frente al control interno se limita a su evaluación técnica.

Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.

**U N I D A D      O C H O****TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS**



## I N T R O D U C C I O N

Para cumplir la tercera Norma relativa a la ejecución del trabajo, referente a la obtención de Evidencia Suficiente y Competente, el Auditor debe utilizar una serie de recursos que de acuerdo a su criterio personal, le permitirán corroborar las pruebas que encuentra en el transcurso del examen. Ya que la evidencia suficiente y competente debe convencer al auditor, es él quien determinará qué tipos de pruebas, con qué alcance y en qué oportunidad se deben aplicar para lograr los elementos de juicio para la fundamentar su opinión profesional.

Estos recursos que en forma particular utiliza el Auditor son lo que se han determinado como Técnicas de Auditoría y el conjunto de estas técnicas aplicables a una partida o grupo de hechos se denominan Procedimientos de Auditoría.

**OBJETIVOS****OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

**Aplicar las Técnicas y Procedimientos de Auditoría usados en el examen de los Estados Financieros**

**OBJETIVOS ESPECIFICOS DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad y haber realizado las actividades y lecturas complementarias, el alumno será capaz de:

- **Explicar el concepto de Técnicas y Procedimientos de Auditoría y la oportunidad y alcance de su aplicación**
- **Diferenciar cada concepto**

## 8. TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS

### 8.1. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

En cumplimiento de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo y a la rendición de informes, el Auditor desarrolla varios procedimientos que en su conjunto lo llevan a conocer en forma objetiva las operaciones bajo examen. Para cumplir con los procedimientos, el Auditor utiliza las denominadas Técnicas de Auditoría.

El Código de Comercio se refiere a los procedimientos en el artículo 208, cuando dice: "*Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas*" [C. de Co., 208], esto es equivalente a decir: "Si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios de acuerdo con las circunstancias". Lo anterior permite equiparar el concepto de interventoría de cuentas con el concepto de auditoría en la forma que se ha venido tratando en el módulo.

Normalmente se tiende a confundir el término Procedimiento con Técnica, por lo que se hace necesario clarificar los dos conceptos.

#### 8.1.1 CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA

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

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas detalladas que integran el trabajo de investigación. La guía usual de procedimientos de auditoría la constituye la Inspección y Verificación de activos del cliente, tales como Disponible, Inversiones y Deudores.

#### EJEMPLO:

Respecto a los inventarios, el auditor necesita satisfacerse de que la mercancía en existencia esté razonablemente valorizada, para cumplir con ello puede utilizar Procedimientos de Auditoría tales como:

- La comparación de los precios aplicados a los inventarios con los precios según facturas,

- ❑ La investigación de los precios actuales del mercado, y
- ❑ La verificación de la exactitud de los conjuntos de las columnas y los anexos en las listas de inventario.

Estos tres aspectos de trabajo de investigación son los llamados Procedimientos de Auditoría.

No existe un juego de procedimientos aplicados a todas las Auditorías; en cada caso la naturaleza de los registros contables, el sistema de control interno y otras peculiaridades de la empresa dictarán los procedimientos de auditoría aplicables, por lo cual se puede afirmar: "las circunstancias alteran los procedimientos". Los procedimientos de Auditoría cambian para adecuarse a las circunstancias de cada caso.

Los procedimientos de auditoría no son determinados por el cliente. El carácter de independencia que tiene el auditor, está indicado por el hecho de que es él y no el cliente quien determina los Procedimientos de Auditoría que deberían aplicarse.

En conclusión se puede afirmar que los procedimientos de Auditoría se consideran como el conjunto y técnicas de Auditoría que el auditor aplica 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 sobre el mismo.

## 8.2 TÉCNICAS DE AUDITORIA

Desarrollado el concepto de Procedimientos de Auditoría, se puede efectuar el mismo proceso con las Técnicas.

### 8.2.1 CONCEPTO DE TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las técnicas son el conjunto de recursos que se emplean en un arte o una ciencia. Son pasos lógicos para llegar al examen de auditoría. Recursos investigativos que realiza el auditor para hacer el examen.

Las técnicas de Auditoría son los recursos particulares de investigación, utilizados por el auditor para obtener los datos necesarios para corroborar la información que ha obtenido o le han suministrado (Evidencia Primaria). Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

### 8.2.2 CLASES DE TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las técnicas de Auditoría pueden aplicarse a los elementos internos de la empresa o a los elementos externos de la misma.

Las técnicas de mayor uso en Auditoría son:

- ❑ La técnica del Estudio General

- ❑ La técnica del Análisis
- ❑ La técnica de la Investigación
- ❑ La técnica de la Comprobación
- ❑ La técnica de Hechos Posteriores
- ❑ La técnica de la Inspección
- ❑ La técnica de la Confirmación
- ❑ La técnica de Certificación
- ❑ La técnica de Observación

### 8.3 TÉCNICA DEL ESTUDIO GENERAL

La técnica de Estudio General consiste en la apreciación profesional sobre las características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias de los mismos. Por medio del Estudio General, el auditor analiza en forma general a la empresa, conoce el giro de sus negocios y obtiene una visión panorámica de todo el sistema a examinar. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de las otras técnicas. Con el Estudio General, el Contador Público puede darse cuenta de qué asuntos merecen prioridad en su examen a la empresa, dedicando a ellas mayor atención.

Este estudio aplicado con cuidado y diligencia, sirve al auditor para enfocar su examen a los hechos trascendentales y de importancia en la empresa y no perder su tiempo en cuestiones que no la ameriten. Este estudio debe ser aplicado por un auditor con preparación, experiencia y madurez para asignar un juicio profesional sólido y amplio. Su aplicación puede ser formal o informal.

Es una técnica formal cuando, para lograr esta visión panorámica, el auditor se vale de estudios comparativos o de recursos técnicos elaborados.

Sería una técnica informal cuando el auditor realiza el estudio, al ojo de buen cubero, o sea con la simple lectura y sin utilizar otras técnicas con mayor elaboración.

### 8.4 TÉCNICA DEL ANÁLISIS

Es la agrupación de los distintos elementos individuales que forman el todo (cuenta o partida determinada) de tal manera, que los grupos conformados constituyan unidades homogéneas de estudio. Consiste en ir de lo general a lo específico (método deductivo) con el propósito de examinar con responsabilidad y bajo el criterio de razonabilidad el que las operaciones se ajusten a la Ley, los estatutos, procedimientos, políticas y manuales de la compañía.

En la técnica del Análisis se descompone el sistema en elementos de más fácil manejo, para su estudio y posterior recomposición o síntesis (inducción), sin olvidar que estas partes así estudiadas continúan formando parte del todo, por lo cual no pueden omitirse sus relaciones.

El análisis, generalmente, se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados y pueden ser de dos clases básicamente:

#### 8.4.1 DE ANÁLISIS DE SALDO

El análisis de saldo puede estudiarse así:

Hablando por ejemplo de las cuentas por cobrar que figuran en el sistema contable de una empresa, estas son originados por diversas transacciones, tomando el caso de que se originaron por una venta crédito de Mercancías, cada pago efectuado por el cliente ocasiona un movimiento de la cuenta quedando un saldo neto que representa la diferencia o valor residual entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta tanto débito como crédito.

Cuando se presenta este caso, se pueden analizar solamente aquellos valores que al final quedaron formando parte del valor residual o saldo, siendo este el caso general de las cuentas de balance. El estudio de estos valores residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que conforma el análisis de saldo.

#### 8.4.2 DE ANÁLISIS DE MOVIMIENTO

En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman por acumulación de valores, tal es el ejemplo de las cuentas de resultado; en este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores o acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

A diferencia del análisis de saldo, el de movimientos considera solamente las partidas que afectan una sola columna, ya sea la columna Debe o la columna Haber, sin analizar las contrapartidas a las otras cuentas. Esta técnica es muy utilizada en el estudio de las cuentas de tipo acumulativo como son las de Resultados.

#### 8.5 TÉCNICA DE LA INSPECCIÓN

La técnica de Inspección consiste en examinar los recursos materiales y registros de la compañía, los cuales comprenden desde los registros de actas de la asamblea y de la junta directiva hasta los libros oficiales y los auxiliares y/o documentos que tengan como fin respaldar y facilitar las gestiones contables, financieras y administrativas, así como todos los bienes de propiedad de la Empresa examinada.

Puede afirmarse que la técnica de la inspección es el examen físico de bienes materiales o documentos con el fin de comprobar la existencia de un recurso o de una transacción registrada por el sistema de información financiera presentada en los estados financieros. La técnica de la Inspección se aplica sobre objetos inanimados o estáticos, nunca sobre procedimientos o personas. Se inspecciona por ejemplo un vehículo de la Empresa, el edificio de la misma, las letras por cobrar, la maquinaria y equipo, los inventarios físicos etc.

##### *Inspección*

*20. La inspección consiste en examinar 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. Tres categorías*

*importantes de evidencia de auditoría documentaria, que proporcionan diferentes grados de confiabilidad, son:*

*(a) evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por terceras partes,*

*(b) evidencia de auditoría documentaria creada por terceras partes y retenida por la entidad,*

*(c) evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por la entidad.*

*La inspección de activos tangibles proporciona evidencia de auditoría confiable con respecto a su existencia pero no necesariamente a su propiedad o valor. [NIA, 1998]*

## 8.6 TÉCNICA DE LA CONFIRMACIÓN

Consiste en la obtención de una comunicación escrita de un tercero independiente de la empresa examinada y que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones del hecho económico y de informar válidamente sobre la misma.

La empresa auditada se dirige a la persona a la cual se pide confirmación que se solicita, pero la respuesta escrita de esta debe ser dirigida a los auditores. El auditor debe colocar personalmente en el correo la solicitud de confirmación

La Técnica de Confirmación consiste realmente ratificar que lo expresado por los registros contables corresponde a hechos ciertos e, igualmente, que lo manifestado por funcionarios en las indagaciones que efectúa el auditor o Revisor Fiscal se ajusta a la realidad. La técnica de la confirmación se realiza solamente con persona o personas ajenas a la institución. Ejemplo: Circularizaciones de saldos (cuentas por cobrar, inventarios en consignación, acreedores).

Del saldo bancario que presenta la empresa en un momento determinado. Este saldo puede comprobarse, solicitando al banco o los bancos según el caso el saldo de la cuenta corriente a la fecha requerida, el cual una vez obtenido es comparado con el mostrado por la contabilidad de la empresa.

Esta técnica puede ser aplicada de diferentes formas:

**De acuerdo a las respuestas esperadas:**

**Confirmación Positiva:** Se envía la solicitud de confirmación de saldo, esperándose que contesten todas las personas circularizadas.

En la práctica no todos contestan, pero se acude a técnicas estadísticas para determinar la validez de la prueba. Es de utilidad cuando el volumen de cuentas a circularizar no es muy alto y permite al auditor analizar todas las respuestas.

*22. La confirmación consiste en la respuesta a una investigación para corroborar información contenida en los registros contables. Por ejemplo, el auditor ordinariamente busca confirmación directa de cuentas por cobrar por medio de comunicación con los deudores. [ NIA, 1998 ]*

Ejemplo de confirmación positiva:

## OFICIO REMISORIO

<b>OFIMUEBLES LTDA</b> Avenida 5 No. 11-102	
	<p>Enero 5 de 2.00B</p> <p>Señores</p> <p><b>MUEBLES SEÑORIALES S.A.</b></p> <p>Bogotá D.C. D.C.</p> <p>Estimados señores:</p> <p>En esta época, nuestra empresa se encuentra llevando a cabo la Auditoría anual de sus estados financieros a diciembre 31 de 2.00A, la cual es realizada por la firma AUDITORES ANDINOS LTDA. (Avenida 26 # 1-01).</p> <p>Por esta razón, nos permitimos solicitarles comedidamente, se sirvan enviar con la mayor brevedad posible a estos últimos, el volante adjunto en el cual se requieren una serie de datos relativos al saldo de su apreciable cuenta, cortado a diciembre 31 de 2.00A, utilizando el sobre porteadado que también se anexa.</p> <p>Su pronta respuesta nos permitirá mantener unas relaciones comerciales beneficiosas para ambas partes. La presente no es una cuenta de cobro <i>(Cuando se circularizan Cuentas por Cobrar)</i></p> <p>Atentamente,</p> <p style="text-align: center;"><b>OFIMUEBLES LTDA</b> <b>RAÚL PATRÓN</b> Gerente</p>



**FORMATO DE RESPUESTA (Incluido en el oficio remitario):**

<p>Ciudad y fecha</p> <p><b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b>                  Avenida 26 # 1-01                  Ciudad</p> <p>Informamos a Uds. que el saldo a nuestro cargo por valor de <b>QUINIENTOS CUARENTA MIL PESOS (\$540.000.00)</b> que aparece en los libros de <b>OFIMUEBLES LTDA.</b> al 31 de diciembre de 2.00A es:</p> <p>Correcto            _____</p> <p>Incorrecto        _____ (En este caso, por favor indicar las causas a continuación)</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p style="text-align: center;">Atentamente,</p> <p style="text-align: center;"><b>MUEBLES SEÑORIALES S.A.</b></p> <p style="text-align: center;"><b>GERENTE</b> (Firma y sello)</p>

En el ejemplo anterior el auditor espera recibir respuesta de todas la empresas circularizadas. Como es natural, no todas responderán el requerimiento, por lo cual, el auditor establecerá un margen estadístico para que la prueba sea considerada válida. Este margen se establece a criterio de lo que puede ser considerado como Evidencia

Suficiente y Competente. Esta confirmación se puede usar indistintamente con las cuentas de activo o de pasivo, pero es de amplia utilización en la cuentas de activo.

Confirmación Negativa: Se envía la solicitud de confirmación de saldo, esperándose que contesten solamente las personas cuyo saldo no esté conforme con el de la empresa. Se utiliza para los casos de grandes volúmenes de cuentas a circularizar. El auditor gana mucho tiempo estudiando solamente las respuestas inconformes.

Ejemplo de confirmación Negativa:  
OFICIO REMISORIO

OFIMUEBLES LTDA Avenida 5 No. 11-102	
Enero 5 de 2.00B	<p>Señores MUEBLES Señoriales S.A. Bogotá D.C. D.C.</p> <p>Estimados señores:</p> <p>En esta época, nuestra empresa se encuentra llevando a cabo la Auditoría anual de sus estados financieros a diciembre 31 de 2.00A, la cual es realizada por la firma AUDITORES ANDINOS LTDA. (Avenida 26 # 1-01).</p> <p>De acuerdo a los registros de la empresa, el saldo a diciembre 31 de 2.00A a nuestro favor ascendía a la suma QUINIENTOS CUARENTA MIL PESOS (\$540.000.00).</p> <p>En el supuesto que el saldo transcrito anteriormente no coincida con los registros de su empresa, nos permitimos solicitarles comedidamente, se sirvan enviar con la mayor brevedad posible a estos últimos, el volante adjunto, utilizando el sobre porteado que también se anexa. De no obtener ninguna respuesta en un plazo de quince días después de recibida la presente comunicación, consideraremos que el saldo anteriormente citado es correcto.</p> <p>Su pronta respuesta nos permitirá mantener unas relaciones comerciales beneficiosas para ambas partes. La presente no es una cuenta de cobro <i>(Cuando se circularizan Cuentas por Cobrar)</i></p> <p>Atentamente,</p> <p style="text-align: center;">OFIMUEBLES LTDA RAÚL PATRÓN Gerente</p>

FORMATO DE RESPUESTA (Incluido en el oficio remitario):

<b>OFIMUEBLES LTDA</b> Avenida 5 No. 11-102	
<p>Ciudad y fecha</p>	<p><b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b> Avenida 26 # 1-01 Ciudad</p> <p>Informamos a Uds. que el saldo a nuestro cargo por valor de <b>QUINIENTOS CUARENTA MIL PESOS (\$540.000.00)</b> que aparece en los libros de OFIMUEBLES LTDA. <b>Al 31 de diciembre de 2.00A NO ES CORRECTO</b> por las siguientes razones:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>
<p style="text-align: center;">Atentamente,</p>  <p style="text-align: center;"><b>MUEBLES Señoriales S.A.</b> <b>GERENTE</b> (Firma y sello)</p>	

**FORMATO DE RESPUESTA:**

En este caso el auditor sólo espera recibir las respuestas inconformes con el saldo. Su uso también es común en cuentas de activo.

**De acuerdo a la forma de enviar la solicitud:**

**Confirmación Abierta:** Cuando no se incluye el monto del saldo que se está corroborando. Esta técnica se usa tanto para activos como pasivos pero es de utilización preferencial cuando de confirman activos.

Ejemplo de confirmación abierta:

**OFICIO REMISORIO**

<b>OFIMUEBLES LTDA</b> Avenida 5 No. 11-102	
	<p>Enero 5 de 200B</p> <p>Señores MUEBLES SEÑORIALES S.A. Bogotá D.C. D.C.</p> <p>Estimados señores:</p> <p>En esta época, nuestra empresa se encuentra llevando a cabo la Auditoría anual de sus estados financieros a diciembre 31 de 2.00A, la cual es realizada por la firma AUDITORES ANDINOS LTDA. (Avenida 26 # 1-01).</p> <p>Por esta razón, nos permitimos solicitarles comedidamente, se sirvan enviar con la mayor brevedad posible a estos últimos, el volante adjunto en el cual se solicitan una serie de datos relativos al saldo de su apreciable cuenta, cortado a diciembre 31 de 2.00A, utilizando el sobre porteado que también se anexa.</p> <p>Su pronta respuesta nos permitirá mantener unas relaciones comerciales beneficiosas para ambas partes. La presente no es una cuenta de cobro (Cuando se circularizan Cuentas por Cobrar)</p> <p>Atentamente,</p> <p style="text-align: center;"><b>OFIMUEBLES LTDA</b> <b>RAÚL PATRÓN</b> Gerente</p>

**FORMATO DE RESPUESTA:**

<b>MUEBLES SEÑORIALES S.A.</b>	
	<p>Ciudad y fecha</p> <p><b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b>                  Avenida 26 # 1-01                  Ciudad</p> <p>Informamos a Uds. que el saldo a nuestro cargo que aparece en los libros a 31 de diciembre de 2.00A asciende a la suma de _____ (\$_____)</p> <p>Atentamente,</p> <p style="text-align: center;"><b>MUEBLES SEÑORIALES S.A.</b>                  GERENTE</p>

Como puede observarse, toda confirmación abierta es de carácter positivo, pues el auditor espera que le respondan todas las circulares, estableciendo un margen estadístico para la validez de la prueba.

**Confirmación Cerrada:** Cuando se incluye el monto del saldo a corroborar. Esta técnica se usa tanto para activos como pasivos pero es de utilización preferencial cuando se confirman pasivos. Los ejemplos de confirmación positiva y negativa presentados anteriormente son ejemplos de confirmación cerrada.

También se puede concluir que toda confirmación negativa debe ser necesariamente cerrada.

**8.7 TÉCNICA DE LA INVESTIGACIÓN**

Es la obtención de datos e información, a por medio de los funcionarios de la propia empresa. El auditor, por ejemplo, en gran parte puede formar su opinión sobre la autenticidad y posibilidad de cobro de los saldos de Deudores Clientes mediante informaciones y comentarios que obtengan de los jefes de departamento de crédito y cobranza de la empresa.

El auditor puede averiguar si los compromisos internos y externos de importancia contraídos por la compañía se encuentran registrados y/o revelados y que no hay otros que puedan afectar la situación financiera de la empresa, interrogando a los funcionarios que por razón de su cargo tengan este conocimiento, para así completar la evidencia corroborativa. La técnica de la investigación puede ser formal o informal, de acuerdo a la manera en que la aplique el auditor.

*21. La investigación consiste en buscar información de personas esteradas, 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 dirigida a personas dentro de la entidad. Las respuestas a investigaciones pueden dar al auditor información no poseída previamente o evidencia de auditoría corroborativa. [NIA, 1998]*

## 8.8 TÉCNICA DE LAS CERTIFICACIONES

La técnica de la certificación consiste en la obtención de cartas o documentos, firmados por funcionarios de la empresa en su calidad de tales, en los cuales se certifica o se asegura la verdad sobre hechos de importancia para las investigaciones que realiza el auditor. Cuando la importancia de los datos lo amerita, el auditor presenta por escrito en forma de resúmenes o memorandos el resultado de las investigaciones con las firmas autógrafas de los participantes, en ellas.

Conviene hacer énfasis en que la validez de estas certificaciones o declaraciones tiene limitaciones y por consiguiente, el auditor debe condicionar su valor a esta limitación. La limitación estriba en el hecho de ser datos suministrados por personas que o bien participen en las operaciones realizadas, o bien tuvieron injerencia en la formación de los estados financieros que se están examinando.

## 8.9 TÉCNICA DE LA OBSERVACIÓN

Es la técnica por medio de la cual, el auditor se cerciora personalmente de hechos y circunstancias relacionados con la forma como se realizan las operaciones en la empresa por parte del personal de la misma. Consiste en observar conscientemente, con el propósito de asegurarse de que los hechos son concretos y guardan correlación. La técnica de la observación es una habilidad que hay que desarrollar con esmero para agilizar y hacer más efectiva la ejecución del trabajo.

La observación puede efectuarse de tal manera que las personas observadas son conscientes de estar siendo objetos de la técnica. Esta es una observación de tipo abierto. Si el auditor lleva a cabo la técnica sin que el personal de la empresa tenga conocimiento de ser objetos de la misma, la observación se denomina discreta.

**Ejemplo:**

Observar si el personal que participa en la toma física de los inventarios siguen las instrucciones impartidas por la compañía y si éstas son adecuadas.

*Observación*

22. *La observación consiste en mirar un proceso o procedimiento siendo desempeñado por otros, por ejemplo, la observación por el auditor del conteo de inventarios por personal de la entidad o el desarrollo de procedimientos de control que no dejan rastro de auditoría. [NIA, 1998]*

## 8.10 TÉCNICA DEL CÁLCULO

En las empresas existen bases predeterminadas para la obtención de datos contables; en vista de esto el auditor establece sus propios cálculos para verificar, por una parte si han sido correctamente liquidadas, y por otra parte si son las más convenientes para la empresa. Básicamente es validar las operaciones matemáticas al unísono con las otras variables que participan en los resultados determinados por los cálculos. Para hacer un poco más concreta esta definición se presentan dos ejemplos:

- Consolidación de cesantías - Variable básica: tiempo: variables movibles: salarios, promedios extras, comisiones, primas anuales, etc.
- Impuesto sobre la Renta - Variable básica: utilidad: variables movibles: tiempo, porcentaje y valores.

### *Cómputo*

24. *El cómputo consiste en verificar la exactitud aritmética de documentos fuente y registros contables o en desarrollar cálculos independientes. [NIA, 1998]*

## 8.11 TÉCNICA DE LA COMPROBACIÓN

Es la técnica mediante la cual el auditor, corrobora las transacciones registradas por el sistema de contabilidad, inspeccionando los documentos que sustentan cada una de las mismas. Por la técnica de la comprobación se puede verificar la legalidad de cada transacción y se pueden obtener conclusiones sobre la interpretación contable de la misma para de esta manera formarse una opinión al respecto.

La técnica de comprobación se aplica teniendo en cuenta que los documentos examinados cumplan con requisitos mínimos para su validez. Estos requisitos los determinan las pruebas de cumplimiento a los cuales les somete el auditor, tales como el nombre de la empresa, fecha de expedición, IVA, etc.

Los documentos comúnmente sujetos a la técnica de comprobación son las facturas, actas de Junta Directiva, actas de Asamblea General, recibos, contratos escrituras.

## 8.12 TÉCNICA DE HECHOS POSTERIORES

Son aquellos que se presentan con posterioridad a la fecha del balance, pero antes de la emisión de los estados financieros y del informe del auditor o Revisor Fiscal, que tienen efecto importante sobre los estados financieros y permiten obtener evidencia

comprobatoria de las partidas analizadas, pudiendo según el caso, requerir de ajustes o revelación de los mismos.

La técnica de Hechos Posteriores se puede aplicar en los tipos o clases de hechos que el auditor debe evaluar, sucesos que suministran evidencia adicional con respecto a condiciones que existían a la fecha del balance general y que afectan las estimaciones inherentes al proceso de preparación de los estados financieros.

También cuando existen sucesos que evidencian condiciones que no existían a la fecha del balance, sobre el cual se emite el dictamen y cuya ocurrencia fue posterior a esa fecha.

Pasos para la comprobación de hechos posteriores sobresalientes.

- ❑ Leer los estados financieros intermedios disponibles más recientes, comparados con los estados financieros que son objeto del informe y hacer cualquier otra comparación que se estime conveniente.
- ❑ Indagar y comentar con los funcionarios y otros directivos responsables de las áreas de finanzas y contabilidad, sobre:
  - ❑ Si existían a la fecha del balance general objeto del informe, o en la fecha en que se hace la averiguación, pasivos contingentes o compromisos importantes.
  - ❑ Si han habido cambios importantes en el capital social, pasivos a largo plazo, capital de trabajo, etc.
  - ❑ Si se han hecho ajustes anormales durante el período comprendido entre la fecha del balance y la fecha de la consulta.
- ❑ Leer las actas disponibles de la asamblea de accionistas, Junta Directiva y comités. Cuando no existan actas disponibles el auditor deberá inquirir acerca de los asuntos tratados en tales reuniones.
- ❑ Obtener de los asesores legales de descripciones y evaluaciones de cualquier litigio, reclamación o pasivo contingente.
- ❑ Llevar a cabo indagaciones adicionales o aplicar procedimientos que el auditor considere necesarios para resolver las situaciones que se puedan presentar según sean los casos.
- ❑ Comprobación en los registros posteriores a la fecha de balance, de hechos que pueden afectar los saldos analizados. Es usual consultar los comprobantes de Diario y documentos justificantes de los mismos.

### 8.13 DIFERENCIAS ENTRE TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Para lograr hacer una inferencia sobre las diferencias entre técnicas y los procedimientos de Auditoría, mencionaremos nuevamente cada concepto así:

**TÉCNICAS DE AUDITORIA:** Son recursos particulares de investigación que el auditor utiliza para obtener la información necesaria para comprobar lo encontrado en la evidencia primaria.



**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA:** Los procedimientos de Auditoría son la serie de técnicas, que el auditor sigue en forma lógica y secuencial, para cumplir con los objetivos que se ha propuesto al realizar el examen.

En otras palabras, los procedimientos son la forma de aplicar la técnica o conjunto de técnicas de Auditoría. Como se observa los procedimientos de Auditoría contienen a las técnicas, es decir, las técnicas son una parte de los procedimientos.

#### **8.14 EXTENSIÓN O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

El auditor recurre al procedimiento de examinar una muestra parcial, a lo cual nosotros llamamos prueba selectiva y da una opinión general sobre la partida global.

Se define la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría como la relación que guardan el número de partidas generales, siendo su determinación uno de los elementos más importantes en la planeación de la auditoría.

#### **8.15 OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

Se define la oportunidad de los Procedimientos de Auditoría como la época o espacio temporal en que dichos procedimientos se van a aplicar.

No es conveniente que la auditoría que se aplique a los estados financieros se realice a la par con la fecha a que estos se refieren, considerándose que son de mayor utilidad si se realizan antes de la fecha de cierre del ejercicio o después de la misma.

#### **8.16 MEMORIA DE LAS TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

El auditor en todos los casos debe dejar el rastro de cada técnica y procedimiento de Auditoría aplicado durante el examen.

Esta memoria se plasma en lo que se ha denominado por la profesión Papeles de Trabajo del auditor, los cuales son documentos obtenidos o elaborados por el auditor en el transcurso del examen, que contienen los datos e informaciones pertinentes para fundamentar su juicio profesional.

## RESUMEN

La labor de la Auditoría tiene como finalidad la obtención de elementos de juicio básicos y fundamentales para la emisión de una opinión profesional sobre la razonabilidad del producto del sistema de información financiero.

Para obtener las bases sobre las cuales su opinión, el Auditor se vale de una serie recursos intelectuales y materiales que de acuerdo a su capacidad profesional son los mas adecuados en las circunstancias.

Estos recursos y su secuencia de aplicación en el examen de las partidas o hechos económicos relacionados con la información financiera son lo que se ha llamado Técnicas y Procedimientos de Auditoría.

En cumplimiento de la Norma de Auditoría referente a la evaluación y estudio adecuado del Control Interno, el Auditor determina el grado de confianza que este le inspira y a la vez establece la extensión ó alcance de los procedimientos de Auditoría, así como también la oportunidad en que estos deberán ser aplicados.

El Auditor deja la memoria de todos y cada uno los procedimientos en Papeles de Trabajo.

## ACTIVIDADES Y LECTURAS COMPLEMENTARIAS

1. - Consulte en un diccionario de la Lengua Española, el significado del término técnica, y compárelo con el concepto de técnica de Auditoría discutido en esta unidad.
2. - De igual manera, consulte el significado general del término procedimiento y contrástelo con el de procedimiento de Auditoría ya estudiado.
3. - Qué resultados obtuvo de la comparación del significado general de los términos técnicas y procedimientos y el específico de técnicas y procedimientos de Auditoría?
4. - Con los conceptos ya estudiados y las consultas realizadas, construya su propio concepto de técnicas y procedimientos de Auditoría.
5. - En informática es muy común el uso del término algoritmo. Investigue su significado. Tiene alguna relación con el concepto de procedimiento que Ud. se formó?.

**AUTOEVALUACION**

Bogotá D.C., enero 5 de 2.00B

Señores  
COMPAÑÍA DE PUBLICIDAD S.A.  
Avenida El Dorado  
Bogotá D.C. D.C.

Muy apreciados señores:

Con motivo de la revisión regular de nuestros libros y cuentas, rogamos a Uds. se sirvan enviar a nuestros Auditores Independientes AUDITORES ANDINOS LTDA., Apartado Aéreo 1333, un extracto de nuestra cuenta con Uds., indicando el saldo a su favor en 31 de diciembre de 200A.

El objeto de esta solicitud es resguardarnos mutuamente contra errores u omisiones en nuestra contabilidad. Para su comodidad les estamos adjuntando un sobre estampillado con la dirección arriba indicada.

Esperamos que esta solicitud no les ocasione inconveniente alguno y quedamos agradecidos por la pronta atención que le dispensen a la misma.

Atentos amigos y Ss. Ss.

1. - La solicitud de confirmación de saldo presentada anteriormente es:
  - a.- Confirmación abierta
  - b.- Confirmación cerrada
  - c.- Confirmación abierta y positiva
  - d.- Confirmación cerrada y negativa
  - e.- Ninguna de las anteriores
  - f.- Todas las anteriores

- 
2. - La solicitud de confirmación de saldo anterior debe:
    - a.- Ser firmada por el auditor
    - b.- Ser puesta al correo por el auditor
    - c.- Ser respondida por el auditor
    - d.- Ninguna de las anteriores
    - e.- Todas las anteriores
  
  3. - En la solicitud de confirmación de saldo anterior el auditor espera que:
    - a.- Le contesten todas las circulares, dejando un margen estadístico para la validez de la prueba
    - b.- No le contesten
    - c.- Le contesten solamente las inconformes
    - d.- Ninguna de las anteriores
    - e.- Todas las anteriores
  
  4. - Todas las clases de confirmación son validas para cualquier grupo de cuentas, pero la confirmación de saldos abierta es más conveniente para la Auditoría de cuentas de:
    - a.- Activo
    - b.- Pasivo
    - c.- Capital
    - d.- Perdidas y Ganancias
    - e.- Ninguna de las anteriores
    - f.- Todas las anteriores
  
  5. - Todas las clases de confirmación son validas para cualquier grupo de cuentas, pero la confirmación de saldos cerrada es más conveniente para la Auditoría de cuentas de:
    - a.- Activo
    - b.- Pasivo
    - c.- Capital
    - d.- Perdidas y Ganancias
    - e.- Ninguna de las anteriores
    - f.- Todas las anteriores
  
  6. - La técnica del Estudio General consiste en:
    - a.- Dividir el sistema de información en elementos de fácil estudio
    - b.- Una visión panorámica de la Empresa
    - c.- Estudiar en forma los estados financieros
    - d.- Ninguna de las anteriores
    - e.- Todas las anteriores
  
  7. - La técnica del análisis se puede clasificar en:
    - a.- Análisis de Estados Financieros y Gestión
    - b.- Análisis de procesos y análisis de resultados
    - c.- Análisis procedimental y análisis técnico
    - d.- Ninguna de las anteriores
    - e.- Todas las anteriores
  
  8. - La técnica del análisis de saldo se aplica preferencialmente a cuentas de:
    - a.- Balance
    - b.- Orden
    - c.- Perdidas y Ganancias
-

- d.- Ninguna de las anteriores
- e.- Todas las anteriores

9. - La técnica del análisis de movimiento se aplica preferencialmente a cuentas de:

- a.- Balance
- b.- Orden
- c.- Resultados
- d.- Ninguna de las anteriores
- e.- Todas las anteriores

10. - La técnica de la Inspección se aplica especialmente para:

- a.- Evaluar los procedimientos y la actuación de las personas
- b.- Examinar documentos y bienes
- c.- Ejercer un control sobre el personal de la empresa
- d.- Ninguna de las anteriores
- e.- Todas las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. c.- Confirmación abierta y positiva: Abierta por que no contiene el saldo a comprobar, positiva porque se espera que el circularizado conteste necesariamente.
2. b.- Ser puesta al correo por el auditor: Por seguridad es conveniente que todas las circulares sean colocadas al correo personalmente por el auditor.
3. Le contesten todas las circulares, dejando un margen estadístico para la validez de la prueba: En la circularización positiva se aspira a que contesten todas la circulares y se valida la prueba de acuerdo al margen estimado de respuestas.
4. a.- Activo: Una manera de mejorar los estados financieros es aumentar los activos, si se envía el saldo y este está inflado, la seguridad de que se responda la circular es del 100%.
5. b.- Pasivo: Al contrario de lo anterior, para mejorar los estados financieros se ocultan pasivos, y los acreedores tienden a contestar la circular por cuidado de sus intereses.
6. b.- Una visión panorámica de la Empresa: Por medio del Estudio General, el auditor analiza en forma general a la empresa.
7. d.- Ninguna de las anteriores: La técnica del análisis se divide en análisis de saldo y análisis de movimiento.
8. a.- Balance. Se analizan solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo, siendo este el caso de las cuentas de balance.
9. c.- Resultados: Esta técnica es muy utilizada en el estudio de las cuentas de tipo acumulativo como son las de Resultados.
- 10.b.- Examinar documentos y bienes: La técnica de la inspección es el examen físico de bienes materiales o documentos

Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.

**U N I D A D   N U E V E****LOS PAPELES DE TRABAJO**



## I N T R O D U C C I O N

Durante el transcurso de la Auditoría, el Auditor obtendrá una serie de datos que le permitirán emitir su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Estos datos obtenidos en cada una de las fases del trabajo, no pueden ser almacenados solamente en la memoria del Auditor, sino que deben ser consignados por algún medio que permita su consulta en forma rápida y eficiente, y que sirvan en forma posterior para cualquier persona interesada en constatar la forma en que se llegó a la opinión sobre los estados financieros.

Por esta razón el Auditor elabora u obtiene una serie de cédulas y documentos en los cuales se deja el rastro de las condiciones encontradas, las técnicas y procedimientos aplicados, su extensión y la oportunidad de aplicación, así como los datos que le permitieron llegar a las conclusiones sobre cada área de trabajo examinada y a la conclusión global sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Esta Unidad analizará todos las cédulas y documentos anteriormente citados que en el lenguaje técnico se denominan "Papeles de Trabajo de la Auditoría"

## OBJETIVOS

### OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

**Explicar la importancia de elaborar papeles de trabajo, las clases de papeles existentes sus requisitos y forma de elaborarlos**

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA UNIDAD

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

- **Conceptualizar los papeles de trabajo**
- **Explicar el propósito de los mismos**
- **Diseñar los principales papeles de trabajo utilizando índices y marcas de auditoría**

## 9. LOS PAPELES DE TRABAJO

### 9.1 CONCEPTO DE PAPELES DE TRABAJO

En Auditoría se puede afirmar que los papeles de trabajo son todas aquellas cédulas y documentos que son elaborados por el Auditor u obtenidos por él durante el transcurso de cada una de las fases del examen.

Los papeles de trabajo son la evidencia de los análisis, comprobaciones, verificaciones, interpretaciones, etc., en que se fundamenta el Contador Público, para dar sus opiniones y juicios sobre el sistema de información examinado. Los papeles de trabajo constituyen un medio de enlace entre los registros de contabilidad de la empresa que se examina y los informes que proporciona el Auditor

Algunos papeles de trabajo son elaborados por el propio Auditor, y se denominan Cédulas. Otros son obtenidos por medio de su cliente o por terceras personas (cartas, certificaciones, estado de cuentas, confirmaciones, etc.) pero al constituirse en pruebas o elementos de comprobación y fundamentación de la opinión, se incorporan al conjunto de evidencia que constituyen en general, los papeles de trabajo.

El cumplimiento de la segunda Norma de Auditoría referente a la "obtención de evidencia suficiente y competente" queda almacenado en los papeles de trabajo del Auditor.

### 9.2 CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo deben contener los productos del sistema de información financiera sujeto a examen, desglosados en su mínima unidad de análisis, las técnicas y procedimientos que el Auditor aplicó, la extensión y oportunidad de las pruebas realizadas, los resultados de las técnicas y procedimientos tales como confirmaciones de tipo interno o externo y las conclusiones que obtuvo en cada una de las áreas examinadas.

Por lo tanto, los papeles de trabajo están constituidos por:

- Programas de trabajo
- Planillas con análisis y anotaciones obtenidas de la empresa.

- ❑ Las cartas de confirmación enviadas por terceros.
- ❑ Manifestaciones obtenidas de la compañía
- ❑ Extractos de documentos y registros de la compañía.
- ❑ Planillas con comentarios preparados por el Auditor o Revisor Fiscal.
- ❑ Memorandos preparados por el Auditor o Revisor Fiscal, para exponer algunos hechos, que complementan la información de las planillas.

### 9.3 OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo le permiten tanto al Auditor como al Revisor fiscal dejar constancia de los procedimientos por él seguidos, de las comprobaciones y de la información obtenida.

Los objetivos de los papeles de trabajo para el Contador Público que efectúe la Auditoría de estados financieros pueden ser relacionados así:

- ❑ Proporcionar evidencia del trabajo realizado y de los resultados obtenidos en dicho trabajo.
- ❑ Suministrar la base para los informes y opiniones del Auditor Independiente o del Revisor Fiscal.
- ❑ Constituir una fuente de información concerniente a detalles de saldo de cuentas, rubros de los estados financieros y otros datos obtenidos en relación con el examen o para efectos posteriores a la realización del mismo, como futuras Auditorías.
- ❑ Facilitar los medios para una revisión de los Supervisores, Jefes, organismos gubernamentales u otros Contadores que determinen la suficiencia y efectividad del trabajo realizado y las bases que respaldan las conclusiones expresadas, probar a la vez que el trabajo se realizó con calidad profesional
- ❑ Ayudar al Auditor o Revisor Fiscal a la conducción de su trabajo.

### 9.4 REQUISITOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo deberán adecuarse a cada trabajo en particular, pero deben poseer las características que les permitan servir de suficiente soporte para demostrar que los estados financieros u otra información sobre los que el Auditor Independiente o Revisor Fiscal está emitiendo su opinión, concuerden con los registros contables de la compañía, o han sido conciliados con los mismos.

Los papeles de trabajo deben dejar expreso que el auditaje ha sido planeado mediante el uso de planes y programas y el desempeño de los ayudantes ha sido revisado y supervisado en forma adecuada. También los papeles de trabajo deben demostrar que la eficiencia del sistema de control interno de la compañía ha sido revisada y evaluada

al determinar el alcance y oportunidad de las pruebas a los cuales se limitaron los procedimientos de Auditoría.

El respaldo o soporte de los papeles de trabajo para cumplir los anteriores requisitos podrá tomar variadas formas incluyendo: anotaciones, cuestionarios, programas de trabajo, planillas, las cuales deberán permitir la identificación razonable del trabajo efectuado por el Auditor Independiente o Revisor Fiscal.

## 9.5 ESTRUCTURA DE LAS CÉDULAS DE AUDITORÍA

Las cédulas que elabora el Auditor pueden tener variadas formas de acuerdo a su criterio, pero en la práctica común se utilizan hojas multicolumnares manuales o electrónicas las cuales llevan la siguiente estructura formal:

- **Índice de la Cédula o Memorando:** Ubicada en la parte superior derecha, permite la localización rápida del papel de trabajo. Se acostumbra a marcarse con lápiz de Auditoría de color, rojo, verde o azul, de tal manera que sea visible y no quede oculto cuando se pliega la cédula. Si se trata de una cédula cuya información ocupa más de una planilla, se indicará con una numeración en cada una así: 1 de 3 ; 2 de 3; y 3 de 3, etc. En el caso de las hojas electrónicas como Excel, el índice se ubicaría en la parte inferior del libro, en la pestaña que se utiliza para nominar las diferentes hojas de dicho libro.
- **Encabezamiento:** Donde va el nombre de la compañía auditada, rubro de los estados financieros examinados el cual da el nombre a la cédula, memorando u otro tipo de papel de trabajo, con la fecha de Auditoría que es la misma de los estados financieros examinados.
- **Responsables:** Se colocan los nombres, iniciales o rubrica de los responsables por la elaboración y supervisión de la cédula.
- **Cuerpo del trabajo:** En esta parte se desarrolla toda la Auditoría y se consignan los datos obtenidos por el Auditor para allegar la evidencia suficiente y competente.
- **Conclusión:** Cada área de trabajo donde se ha desarrollado de una manera completa un trabajo, debe tener conclusiones adecuadas, basadas en el trabajo de Auditoría, respaldada por la evidencia contenida en los papeles de trabajo, que corresponda a los objetivos que se persiguen en el trabajo. Las conclusiones deben expresar en forma clara la opinión de la persona que efectuó el trabajo con lo cual se responsabiliza del mismo.
- **Significado de marcas:** Al final de la Cédula a manera de convenciones, se coloca el significado de las marcas de Auditoría utilizadas en el cuerpo del trabajo.
- **Fuente de información:** Si se amerita, se coloca la fuente donde se obtuvieron los datos del desarrollo del trabajo.

NOMBRE DE LA EMPRESA

NOMBRE DE LA CÉDULA  
Rubro examinado

ÍNDICE

INDUSTRIAL ANDINA S.A.

BALANCE GENERAL  
ACTIVOS

AUDITORIA A DICIEMBRE 31 DE 200A

FECHA DE LA AUDITORIA

Responsables

Elaboró : **R.Z.F.** Supervisó **G.C.M**

IN DI CE	NOMBRE DE LAS CEDULAS	SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES		SALDO DIC 31 SEGÚN AUDITORIA
				DEBE HABER		
11	DISPONIBLE \$	358.128.	1 788.042.	11	80.000.	1 708.042.
12	INVERSIONES	48.190.	314.906.			314.906.
13	DEUDORES	7 546.501.	6 731.653.	∅		6 731.653.
14	INVENTARIOS	9 225.206.	9 478.162.	√		9 478.162.
15	PROPIEDADES PLANTA Y EQ.	19 086.684.	18 244.654.	Ψ		18 244.654.
16	INTANGIBLES	2 384.211.	2 575.208.			2 575.208.
17	DIFERIDOS	825.044.	951.388.			951.388.
18	OTROS	150.000.	184.700.	80.000.		264.700.
19	VALORIZACIONES	3.048.	88.151.			88.151.
	TOTALES \$	39 627.012.	40 356.864.	Σ 80.000.	80.000.	Σ40 356.864
	Fuente :Balance General					
¥	Confrontado			CUERPO DEL TRABAJO		
∅	Circularizado	Conclusión				
Ψ	Inspeccionado		Los activos	Presentan	En forma	
Σ	Totalizado		razonable	Recursos	de la	
			Empresa.			

Significado de marcas

Fuente

CONCLUSIÓN

### 9.6 PLANEACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La planeación de los papeles de trabajo consiste en determinar con antelación todos y cada una de las cédulas que se utilizarán en el desarrollo del trabajo.

Con la planeación de los papeles de trabajo, el Auditor inicia el examen en las oficinas del cliente sin perder tiempo, pues ya tiene preestablecidos todos los detalles de

importancia y ejecuta los procedimientos sobre la base de las cédulas que elaboró en sus propias oficinas.

La planeación se inicia con la determinación de los índices y las marcas de Auditoría a usar, las Hojas de Trabajo en las cuales se consignan los datos tomados de los balances generales del período y del año anterior.

De acuerdo a la planeación de las Hojas de Trabajo, se determinan las cédulas sumarias, las cuales son indexadas y llenadas en sus datos pertinentes. Las cédulas analíticas se planean sobre la base de las cédulas sumarias y al igual que estas últimas se indexan y se llenan de los datos necesarios.

## 9.7 CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo, pueden clasificarse desde dos puntos de vista: Por su uso y su contenido.

### 9.7.1 POR SU USO

De acuerdo a la utilización que tengan los papeles de Auditoría en el período examinado o en varios períodos se clasifican en Archivo de la Auditoría y Archivo Continuo o Permanente de Auditoría

#### 9.7.1.1 ARCHIVO DE LA AUDITORÍA

Son papeles de uso limitado para una sola Auditoría; se preparan en el transcurso de la misma y su beneficio o utilidad solo se referirá a las cuentas, a la fecha o por período a de que se trate. El contenido del archivo de la auditoría puede ser:

- Estados financieros del período sujeto a examen y el período anterior
- Hojas de trabajo de los estados financieros sujetos a examen
- Cédulas sumarias de los rubros de los estados financieros
- Cédulas analíticas y subanalíticas de las cédulas sumarias
- Resultados de las circularizaciones
- Análisis de las pruebas de auditoría practicadas
- Documentos preparados por el cliente utilizados en la auditoría

#### 9.7.1.2 ARCHIVO CONTINUO DE AUDITORÍA

Como su nombre lo indica, son aquellos que se usarán continuamente siendo útiles para la comprobación de las cuentas no sólo en el período en el que se preparan, sino también en ejercicios futuros; sus datos se refieren normalmente al pasado, al presente y al futuro.

Este expediente debe considerarse como parte integrante del conjunto de papeles de trabajo de todas y cada una de las auditorías a las cuales se refieran los datos que

contiene. También se conoce como el archivo permanente. El contenido del Archivo Permanente puede ser:

- Historia de la Compañía
- Contratos y Convenios a largo plazo
- Sistema y Políticas Contables
- Estados Financieros de los últimos años
- Estado Tributario
- Conclusiones y recomendaciones de las últimas auditorías
- Hojas de trabajo de la última auditoría

### 9.7.2 POR SU CONTENIDO

De acuerdo al contenido de cada papel de trabajo, estos se clasifican en Hojas de Trabajo, Cédulas Sumarias y Cédulas Analíticas

#### 9.7.2.1 HOJA DE TRABAJO

Son hojas multicolumnares en las cuales se listan agrupamientos de cuentas de mayor con los saldos sujetos a examen. Sirven de resumen y guía o índice de las restantes cédulas que se refieran a cada cuenta. Estos papeles representan los estados financieros en conjunto. Aquí se inicia la técnica del análisis pues se empieza a descomponer el todo en unidades de estudio más pequeñas. El método usado es el deductivo. Puede hacerse este listado como simple balance de comprobación, sin buscar orden alguno en las cuentas; pero se encontrará muy conveniente hacerlo siguiendo el ordenamiento del Balance General y del Estado de Resultados.

Cada rubro de la Hoja de Trabajo estará representado por una Cédula Sumaria. Es de advertir que no necesariamente el rubro debe representar una cuenta de mayor, pues a criterio del Auditor, este puede agrupar dos o más si así se le facilita el examen. El criterio para agrupar las cuentas en cédulas sumarias es la homogeneidad de las cuentas agrupadas, pues se requiere que las conclusiones del examen del grupo sea aplicable a todas las cuentas examinadas.

Las hojas de trabajo contendrán los saldos del ejercicio anterior con el fin de hacer comparaciones. También se anotarán en estas hojas de trabajo los ajustes y reclasificaciones que resulten de la revisión, para obtener en ellas las cifras finales o de Auditoría que son las referidas en el dictamen.

El esquema de una Hoja de Trabajo es el presentado cuando se describió la estructura de las cédulas de auditoría. Es importante destacar que la columna que contiene los saldos a examinar representa el primer término de la ecuación de auditoría, es decir, la evidencia primaria. Estos saldos son la primera evidencia que el auditor tiene acerca de los estados financieros a dictaminar, por tanto él debe comprobar la razonabilidad de estos saldos para emitir su opinión, en otras palabras debe obtener evidencia corroborativa de esta evidencia primaria para encontrar la evidencia suficiente y competente que le exige la norma relativa a la ejecución del trabajo.

La obtención de evidencia corroborativa, constituye en sí el trabajo de campo y es la labor más dispendiosa de la auditoría. Esta evidencia corroborativa se obtiene por medio de técnicas y procedimientos de auditoría, las cuales tienen el propósito de convencer al auditor y solo al auditor de la razonabilidad o no de los saldos sometidos a



examen. Dado que estas técnicas y procedimientos de auditoría solo buscan convencer al auditor, este tiene la plena autonomía de determinar las técnicas a aplicar y el alcance de las mismas, cualquier interferencia en la aplicación de las técnicas y procedimientos que el auditor ha decidido se constituye en una limitación al alcance del examen y amerita una salvedad en el informe, en el párrafo del alcance, la cual puede tener trascendencia en el párrafo de la opinión si el auditor por medio de otras técnicas y procedimientos alternativos no logra obtener evidencia suficiente y competente.

En la hoja de trabajo, la evidencia primaria la constituye los saldos a examinar los cuales se encuentran en la columna "Saldo a Dic. 31 año de examen", mediante el uso de técnicas y procedimientos de auditoría, que ocupan la labor del trabajo de campo se encuentra la evidencia corroborativa, la cual se plasma en las columnas "Ajustes y Reclasificaciones" si existen discrepancias con la evidencia primaria. A continuación se obtiene la evidencia suficiente y competente que es el saldo que le consta al auditor el cual se encuentra en la columna "Saldo a dic. según auditoría"

Esquema de una Hoja de Trabajo para Activos:

SUMARIAS		SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES		SALDO DIC 31 SEGÚN AUDITORIA
				DEBE	HABER	
AA	OBLIGACIONES FINANCIERAS	97´725.521	137´023.326			137´023.326
BB	PROVEEDORES	95´889.437	136´700.969			136´700.969
CC	CUENTAS POR PAGAR	38´524.007	29´500.421			29´500.421
DD	IMPUESTOS GRAVAM. Y TASAS	3´833.154	4´184.404			4´184.404
EE	OBLIGACIONES LABORALES	17´035.740	35´517.659			35´517.659
FF	PASIVOS ESTIMADOS Y PROVIS.	1´856.916	2´753.887			2´753.887
GG	DIFERIDOS	2´357.430	4´895.673			4´895.673
HH	OTROS PASIVOS	5´890.324	6´701.543			6´701.543
II	BONOS Y PAPELES COMERC.	36´505.271	70´271.350			70´271.350
	<b>TOTALES</b>	<b>\$ 299´617.800</b>	<b>427´549.232</b>	<b>Σ</b>		<b>427´549.232</b>
	Fuente : <i>Balance General</i>					
			<i>Conclusión:</i>			
Σ	Totalizado		<i>El Pasivo representa</i>			
			<i>razonablemente</i>			
			<i>obligaciones externas</i>			
			<i>de la</i>			
			<i>empresa</i>			

### 9.7.2.2 Cédulas sumarias o de resumen

Son aquellas que contienen el primer análisis de los datos relativos a uno de los renglones de las hojas de trabajo y sirven como nexo entre ésta y las cédulas de análisis o de comprobación.

Las cédulas sumarias normalmente no incluyen pruebas o comprobaciones; pero conviene que en ellas aparezcan las conclusiones a que llegue el Auditor como resultado de su revisión y de comprobación de la o las cuentas a la que se refiere.

Las cédulas sumarias se elaboran teniendo en cuenta los rubros correspondientes a un grupo homogéneo, que permita el análisis de manera más eficiente. Para cada sumaria debe existir un rubro en la Hoja de Trabajo.

Esquema de una cédula sumaria de efectivo:

<b>11</b>						
<b>INDUSTRIAL ANDINA S.A.</b>						
<b>CÉDULA SUMARIA DISPONIBLE AUDITORIA A DICIEMBRE 31 DE 2.00A</b>						
					<b>Elaboró : R.Z.F. Supervisó G.C.M</b>	
INDICE	ANALÍTICAS	SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES		SALDO DIC 31 SEGÚN AUDITORIA
				DEBE	HABER	
110505	CAJA	80.000	100.000		110510	100.000
111005	BANCOS	278.128	1 688.000		111005	1 688.000
	<b>TOTALES</b>	358.128	1 788.042	$\Sigma$	1	1 788.042 $\Sigma$
	Fuente : libro Mayor					
	$\Sigma$ Totalizado					

Referencias cruzadas

### 9.7.2.3 CÉDULAS ANALÍTICAS O DE COMPROBACIÓN

En estas cédulas se detallan los rubros contenidos en las cédulas sumarias, y contienen el análisis y la comprobación de los datos de estas últimas, desglosando los renglones o datos específicos con las pruebas o procedimientos aplicados para la obtención de la evidencia suficiente y competente. Si el estudio de la cédula analítica lo amerita, se deben elaborar sub-cédulas.

En términos generales la cédula analítica es la mínima unidad de estudio, aunque como se afirma en el párrafo precedente existen casos en los cuales se hace necesario dividir la analítica para un mejor examen de la cuenta. La analíticas deben obligatoriamente

describir todos y cada uno de las técnicas y procedimientos de auditoría que se efectuaron en el estudio de la cuenta, pues en estas cédulas y en las subanalíticas se plasma el trabajo del auditor y son las que sirven de prueba del trabajo realizado.

En este nivel se ha desarrollado el método deductivo, pues se ha partido de lo general (los estados financieros) y se ha llegado a lo particular (la cédula analítica o subanalítica) . Ahora se debe iniciar el método deductivo, es decir, partir de lo particular (la cédula analítica o subanalítica) para llegar a lo general (los estados financieros) y de esta manera emitir una opinión sobre estos estados tomados en conjunto. Para iniciar el método deductivo es necesario ir registrando los valores obtenidos en las subanalíticas con las analíticas, los de las analíticas con las sumarias y las sumarias con las hojas de trabajo. En otras palabras, realizar el trabajo inverso, hasta llenar completamente las hojas de trabajo. Cuando se termina de llenar la última hoja de trabajo se ha terminado el trabajo de campo de la auditoría y se procede entonces a la labor de evaluación para emitir el dictamen. Es necesario efectuar referencias cruzadas de los saldos que obtiene el auditor a raíz de su examen, estas consisten en anotar frente al valor y dentro de un círculo el índice de la cédula a la cual se traslada el saldo obtenido y en la cédula que lo recibe igualmente anotar el índice de la cédula de donde procede. Ambos valores deben coincidir exactamente para que se considere referencia cruzada.

Esquema de una cédula analítica de Bancos:

<p style="text-align: center;"><b>111005</b></p> <p style="text-align: center;"><b>INDUSTRIAL ANDINA S.A.</b></p> <p style="text-align: center;"><b>CÉDULA ANALÍTICA</b></p> <p style="text-align: center;"><b>BANCOS</b></p> <p style="text-align: center;"><b>AUDITORÍA A DICIEMBRE 31 DE 2.00A</b></p>						
					Elaboró : R.Z.F. Supervisó G.C.M	
INDICE	SUB-ANALÍTICAS	SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES DEBE HABER		SALDO DIC 31 SEGÚN AUDITORIA
11100501	Banco Unido	40.000	300.000	⊙		300.000
				∅		11100501
11100502	Banco Andino	200.000	750.000	⊙		750.000
				∅		11100502
11100503	Banco del Campo	38.128	638.000	⊙		638.000
				∅		11100503
	<b>TOTALES</b>	278.128	1 688.000	Σ		Σ1 688.000
						11
	Fuente : Auxiliares de Bancos					
Σ	Totalizado			Conclusión: El disponible en Bancos representa razonablemente los recursos en efectivo de la empresa depositados en instituciones financieras		
⊙	Conciliado					
∅	Circularizado					

### 9.7.2.4 CÉDULAS SUB-ANALÍTICAS

En algunas cuentas se requiere elaborar cédulas adicionales a las analíticas para examinar otras cuentas que se desagregan de estas últimas. Tienen similitud con la cédulas analíticas pues son la mínima unidad de análisis y en ellas se deben obligatoriamente describir todas y cada una de las técnicas y procedimientos de auditoría que se aplicaron en la cuenta. Las pruebas aplicadas originan documentos que deben indexarse utilizando el índice de la sub-analítica adicionándole números consecutivos separados por una barra inclinada. Ejemplo: la reconciliación bancaria del Banco Andino de la cuenta 0008-987-765-09-1 debe llevar en su parte superior como índice 11100502-01/ 1, la reconciliación de la cuenta 0008-987-766-34-1 del mismo banco llevará el índice 111005-02/1, de igual manera la cuenta 0008-987-766-89-2 tendrá como índice 111005-03/1. De idéntica manera se procederá con los restantes documentos que se desprendan del análisis de cada cuenta de este banco, el índice variará en el número consecutivo que le corresponda.

Esquema de una cédula subanalítica del Banco Andino:

<b>11100502</b>						
<b>INDUSTRIAL ANDINA S.A.</b>						
<b>CÉDULA SUB-ANALÍTICA</b>						
<b>BANCO ANDINO</b>						
<b>AUDITORÍA A DICIEMBRE 31 DE 2.00A</b>						
					<b>Elaboró : R.Z.F. Supervisó G.C.M</b>	
INDICE	CUENTA No.	SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES DEBE                      HABER		SALDO DIC 31 SEGÚN AUDITORIA
11100502-01	0008-987-765-09-1	140.000	550.000	∅	⊙	550.000
11100502-02	0008-987-766-34-1	60.000	48.900	∅	⊙	48.900
11100502-03	0008-987-766-89-2		151.100	∅	⊙	151.100
	<b>TOTALES</b>	\$ 200.000	750.000	Σ		Σ 750.000
		<i>Conclusión:</i>				<b>111005</b>
		<i>El disponible en el Banco Andino representa razonablemente los recursos en efectivo de la empresa depositados en esta institución financiera.</i>				
	Fuente : Auxiliares					
Σ	<b>Totalizado</b>					
⊙	<b>Conciliado</b>					
∅	<b>Circularizado</b>					

### 9.8 ORDENAMIENTO Y ARCHIVO

El ordenamiento de los papeles de trabajo deberá ser lógico y ágil, con el objeto de que su localización resulte fácil para cualquier persona. Los papeles del expediente continuo de Auditoría se ordenarán y archivarán por grupos o conceptos, atendiendo los datos o información que contenga. En este expediente se mantendrán los grupos que sean necesarios.

Los papeles de trabajo "de la Auditoría" tendrán un ordenamiento lógico siguiendo el del listado de los rubros en las hojas de trabajo. Si éstos lo están en el orden de presentación de los estados financieros, éste será también el orden en que se coloquen los papeles de trabajo en el expediente, es decir, primero los que se refieran a cuentas del Activo, luego los del Pasivo y del Capital y por último, los referentes a resultados; pero si no es ese el orden en que están listadas las cuentas en las hojas de trabajo, se prescindirá del orden del balance para seguir o acatar precisamente el prefijado en las hojas de trabajo, pues de otro modo se dificultaría la localización de las cédulas.

## 9.9 ÍNDICES

Para facilitar el ordenamiento y archivo de los papeles de trabajo y su rápida localización, se acostumbra ponerles una clave a todos y cada uno de ellos en lugar visible que se escribe generalmente con un lápiz de color denominado "lápiz de Auditoría".

Esta clave recibe el nombre de índice y mediante él se puede saber de qué papel se trata y el lugar que le corresponde en su respectivo archivo.

En teoría no importa qué sistema se escoja como índice, pero el elegido debe proveer un ordenamiento lógico y ser suficientemente elásticos para posibles modificaciones.

Los principales sistemas de indexación utilizados en Auditoría son los siguientes:

- **Índice Numérico Alfabético:** Se le asigna una letra mayúscula a las cuentas de Activo y dobles letras mayúsculas a las cuentas de Pasivo y Capital. Las cuentas de Resultado llevarían números arábigos ascendentes.
- **Índice Alfabético Doble:** A las cédulas sumarias se les asigna una letra mayúscula, y a las cédulas analíticas dos letras mayúsculas.
- **Índice Alfabético Doble Numérico:** Es una combinación de los sistemas Numérico Alfabético y Alfabético Doble. pues se le asigna una letra mayúscula a las cédulas sumarias de Activo y doble letra mayúscula a las sumarias de Pasivo y Capital. Las cédulas analíticas se indexan con la letra o letras de la respectiva sumaria y un número arábigo progresivo. Las cuentas de Resultados se indexan con números arábigos en múltiplos de 10 en forma ascendente. Este es el sistema de mayor utilización por la facilidad de su uso y su popularidad a nivel nacional e internacional.
- **Índice Numérico:** A las cédulas sumarias de Activo, Pasivo, Capital y Resultados se le asignan números arábigos progresivos y las cédulas analíticas números fraccionarios. En Colombia resulta muy apropiado usar como índice numérico el código asignado a las cuentas por el Plan Único de Cuentas PUC

- **Índice Decimal:** A las cédulas sumarias de Activo, Pasivo, Capital y Resultados se le asignan números arábigos en múltiplos de 1000 y a las cédulas analíticas números arábigos dependientes de los de las sumarias en múltiplos de 100.
- **Índice del Plan Único de Cuentas:** Este método consiste en asignar como índice el código correspondiente a las clases, grupos, cuentas y subcuentas del Plan Único de Cuentas. El índice de las hojas de trabajo tendría un dígito: Activo 1; Pasivo 2; Patrimonio 3; Ingresos 4; Gastos 5; Costo de Ventas 6 y Costos de Producción o de Operación 7. El índice de las cédulas sumarias tendría dos dígitos: Disponible 11; Inversiones 12; Deudores 13 etc. El índice de las cédulas analíticas puede tener de 4 a 6 dígitos: Caja 110505, Bancos 111005, Inversiones en Acciones 120505 etc. Este sistema tiene la ventaja de no necesitar un documento que explique el significado del índice por ser suficientemente conocido por todos, pero tiene la gran desventaja de usar índices con demasiados dígitos en los niveles de cédulas analíticas y subanalíticas lo que dificulta hacer las referencias cruzadas.

Ejemplo del índice Alfabético Doble Numérico y el índice Numérico:

NOMBRE DE LA CÉDULA	TIPO DE CÉDULA	ÍNDICE ALFABETICO DOBLE NUMERICO	ÍNDICE NUMERICO PUC
Balance General Activo	Hoja de Trabajo	BG/1	1
Balance General Pasivo	Hoja de Trabajo	BG/2	2
Balance General Patrimonio	Hoja de Trabajo	BG/3	3
Estado de Resultados Ingresos	Hoja de Trabajo	PyG/1	4
Estado de Resultados Egresos	Hoja de Trabajo	PyG/2	5
Estado de Resultados Costo de Ventas	Hoja de Trabajo	PyG/3	6
DISPONIBLE	Sumaria	A	11
CAJA GENERAL	Analítica	A1	110505
Caja General Oficina Principal	Sub-analítica	A1/1	110505-01
Caja General Sucursal A	Sub-analítica	A1/2	110505-02
CAJAS MENORES (Fondos Fijos)	Analítica	A2	110510
Caja Menor Oficina Principal	Sub-analítica	A2/1	110510-01
Caja Menor Sucursal A	Sub-analítica	A2/2	110510-02
BANCOS	Analítica	A3	111005
Banco X Cuenta nnnnn1	Sub-analítica	A3/1-1	11100501-01
Banco X Cuenta nnnnn2	Sub-analítica	A3/1-2	11100501-02
Banco Y	Sub-analítica	A3/2-1	11100502-01
INVERSIONES	Sumaria	B	12
ACCIONES	Analítica	B1	120505
Acciones Z	Sub-analítica	B1/1	12050501
DEUDORES	Sumaria	C	13
CLIENTES	Analítica	C1	130505
Cliente A	Sub-analítica	C1/1	130505-001
Cliente B	Sub-analítica	C1/2	130505-002
INVENTARIOS	Sumaria	D	14
MERCANCIAS NO FABRICADAS POR LA E.	Analítica	D1	1435
Artículo M	Sub-analítica	D1/1	143505-001
Artículo N	Sub-analítica	D1/2	143505-002

PROPIEDADES EQUIPOS	PLANTA	Y	Sumaria	E	15
TERRENOS			Analítica	E1	150405
Terreno P			Sub-analítica	E1/1	150405-01
Terreno Q			Sub-analítica	E1/2	150405-02
CONSTRUCCIONES EN CURSO			Sumaria	E2	150805
Construcción W			Analítica	E2/1	150805-01
CONSTRUCCIONES EDIFICACIONES		Y	Sumaria	E3	151605
Edificio R			Analítica	E3/1	15160501
INTANGIBLES			Sumaria	F	16
CRÉDITO MERCANTIL			Analítica	F1	160505
MARCAS			Analítica	F2	160510
Marca Alfa			Sub-analítica	F2/1	160510-01
Marca Beta			Sub-analítica	F2/2	160510-02
DIFERIDOS			Sumaria	G	17
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO			Analítica	G1	1705
Intereses			Sub-analítica	G1/1	170505
Seguros y Fianzas			Sub-analítica	G1/2	170520
VALORIZACIONES			Sumaria	H	19
DE INVERSIONES EN ACCIONES			Analítica	H1	190505
OBLIGACIONES FINANCIERAS				AA	21
SOBREGIROS BANCO X				AA1	21050101
Cuenta nnnnnn1				AA1/1	21050101-01
Cuenta nnnnnn2				AA1/2	21050105-05
SOBREGIROS BANCO Y				AA2	21050102
PAGARÉS BANCO X				AA3	210510-01
PAGARÉS BANCO Y				AA4	210510-02
PROVEEDORES				BB	22
PROVEEDORES NACIONALES				BB1	220505
PROVEEDOR A				BB1/1	220505-01
PROVEEDOR B				BB1/2	220505-02
PROVEEDOR C				BB1/3	220505-03
CUENTAS POR PAGAR				CC	23
COSTOS Y GASTOS POR PAGAR				CC/1	2335
RETENCION EN LA FUENTE				CC/2	2365
IVA RETENIDO				CC/3	2367
RETENCIONES Y APORTES DE NOMINA				CC/4	2370
ACREEDORES VARIOS				CC/5	2380
IMPUESTOS GRAVÁMENES Y TASAS				DD	24
DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS VFC				DD/1	240405

IMPUESTO A LAS VENTAS POR PAGAR		DD/2	2408
DE INDUSTRIA Y COMERCIO		DD/3	2412
OBLIGACIONES LABORALES		EE	25
SALARIOS POR PAGAR		EE/1	2505
CESANTÍAS CONSOLIDADAS		EE/2	2510
INTERESES SOBRE CESANTÍAS		EE/3	2515
PRIMA DE SERVICIOS		EE/4	2520
VACACIONES CONSOLIDADAS		EE/5	2525
INDEMNIZACIONES LABORALES		EE/6	2540
PASIVOS ESTIMADOS Y PROVISIONES		FF	26
CESANTÍAS		FF1	201005
INTERESES SOBRE CESANTÍAS		FF2	201010
VACACIONES		FF3	201015
PRIMA DE SERVICIOS		FF4	201020
CAPITAL SOCIAL		GG	31
SUPERAVIT DE CAPITAL		GG1	32
RESERVAS		GG2	33
REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO		GG3	34
RESULTADOS DEL EJERCICIO		GG4	36
RESULTADOS DE EJERCICIOS ANT.		GG5	37
SUPERAVIT POR VALORIZACIONES		GG6	38

## 9.10 MEMORANDOS

Los memorandos son documentos que el Auditor redacta para complementar la ejecución de ciertos trabajos o para resumir la información que contienen las planillas o cédulas de detalles.

Uno de los memorandos más importantes en la auditoría es el memorando de operaciones, el cual se usa para hacer explicaciones generales de los aumentos y disminuciones de las cuentas del Balance General y del Estado de Resultados, durante el año que se auditan en comparación con las mismas cuentas del año anterior.

## 9.11 MARCAS DE AUDITORIA

Todo hecho, técnica o procedimiento que el Auditor efectúe en la realización del examen debe quedar consignado en la respectiva cédula (analítica o subanalítica generalmente), pero esto llenaría demasiado espacio de la misma haciéndola prácticamente ilegible no solo para los terceros, sino aún para el mismo Auditor.



---

Para dejar comprobación de los hechos, técnicas y procedimientos utilizados en las cédulas o planillas, con ahorro de espacio y tiempo, se usan marcas de Auditoría, las cuales son símbolos especiales creados por el Auditor con una significación especial.

Por ejemplo al efectuar una reconciliación bancaria, los cheques pendientes de cobrar y las consignaciones bancarias deben ser cotejadas con el libro de bancos para comprobar que están bien girados y elaboradas, en cuanto al importe, número, fecha, beneficiario, número de cuenta etc. Cada uno de los cheques y consignaciones cotejadas debe tener una descripción de lo realizado. En lugar de escribir toda esta operación junto a cada cheque y consignación, se utiliza un símbolo o marca de comprobación, cuyo significado se explica una sola vez en el lugar apropiado de la cédula a manera de convención detallando todo el procedimiento realizado.

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 la Marcas de Auditoría.

## ESQUEMA DE MARCAS DE AUDITORIA

 <b>AUDITORES ANDINOS LTDA.</b>		
CLIENTE:		AUDITORIA A:
MARCA	SIGNIFICADO	
¥	Confrontado con libros	
§	Cotejado con documento	
μ	Corrección realizada	
¢	Comparado en auxiliar	
¶	Sumado verticalmente	
©	Confrontado correcto	
^	Sumas verificadas	
«	Pendiente de registro	
∅	No reúne requisitos	
S	Solicitud de confirmación enviada	
SI	Solicitud de confirmación recibida inconforme	
SIA	Solicitud de confirmación recibida inconforme pero aclarada	
SC	Solicitud de confirmación recibida conforme	
Σ	Totalizado	
©	Conciliado	
∅	Circularizado	
Ψ	Inspeccionado	

## 9.12 PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son la fundamentación de la opinión del Auditor en su dictamen y por tanto respaldan el trabajo realizado por el mismo y tienen una utilización que va más allá de la Auditoría del período en que estos se realizaron, pues son origen de la información para futuras Auditorías, bien sea que las realice el mismo Contador Público u otro colega.

Por la importancia y la responsabilidad que revisten para el Auditor, los papeles de trabajo son de su propiedad, pero deben estar disponibles para ser exhibidos en

---

cualquier momento a las autoridades, al cliente o al colega que se haga cargo de las Auditorías posteriores.

Estos papeles de trabajo están protegidos por el secreto profesional y solo pueden ser exhibidos en los casos previstos por la confidencialidad del Código de Ética profesional. El tiempo que debe mantenerlos en su poder el Auditor es de cinco años.

## RESUMEN

Los papeles de trabajo en Auditoría son el conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el Auditor en el desarrollo del examen. En ellos se plasman las técnicas y procedimientos aplicados, la extensión y oportunidad de las pruebas realizadas, los resultados de la obtención de evidencia suficiente y competente y las conclusiones a las cuales llegó en cada área examinada.

Los papeles de trabajo le permiten probar al Auditor el cumplimiento de las Normas de Auditoría referentes a la planeación y supervisión y la obtención de evidencia suficiente y competente, y sirven para demostrar la calidad del trabajo realizado.

Los papeles de trabajo se clasifican en Archivo de la Auditoría y Archivo Permanente, según el uso a que se les destine. De acuerdo a su contenido se clasifican en Hojas de Trabajo, Cédula Sumarias y Cédulas Analíticas.

Para facilitar su organización y agilizar la búsqueda en los mismos, se utilizan índices y marcas de Auditoría, que pueden variar de acuerdo al criterio de cada Auditor.

---

---

**ACTIVIDADES  
Y LECTURAS  
COMPLEMENTARIAS**

1. - Tome el Balance General de una empresa de su región y agrupe los rubros en grupos homogéneos. A continuación planee un índice de las Hojas de Trabajo, cédulas sumarias y analíticas que supuestamente utilizará en el desarrollo de una Auditoría. Use el índice Alfabético Doble.
2. - Para la misma agrupación efectuada inicialmente, planee un índice usando el sistema del Plan Único de Cuentas
3. - Realice el mismo procedimiento anterior pero utilizando el índice Alfabético Doble Numérico.
4. - Compare las tres clases de indexado. Cuál le parece más práctica?. Por qué?
5. - Elabore una cédula que contenga Marcas de Auditoría ideadas por Ud. explicando el significado de las mismas, siguiendo el esquema presentado en el capítulo.

## AUTOEVALUACION

1. - Los papeles de trabajo de la Auditoría:
  - a.- Los obtiene el Auditor
  - b.- Son elaborados por el Auditor
  - c.- Sirven de fuente de información posterior
  - d.- Son prueba de un trabajo profesional
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
  
2. - Los papeles de trabajo permiten cumplir con:
  - a.- La Norma Planeación y Supervisión
  - b.- La Norma de Obtención de Evidencia Suficiente
  - c.- La Norma de Cuidado y Diligencia profesional
  - d.- La Norma de Evaluación del Control Interno
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
  
3. - Los papeles de trabajo según su uso se clasifican en:
  - a.- Hojas de Trabajo, Cédulas Sumarias y Cédulas Analíticas
  - b.- Archivo de la Auditoría y Archivo Permanente
  - c.- Cédulas Internas y Cédulas Externas
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
4. - Los papeles de trabajo según su contenido se clasifican en:
  - a.- Hojas de Trabajo, Cédulas Sumarias y Cédulas Analíticas
  - b.- Archivo de la Auditoría y Archivo Permanente
  - c.- Cédulas Internas y Cédulas Externas
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
5. - Los índices de los papeles de trabajo son:
  - a.- La tabla de contenido de los papeles de trabajo
  - b.- Una clave que permite la búsqueda rápida
  - c.- Una letra del alfabeto seguida de números arábigos
  - d.- El indicador del trabajo realizado
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores

- 
6. - El índice Numérico Alfabético consiste en:
- a.- Letra mayúscula para Sumarias y doble letra mayúscula para analíticas
  - b.- Letra mayúscula para Activos y doble letra mayúscula para Pasivos y Capital
  - c.- Letra mayúscula para sumarias de activo y doble letra mayúscula para sumarias de Pasivo y Capital
  - d.- Números arábigos progresivos para sumarias de Activo, Pasivo y Capital y Resultados
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
7. - El índice Alfabético Doble consiste en:
- a.- Letra mayúscula para Sumarias y doble letra mayúscula para analíticas
  - b.- Letra mayúscula para Activos y doble letra mayúscula para Pasivos y Capital
  - c.- Letra mayúscula para sumarias de activo y doble letra mayúscula para sumarias de Pasivo y Capital
  - d.- Números arábigos progresivos para sumarias de Activo, Pasivo y Capital y Resultados
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
8. - El índice Alfabético Doble Numérico consiste en:
- a.- Letra mayúscula para Sumarias y doble letra mayúscula para analíticas
  - b.- Letra mayúscula para Activos y doble letra mayúscula para Pasivos y Capital
  - c.- Letra mayúscula para sumarias de activo y doble letra mayúscula para sumarias de Pasivo y Capital
  - d.- Números arábigos progresivos para sumarias de Activo, Pasivo y Capital y Resultados
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
9. - Las Marcas de Auditoría son:
- a.- índices dejados por el auditor
  - b.- Símbolos que denotan un hecho, una técnica o procedimiento
  - c.- Claves para sustentar la opinión
  - d.- Jeroglíficos solamente interpretados por el Auditor
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
10. - Los papeles de trabajo son de propiedad:
- a.- Del Auditor
  - b.- De la empresa Auditada
  - c.- De los organismos de control y autoridades
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. e.- Todas las anteriores: Los papeles de trabajo son todas aquellas cédulas y documentos que son elaborados por el auditor u obtenidos por él durante el transcurso de cada una de las fases del examen, sirven de información posterior y son la prueba de un trabajo profesional.
2. e.- Todas las anteriores: Los papeles de trabajo permiten documentar la planeación y supervisión, evaluación del control interno, la evidencia suficiente y competente y ayuda al auditor a actuar con cuidado profesional.
3. b.- Archivo de la Auditoría y Archivo Permanente: De acuerdo a la utilización que tengan los papeles de Auditoría en el período examinado o en varios períodos de clasifican en Archivo de la Auditoría y Archivo Continuo o Permanente de Auditoría.
4. a.- Hojas de Trabajo, Cédulas Sumarias y Cédulas Analíticas: De acuerdo al contenido de cada papel de trabajo, estos se clasifican en Hojas de Trabajo, Cédulas Sumarias y Cédulas Analíticas.
5. b.- Una clave que permite la búsqueda rápida: Para facilitar el ordenamiento y archivo de los papeles de trabajo y su rápida localización, se acostumbra ponerles una clave a todos y cada uno de ellos en lugar visible.
6. b.- Letra mayúscula para Activos y doble letra mayúscula para Pasivos y Capital: Se le asigna una letra mayúscula a las cuentas de Activo y dobles letras mayúsculas a las cuentas de Pasivo y Capital. Las cuentas de Resultado llevarían números arábigos ascendentes.
7. a.- Letra mayúscula para Sumarias y doble letra mayúscula para analíticas: A las cédulas sumarias se les asigna una letra mayúscula, y a las cédulas analíticas dos letras mayúsculas.
8. c.- Letra mayúscula para sumarias de activo y doble letra mayúscula para sumarias de Pasivo y Capital: Se le asigna una letra mayúscula a las cédulas sumarias de Activo y doble letra mayúscula a las sumarias de Pasivo y Capital.
9. b.- Símbolos que denotan un hecho, una técnica o procedimiento: Para dejar comprobación de los hechos, técnicas y procedimientos utilizados en las cédulas o planillas, con ahorro de espacio y tiempo, se usan marcas de Auditoría.
- 10.a.- Del auditor: Por la importancia y la responsabilidad que revisten para el auditor, los papeles de trabajo son de su propiedad,

Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.



U N I D A D   D I E Z

## **NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN LA AUDITORIA**

## I N T R O D U C C I O N

Las Normas y los Principios de Contabilidad y la aplicación de los mismos al sistema de información financiero, son elementos esenciales de examen que realiza el auditor para poder promulgar su dictamen, ya que éstos ejerce un efecto importante en los estados financieros en su conjunto.

Los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados constituyen el cimiento de cualquier contabilidad de una empresa convirtiéndose en los mandamientos del Contador.

El Contador Público debe tener amplios conocimientos de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y sobre cuál es el efecto de los mismos en cada una de las cuentas, pues de su aplicación depende la clase de dictamen o informe que presente cuando ejerce la auditoría de estados financieros, y por esto una Norma de Auditoría le obliga a mencionarlos expresamente en su informe.

**OBJETIVOS****OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

**Aplicar los Normas Internacionales Contabilidad en el desarrollo del examen de Auditoría**

**OBJETIVOS ESPECIFICOS DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad y haber realizado las actividades y lecturas complementarias el alumno será capaz de:

- **Conceptualizar cada uno de las Normas Internacionales Contabilidad**
- **Explicar la importancia del las Normas Internacionales de Contabilidad en la Auditoría**

## 10. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN LA AUDITORIA

### 10.1 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD RESEÑA HISTÓRICA Y CONCEPTO

Los principios contables de carácter general abarcan las convenciones, normas y procedimientos necesarios para delimitar las prácticas contables, desarrolladas sobre las bases de la experiencia, del criterio, de las costumbres y hoy en día convertidos en Ley.

De tal suerte que para desarrollar el ejercicio de la profesión de la Contaduría y también para un Auditor dictaminar sobre el resultado de los estados financieros de un ente contable, tiene que hacer uso de las normas, principios y la aplicación oportuna de éstos.

Dentro de los elementos básicos del dictamen que elabora el Auditor encontramos el párrafo de la opinión, en el cual se hace referencia a los principios básicos de Contabilidad dado que estos son esenciales tanto en el sistema de información financiero como en el examen del Auditor y del cumplimiento a cabalidad, de éstos depende la opinión profesional del mismo. La existencia de ellos evita que el Auditor dé una opinión subjetiva sobre los estados financieros objeto de su revisión.

Es difícil pensar que todos los Principios de Contabilidad de General Aceptación (PCGA) hayan nacido simultáneamente al nacer la contabilidad y es muy probable que a los principios actuales se sumen algunos otros en el futuro; durante mucho tiempo no existió una lista oficial de la profesión, que indicara de manera precisa cuántos y cuáles eran los principios de contabilidad reconocidos y aceptados por ella misma.

Paul Grady; en su conocido " Inventario de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados ", anota:

*El término Principios Aceptados para la Contabilidad, empezó a tener una aplicación general en los informes de los Contadores Públicos como resultado de la correspondencia entre un comité del Instituto y la Bolsa de Valores de Nueva York. [Grady, 1998]*

Esta correspondencia que tuvo lugar de 1932 a 1934, así como una forma estándar para la presentación de informes.

A principios del año 1977 la Bolsa de Bogotá D.C., la Asociación Nacional de Industriales ANDI y las asociaciones de Contadores Públicos divulgaron el boletín, " Principios Contables y Normas para la presentación de estados financieros ".

A continuación se dan algunos conceptos sobre principios de Contabilidad:

Según el diccionario Pequeño Larousse Ilustrado principio es " *Base, fundamento sobre el cual se apoya una cosa: los principios de la filosofía..... Causa primitiva o primera de una cosa.* " [Larousse 1972]

El autor mexicano Víctor Mendivil Escalante determina que Principios de Contabilidad " *Son ciertas reglas o maneras de registro de las operaciones e información de las mismas, que se han considerado de observancia necesaria en el ejercicio de la técnica contable.*" [Mendivil 1987]

Para Finney Miller los principios de contabilidad " *Son ciertas normas o conceptos en los cuales se basa para que haya entendimiento y dé confianza a los estados financieros.*" [Finney, 1973]

Expuestos los conceptos anteriores se puede conformar un concepto de Principios de Contabilidad de General Aceptación diciendo:

*Los principios de contabilidad son normas o reglas definidas de acción, que sirven de base para que los Contadores puedan entenderse en el ejercicio de la técnica contable y de esta manera proporcionar confiabilidad a los estados financieros.*

## 10.2 IMPORTANCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DENTRO DEL DESARROLLO DEL EXAMEN DE AUDITORIA

La opinión del auditor se expresa sobre Estados financieros elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad de General Aceptación, aplicados en forma consistente. Por eso es indispensable conocer qué principios y cambios contables afectan cada cuenta para verificar que se haya respetado su aplicación.

Cuando el auditor realiza el examen de las cuentas para efectos de emitir su dictamen, destacará cinco aspectos fundamentales:

- Concepto y contenido

- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- Objetivos
- Control interno
- Procedimientos

### 10.3 RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LA AUDITORÍA

Las Normas Internacionales de Contabilidad y la Auditoría están relacionadas estrechamente puesto que sin un conjunto de reglas contables básicas no serían posibles las Normas de Auditoría cuando se aplican al examen del sistema de información financiero. Las Normas Internacionales de Contabilidad serían las verdades que indicarían los objetivos que pretende la Auditoría.

Siempre que el Contador Público asocie su trabajo con la información financiera, deberá procurar hacerse a la seguridad de que ellos cumplan con los postulados y los convencionalismos de la contabilidad. De allí la responsabilidad que adquiere el auditor o Revisor Fiscal al emitir su dictamen sobre estados financieros, debe persuadirse de aquellos si están conformados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

### 10.4 LAS NORMAS DE CONTABILIDAD NACIONALES E INTERNACIONALES

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, se convirtieron en ley a partir de la vigencia del decreto 2160 de 1986, el cual fue derogado por el decreto 2649 de diciembre 29 de 1993 presentando una mejoría a las Normas Contables Básicas iniciales y determinando un marco conceptual de la Contabilidad con conceptos muy modernos acerca de los principios de contabilidad, que permanentemente se actualizará a través de las Declaraciones Profesionales del Consejo Técnico de la Contaduría Pública previsto en la Ley 43 de 1990 y del Contador General de la Nación.

A continuación se hará una descripción y se opinará sobre cada uno de los principios de la contabilidad en general aceptación de acuerdo al decreto 2649 de 1993

### 10.5 PRINCIPIO DEL ENTE ECONÓMICO

Las empresas deben ser consideradas entidades perfectamente diferenciadas de sus propietarios y sus operaciones deben registrarse atendiendo el efecto que tienen en ella y no en éstos.

*El Ente económico es la empresa, esto es la actividad económica organizada como una unidad, respecto de la cual se predica la propiedad de los recursos. El ente debe ser definido e identificado en forma tal que se distinga de sus dueños y de otros entes. [Dec. 2649, 6° ]*

Para la aplicación de este principio se entiende como entidad, una persona natural, o una empresa bien sea que funcione en forma regular bien sea individual, empresa unipersonal o como sociedad o irregular como sociedad de hecho.

En el aspecto internacional este principio se conoce como Entidad Separada y se define como:

*Entidad separada. El concepto de entidad separada requiere que se identifique por separado cada unidad financiera contable. La ecuación contable, los activos menos los pasivos igualan el capital contable (patrimonio neto), es una expresión del principio de entidad separada. Los activos, pasivos y las operaciones de cada entidad separada se segregan de los propietarios de la empresa y de otras entidades. [Bailey, 1999 ]*

## 10.6 PRINCIPIO DE CONTINUIDAD DEL ENTE CONTABLE

Se le denomina usualmente como el principio de "Empresa en Marcha" e indica una continuidad en el tiempo que está de acuerdo con la experiencia en el sistema económico. Por lo tanto, la empresa en marcha supone teóricamente una empresa con una vida ilimitada, por lo cual el estado de Situación Financiera o Balance General, no presenta valores de liquidación vigentes al presentar los Derechos o Activos y las Obligaciones o Pasivos en el mismo.

*Continuidad. Los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y revelarse teniendo en cuenta si el ente económico continuará funcionando normalmente en períodos futuros. En caso de que el ente económico no vaya a continuar en marcha la información contable así deberá expresarlo. Al evaluar la continuidad de un ente económico debe tenerse en cuenta que asuntos tales como los que se señalan a continuación, pueden indicar que el ente económico no continuará funcionando normalmente:*

- 1. Tendencias negativas (pérdidas recurrentes, deficiencias de capital de trabajo, flujos de efectivo negativos),*
- 1. Indicios de posibles dificultades financieras (incumplimiento de obligaciones, problemas de acceso al crédito, refinanciaciones, ventas de activos importantes)*
- 3. otras situaciones internas o externas (restricciones jurídicas a la posibilidad de operar, huelgas, catástrofes naturales). [Dec. 2649, art 7°]*

Este principio no tiene efecto cuando la empresa entra en proceso de liquidación, pero este hecho debe ser expresamente revelado en la razón social de la misma, precisamente para indicar que la continuidad cesará en un futuro muy próximo.

Esto nos indica que todo ente contable tendrá una continuidad activa comercial, presumiendo que no se liquidará antes de lo estipulado en la escritura pública y en caso contrario, es decir que se liquide por cualquier caso previsto por la ley antes de la fecha señalada, y no exista por ende dicha continuidad, se hará bajo técnicas contables de reconocido valor, dependiendo del caso específico.

Las Guías de Auditoría denominan a este principio Continuidad o Negocio en marcha y lo definen como:

*Continuidad (Negocio en Marcha). De acuerdo con este concepto, la empresa se ve como una operación que continúa que posee los recursos*

*para cumplir sus obligaciones y compromisos. Sin embargo, si su disolución (liquidación) parece ser inminente o si la entidad no puede continuar existiendo para cumplir sus planes y obligaciones, se debe preparar información financiera presumiendo que cesarán las operaciones y ocurrirá la liquidación. [Bailey, 1999 ]*

Las Normas Internacionales de Información Financieras NIIFs se refieren a este principio también como Empresa en Marcha y lo definen así:

*(a) Empresa en marcha*

*La empresa normalmente es considerada como una entidad en marcha, vale decir, como una operación que va a continuar en el futuro previsible. Se supone que la empresa no tiene intención ni necesidad de liquidarse o de reducir sustancialmente el volumen de sus operaciones. [NIIF 1, 2004]*

*Negocio en Marcha*

*23. Los estados financieros se preparan normalmente sobre la base de que una empresa es un negocio en marcha, y que por lo tanto continuará en operación en el futuro próximo. Asimismo se asume que la empresa no tiene la intención ni la necesidad de ser liquidada o de reducir de manera importante su nivel operativo; en caso de que dicha intención o necesidad existiere, los estados financieros deberán ser preparados sobre una base distinta, la cual deberá ser revelada. [NIC, 1994 ]*

## 10.7 PRINCIPIO DE UNIDAD DE MEDIDA

Para Colombia, el patrón de medida en el aspecto económico y financiero es el peso, por tanto la unidad monetaria utilizada para presentación de los estados financieros y cualquier información de aspecto económico que se relacione con estos.

*Unidad de medida. Los diferentes recursos y hechos económicos deben reconocerse en una misma unidad de medida. Por regla general se debe utilizar como unidad de medida la moneda funcional. La moneda funcional es el signo monetario del medio económico en el cual el ente principalmente obtiene y usa efectivo. [Dec. 2649, art 8°]*

Los estados financieros deben presentarse basados en que la denominación monetaria vigente en el país, es la unidad de medición. El uso del dinero como unidad de medida lleva implícita la suposición de que la moneda representa una unidad contable de valor. Basado en su aceptación de la moneda como unidad de medida, el Contador Público combina libremente las mediciones en pesos de las transacciones económicas ocurridas en diferentes épocas durante la vida de una entidad contable.

Desafortunadamente la moneda no representa una unidad estable de valor; a pesar de esto los Contadores continúan suponiendo que el valor del peso es estable, suposición irreal que constituye una de las causas para que algunos consideren los estados financieros como informes desconcertantes y alejados de la realidad.

Así en los últimos años se ha prestado mucha atención a la conveniencia de reestructurar la información contable de manera tal que refleje el valor cambiante de la moneda y permita la preparación de estados financieros que reflejen el cambio del poder adquisitivo del peso. Esto se ha pretendido subsanar con decretos tributarios, los



cuales exigen a partir de 1992 ajustes integrales por inflación de los Estados Financieros, pero que en la realidad no respondieron a la expectativa creada, empezando por el hecho de que la contabilidad no debe ser modificada por la legislación de tipo fiscal, pues como se decía en el análisis del principio de esencia sobre forma, la realidad fiscal del estado nunca es la realidad económica de las empresas.

Sin embargo la legislación contable ya citada establece una nueva norma básica denominada Valuación o Medición, la cual se encuentra estrechamente relacionada con la de unidad de medida siendo su texto el siguiente:

*Tanto los recursos como los hechos económicos que los afecten deben ser apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida. Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente. Valor o costo histórico es el que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Con arreglo a lo previsto en este decreto, dicho importe debe ser reexpresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda. Valor actual o de reposición es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, que se consumiría para reponer un activo o se requeriría para liquidar una obligación, en el momento actual. Valor de realización o de mercado es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios. Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, tales como comisiones, impuestos, transporte y empaque. Valor presente o descontado es el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas de efectivo, o su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a una tasa pactada o a falta de ésta, a la tasa efectiva promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a termino con un plazo de 90 días (DTF), la cual es certificada periódicamente por el Banco de la República. [D. 2649, art 8°]*

El hecho que la nueva legislación sobre los principios de contabilidad de general aceptación defina claramente los criterios de medición aceptados, representa un gran avance en el desarrollo de la contabilidad en Colombia, pues al aplicarse los mismos, se logrará algo que ha sido muy esquivo: la presentación de estados financieros más cercanos a la realidad económica de las empresas.

## 10.8 PRINCIPIO DE PERÍODO CONTABLE

Todas las empresas por lo menos uno a la vez al año, el 31 de diciembre deben presentar el estado de situación financiera y el resultado de sus operaciones comerciales, identificando la fecha de información y el período que cubre. Las actividades de una empresa son continuas, pero los cambios operados en el patrimonio de los negocios deben conocerse e informarse por períodos regulares. Generalmente el período contable es de un año, pero para propósito de la administración el período puede reducirse tanto como las necesidades y los recursos lo permitan.

*Período. Durante su existencia el ente económico debe preparar y difundir periódicamente estados financieros. Los cortes respectivos deben definirse previamente, de acuerdo con las normas legales y en consideración al ciclo de las operaciones. [Dec.2649, 9°]*

Al establecerse períodos contables o ejercicios, nace la obligación de cuidar que los ingresos de un ejercicio coincidan con los gastos y costos atribuidos al mismo independientemente de que se pague o no en dicho ejercicio. Es decir, los ingresos y gastos deben registrarse en el ejercicio que corresponden.

En el contexto internacional el principio de período contable se conoce como Ciclo Operativo y su conceptualización es la siguiente:

*Ciclo operativo. En el curso ordinario del negocio, el capital circula continuamente dentro del activo corriente. Por ejemplo, un manufacturero debe disponer de dinero en efectivo para materiales, mano de obra y gastos de fabricación, los cuales son convertidos en inventario terminado. Después de venderse, el inventario se transforma en cuentas por cobrar que, a su vez, al cobrarse se transforman en dinero en efectivo. El promedio de tiempo entre el pago inicial de efectivo y su reintegro por cobranzas se llama ciclo operativo. Cuando el ciclo operativo ocurre más de una vez al año, se usa un año como base para la clasificación del activo corriente. Cuando el ciclo operativo es de más de un año, como en el caso de la madera, los productos del tabaco y los negocios de destilería, se adopta el período mayor como el ciclo operativo. Por lo general, cuando un negocio no tiene un ciclo operativo de duración clara, se toma un año como límite para clasificar las partidas entre corrientes y no corrientes. Con frecuencia los negocios tienen lo que se denomina un año natural, al finalizar el cual las actividades, el inventario y las partidas a cobrar de la compañía están en su punto más bajo. [Bailey, 1999]*

## 10.9 PRINCIPIO DE ESENCIA SOBRE FORMA O REALIDAD ECONÓMICA

Dado que en la contabilidad existen las presentes normas sobre las cuales nos regimos y aparte de éstas, también pueden existir normas superiores o especiales que en un momento dado lleguen a discrepar con las básicas contables, es obligatorio que se aplique en la contabilidad la norma que refleje la realidad económica de la empresa pero entonces es preciso señalar las diferencias, los efectos o los cambios que la aplicación de la Norma superior pueda producir en la información contable.

*Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal. Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio. [Dec.2649, art. 11°]*

Algunos contadores erróneamente aplican a la contabilidad, normas que tienen un sentido diferente al contable, como es el caso de las normas tributarias, las cuales aunque son normas superiores, no tienen el objetivo de mostrar la realidad económica de las empresas, sino lo que el Gobierno de turno cree debe ser la realidad fiscal. El

decreto 2649 deja muy en claro esta situación cuando en su artículo 136 define los criterios para resolver los conflictos de normas así:

*Sin perjuicio de lo dispuesto por normas superiores, tratándose del reconocimiento y revelación de hechos económicos, los principios de contabilidad generalmente aceptados priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma. Sin embargo deben revelarse las discrepancias entre unas y otras. Cuando se utilice una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados, estos se aplicaran en forma supletiva en lo pertinente. Cuando normas distintas e incompatibles con los principios de contabilidad generalmente aceptados exijan el registro contable de ciertos hechos, estos se harán en cuentas de orden fiscales o de control, según corresponda. Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas. [ Dec.2649,136° ]*

En la reforma tributaria de 1998 (ley 488) se legisló sobre los ajustes integrales por inflación, eliminándose el ajuste a los inventarios y en ajuste a las cuentas de resultados, estableciéndose explícitamente que esta disposición tributaria debía tener efectos contables. En este caso prima la norma tributaria, pero es obligación del contador revelar el efecto de la aplicación de la misma, es decir, establecer como hubieran variado los resultados si no existiera dicha norma.

Las Guías de Auditoría denominan a este principio Fidelidad en la Representación y lo explican así:

*Fidelidad en la representación. Los PCGA requieren que, cuando se trata de medirlo o registrarlo, la esencia económica de un hecho sea más importante que su forma legal. Aunque este concepto es bien conocido es difícil de aplicar en la práctica, porque como lo remarcó FASB en su Statement of Concepts (Declaración de Conceptos) No. 2 (FASB CON No. 2: Características Cualitativas de la Información Contable) el concepto de fidelidad en la representación es una "idea bastante vaga que desafía la definición exacta". [ Bailey, 1999 ]*

En las Normas Internacionales de Información Financiera NIIFs. se denomina a este principio Sustancia Económica de Transacciones y se enuncia así:

#### *Sustancia Económica de Transacciones*

*Si la información trata de representar verazmente las transacciones y otros eventos, es necesario que los mismos sean contabilizados y presentados de acuerdo a su sustancia y realidad económica, y no únicamente a su forma legal. La sustancia de las transacciones y otros eventos no siempre es consistente con la apariencia legal. Por ejemplo una empresa puede disponer de un activo para darlo a una parte diferente de tal manera que la documentación signifique la transmisión legal de la propiedad a esa parte, sin embargo pueden existir acuerdos que aseguren que la empresa continúa disfrutando de los beneficios económicos de tal activo. En tales circunstancias el registro de una venta podría no representar verazmente la supuesta transacción (si existió realmente la misma). [ NIC, 1994 ]*

*También lo establece como una consideración para las políticas contables así:*

*(b) Lo sustancial antes que lo formal*

*Las transacciones y otros hechos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo a su naturaleza y a su realidad financiera y no solamente de acuerdo a su forma legal.*

## 10.10 PRINCIPIO DE CAUSACIÓN CONTABLE O REALIZACIÓN

La contabilidad solo puede medir los hechos económicos que se hayan efectivamente causados o realizados. Las transacciones y operaciones económicas se consideran contablemente causadas o realizadas cuando se efectúan operaciones o eventos internos o externos, que impliquen la adquisición de obligaciones y derechos así no se haya perfeccionado formalmente el pago, y además, cuando ocurre o se realizan operaciones económicas a nivel interno o extenso que modifiquen o generen algún efecto en la estructura del ente contable como el cambio en sus recursos que puedan ser adecuadamente cuantificados.

*Realización. Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables. [Dec.2649, art12°]*

Para medir el ingreso y establecer el cambio en el patrimonio de los accionistas se debe tener en cuenta dos condiciones:

- Que se haya cumplido o que se esté virtualmente cumpliendo el ingreso.
- Que éste haya sido el producto de un intercambio económico.

No debe darse efecto contable a los planes o eventos inconclusos en sus formalidades que por cualquier circunstancia no puedan considerarse plenamente realizados.

## 10.11 PRINCIPIO DE ASOCIACIÓN DE COSTOS Y GASTOS

Los ingresos devengados en cada período contable deben asociarse a los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, efectuando el registro simultáneo en las respectivas cuentas de resultados.

*Asociación. Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados. Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generara beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente. [Dec.2649, art 12°]*

Los costos y los gastos deben estar asociados, en la mayoría de los casos a rentas específicas. Sin embargo, no siempre se puede determinar esta relación en forma directa entre el ingreso y su respectivo costo o gasto debiéndose entonces registrarse en las cuentas de resultado del período corriente cuando:

- No prevén beneficios futuros.
- Representa activos registrados en ejercicios anteriores que ya no prevén beneficios futuros.
- No pueden claramente identificarse con más de un ejercicio contable.

En las Guías de Auditoría este principio se conoce como devengo o imputación y se conceptualiza así:

*Imputación. Este concepto requiere que se asocien con los ingresos los costos con ellos relacionados al determinar las ganancias netas de un ejercicio contable. Si los ingresos se difieren al futuro, los costos conexos también deben diferirse. Frecuentemente es necesario estimar ingresos y/o costos para lograr una apropiada imputación. Cuando se completa el proceso de devengar los ingresos y ha ocurrido un intercambio (una transacción) entre las partes puede entonces registrarse el ingreso (reconocerse en libros), ya que su realización parece asegurada (suponiendo que no hay dudas en cuanto a la cobranza). Es decir, los deben devengarse antes de ser reconocidos (registrados en libros) Cuando se les mide apropiadamente y se les reconoce de conformidad con los PCGA, los ingresos causan un aumento bruto en el activo o una disminución del pasivo o una combinación de ambas posibilidades; los gastos tienen efecto opuesto. [Bailey, 1999]*

Las Guías de Auditoría consideran este principio como Asociación de Causa y Efecto en el reconocimiento de gastos así:

*Asociación de causa y efecto. Cuando un costo está relacionado con un ingreso específico es relativamente fácil establecer una relación causa y efecto. Como ejemplo de esto pueden citarse las comisiones en ventas, que están directamente relacionadas con el ingreso generado por la venta. [Bailey, 1999]*

## 10.12 PRINCIPIO DE REVELACIÓN PLENA

El decreto 2649 establece que todo ente económico debe presentar información completa, aunque resumida, de todo aquello que sea pertinente para que los usuarios de la misma puedan comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios experimentados, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su habilidad para generar flujos de efectivo en el futuro.

*Revelación plena. El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que esta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.*

*La norma de revelación plena se satisface a través de los estados financieros de propósito general, de las notas a los estados financieros, de información suplementaria y de otros informes, tales como el informe de los administradores sobre la situación económica y financiera del ente y sobre lo adecuado de su control interno.*

*También contribuyen a ese propósito los dictámenes o informes emitidos por personas legalmente habilitadas para ello que hubieren examinado la información con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas. [Dec.2649, art. 15°]*

Esta norma se cumple cuando la empresa emite estados financieros de cierre de período, en las notas a los estados financieros, en la información adicional, en los informes de la administración sobre el estado económico y financiero de la misma.

El papel de la Auditoría es de suma importancia para el cumplimiento de esta norma, pues en el dictamen del auditor se debe dar Fe de que la misma fue aplicada en su integridad y por tanto no existen hechos de importancia no revelados en los informes, así como el Control Interno es adecuado. (El Control Interno tiene como uno de sus objetivos la obtención de información confiable y segura). La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

En otras palabras, este principio obliga a elaborar estados financieros que incorporen en el cuerpo de dichos estados o en nota a los mismos, toda la información que considera mínima, para que una persona interesada en dichos estados pueda tomar, con todos los elementos indispensables, una decisión justa en relación con dichos estados. No se trata de recargar los Estados Financieros con información sino al contrario, los aspectos de importancia no deben quedar ocultos.

Usualmente esto se cumple con las notas explicativas o en los estados financieros mismos, cuando éstos son estructurados con miras a que sean más informativos y menos sujetos a dudas o falsas interpretaciones.

Las Guías de Auditoría denominan a este principio Revelación Total y lo definen como:

*Revelación total. Los estados financieros y sus notas deben informar adecuadamente sobre todos los asuntos pertinentes que son necesarios para una presentación razonable de acuerdo con los PCGA. Si existe duda en cuanto a la revelación de un punto o de un hecho, generalmente es mejor revelarlo. [Bailey, 1999]*

### 10.13 PRINCIPIO DE IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD

Este principio Se refiere a la relativa significación o mérito que pueda tener una cosa o evento. La contabilidad debe reconocer y presentar los hechos económicos de acuerdo a su importancia relativa. Un hecho económico es relevante o importante, si por si mismo puede hacer cambiar de opinión a una persona sensata.

*Importancia relativa o materialidad. El reconocimiento y presentación de los hechos económicos debe hacerse de acuerdo con su importancia relativa.*

*Un hecho económico es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, puede alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información.*

*Al preparar estados financieros, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al pasivo total, al pasivo corriente, al capital de trabajo, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda. [Dec.2649, 16°]*

Debe tenerse en cuenta que la importancia es relativa: lo que tiene importancia para una unidad comercial puede no tenerla para la otra. La importancia relativa de un rubro del balance puede depender no solamente de su valor, sino también de su naturaleza. Finalmente se puede decir que una cosa tiene importancia relativa si existe la probabilidad razonable de que el conocimiento que se tenga de ella haya de influir en las decisiones de las personas prudentes que utilizan los estados financieros.

Este principio obliga a meditar acerca de las consecuencias que puede tener un evento y si es o no pertinente hacerla figurar en la información financiera. Se trata de considerar la organización de la información estimada desde el punto de vista de quien recibe los estados financieros ya que, en muchas ocasiones, ella podría confundir en vez de aclarar. Es difícil determinar parámetros sobre lo que es importante o no que no lo es. No puede afirmarse: " *lo que supere tal porcentaje puede considerarse importante..*" pues esto es de criterio relativo, de ninguna manera absoluto.

En las Guías de Auditoría este principio se conoce con el mismo nombre y se conceptualiza así:

*Materialidad (importancia relativa). Las evaluaciones y decisiones necesarias para la preparación de estados financieros deben basarse en lo relativamente importante, para determinar lo cual se necesita emplear el buen juicio profesional. El concepto de materialidad está estrechamente vinculado con el de revelación completa, que solamente concierne a la información relativamente importante. [Bailey, 1999]*

En las Normas Internacionales de Información Financiera NIIFs se le denomina Importancia Relativa y la describe así:

*Importancia Relativa*

*Los estados financieros deben revelar todas las partidas que son de suficiente importancia para afectar evaluaciones o decisiones. [NIIF 1, 2004]*

## 10.14 PRINCIPIO DE CONSERVATISMO, MODERACIÓN O PRUDENCIA

Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobrestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. Además de contar con el principio de la causación, no es posible extralimitarse en las determinaciones, ni adelantarse a los resultados del ejercicio contable. Según el criterio prudencial los costos y los gastos en que se incurra se deben registrar únicamente en el período contable en que se originaron, además las pérdidas, aún aquellas que esperamos tener en un momento determinado, debemos registrarlas o contabilizarlas cuando se determinen realmente y se pueda apreciar su cuantía.

*Prudencia. Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificarle un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. [Dec.2649, art. 17°]*

Aún cuando a juicio de muchos que consideran que no se puede calificar este concepto como principio contable sin como un criterio de medición, por largo tiempo ha ejercido una poderosa influencia sobre la valoración de activos y la determinación del ingreso, y adquiere su mayor utilidad cuando entran en juego elementos de juicios o pronósticos.

Significa que el Contador, dentro de una sana lógica, se inclinará más por subestimar que por sobrestimar las ganancias o el valor de los activos netos. Se deben registrar inmediatamente las posibles pérdidas sobre los compromisos, pero no es necesario hacer lo mismo con la utilidad.

El conservatismo no es una justificación para subestimaciones deliberadas. Más bien es una norma de juicio para ser aplicada en la evaluación de situaciones inciertas y de los riesgos que se presentan en una entidad mercantil con el fin de asegurarse de que se hayan creado provisiones razonables para hacer frente a las posibles pérdidas, en la liquidación del pasivo definido y contingente.

En Las Guías de Auditoría el principio se denomina conservadurismo y se manifiesta así:

*Conservadurismo. El concepto de conservadurismo ha evolucionado a través de los años porque los contadores preferían que las estimaciones o errores de apreciación resultaran subvaluados y no sobrevalorados. El conservadurismo refleja en la práctica de que los inventarios deberían ser evaluados al más bajo costo o mercado y por el reconocimiento de pérdidas en los compromisos de compras de la firma. Es inaceptable el conservadurismo externo, tal como las arbitrarias pérdidas de activo y excesivas provisiones en los pasivos. [Bailey, 1999]*

En las Normas Internacionales de Información Financiera NIIFs se le establece como una de las tres consideraciones que deben regir para la elección y aplicación de las políticas contables y la describe así:

*(a) Prudencia*

*Muchas operaciones están inevitablemente rodeadas de incertidumbres. Este hecho debe reconocerse usando la prudencia en la preparación de los estados financieros. Sin embargo, la prudencia no justifica la creación de reservas secretas u ocultas ni la subvaluación de activos o la sobre-estimación de pasivos. [NIIF 1, 2004]*



### *Prudencia*

*37. Los encargados de preparar los estados financieros deben enfrentarse a las incertidumbres que inevitablemente rodean a ciertos eventos y circunstancias, tales como la cobrabilidad de cuentas de cobro dudoso, la vida útil probable de la planta y equipo, y el número de reclamaciones por concepto de garantías que puedan ocurrir. Dichas incertidumbres son reconocidas mediante la revelación de su naturaleza o alcance, y por el ejercicio de la prudencia en la preparación de estados financieros. La prudencia se relaciona con la inclusión de cierto grado de precaución en el ejercicio de los juicios necesarios para realizar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, tales como la no sobrevaluación de activos e ingresos, y la no subvaluación de pasivos y gastos. Sin embargo el ejercicio de la prudencia no permite, por ejemplo la creación de reservas ocultas o provisiones en exceso, por otra parte la subvaluación deliberada de activos o ingresos o la sobrevaluación deliberada de pasivos o gastos, tampoco serán permitidas debido a que los estados financieros carecerían de neutralidad, y consecuentemente de confiabilidad. [NIC, 1994]*

## 10.15 PRINCIPIO DE COSTO O VALOR ORIGINAL

Para colocar los bienes materiales o inmateriales en el servicio, venta o producción es necesario incurrir en unos costos y/o gastos adicionales en este valor para conformar el costo de dicho bien, y así registrarlo dentro del proceso contable. Los activos deben registrarse al momento de su adquisición por el precio efectivamente pagado por ellos, en efectivo o su equivalente, adicionado este con todas aquellas erogaciones necesarias para poner el recurso en actividad.

Los activos se registran a su precio de compra y las variaciones posteriores que puedan sufrir en dicho valor generalmente no se refleja contablemente, de este modo la cifra acumulada está conformada por el valor de adquisición.

*Medición al valor histórico. Los hechos económicos se reconocen inicialmente por su valor histórico, aplicando cuando fuere necesario la norma básica de la prudencia.*

*De acuerdo con las normas técnicas específicas, dicho valor, una vez reexpresado como consecuencia de la inflación cuando sea el caso, debe ser ajustado al valor actual, al valor de realización o al valor presente. . [Dec.2649, art. 49°]*

La base del costo para fines de registro y de información es criticada por quienes creen que los informes serían más elocuentes si se presentan a los costos existentes en la fecha del informe. El principio del Costo Histórico se modifica al efectuarse los ajustes integrales por inflación ordenados por las normas.

## 10.16 PRINCIPIO DE CONSISTENCIA O UNIFORMIDAD

Durante un período Contable, se deben aplicar las normas y los principios de manera uniforme. Si por cualquier motivo se presentan cambios o ajustes a estas normas o principios y en los métodos de aplicación de éstas, es preciso identificar y determinar de qué manera inciden en la información contable. Este principio indica que una vez adoptado un método de contabilidad, éste debe mantenerse invariable de un período a otro, para de esta manera poder interpretar de los Estados Financieros en forma comparativa y tomar las correctas decisiones de acuerdo a los cambios que estos reflejen.

Este principio no implica que no se pueda cambiar un método contable cuando adoptarlo sirva para que la información financiera muestre en una mejor forma la situación financiera de la Empresa y atienda las necesidades de los usuarios de la misma. Si se aplica un método, esto no quiere decir que la empresa se "casó" con el mismo. Si el desarrollo de la economía lo vuelve inadecuado para la medición de la realidad, este método puede ser cambiado por otro más adecuado, siempre y cuando se revele el efecto que el cambio produce en la información financiera, para que los usuarios puedan tomar las decisiones en forma correcta. En todo caso, los cambios deben ser plenamente justificados para ser puestos en práctica.

En Las Guías de Auditoría este principio tiene el mismo nombre y se establece así:

*Uniformidad (comparabilidad) Los estados financieros comparados revelan considerablemente mayor información que los estados no comparados. La comparabilidad proporciona datos útiles acerca de diferencias en resultados de las operaciones de los períodos involucrados o de la posición financiera en las fechas de comparación. Tiene que existir cierta uniformidad entre los estados para poder compararlos. Es decir, la capacidad de comparar debidamente la información presentada en los estados contables aumenta cuando existe cierta uniformidad entre las entidades, los períodos de tiempo y la presentación de datos correspondientes a tales estados. [Bailey, 1999]*

En las Normas Internacionales de Contabilidad NICs. se denomina a este principio Consistencia y dice:

*Consistencia*

*Se supone que las políticas contables son consistentes de un período a otro. [NIC, 1994]*

## 10.17 PRINCIPIO DE LA DUALIDAD ECONÓMICA

La empresa como actividad económica organizada tiene entonces una entidad claramente definida, puede adquirir derechos y contraer obligaciones desde el punto de vista contable, aunque no lo sea desde el punto de vista jurídico, pues es una ficción necesaria para que se puedan organizar los hechos económicos de la misma y esto da origen al principio de dualidad económica. Esto conlleva a afirmar que la empresa como tal no es poseedora de nada en absoluto pues todo lo que tiene, lo debe; bien sea a sus propietarios (obligaciones Internas) o a terceros (obligaciones externas). Entonces el

sistema de información financiero se mantiene en equilibrio o dicho en términos técnicos, posee homeoéstasis. El equilibrio del sistema, básicamente consiste en que todo lo que tiene la empresa es igual a lo que debe la misma.

*Dualidad económica. La dualidad económica está integrada por:*

1. *Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines*
2. *Las fuentes de dichos recursos que, a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en conjunto. [Romero, 1997]*

## 10.18 PRINCIPIO DE EQUIDAD OBJETIVIDAD O NEUTRALIDAD

El decreto 2649 no lo considera como un principio, pero es lógico pensar como en el adagio popular que en este estatuto general de la contabilidad en Colombia, no están todos los que son ni son todos los que están. El registro de los hechos económicos del ente debe hacerse de una manera imparcial es decir sin favorecer a ningún sector en especial. Este principio o está acorde a la objetividad que debe poseer todo contador al realizar sus mediciones.

En Las Guías de Auditoría se le considera como un principio denominado objetividad o neutralidad y es como sigue:

*Los registros financieros contables no se registran o informan de acuerdo a los deseos individuales de una entidad. Los datos deben presentarse objetivamente conforme a las guías establecidas en los PCGA, que atienden a las necesidades comunes de todos los usuarios. La preparación de datos financieros con miras a satisfacer a unos pocos usuarios y en detrimento de otros que podrían tener opiniones opuestas sería una violación del concepto de neutralidad. [Bailey, 1999]*

En las Normas Internacionales de Contabilidad NICs. se denomina también neutralidad y se enuncia de la siguiente manera:

*Neutralidad*

*36. Para ser confiable la información contable contenida en los estados financieros debe ser neutral, es decir, libre de sesgos. Los estados financieros no serán neutrales si vía selección o presentación de la información, se influencia la toma de decisiones o el juicio a fin de lograr un resultado predeterminado. [NIC, 1994]*

## 10.19 APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES A ALGUNOS DE LOS GRUPOS DE CUENTAS

A guisa de simple ejemplo pero no de manera taxativa, se plantean a continuación la aplicación de los principios más conocidos a algunos grupos de cuentas:

DISPONIBLE

Cuando el saldo de efectivo en Caja y Bancos incluye monedas extranjeras, esto debe valuarse a tipo de cambio oficial, es decir siguiendo el principio de unidad monetaria.

### **INVERSIONES EN VALORES**

Estos valores deben presentarse en el balance a su costo de adquisición a su valor de mercado, el que sea más bajo, es decir que el principio aplicable es el costo.

### **DEUDORES**

Se aplica el principio de prudencia para establecer la necesidad de estimaciones para el castigo de aquellos Deudores de cobro dudoso en importe suficiente para soportar las pérdidas por este concepto.

### **INVENTARIOS**

Esta cuenta es afectada por los principios de:

- ❑ **Valor histórico o de costo:** Deben valuarse al costo de adquisición. Existen diversos métodos de valuación de inventarios que han impuesto las necesidades reales del negocio y que contablemente se consideran adecuadas.
- ❑ **De consistencia:** Una vez aplicado un método de valuación, la empresa debe aplicarlo sin variaciones año con año.
- ❑ **Principio de prudencia:** Los inventarios deben presentarse al costo de adquisición o al valor del mercado más bajo. Los inventarios pueden sufrir deterioro u obsolescencia que reduzcan su valor de venta, en tales circunstancias deben preverse las pérdidas en el momento de venderse y proceder a su castigo mediante la constitución de estimaciones.

### **PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPOS**

Deben registrarse al precio realmente pagados por ellos en la fecha de su adquisición. Existen sin embargo algunas circunstancias en que los valores originales de adquisición pueden ser modificados mediante el ajuste integral por inflación.

- ❑ **Importancia Relativa:** Los bienes de poco valor no deben clasificarse aunque tengan un período de vida más o menos largo.
- ❑ **De Consistencia:** Debe observarse tratamiento igual para partidas semejantes, con relación al valor y la vida útil probable. La depreciación debe calcularse bajo el mismo método en todos los ejercicios.

### **CARGOS DIFERIDOS**

Deben registrarse al valor realmente pagado por ellos.

- ❑ **De la realización y del período contable:** Deben afectarse los resultados del ejercicio a que corresponda. De ahí la necesidad de diferir su aplicación a los resultados, justamente para afectar correctamente los ejercicios que reciba el beneficio del gasto pagado anticipadamente.

- ❑ De la consistencia: Erogaciones semejantes deben considerarse igualmente cargos diferidos. El procedimiento y basado en aplicación a gastos debe ser semejante año con año.
- ❑ Principio de prudencia: Es conveniente que se apliquen a resultados lo más rápidamente posible mediante altas tasas de aportación.

## PROVEEDORES Y CUENTAS POR PAGAR

No hay ningún principio específicamente aplicable. Sin embargo, en términos generales quizá podría formularse un principio del pasivo que señalará que a todo pasivo registrado debiera corresponder un servicio o un bien material efectivamente recibido por la empresa y pendiente de pago en el importe que muestren los libros.

## CRÉDITOS DIFERIDOS

- ❑ Criterio Prudencial: Las utilidades deben registrarse cuando se realicen.
- ❑ De la Realización y del Período Contable: Es necesario diferir la aplicación de estos créditos a resultados; justamente para afectar correctamente los ejercicios en que se devenga el producto cobrado por anticipado.

## PASIVOS ESTIMADOS Y PROVISIONES

Indirectamente, afecta a estas cuentas el criterio prudencial que señala que los gastos deben registrarse cuando se conocen y justifica la provisión de un pasivo que aún no ha sido exigible formalmente, entraña una obligación ineludible por un servicio ya recibido.

## CONTINGENCIAS

- ❑ Criterio Prudencial: Justifica la actitud pesimista de reconocer anticipadamente la presencia de una situación que en el futuro puede perjudicar los resultados de una compañía.

## PASIVO A LARGO PLAZO

En cuanto a los principios aplicables tienen el mismo tratamiento que las cuentas y documentos por pagar a corto plazo.

## VENTAS NETAS

- ❑ De la Realización: Deben registrarse cuando se realizan, se entiende que la venta se ha realizado cuando se ha entregado la mercancía o se ha dado el servicio.
- ❑ Del Período Contable: Los ingresos del ejercicio deben coincidir con los costos y gastos atribuidos al mismo. No puede haber ventas sin costos y viceversa.

## COSTO DE VENTAS

Los mismos señalados para las ventas netas. Además muy especialmente el principio de la consistencia, que indica que el método del costo empleado en un ejercicio debe ser el mismo utilizado en el ejercicio anterior.

### **GASTOS**

- **Criterio Prudencial:** Deben registrarse cuando se conocen, no obstante que no estén efectivamente pagados y cuando las posibilidades de que se incurran sean altas.
- **Del período Contable:** Deben registrarse en el ejercicio que corresponden.

### **CUENTAS DE ORDEN**

Indirectamente, el criterio prudencial es aplicable: generalmente las cuentas de orden registran conceptos que pueden ser gastos en el futuro.

### **CAMBIOS CONTABLES**

Se pueden clasificar básicamente en:

- **Cambios en los principios de Contabilidad.** Consiste el cambio de un principio aceptado por otro.

**Ejemplo:** cambio en el método de valuación de inventarios. Afecta el principio de la uniformidad puesto que se supone que una vez adoptado no debe cambiarse un principio contable.

- **Cambio en estimación contable.** Generalmente resulta por nuevos hechos, por condiciones cambiantes, por mayor experiencia o por información adicional que requieren la modificación de estimaciones previas. **Ejemplo:** Cambio de vida útil estimada en valor residual de un activo.

## RESUMEN

Los Principios de Contabilidad se han para lograr uniformidad en el sistema de información financiera de todas las empresas.

La aplicación de un cuerpo definido de Normas Principios de Contabilidad al sistema de información financiero, logra que esta posea características de comprensión, confiabilidad y comparabilidad.

Los Principios y Normas de Contabilidad no son inflexibles, y pueden variar de un período a otro, siempre y cuando se revelen las razones y los efectos del cambio operado.

El Auditor al realizar el examen del sistema información financiera debe vigilar la aplicación consistente de los Principios y Normas de Contabilidad para así garantizar a los usuarios de la información lo indicado en el segundo párrafo.

Los Principios y Normas influyen en forma significativa en los estados financieros tomados en conjunto y por ende en la emisión del dictamen.

**ACTIVIDADES  
Y LECTURAS  
COMPLEMENTARIAS**

1. - Lea cuidadosamente el decreto 2649 de 1993. Compare las normas contables básicas con los principios de contabilidad de cualquier libro extranjero. Cambian en forma sustancial? Son idénticos?



**AUTOEVALUACION**

1. - El auditor hace referencia a los Principios de Contabilidad en:
  - a.- El examen de Auditoría
  - b.- En el dictamen de Auditoría
  - c.- En las recomendaciones
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
2. - Los Principios de Contabilidad nacieron:
  - a.- De la experiencia, del criterio y las costumbres
  - b.- Por exigencia de la Bolsa de Bogotá D.C.
  - c.- Por convenio de algunos Contadores
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
3. - Los Principios de Contabilidad permiten:
  - a.-Entendimiento del ejercicio de la técnica contable
  - b.- Confianza en los Estados Financieros
  - c.- Una regla definida de acción
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
4. - En Colombia los Principios de Contabilidad se encuentran en:
  - a.- La Ley 43 de 1990
  - b.- El decreto 2649 de 1993
  - c.- La Ley 145 de 1960
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores

5. - El principio de Empresa en Marcha no tiene efecto:
- a.- Cuanto se hace Balance General
  - b.- Cuando la empresa entra en liquidación
  - c.- A partir del año de 1992
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
6. - El Ente económico significa:
- a.- La empresa debe diferenciarse de su dueño
  - b.- La contabilidad significa Entidad
  - c.- Las cuentas se deben personificar
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
7. - El peso colombiano según la unidad monetaria de medida
- a.- Cuantifica los hechos económicos
  - b.- Debe ajustarse por inflación a partir de 1992
  - c.- Es la unidad contable del valor
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
8. - La Consistencia o Uniformidad implica que:
- a.- Una vez elegido un método contable este de ninguna manera puede ser cambiado
  - b.- Pueden hacerse cambios si se justifican y revelan sus efectos
  - c.- Los principios adoptados deben ser rígidos
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
9. - Un hecho económico es importante para la contabilidad si:
- a.- Por si mismo puede hacer cambiar de opinión
  - b.- Sobrepasa un 5% de los ingresos
  - c.- Es una posible pérdida
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
10. - El criterio prudencial indica que:
- a.- El Contador debe prever todas las posibles pérdidas
  - b.- El Contador debe registrar con antelación las utilidades
  - c.- Solo debe registrarse las pérdidas reales
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. b.- En el dictamen de Auditoría: Una de las normas relativas a la información exige que el auditor haga referencia en su informe a que los estados financieros fueron elaborados conforme a los principios de contabilidad.
2. a.- De la experiencia, del criterio y las costumbres: Los principios contables de carácter general abarcan las convenciones, normas y procedimientos necesarios para delimitar las prácticas contables, desarrolladas sobre las bases de la experiencia, del criterio, de las costumbres y hoy en día convertidos en Ley.
3. d.- Todas las anteriores: Los principios de contabilidad son normas o reglas definidas de acción, que sirven de base para que los Contadores puedan entenderse en el ejercicio de la técnica contable y de esta manera proporcionar confiabilidad a los estados financieros.
4. b.- El decreto 2649 de 1993: Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, se convirtieron en ley a partir de la vigencia del decreto 2160 de 1986, el cual fue derogado por el decreto 2649 de diciembre 29 de 1993.
5. b.- Cuando la empresa entra en liquidación: Este principio no tiene efecto cuando la empresa entra en proceso de liquidación, pero este hecho debe ser expresamente revelado en la razón social de la misma, precisamente para indicar que la continuidad cesará en un futuro muy próximo.
6. a.- La empresa debe diferenciarse de su dueño: Las empresas deben ser consideradas entidades perfectamente diferenciadas de sus propietarios y sus operaciones deben registrarse atendiendo el efecto que tienen en ella y no en éstos.
7. d.- Todas las anteriores: El peso colombiano es la unidad contable del valor que cuantifica los hechos económicos y debe ajustarse por inflación a partir de 1992.
8. b.- Pueden hacerse cambios si se justifican y revelan sus efectos: El principio de uniformidad no implica que no se pueda cambiar un método contable cuando adoptarlo sirva para que la información financiera muestre en una mejor forma la situación financiera de la Empresa y atienda las necesidades de los usuarios de la misma, siempre y cuando se revele el efecto que el cambio produce en la información financiera, para que los usuarios puedan tomar las decisiones en forma correcta. En todo caso, los cambios deben ser plenamente justificados para ser puestos en práctica.
9. a.- Por si mismo puede hacer cambiar de opinión: Un hecho económico es relevante o importante, si por si mismo puede hacer cambiar de opinión a una persona sensata.
10. a.- El Contador debe prever todas las posibles pérdidas: El Contador, dentro de una sana lógica, se inclinará más por subestimar que por sobrestimar las ganancias o el valor de los activos netos. Se deben registrar inmediatamente las posibles pérdidas sobre los compromisos, pero no es necesario hacer lo mismo con la utilidad.

Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.

**U N I D A D      O N C E****EL DICTAMEN DE AUDITORIA**

## I N T R O D U C C I O N

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.

El dictamen de Auditoría es el documento formal por medio del cual el Contador Público otorga confiabilidad al producto del Sistema de Información Financiera y valida ante terceros este producto, utilizando la figura de la Fe Pública. De esta manera los usuarios pueden tomar decisiones depositando la confianza en el emisor del dictamen.

**OBJETIVOS****OBJETIVO GENERAL DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de :

**Explicar la importancia del Informe del Contador Público y las salvedades que pueden presentarse en el desarrollo del examen de Auditoría**

**OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA UNIDAD**

Al finalizar el estudio de esta unidad el alumno será capaz de:

- **Explicar el contenido del dictamen y analizar sus elementos constitutivos**
- **Conceptuar las salvedades y las diferentes clases presentadas en la auditoría**

## 11. EL DICTAMEN DE AUDITORIA

### 11.1 CONCEPTO DE DICTAMEN

El dictamen estándar de Auditoría tiene su origen en los Estados Unidos en la década de la Gran Depresión, cuando la Bolsa de Nueva York (New York Stock Exchange) y el Instituto Americano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants AICPA), unieron sus propósitos para lograr uniformar todos los dictámenes de los Contadores Públicos que eran presentados acompañando a los Estados Financieros de la Compañías inscritas en la Bolsa.

Los términos en los cuales se estableció en ese entonces el informe de Auditoría permanecieron estáticos hasta 1948 cuando se le introdujeron unos ligeros cambios. Este dictamen fue adoptado por todos los países latinoamericanos y fue el vigente hasta enero de 1989, cuando en los Estados Unidos se expidió la Declaración sobre Normas de Auditoría 58 (Statement on Auditing Standard SAS-58), la cual modificó sustancialmente el dictamen estándar, el cual como es obvio cayó en desuso inmediatamente en el citado país, pero no puede decirse lo mismo de los restantes países cuyo proceso de adopción será un poco más lento, pero indefectiblemente llegarán a usar el mismo modelo de dictamen.

La Declaración Profesional número 6 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública acerca de las Normas Relativas a la Rendición de Informes sobre Estados Financieros, emite el siguiente concepto sobre el dictamen del Contador Público:

*El resultado de un examen de estados financieros es una opinión que se conoce como dictamen. Cuando esta opinión o dictamen no tiene limitaciones o salvedades se le conoce como dictamen limpio.*

*El dictamen del Contador Público es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros del ente. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. [CTCP, 1999]*

De acuerdo a lo anterior, el dictamen de Auditoría, es entonces, el documento de tipo formal que suscribe el Contador Público una vez finalizado su examen. Este documento se elabora conforme a las normas de la profesión y en él se expresa la opinión sobre la razonabilidad del producto del sistema de información examinado una vez culminado el

examen. En el dictamen de Auditoría de Estados Financieros se comunica críticamente la conclusión a que ha llegado el auditor sobre la presentación de los mismos y se explican las bases para su conclusión.

## 11.2 IMPORTANCIA DEL DICTAMEN

La expresión de una opinión independiente y experta acerca de lo razonable de los Estados Financieros es el servicio más importante y valioso prestado por la profesión de la Contaduría Pública. Esta opinión independiente puede ser expresada por medio de un informe corto o de un informe largo, pudiendo también ser emitidos ambos tipos de informes con relación a un solo trabajo de Auditoría.

## 11.3 CONTENIDO BÁSICO DEL ANTIGUO DICTAMEN ESTÁNDAR

Para efectos de poder realizar una comparación entre el nuevo modelo de dictamen estándar y el antiguo modelo de dictamen, vigente en Colombia hasta la expedición de la Declaración Profesional 6 del Comité Técnico de la Contaduría Pública en el año de 1993, se analiza el contenido del anterior modelo.

El antiguo modelo de dictamen estándar que estuvo vigente en Colombia, constaba básicamente de dos partes o secciones:

- Un primer párrafo en el cual el auditor especifica claramente el alcance del trabajo realizado e identifica los estados financieros sujetos a examen. En esta sección el auditor explica el QUE HIZO y el cómo LO HIZO. Este párrafo se conoce con el nombre de Párrafo del Alcance.
- Un segundo párrafo donde el auditor expresa la opinión que le merecen los estados financieros sujetos a examen, opinión obtenida con base en el examen practicado. Se le denomina a este segundo párrafo de la Opinión.

El auditor puede presentar lo anterior en más de dos párrafos de acuerdo a las circunstancias, pero en el denominado dictamen no calificado o dictamen limpio, lo usual es usar como mínimo los dos párrafos anteriormente descritos.

El anterior dictamen estándar cumplía con las Guías Internacionales de Auditoría que expresaban al respecto lo siguiente: "... el dictamen sin salvedades del auditor consistirá normalmente de un párrafo que describa el alcance de su auditoría y de un párrafo separado en exprese su opinión. " [IFAC, 1983]. Las Guías Internacionales de Auditoría promueven como deseable la uniformidad en la forma y contenido del dictamen del auditor para así promover la comprensión del usuario de los estados financieros.

## 11.4 ELEMENTOS BÁSICOS DEL ANTIGUO MODELO DE DICTAMEN ESTÁNDAR

El antiguo modelo de dictamen estándar de Auditoría incluía los siguientes elementos básicos:

- Título



- Destinatario
- Identificación de los estados financieros sometidos a examen
- Una declaración de las normas de auditoría seguidas.
- Una declaración sobre el alcance del examen realizado.
- Una expresión de opinión o negación de la misma sobre los estados financieros.
- Una referencia a que los estados financieros están presentados en forma razonable de conformidad con principios de aceptación general aplicados consistentemente.
- Firma
- La dirección del auditor. y
- La fecha del dictamen

#### 11.4.11 MODELO DEL ANTIGUO DICTAMEN ESTÁNDAR

El antiguo modelo de dictamen estándar tenía la siguiente presentación:

<p><b>AUDITORÍA CAPITAL LTDA.</b> Avenida Jiménez Bogotá D.C.</p>
<p><b>DICTAMEN DEL AUDITOR</b></p>
<p>Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2000</p>
<p>A los señores Socios de <b>OFIMUEBLES LTDA</b></p>
<p>Hemos examinado el Estado de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.000 y los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y notas a los mismos por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas vigentes en Colombia y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.</p>
<p>En nuestra opinión, el Estado de Situación Financiera y los Estados de Resultados y de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, presentan razonablemente la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.000 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en dicha fecha, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en Colombia, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior</p>
<p><b>AUDITORÍA CAPITAL LTDA.</b> <b>CONTADORES PÚBLICOS</b> <b>PEDRO A PÉREZ</b> Tarjeta Profesional 1001</p>

## 11.5 NUEVO MODELO DE DICTAMEN

La Declaración Profesional 6 del Comité Técnico de la Contaduría Pública, acogió prácticamente casi en su totalidad, el nuevo dictamen propuesto por el SAS-58 de los Estados Unidos, reemplazando el antiguo modelo de dictamen estándar presentado anteriormente.

### 11.5.1 ANTECEDENTES DEL NUEVO MODELO DE DICTAMEN

En el mes de abril de 1988 el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA), aprobó la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 58 (Standard Auditing Statement, [SAS-58]), en la cual se establecieron cambios significativos al modelo estándar discutido anteriormente.

Esta nueva forma de dictamen de Auditoría se empezó a aplicar en los Estados Unidos a partir del 1o de enero de 1989, y algunos Auditores y Revisores Fiscales, especialmente los pertenecientes a las grandes transnacionales de Auditoría, lo aplicaron inmediatamente desde ésta última fecha lo cual originó reacciones en las Superintendencias de Sociedades y Bancaria y la anterior Comisión Nacional de Valores, plasmadas en un pronunciamiento conjunto rechazando el nuevo modelo de dictamen en la revisoría fiscal colombiana.

### 11.5.2 MODIFICACIONES DEL NUEVO MODELO DE DICTAMEN

Los cambios incorporados al dictamen estándar son básicamente los siguientes:

#### Párrafo Introdutorio

Se incluye un párrafo introductorio en el cual se establece la diferencia entre dos clases de responsabilidades a saber:

- la de la empresa, que consiste en la preparación de los estados financieros y,
- la del auditor, que consiste en emitir una opinión sobre dichos estados financieros como resultado de su examen.

#### Seguridad de la Auditoría

- El reconocimiento explícito que hace el auditor en el sentido de que una Auditoría provee una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de exposiciones erróneas o falsas, dentro del contexto de la materialidad o importancia relativa.

#### Explicación del significado de la Auditoría

El nuevo dictamen debe incluir de una breve explicación de lo que representa una Auditoría.

## Eliminación de la referencia a la consistencia

La eliminación de la referencia al principio de la consistencia en el párrafo de la opinión. Solamente se incluirá un párrafo explicativo a continuación del párrafo de la opinión, cuando los principios de contabilidad no han sido aplicados en forma consistente. (No es posible suprimir esta referencia en Colombia pues la Ley 43 de 1990 obliga a hacerlo).

## Eliminación de la salvedad "sujeto a"

Se modifica la forma de informar sobre las incertidumbres de importancia para eliminar la opinión con salvedad del tipo "*sujeto a*" mientras se mantiene el requisito de explicar el asunto en un párrafo que sigue al párrafo de la opinión cuando esta situación existe.

## 11.6 ELEMENTOS BÁSICOS DEL NUEVO MODELO DE DICTAMEN

El nuevo modelo de dictamen consta de tres párrafos como mínimo y once elementos básicos, como sigue:

### 11.6.1 PRELIMINARES

- Un título que incluye la palabra independiente.

Se requiere usar un título apropiado que permita al usuario identificar el dictamen del auditor y distinguirlo en forma precisa y diferencial de otros informes producidos por la Administración. El título usual en el antiguo modelo estándar era "Dictamen del Auditor", en el nuevo se exige "Dictamen del Contador Público Independiente".

- Destinatarios

Los destinatarios del dictamen usualmente son los Socios, el Consejo de Administración, Junta Directiva u organismo similar de la entidad cuyos estados financieros han sido examinados. En las empresas de un sólo propietario, el dictamen debe ser dirigido a este último. Cuando el auditor es nominado por terceros interesados en la empresa auditada, el dictamen se dirigirá a la entidad que hizo la contratación

### 11.6.2 PRIMER PÁRRAFO

- Identificación de los estados financieros examinados

El dictamen debe identificar en forma clara los estados financieros que han sido examinados.. La identificación debe incluir en forma precisa el nombre de la entidad y la fecha y período cubierto por los estados financieros. Es aconsejable declarar como examinadas las notas a los estados financieros, pues estas últimas son de importancia clave en el diagnóstico. La identificación de los estados financieros

determina: los nombres de los estados examinados, su fecha de emisión y el período al cual se refieren.

- Una declaración de que los estados financieros han sido examinados

La identificación debe estar precedida de la palabra *He examinado* o *Hemos examinado* según el caso. Esta manifestación está en consonancia con la primera norma relativa a la rendición de informes, pues se deja claramente establecida la relación del auditor con los estados financieros auditados y su responsabilidad está circunscrita a la evaluación de los mismos y no a su elaboración

- Una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la Gerencia

La responsabilidad del cliente en cuanto a la elaboración de los estados y la del auditor en lo referente a su evaluación debe dejarse explícita. Los estados financieros son elaborados por la Compañía y que la responsabilidad del auditor se circunscribe a expresar una opinión sobre esos estados financieros como resultado de su Auditoría.

### 11.6.3 SEGUNDO PÁRRAFO

- Una declaración de que la auditoría fue realizada de acuerdo con Normas de Auditoría de Aceptación General.

El auditor debe declarar en el dictamen que su trabajo ha sido realizado con un alto grado de calidad, siguiendo los parámetros establecidos por la profesión, por lo cual los usuarios pueden confiar en los resultados del mismo. Para cumplir con lo anterior la oración se inicia con la frase *Mi (ó Nuestro) examen fue realizado conforme a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia*. El auditor por supuesto, conoce las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas vigentes en el país y las debe aplicar en forma rigurosa, pero lo mismo no puede decirse del usuario, pues éste en la generalidad de los casos no pertenece a la disciplina contable. Esta limitación del lector permite cuestionar el conocimiento del mismo acerca de la calidad que le ofrece el auditor al efectuar su trabajo siguiendo estas Normas profesionales. El antiguo dictamen estándar presumía que las Normas de Auditoría de General Aceptación eran conocidas por los usuarios de la información financiera y del dictamen. No sobra que el auditor explique en forma muy breve a que se refieren dichas normas y el sello de calidad que estas le imprimen al trabajo ejecutado, es decir, debe informar a los usuarios de su informe en que consiste cada una de las normas que no están explícitas en este párrafo. El SAS-58 no lo exige así, pero debemos entender que este estándar regula un informe mínimo y todo lo que supere este mínimo es bienvenido. Si esto se hace así por todos los auditores, podríamos llegar a poseer un informe típicamente colombiano o latinoamericano y no el actual anglosajón que no consulta nuestra propia cultura.

- Planificación de la auditoría y seguridad de inexistencia de errores importantes.

Una declaración de que las Normas de Auditoría de Aceptación General requiere que el auditor planifique y desarrolle la Auditoría para obtener una seguridad razonable

acerca de si los estados financieros están libres de errores o falsedades de importancia relativa.

- Una declaración de que una auditoría incluye un examen basado en pruebas.

El auditor debe manifestar que su examen está basado en pruebas de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros; una evaluación de las Normas y Principios de Contabilidad usados y de las estimaciones realizadas por la Administración y una evaluación de los estados financieros presentados como una totalidad.

- Una declaración de que su examen le ha provisto de una evidencia suficiente para su opinión

El auditor debe declarar que la realización de su examen le proveyó de evidencia suficiente y competente para emitir su dictamen. Esta declaración nace de la obligación impuesta en la norma relativa a la ejecución del trabajo que versa sobre la obtención de Evidencia Suficiente y Competente. Al declarar el auditor el alcance de su examen, realiza una manifestación clara e inequívoca de que no tiene reserva alguna acerca del mismo y por consiguiente ha aplicado todas las técnicas y procedimientos necesarios que le permitieron obtener la prueba suficiente (en cantidad) y competente (en calidad) para la emisión de una opinión sobre los estados financieros.

#### 11.6.4 TERCER PÁRRAFO

- Una opinión acerca de si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la Entidad.

Esta opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros se refiere a todos sus aspectos de importancia relativa, la situación financiera de la Entidad a la fecha de Balance General, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el período entonces terminado, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad de Aceptación General. El párrafo de la opinión se inicia con la frase: "*En mi (nuestra) opinión.*" para que el usuario del dictamen tenga conocimiento de la opinión personal del auditor por la cual este asume la responsabilidad. El auditor al emitir su opinión no certifica como comúnmente se cree, solamente manifiesta su parecer desde su punto de vista personal (subjetivo) de cómo halló lo examinado. La opinión limpia o no calificada denominada comúnmente "sin salvedades" no implica para el auditor la responsabilidad de aprobar los estados financieros para efectos de que estos sean tomados como un buen riesgo de crédito o inversión. No es esta la función del auditor, este solamente expresa su opinión sobre la razonabilidad o no de los estados financieros. Con base en su informe, el usuario determinará, previo análisis, si la entidad es o no una buena inversión o un buen riesgo de crédito.

- Presentación razonable conforme a normas y principios de contabilidad aplicados consistentemente.

A continuación de la frase "En mi opinión..." el auditor establecía la conjunción de la misma con el objeto de examen diciendo: "... *los estados financieros anteriormente mencionados...* " ó enumeraba los estados mencionados en el párrafo del alcance

citándolos en los mismos términos y fechas para que no exista lugar a equívocos por parte del usuario del dictamen. La opinión del auditor se refiere comúnmente a la presentación de los estados de posición financiera de la entidad y los resultados de sus operaciones, pero es conveniente también examinar y hacer referencia al estado de origen y aplicación de recursos, cambios en el patrimonio y a las notas a los estados financieros. Las palabras que se utilizan para expresar la opinión del auditor propiamente dichas son: ". *presentan razonablemente* ( ó "*..dan una visión cierta y razonable..*) *de acuerdo con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia aplicados sobre una base consistente con la del año anterior ..*"

La referencia a las normas y principios de contabilidad es una obligación nacida de las Normas de Auditoría relativas a la información y tiene su razón de ser porque de esta manera se proporciona al usuario el marco dentro del cual el auditor ha alcanzado su opinión profesional. El auditor de todas maneras tiene la obligación de satisfacerse de que la imagen presentada por los estados financieros es consistente en un todo con su conocimiento de las operaciones de la entidad.

La alusión a "...Generalmente Aceptados en Colombia..." puede ser omitida, pues es obvio que si la empresa opera en el país debe someterse a su reglamentación legal. Sin embargo la inclusión de la frase puede dar a entender que lo manifestado como "presentan razonablemente" ó "dan una visión cierta y razonable" solamente se debe tomar en cuenta desde el punto de vista de ésta reglamentación normativa colombiana, la cual puede en un momento dado diferir de la normatividad internacional.

La manifestación de "presentación razonable" no implica de ningún modo exactitud, pues el auditor es consciente de que los estados financieros son inexactos. Presentación razonable tiene la connotación de que los estados financieros si bien poseen sesgos de medición (son inexactos), estos sesgos se encuentran en unos límites tales que permiten confiar en los mismos. Las desviaciones existentes comprobadas por el auditor carecen de importancia relativa (son inmateriales), y su revelación no influiría para nada en la toma de decisiones por parte del usuario.

La afirmación sobre la aplicación "consistente" de los principios es de suma importancia, pues es más que obvio que para efectos de uniformidad y comparabilidad entre varios períodos, se hace necesario que la formulación de los estados se haya realizado utilizando las mismas bases pero el SAS-58 obliga a efectuarla solo si no se ha seguido, sin embargo la ley 43 exige su inclusión.

Los estados financieros pueden presentar "razonablemente" la situación financiera de la empresa, estar elaborados de "acuerdo a Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia", pero no estar elaborados en forma consistente con los períodos anteriores (lo cual de por sí es una violación al principio de uniformidad). En este caso las decisiones tomadas por los usuarios no necesariamente podrían ser las mejores.

### 11.6.5 FINALES

- La firma autógrafa del auditor o la de la Firma de Contadores según el caso.

El dictamen debe ser firmado en nombre de la firma de auditoría, en nombre personal del auditor, o en ambos, según sea el caso, anotando debajo del mismo el número de tarjeta profesional asignado por la Junta Central de Contadores

□ La fecha del dictamen.

La fecha del dictamen permite delimitar la responsabilidad del auditor en cuanto a los efectos que sobre los estados financieros y su dictamen tuvieron los eventos o transacciones de que tuvo conocimiento, ocurridos hasta el día en que este último abandonó las instalaciones de la empresa examinada. Por lo anterior la fecha del dictamen no es la de su elaboración, sino la del día en que el auditor terminó su trabajo en la empresa objeto de la auditoría y se retiró de sus instalaciones. Los hechos acontecidos después de la fecha de finalización del trabajo en las oficinas del cliente, y que tengan influencia importante en los estados financieros examinados, no son de responsabilidad del auditor, a menos que este se percate de ellos antes de entregar su dictamen.

Queda entonces establecido que todos aquellos eventos subsecuentes sucedidos desde la fecha de los estados financieros hasta la fecha del dictamen y que tengan influencia importante en los últimos, son de responsabilidad del auditor, de la cual éste no puede substraerse.

En el caso de la Revisoría Fiscal, la fecha del dictamen no puede ser inferior a quince (15) días hábiles antes de la celebración de la Asamblea General ó Junta de Socios en la cual este informe debe ser presentado. Lo anterior, en razón de que el Código de Comercio prescribe que los estados financieros, y todos los informes relativos incluyendo el informe del Revisor Fiscal, deben estar disponibles para consulta de los socios con una antelación no menor de quince (15) días hábiles a la fecha de Asamblea General o Junta de Socios, so pena de declararse nula esta última.

#### 11.6.4 MODELO DEL NUEVO DICTAMEN



## **AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

### **INFORME DEL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00B

A los señores Socios de  
**OFIMUEBLES LTDA**

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, de Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de sí los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, el Estado de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, de Cambios en la Situación Financiera y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia aplicados uniformemente.

**AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS**

Ruth Zoé Fonseca C.  
Tarjeta Profesional 400001-T

Avenida El Dorado Bogotá D.C.



## 11.7 EL DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL

De acuerdo a las Declaraciones Profesionales del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el dictamen del Revisor Fiscal es básicamente el mismo dictamen del Contador Público Independiente establecido por el SAS-58, adicionado con informes que le exige el Código de Comercio, los cuales pueden ser incluidos en el cuerpo del relativo a los estados financieros o en informes suplementarios.

El término dictamen suele diferenciarse del de informe, pues aunque en ambos el Revisor Fiscal da fe pública, el primero implica diagnóstico profesional y el segundo puede ser considerado como suministro de información, no necesariamente producto de un proceso de examen crítico y riguroso. Sobre este particular existe controversia, pues hay quienes los consideran con igual significado y otros por el contrario muy distintos en su semántica.

## 11.8 ELEMENTOS DEL DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL

Los elementos básicos del dictamen del Revisor Fiscal son los mismos del dictamen del auditor Independiente como ya se dijo, con ciertas variaciones exigidas por la ley comercial así:

- Título
- Destinatarios
- Identificación de los estados financieros sometidos a examen
- Una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la Gerencia.
- Una declaración de las normas de auditoría seguidas
- Planificación de la Auditoría y seguridad de inexistencia de errores importantes
- Una declaración de que la una auditoría incluye un examen basado en pruebas
- Una declaración de que su examen le ha provisto de una evidencia suficiente para su opinión
- Una declaración sobre el alcance del examen realizado
- Una expresión de opinión negación de la misma sobre los estados financieros tomados en conjunto
- Una referencia a que los estados financieros están presentados en forma razonable de conformidad con principios de aceptación general aplicados consistentemente.
- Informe relativo a la Administración.
- Firma y
- La fecha del dictamen

### 11.8.1 PRELIMINARES

#### □ Título del dictamen del Revisor Fiscal

El dictamen del Revisor Fiscal forma parte de un voluminoso paquete de informes que se presentan a la Asamblea General o Junta de Socios, por lo cual es importante titularlo en debida forma para distinguirlo del resto de informes. El título es "Dictamen del Revisor Fiscal"

#### □ Destinatarios del dictamen del Revisor Fiscal

El dictamen sobre los estados financieros emitido por el Revisor Fiscal tiene como destinatario principal los Accionistas o los Socios de la Compañía examinada, a quienes este último debe dependencia según lo estipulado por el Código de Comercio en el inciso 2 del artículo 210.

Sin embargo, los usuarios del dictamen del Revisor Fiscal son los mismos del dictamen del auditor Independiente, pues cumple con todas las características del primero.

### 11.8.2 PRIMER PÁRRAFO

#### □ Identificación de los estados financieros

Al igual que en el dictamen del Contador Público Independiente, el Revisor Fiscal debe identificar claramente los estados financieros examinados, usualmente los mismos que examina el auditor Externo. Todo lo discutido acerca de la identificación de los estados financieros en el dictamen del auditor Independiente se aplica al dictamen del Revisor Fiscal.

#### □ Una declaración de que los estados financieros han sido examinados.

Al igual que en el dictamen del auditor independiente, en el dictamen del revisor fiscal también la identificación debe estar precedida de la palabra *He examinado* (siempre en primera persona). Esta manifestación está en consonancia con la primera norma relativa a la rendición de informes, ya que en ella se deja claramente establecida la relación del auditor con los estados financieros auditados.

#### □ Una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la Gerencia.

La responsabilidad del cliente en cuanto a la elaboración de los estados y la del revisor fiscal en lo referente a su evaluación también al igual que en el caso del auditor independiente debe dejarse explícita. Los estados financieros son elaborados por la Compañía y aunque el revisor fiscal es parte de la organización como cabeza del órgano de control societario, su responsabilidad se circunscribe a expresar una opinión sobre esos estados financieros como resultado de su examen.

### 11.8.3 SEGUNDO PÁRRAFO

□ **Declaración de la normas de auditoría seguidas**

El dictamen del Revisor Fiscal debe hacer referencia en el párrafo del alcance los siguiente: *"Mi examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia..."*. El Código de Comercio no menciona que el examen del Revisor Fiscal debe ser realizado conforme a Normas de Auditoría de General Aceptación, sino de acuerdo a técnicas de "Interventoría de Cuentas", pero sin definir el significado de dicha expresión. Sin embargo, la práctica de la Revisoría Fiscal ha asimilado estos términos como Normas de Auditoría de General Aceptación, por analogía de la función a desempeñar comparada con la del auditor Independiente.

Además, el Revisor Fiscal debe cumplir con los lineamientos prescritos por la Ley 43, que establece en su artículo 7o., las Normas de Auditoría de General Aceptación, omitiendo referencia alguna a las técnicas de Interventoría de Cuentas. Cabe aquí con mayor razón la observación realizada en el mismo acápite del dictamen del auditor independiente, el revisor fiscal debe explicar en que consisten las normas de auditoría que aplicó y como estas se reflejarán en la calidad del trabajo. No comprendemos por qué el Consejo Técnico al referirse en sus Declaraciones Profesionales sobre el dictamen del revisor fiscal no se apartó del SAS-58 y en forma creativa mejoró el dictamen obligando a explicar las normas de auditoría seguidas. Sin embargo, esto no obsta para que cualquier revisor fiscal en su informe las explique, pues no irá en contra de los mínimos establecidos por la profesión. Nuestra sugerencia es hacerlo para brindar una mayor información a los usuarios del informe del revisor fiscal.

□ **Planificación de la auditoría y seguridad de inexistencia de errores importantes.**

Una declaración de que las Normas de Auditoría de Aceptación General requiere también que el revisor fiscal planifique y desarrolle el examen de auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores o falsedades de importancia relativa. La frase aconsejada es: *"Esas normas requieren que el trabajo se planifique y se lleve a cabo de tal manera que se obtenga una seguridad razonable sobre los estados financieros están libres de errores y falsedades de importancia"*

□ **Una declaración de que una auditoría incluye un examen basado en pruebas.**

El revisor fiscal debe manifestar que su examen está basado en pruebas de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros; una evaluación de las Normas y Principios de Contabilidad usados y de las estimaciones realizadas por la Administración y una evaluación de los estados financieros presentados como una totalidad. La frase de la declaración sería del siguiente tenor: *"Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencias que respalda las cifras y las notas informativas sobre en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros."*

□ **Una declaración de que su examen le ha provisto de una evidencia suficiente para su opinión.**

El revisor fiscal debe declarar que la realización de su examen le suministró una evidencia suficiente y competente para emitir su dictamen. Esta declaración nace de la obligación impuesta en la norma relativa a la ejecución del trabajo que versa sobre la obtención de Evidencia Suficiente y Competente. La declaración podría ser: "*Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión.*"

□ **Declaración sobre el alcance del examen realizado**

Al igual que en el dictamen del Contador Público Independiente, el Revisor Fiscal debe determinar el alcance de su examen. Al declarar el revisor fiscal el alcance de su examen, realiza una manifestación clara e inequívoca de que no tiene reserva alguna acerca del mismo y por consiguiente ha aplicado todas las técnicas y procedimientos necesarios que le permitieron obtener la prueba suficiente (en cantidad) y competente (en calidad) para la emisión de una opinión sobre los estados financieros. Debe manifestar "*...y en consecuencia incluyó la obtención de la información necesaria par el fiel cumplimiento de mis funciones de revisor fiscal, las pruebas de los documentos, libros y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría.*"

En esta parte del dictamen, el revisor fiscal puede reemplazar, si lo desea, las frases "procedimientos de Auditoría" por : "*procedimientos aconsejados por la Interventoría de Cuentas...*", para de esta manera cumplir en forma literal lo dispuesto por el Código de Comercio.

#### 11.8.4 TERCER PÁRRAFO

□ **Expresión de opinión o negación de la misma sobre los estados financieros tomados en conjunto.**

El Revisor Fiscal tiene también la obligación de expresar una opinión sobre los estados financieros examinados tomados en conjunto o según el caso hacer salvedades o negarla. Es idéntica a el dictamen del Contador Público Independiente. El párrafo de la opinión se inicia con la frase: "*En mi opinión.*" para que el usuario del dictamen tenga conocimiento de la opinión personal del auditor por la cual este asume la responsabilidad.

El inicio del párrafo que reza: "*En mi opinión, los estados financieros anteriormente mencionados,..* ", puede ser adicionado por el Revisor Fiscal con la frase "*...que han sido tomados fielmente de los libros y acompañan al presente informe..*"

□ **Presentación razonable conforme a normas y principios de contabilidad aplicados consistentemente**

De igual manera que en el dictamen del Contador Público Independiente la opinión del revisor fiscal sobre la razonabilidad de los estados financieros se refiere a todos sus aspectos de importancia relativa, la situación financiera de la Entidad a la fecha de Balance General, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el período entonces terminado, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad de Aceptación General. El revisor fiscal debe hacer referencia a la presentación de los estados financieros conforme a Normas y Principios de Contabilidad aplicables a la Entidad a la cual presta sus servicios profesionales. Esta observación es necesaria, pues existen reglamentaciones especiales para ciertos tipos de empresas, las cuales son normadas por las respectivas entidades superiores de control, como la Superintendencia Bancaria, Superintendencia de Sociedades, Superintendencia de Valores etc. En todo caso el Revisor Fiscal debe manifestar claramente que la aplicación de las Normas y Principios de Contabilidad ha sido uniforme con los períodos anteriores. La opinión del revisor fiscal se refiere la presentación de los estados financieros básicos de propósito general: la Situación Financiera de la entidad (Balance General), los resultados de sus operaciones, estado de origen y aplicación de recursos, estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Flujos de Efectivo además de las notas a los estados financieros. Las palabras que se utilizan para expresar la opinión del revisor fiscal propiamente dichas son: ". *presentan razonablemente ( ó "...dan una visión cierta y razonable..)* de acuerdo con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia aplicados sobre una base consistente con la del año anterior .." Lo dicho anteriormente sobre la manifestación de presentación razonable es aplicable íntegramente al dictamen del revisor fiscal.

□ **Informe relativo a la administración**

La legislación comercial colombiana exige que el informe del Revisor Fiscal contenga manifestación expresa sobre la actuación de la Administración de la Sociedad examinada, y fija claramente los términos en los cuales ésta debe ser rendida. Básicamente el informe relativo a la Administración de la Sociedad se refiere a si los actos de esta última se ajustaron a los estatutos y a las órdenes de la Asamblea o Junta de Socios, si la correspondencia, comprobantes, libros de actas y de accionistas, se conservan debidamente, si las medidas de control interno existen y son adecuadas. Este informe puede presentarse separadamente del informe sobre los estados financieros, pero el uso común es de presentarlo en conjunto con este último.

En esencia el artículo 208 del Código de Comercio obliga al Revisor Fiscal la rendición de un dictamen sobre los estados financieros básicos en los mismos términos del dictamen de un Contador Público Independiente, adicionado con la afirmación requerida por el numeral tercero del mismo artículo sobre si la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva según el caso. El artículo 209 del Código de Comercio exige del Revisor Fiscal un informe sobre su opinión acerca de los actos de los administradores, la correspondencia, los comprobantes y los libros de actas y de registro de acciones y sobre el control interno de la sociedad.

Al respecto la Declaración Profesional No. 7 del Comité Técnico de la Contaduría Pública aconseja adicionar un tercer párrafo al nuevo dictamen estándar del

Contador Público Independiente para cubrir las exigencias de los artículos 208 y 209 del Código de Comercio proponiendo la siguiente redacción para el mismo:

*Además en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y registro de acciones, en su caso, se llevan y conservan debidamente; y la compañía ha observado medidas adecuadas de control interno y de conservación y de custodia de sus bienes y de los terceros que puedan estar en su poder. [CTCP, 1999]*

#### □ Firma del Revisor Fiscal

El dictamen del Revisor Fiscal debe poseer su firma autógrafa acompañada del número de tarjeta profesional, acorde a lo estipulado en el párrafo tercero del artículo 3o. de la Ley 43 de 1990. Esta firma autógrafa acredita la competencia profesional del Revisor Fiscal y autentica por la Fe Pública los estados financieros examinados, para que los usuarios de los mismos tengan plena confianza en los mismos.

#### □ Fecha del dictamen

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 447 del Código de Comercio, el informe del Revisor Fiscal debe estar a disposición de los accionistas o socios con una antelación no menor de quince días hábiles a la fecha de celebración de la Asamblea General o Junta de Socios. Por esta razón, la fecha del dictamen no puede ser menor a lo estipulado en el citado artículo, pues se supondría que el mismo no estuvo a disposición durante el lapso que manda la Ley, generando por este motivo una causal de anulación de la Asamblea o Junta de Socios.

Al contrario del dictamen del Contador Público Independiente, la fecha del dictamen del Revisor Fiscal no es la del día en que éste abandona las oficinas de la empresa auditada, pues como es sabido es un funcionario que solo abandona la empresa en el momento en que es reemplazado, temporal o definitivamente y el nombre del nuevo revisor fiscal sea inscrito en al Cámara de Comercio, por lo tanto todos los eventos que sucedan y afecten en forma importante los estados financieros son de su responsabilidad.

La fecha aconsejada para el dictamen del Revisor Fiscal es la de finalización de su labor necesaria para emitir su opinión sobre los estados financieros, teniendo en cuenta que esta no sea menor a quince días hábiles antes de iniciarse la Asamblea General o Junta de Socios. Es conveniente reafirmar como se dijo antes, que la responsabilidad del Revisor Fiscal no está circunscrita a la fecha del dictamen, sino que esta se extiende hasta la fecha en la cual sea registrado el nombre del nuevo revisor fiscal que la ha reemplazado por mandato de la Asamblea General. Por lo anterior, el revisor fiscal saliente, debe continuar despachando hasta que sea formalmente reconocido el cambio de persona en el órgano de control societario.

## 1.9 MODELO ESTÁNDAR DE DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL

Recién puesto en vigencia el nuevo modelo de dictamen en los Estados Unidos, algunos Revisores Fiscales, lo aplicaron en forma inmediata y literal, lo cual ocasionó una serie de problemas de índole legal, pues el informe así elaborado se apartaba fundamentalmente de las disposiciones claramente expresas del Código de Comercio. Estos hechos llevaron a la Superintendencia de Sociedades, Superintendencia Bancaria y Comisión Nacional de Valores a expedir una circular conjunta en la cual llamaban la atención a los Revisores Fiscales sobre para el cumplimiento de lo estatuido en la Legislación Comercial. Una de las razones del rechazo de estos organismos, era el referente a la responsabilidad del Revisor Fiscal únicamente sobre la evaluación de los estados y no sobre su formulación y preparación lo cual queda plenamente establecido en el nuevo modelo de dictamen.

La controversia al respecto quedaría entonces zanjada con la promulgación de la Ley 43 de 1990, pues en el artículo 41 se manifiesta textualmente "*El Contador Público en el ejercicio de las Funciones de Revisor Fiscal y/o Auditor Externo, no es responsable de los actos administrativos de las Empresas o personas a las cuales presta sus servicios.*" [Ley 43, 41°] y por ser los estados financieros un acto administrativo, se aplicaría entonces lo último dispuesto.

La Declaración Profesional No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP, 1999] estableció un modelo estándar de dictamen del Revisor Fiscal en el cual se combina lo dispuesto por el Código de Comercio y el dictamen propuesto por el SAS-58 el cual se transcribe a continuación::

**INFORME DEL REVISOR FISCAL**

A los Accionistas de la  
Compañía XXXXXX S.A.

He auditado los Estados de Situación Financiera de la COMPAÑÍA XXXXXX S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B y sus correspondientes Estados de Pérdida y Ganancias, de Cambios en el Patrimonio, de Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la administración. Una de mis obligaciones es la de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría.

Realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Esas normas requieren que se planifique y se lleve a cabo de tal manera que se obtenga una seguridad razonable sobre la situación financiera del ente económico. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencias que respalda las cifras y las notas informativas sobre en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la COMPAÑÍA XXXXXX S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B, los Cambios en el Patrimonio, los resultados de sus operaciones y los Cambios en la Situación Financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, aplicados uniformemente.

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad, se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y conservan debidamente; y la compañía ha observado las medidas adecuadas de control interno, de conservación y custodia de sus bienes y de los terceros que pueden estar en su poder.

Nombre y Firma  
Tarjeta Profesional

Santafé de Bogotá D.C., 30 de marzo de 200B

Este modelo de dictamen se ciñe en forma estricta a la traducción del SAS-58 y contiene palabras que pueden llegar a no tener significación para el usuario lego en ciencia contable. Se cambia la frase "He examinado..." por "He auditado..." con lo cual se



---

parte de la presunción de que el usuario conoce qué es una auditoría lo cual en nuestro país puede llegar a no ser cierto. Se habla de las normas de auditoría y se explican algunas pero no todas como se propone para un tener por fin un dictamen colombiano. A continuación se presenta el siguiente modelo de dictamen del Revisor Fiscal que pretende incluir la explicación somera de las normas de auditoría y difiere del anterior pero sin disminuirlo, sino por el contrario mejorándolo a nuestro juicio:

**AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL REVISOR FISCAL**

A los señores accionistas de  
**INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A**

He examinado los Estados de Situación Financiera de INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B y sus correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, de Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la administración. Una de mis obligaciones es la de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría.

Realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Esas normas requieren que el examen sea realizado por un contador público con entrenamiento adecuado, debidamente inscrito en la Junta Central de Contadores que actúe con independencia mental para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios, que proceda con diligencia y cuidado profesional, que su trabajo sea técnicamente planeado y supervisado, que se realice un apropiado estudio y evaluación del sistema de control interno para establecer el grado de confianza que le merece y así determinar la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, que se obtenga evidencia válida y suficiente por medio de técnicas de auditoría para obtener una seguridad razonable sobre la situación financiera del ente económico para emitir su opinión sobre la misma. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de las evidencias que respalda las cifras y las notas informativas sobre los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B, los Cambios en el Patrimonio, los resultados de sus operaciones y los Cambios en la Situación Financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, aplicados uniformemente.

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad, se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y conservan debidamente; y la compañía ha observado

las medidas adecuadas de control interno, de conservación y custodia de sus bienes y de los terceros que pueden estar en su poder.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS  
RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

El anterior modelo de dictamen propuesto no pretende ir en contra de lo dispuesto por el Consejo Técnico de la Contaduría, pues debe entenderse que el modelo de la Declaración Profesional es un mínimo a seguir y no puede frenar la creatividad de los Revisores Fiscales y toda modificación que mejore el dictamen sin vulnerar su esencia es conveniente para el usuario del informe.

## 11.10 TIPOS DE OPINIONES

El dictamen de Auditoría analizado hasta el momento en los modelos presentados, se conoce como "limpio", "no calificado" o "sin salvedades", relacionado con el tipo de opinión que presenta el auditor, que es la más usual.

Existen circunstancias que obligan al auditor a desviarse de la opinión de tipo estándar originándose entonces opiniones distintas a la opinión limpia o sin salvedades.

La opinión expresada en el dictamen del auditor puede ser:

- Sin salvedades o limpia
- Con salvedades
- Negativa, o
- Abstención de opinión.

## 11.11 OPINIÓN SIN SALVEDADES

Se emite una opinión sin salvedades o normal en el caso de que el auditor al obtener la evidencia suficiente y competente se satisfaga plenamente sobre la razonabilidad de los estados financieros, su elaboración conforme a Principios y Normas de Contabilidad Generalmente aceptadas aplicados sobre una base consistente con los años anteriores. Esta satisfacción del auditor se presenta en el informe de una manera clara y afirmativa.

Al emitir una opinión sin salvedades, el auditor expresa en forma tácita que de haber existido cambios en principios contables o en el método de su aplicación, los efectos relativos de estos han sido determinados y revelados adecuadamente en los estados financieros.

La Declaración Profesional No. 6 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública denomina a la opinión sin salvedades como Dictamen Limpio y lo define así:

*Un dictamen limpio, declara que los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operaciones y*

*los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. [CTCP, 1999]*

## 11.12 OPINIÓN CON SALVEDADES

Las salvedades son las excepciones particulares que el auditor realiza sobre una o más de las afirmaciones genéricas del dictamen estándar, normal o no calificado. Se emite una opinión con salvedades cuando el auditor concluye que no puede emitir una opinión limpia o no calificada, pero que el efecto de cualquier desacuerdo, incertidumbre o limitación al alcance, no es tan importante que requiera una opinión negativa o una abstención de opinión. Una opinión con salvedades debe expresarse como un "excepto por" los efectos del asunto a que se refiere la salvedad.

Se dará una opinión con salvedad, cuando se expresa que "excepto por" el efecto del asunto al que, se refiere la salvedad, los estados financieros se presentan razonablemente de conformidad con los Principios de Contabilidad de General Aceptación.

La frase "excepto por" generalmente se usa en caso de salvedades relativas a desacuerdos con la administración respecto de los estados financieros, cuando el alcance del examen ha sido restringido, las revelaciones son inadecuadas o incompletas, no hay presentación de los estados financieros conforme a Principios de Contabilidad de General Aceptación o estos han sido aplicados sobre bases no uniformes con años anteriores sin que esto tenga una importancia tal que amerite una opinión negativa.

La frase "sujeto a" se utiliza para las incertidumbres contables que no han sido satisfactoriamente resueltas a la fecha del informe del Auditor Independiente o Revisor Fiscal y que no tengan un grado de significancia que obligue a una abstención de opinión. Esta frase se eliminó en el dictamen propuesto por es SAS-58.

Siempre que el auditor emita un dictamen distinto al no calificado, debe incluir en el mismo una clara descripción de todas las razones sustanciales y una cuantificación de los posibles efectos sobre los estados financieros a menos que esto último sea materialmente imposible. Esta información de preferencia debe establecerse en un párrafo separado que precede a la opinión o a la negación de opinión, y puede también incluir una referencia a las notas de los estados financieros que informen del caso con mayor amplitud.

La Declaración Profesional No. 6 define así el dictamen con salvedades:

*Un dictamen con excepciones (sic), declara que a excepción del asunto(s) a los que este se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. [CTCP, 1999]*

Puede suceder que durante el transcurso de la auditoría se presente una limitación al alcance de las pruebas que pretende realizar el auditor, esto origina necesariamente una salvedad en el párrafo del alcance que puede o no tener repercusiones en el párrafo de la opinión pues éste tiene la obligación de subsanar la limitación de la prueba con otras de distinto tenor.

---

Un caso muy común es el de que la gerencia no permite la circularización de los Deudores Clientes por razones de que éstos son muy quisquillosos y pueden llegar a creer de que se les esta efectuando cobro de sus adeudos. El auditor debe tratar de obtener evidencia suficiente y competente de estas cuentas utilizando técnicas diferentes a la circularización, si lo logra en su dictamen solo existirá una salvedad en el alcance sin repercusiones en la opinión, pero si no obtiene evidencia válida y suficiente por otras técnicas, debe además de la salvedad en el alcance, efectuar una salvedad en la opinión.

Otros casos de salvedad se presentan en los anexos al final del capítulo.

A continuación se presenta un ejemplo del caso explicado en una Revisoría Fiscal:

**AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL REVISOR FISCAL**

A los señores accionistas de  
**INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A**

He examinado los Estados de Situación Financiera de INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B y sus correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, de Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la administración. Una de mis obligaciones es la de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría.

Realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Esas normas requieren que el examen sea realizado por un contador público con entrenamiento adecuado, debidamente inscrito en la Junta Central de Contadores que actúe con independencia mental para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios, que proceda con diligencia y cuidado profesional, que su trabajo sea técnicamente planeado y supervisado, que se realice un apropiado estudio y evaluación del sistema de control interno para establecer el grado de confianza que le merece y así determinar la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, que se obtenga evidencia válida y suficiente por medio de técnicas de auditoría para obtener una seguridad razonable sobre la situación financiera del ente económico para emitir su opinión sobre la misma. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de las evidencias que respalda las cifras y las notas informativas sobre en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión, *excepto que por instrucciones de la Gerencia no solicitamos confirmación de los Deudores Clientes mediante correspondencia directa con estos deudores de la Compañía, ni obtuvimos evidencia suficiente y competente por otras técnicas de auditoría.*

En mi opinión, *excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiere solicitado confirmación de los adeudos que hacemos mención en el párrafo precedente*, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B, los Cambios en el Patrimonio, los resultados de sus operaciones y los Cambios en la Situación Financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, aplicados uniformemente.

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad, se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y conservan debidamente; y la compañía ha observado

las medidas adecuadas de control interno, de conservación y custodia de sus bienes y de los terceros que pueden estar en su poder.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS  
RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

### 11.13 CONDICIONES PARA EL DICTAMEN CON SALVEDADEDES

Un auditor puede no estar en posibilidades de expresar una opinión sin salvedades cuando existe cualquiera de las siguientes circunstancias y, a juicio del auditor, el efecto relativo sobre los estados financieros es o puede ser importante:

- Existe una limitación en el alcance de su trabajo.
- Existe desacuerdo con la administración con respecto a los estados financieros; o
- Existe una incertidumbre significativa que afecta a los estados financieros cuya resolución depende de eventos futuros.

Las primeras dos circunstancias descritas en la generalidad de los casos podrían conducir una opinión con salvedades o a la abstención de opinión. En la última circunstancia descrita se podría llegar a emitir una opinión con salvedades o una opinión negativa.

Las condiciones que requieren dictámenes con salvedades, se pueden clasificar de la siguiente manera:

#### 11.13.1 LIMITACIONES AL ALCANCE

Una limitación en el alcance del trabajo del auditor puede en ocasiones ser impuesta por el cliente, por ejemplo, cuando las condiciones del trabajo especifican que el auditor no deberá efectuar un procedimiento de auditoría que éste considera necesario.

Sin embargo, cuando la limitación en las condiciones de un trabajo propuesto son de tal envergadura que el auditor deba emitir una abstención de opinión, no debe aceptar el trabajo así limitado como trabajo de auditoría.

La limitación al alcance del examen puede también tener lugar cuando, en opinión del auditor, los registros contables del cliente no son los más adecuados o cuando es materialmente imposible aplicar un procedimiento de auditoría que él considere necesario, en las circunstancias del caso. De todas maneras es obligación del auditor intentar efectuar procedimientos alternativos razonables para obtener suficiente evidencia de auditoría para apoyar una opinión sin salvedades.

Cuando existe una limitación al alcance del trabajo del auditor que le impida emitir una opinión sin salvedades, en el dictamen se debe describir tal limitación y en la redacción del párrafo de la opinión se debe manifestar que se emite con salvedad en relación de los posibles ajustes a los estados financieros que pudieran haberse determinado de no haber existido la limitación.

En conclusión las limitaciones al alcance pueden producirse por:

- ❑ Restricciones impuestas por el cliente. Es el caso típico cuando la gerencia no permite la circularización de cuentas, para evitar problemas con clientes y proveedores.
- ❑ Restricciones por causas ajenas al control del cliente y del auditor. La limitación al alcance puede ser impuesta por las circunstancias, por ejemplo, cuando la fecha de designación del auditor es posterior a la toma física del inventario y por este motivo no le es posible observar el recuento físico.

### 11.13.2 DESACUERDO CON LA ADMINISTRACIÓN

El auditor puede estar en desacuerdo con la administración respecto a:

- ❑ La aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas.
- ❑ El método de su aplicación, incluyendo lo adecuado de la revelación suficiente en los estados financieros; o
- ❑ El cumplimiento de los estados financieros en relación a reglamentos relevantes o requerimientos estatutarios.

Si el desacuerdo es importante, llevará al auditor a expresar una opinión con salvedades o, según la magnitud de estas, expresar una opinión negativa. En la redacción que se utilice en el dictamen necesariamente, como se ha manifestado, se debe indicar claramente la naturaleza del desacuerdo y, a menos que sea imposible, cuantificar los posibles efectos en los estados financieros.

### 11.13.3 NO RAZONABILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los Estados Financieros pueden no presentar razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones por:

- ❑ No estar de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados
- ❑ No existen manifestaciones o exposiciones adecuadas sobre asuntos que se consideren esenciales para una presentación razonable.

#### 11.13.3.1 NO APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Los principios de contabilidad no fueron aplicados consistentemente con relación con el ejercicio anterior.

#### 11.13.3.2 NO OBTENCIÓN DE LA CARTA DE REPRESENTACIÓN



Cuando el auditor no obtiene de la gerencia la "Carta de Representación" o "Carta General de Manifestaciones". Esta Carta General de Manifestaciones suscrita por la Gerencia contiene básicamente, los aspectos que se serán materia de la opinión del auditor, tales como "los estados financieros que se someterán a examen presentan razonablemente la situación de la empresa, y han sido formulados conforme a Principios y Normas de Contabilidad de General Aceptación aplicados en forma consistente", "no existen contingencias futuras de importancia que afecten dichos estados", "las actuaciones se han ajustado a lo prescrito por las normas legales, los estatutos, decisiones de Asamblea General, etc."

### 11. 13.3.3 FALLAS IMPORTANTES DE CONTROL INTERNO

Cuando existan fallas muy grandes de control interno, que impidan al auditor confiar en él para realizar su examen. En estos casos, de acuerdo a la magnitud de las fallas la salvedad puede llegar a convertirse en una opinión adversa.

### 11. 13.3.4 INCERTIDUMBRE SOBRE HECHOS FUTUROS

Se emite un dictamen con salvedades cuando existe incertidumbre acerca del futuro en relación con asuntos de impuestos, laborales u otras circunstancias pendientes de resolver a la fecha del dictamen, cuya resolución no dependa de la gerencia, sino de personas o autoridades ajenas a la empresa. La incertidumbre puede referirse también a la recuperación de alguna inversión en activos a través de operaciones futuras o a la venta de los activos. Para que exista salvedad la incertidumbre debe ser significativa y afectar los estados financieros y cuya resolución depende de eventos futuros.

Esta circunstancia puede conllevar a la emisión de un dictamen con salvedades o una abstención de opinión, pero se debe describir la incertidumbre y hacer referencia, en su caso, a la nota de los estados financieros que trata la incertidumbre con mas amplitud. El SAS-79 prohíbe la emisión de un dictamen que haga referencia a incertidumbres.

En este tipo de salvedades, el párrafo de la opinión se inicia con la frase "*En mi opinión sujeta a...*". Sin embargo el nuevo dictamen del S.A.S 58 elimina este tipo de opinión con salvedades y lo limita a una explicación de la situación que genera incertidumbre en párrafo posterior al de la opinión.

## 11.14 OPINIÓN NEGATIVA

Se emite una opinión negativa cuando el efecto del desacuerdo es tan importante y penetrante en los estados financieros que el auditor concluye que una salvedad del tipo "excepto por" o "sujeto a" en su dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza engañosa o incompleta de los estados financieros. La opinión negativa o adversa que implica que los estados financieros no representan en forma razonable la realidad económica de la empresa. De manera alguna el auditor debe reemplazar la opinión negativa por una abstención de opinión, pues violaría la objetividad que le debe caracterizar. Sin embargo, el auditor está obligado a sugerir a la empresa examinada que realice los ajustes necesarios a los estados financieros, antes de emitir este tipo de dictamen.

A continuación se presenta un ejemplo de un dictamen con opinión negativa, adaptado y actualizado del ejemplo del libro Auditoria de J.W. Cook y G.M. Winkle [Cook, 1999]:



## **AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

### **INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

A los señores Socios de  
**OFIMUEBLES LTDA**

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas vigentes en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan la cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

La empresa sigue la práctica de capitalizar los costos de investigación y desarrollo y de amortizarlos a lo largo de la vida su útil estimada. Esta práctica en nuestra opinión no está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Debido a esta desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los inventarios aumentaron \$XXX,XXX y \$XXX,XXX respectivamente; el costo de la mercancía vendida se incrementó \$XXX,XXX y \$XXX,XXX respectivamente; los gastos de operación disminuyeron \$XXX,XXX y \$XXX,XXX respectivamente; la utilidad neta aumentó \$XXX,XXX y \$XXX,XXX respectivamente, y las utilidades acumuladas aumentaron \$XXX,XXX y \$XXX,XXX.


En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos que se acaban de exponer en el párrafo anterior, los estados financieros que acabamos de hacer referencia, no presentan razonablemente, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en Colombia, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dicha fecha.

**AUDITORES ANDINOS LTDA.**  
**CONTADORES PÚBLICOS**  
**RUTH ZOE FONSECA C**  
Tarjeta Profesional 400001-T

## 11.15 ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

Se emite una abstención o denegación de opinión cuando el posible efecto de una limitación al alcance o de una incertidumbre es tan significativo que el auditor no puede expresar una opinión sobre los estados financieros. La abstención de opinión se origina cuando el auditor no ha podido obtener la evidencia suficiente y competente que le permita afirmar o negar que los estados financieros examinados representan razonablemente la situación financiera de la empresa. El auditor en otras palabras opina que no puede opinar sobre la realidad económica de la empresa por carencia de elementos de juicio.

El siguiente es un ejemplo adaptado y actualizado de Miller Guía de Auditoría [Bailey, 1998] de un dictamen con abstención de opinión por una limitación al alcance de importancia relativa:



**AUDITORES ANDINOS LTDA.**  
Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**  
A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Fuimos contratados para auditar los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

La compañía no efectuó un recuento de su inventario físico de mercancía tenida para la venta al 31 de diciembre de 2.00A o al 31 de diciembre de 2.00B y los importes del inventario presentados en los estados financieros adjuntos son \$150´000.000 y \$400´000.000., respectivamente.

Como la Compañía no efectuó un recuento de su inventario físico y no pudimos emplear otros procedimientos para satisfacernos en cuanto a los importes de los inventarios, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para permitirnos expresar una opinión sobre los estados financieros mencionados anteriormente y no la expresamos.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS

RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

La profesión ha estandarizado en gran forma la redacción del informe a tal punto que existe uniformidad en los diferentes tipos de opinión que deben rendir los Auditores.

Al final de la presente obra se presenta un anexo con los diferentes tipos de dictamen, iniciando con la opinión sin salvedades e incluyendo las redacciones de cada una de las

salvedades más comunes, cuando estas deban ser expresadas en los mismos, incorporando los elementos establecidos en el capítulo actual.

## 11.16 EL INFORME DEL AUDITOR EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA

Todo lo tratado en el presente capítulo tiene como base el SAS-58 Informes sobre Estados Financieros Auditados, el cual ha marcado la pauta no solo el Colombia sino el toda la América Latina y es así como desde México hasta Argentina existe una estandarización internacional en cuanto al dictamen del auditor independiente, lo cual es importante dada la globalización a la cual nos vemos abocados, pero esto no debe dejarnos olvidar que debemos tener en cuenta siempre nuestras costumbres y culturas nacionales.

Pero el SAS-58 no es la única declaración de normas de auditoría que versa sobre los informes del auditor pues existen también las siguientes declaraciones:

- ❑ **SAS-8 Otra Información en Documentos que Contienen a los Estados Financieros Auditados:** Determina las normas aplicables a la información incluida en los documentos que contienen a los estados financieros auditados. Se requiere que el auditor lea dicha información para que establezca la concordancia con los estados financieros o detecte inexactitudes de importancia relativa.
- ❑ **SAS-26 Relación con Estados Financieros:** Define el sentido de la palabra "*asociación*" en relación con la frase "*asociado con los estados financieros*"
- ❑ **SAS-29 Informe sobre la Información que Acompaña a los Estados Financieros Básicos en Documentos Preparados por el Auditor:** Describe las responsabilidades que asume el auditor por documentos entregados por él que incluyen estados financieros auditados.
- ❑ **SAS-32 Revelación Adecuada en los Estados Financieros:** Proporciona pautas específicas para el cumplimiento de la tercera norma de informar (revelación adecuada). El auditor debe ampliar su informe para que incluya revelaciones informativas omitidas en los estados financieros, cuando se considera que tales revelaciones son esenciales para lograr una presentación razonable de los estados financieros.
- ❑ **SAS-59 Consideración hecha por el Auditor de la Capacidad de la Empresa para continuar como Negocio En Marcha:** Establece al enfoque de auditoría a seguir para evaluar la capacidad de una entidad de continuar bajo el principio de Empresa en Marcha o continuidad. Cuando del examen realizado el auditor llega a la conclusión que existen dudas serias en cuanto a la continuidad del ente económico, debe agregar al informe un párrafo al respecto a continuación del párrafo de la opinión. La inclusión de el párrafo anterior no significa un informe con salvedades.
- ❑ **SAS-64 Declaración General sobre Normas de Auditoría:** Determina la terminología a emplearse en ciertos eventos específicos a informar.
- ❑ **SAS-77 Enmiendas a la Declaración de Normas de Auditoría No. 22, "Planeación y Supervisión", No 59, " Consideración hecha por el Auditor de la Capacidad de la Empresa para continuar como Negocio En Marcha", y No. 62, "Informes Especiales":**

Prohíbe el uso de lenguaje "*condicional*" cuando se hace referencia al tema de Empresa en Marcha.

- SAS-79 Enmiendas a la Declaración de Normas de Auditoría No. 58, "Informes sobre Estados Financieros Auditados": Modifica el SAS-58 prohibiendo la emisión de un informe que haga referencias a incertidumbres.

Para una visión amplia de lo que constituye el dictamen de Auditoría, no solo en Colombia sino a nivel mundial se presenta lo estipulado a nivel internacional.

La Norma Internacional de Auditoría No. 1 "Principios Básicos que rigen una Auditoría", establece (párrafos 21 al 23):

*21. El auditor debe revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría que se obtuvo, como base para expresar su opinión respecto a la información financiera. Esta revisión y evaluación incluye el formarse una conclusión global en cuanto a que:*

- a. La información financiera se ha preparado utilizando políticas de contabilidad aceptables, las que se han aplicado consistentemente;*
- b. La información financiera cumple con las reglamentaciones aplicables y con los requisitos legales;*
- c. El panorama que presenta la información financiera como un todo es congruente con el cimiento que tiene el auditor con respecto a la entidad, y*
- d. Existe revelación suficiente de todos los asuntos importantes relativos a la adecuada presentación de la información financiera.*

*22. El dictamen del auditor debe contener una clara expresión por escrito de la opinión sobre la información financiera. Una opinión sin salvedades indica que el auditor se ha satisfecho en todos los aspectos importantes de los puntos que se incluyen en el párrafo 21.*

*23. Cuando se proporciona una opinión con salvedades, una opinión adversa o se niega la opinión, el dictamen del auditor debe establecer de manera clara e informativa, todas las razones para ello. [IFAC, 1998]*

El propósito de esta Guía es proporcionar orientación a los auditores sobre la forma y contenido del dictamen del auditor emitido en relación a la auditoría independiente de los estados financieros de una entidad. Las más de las guías proporcionadas pueden adaptarse a dictámenes de auditoría de información financiera distinta a los estados financieros.

## RESUMEN

Los estados financieros producidos por el sistema de información financiera, son de responsabilidad plena de la institución que formula los mismos.

Para que los usuarios de esta información tengan confianza en ella requieren de la opinión profesional de un Contador Público.

Esta opinión se encuentra en el dictamen del auditor Independiente o en el del Revisor Fiscal, y es el medio por el cual se le imprime el sello de razonabilidad a los estados financieros.

El dictamen del auditor contiene una serie de afirmaciones genéricas que la profesión ha estandarizado, con el fin de darle una uniformidad y brindarle seguridad a los usuarios del mismo. Este ha cambiado muy poco desde la década de los 30', hasta 1988 año en el cual se introdujeron cambios sustanciales en el SAS-58.

En el evento que el auditor no pueda manifestar alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen debe efectuar una excepción particular a las mismas lo cual se denomina Salvedades, y genera una opinión calificada.

## ACTIVIDADES Y LECTURAS COMPLEMENTARIAS

1. - Obtenga un informe anual presentado a la Asamblea General de cualquier sociedad anónima. Analice el dictamen del Revisor Fiscal de acuerdo a los parámetros discutidos en el capítulo. Los cumple en su totalidad?
2. - Del mismo dictamen obtenga conclusiones sobre si el Revisor Fiscal utiliza el modelo propuesto por el SAS-58, o si se ciñe estrictamente a lo dispuesto en el Código de Comercio.
3. - Intente formular un modelo de dictamen que incorpore explícitamente las normas de Auditoría diferente al estudiado para la Revisoría Fiscal para proponerlo como un modelo colombiano de dictamen del Auditor Independiente.

**AUTOEVALUACION**

1. - La función del dictamen del auditor en relación a los estados financieros es:
  - a.- Otorgarle a la empresa responsabilidad por ellos
  - b.- Imprimirle un sello de confiabilidad
  - c.- Manifiestar su conformidad con la exactitud de los mismos
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
2. - El dictamen estándar de auditoría:
  - a.- Solamente se ha modificado dos veces en sesenta años
  - b.- Es modificado periódicamente cuando la profesión lo exige
  - c.- Ya no esta vigente en Colombia
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
3. - El dictamen de auditoría vigente en Colombia:
  - a.- Esta basado en el dictamen del SAS-58
  - b.- Tiene como mínimo dos párrafos
  - c.- Es el mismo del Revisor Fiscal
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
  
4. - Un auditor terminó de realizar el trabajo de campo de los estados financieros cortados a 31 de diciembre de 2.00A el día 15 de marzo de 2.00B. En su oficina analizó los papeles de trabajo y emitió su opinión el día 25 de marzo, entregando su dictamen el día 29 del mismo mes. La fecha que debe llevar el dictamen es:
  - a.- 31 de diciembre de 2.00A
  - b.- 15 de marzo de 2.00B
  - c.- 25 de marzo de 2.00B
  - d.- 29 de marzo de 2.00B
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores



- 
5. En el nuevo dictamen de auditoría propuesto por el SAS-58 se debe hacer referencia a la consistencia:
- a.- En el segundo párrafo
  - b.- Cuando no se hayan aplicado uniformemente los principios de contabilidad
  - c.- En el párrafo preliminar
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
4. - El dictamen estándar del Revisor Fiscal difiere del dictamen estándar del Contador Público Independiente en:
- a.- Que el dictamen estándar tiene como título dictamen del auditor
  - b.- El dictamen del auditor debe hacer referencia a los actos de la administración
  - c.- El dictamen del Revisor Fiscal opina sobre la exactitud de los estados financieros
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
7. - La opinión con salvedades que utiliza la frase "sujeto a " se origina:
- a.- Cuando existen incertidumbres contables de importancia relativa no resueltas.
  - b.- Cuando existen desacuerdos importantes con la administración
  - c.- Cuando se deba emitir una opinión negativa
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
8. - El auditor debe emitir una abstención de opinión cuando:
- a.- No se han aplicado los principios de contabilidad
  - b.- No existe ningún Control Interno
  - c.- No se ha obtenido evidencia suficiente y competente
  - e.- Todas las anteriores
  - f.- Ninguna de las anteriores
9. Si un auditor es nombrado después de la toma física de los inventarios
- a.- No debe aceptar el trabajo
  - b.- Tiene una limitación al alcance
  - c.- Debe emitir una abstención de opinión
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
10. - La imposibilidad de hacer alusión a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen estándar por parte del auditor:
- a.- Genera una opinión calificada
  - b.- Origina un dictamen sin opinión
  - c.- Da lugar a emitir una abstención de opinión
  - d.- Todas las anteriores
  - e.- Ninguna de las anteriores
-

## SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la autoevaluación.

1. b.- Imprimirle un sello de confiabilidad: El auditor da fe pública y autentifica los estados financieros lo que obliga a los terceros a confiar en ellos.
2. a.- Solamente se ha modificado dos veces en sesenta años: La última modificación de importancia fue la realizada por los SAS-58 y SAS-79
3. a.- Esta basado en el dictamen del SAS-58: El SAS-58 influyó las Declaraciones Profesionales del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
4. b.- 15 de marzo de 2.00B: La responsabilidad del auditor va hasta el día en que termina su trabajo y abandona las oficinas del cliente.
5. - b.- Cuando no se hayan aplicado uniformemente los principios de contabilidad: El SAS-58 eliminó la obligación de hacer referencia al principio de consistencia en el párrafo de la opinión y lo circunscribió a su inclusión en un párrafo aparte cuando los PCGA no se hayan aplicado. La ley 43 obliga a hacerlo en Colombia.
6. f.- Ninguna de las anteriores: El dictamen del Revisor Fiscal es básicamente el mismo dictamen del Contador Público Independiente establecido por el SAS-58, adicionado con informes que le exige el Código de Comercio.
7. a.- Cuando existen incertidumbres contables de importancia no resueltas: La frase "sujeto a" se utiliza para las incertidumbres contables que no han sido satisfactoriamente resueltas a la fecha del informe del Auditor Independiente o Revisor Fiscal y que no tengan un grado de significancia que obligue a una abstención de opinión.
8. c.- No se ha obtenido evidencia suficiente y competente: La abstención de opinión se origina cuando el auditor no ha podido obtener la evidencia suficiente y competente que le permita afirmar o negar que los estados financieros examinados representan razonablemente la situación financiera de la empresa.
9. b.- Tiene una limitación al alcance: El auditor debe presenciar la planeación de la toma física de los inventarios para efectuar las sugerencias que tenga a bien, además debe presenciar la misma toma física para realizar pruebas selectivas si considera necesario.
- 10.a.- Genera una opinión calificada: Las salvedades son las excepciones particulares que el auditor realiza sobre una o más de las afirmaciones genéricas del dictamen estándar, normal o no calificado

Vuelva a estudiar los aspectos correspondientes a las respuestas mal respondidas en las páginas donde se encuentra el tema, antes de iniciar el estudio de la siguiente unidad.

## ANEXO 1: MODELO DE DICTAMEN NO CALIFICADO O LIMPIO

**AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas vigentes en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOSRUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

**ANEXO 2. EJEMPLO DE SALVEDAD POR FALTA DE CONFIRMACIÓN DE LAS CUENTAS POR COBRAR QUE SOLO TIENE EFECTO EN EL PÁRRAFO DEL ALCANCE****AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión, *excepto que por instrucciones de la Gerencia no solicitamos confirmación de los Deudores Clientes mediante correspondencia directa con los deudores de la Compañía. Para el examen de estos saldos recurrimos a otros procedimientos de auditoría supletorios de la confirmación directa que produjeron resultados satisfactorios.*

En nuestra opinión, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOSRUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

**ANEXO 3. EJEMPLO DE SALVEDAD POR FALTA DE CONFIRMACIÓN DE CLIENTES QUE TIENE EFECTO EN EL PÁRRAFO DEL ALCANCE Y PÁRRAFO DE LA OPINIÓN****AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión, *excepto que por instrucciones de la Gerencia no solicitamos confirmación de los Deudores Clientes mediante correspondencia directa con los deudores de la Compañía. Para el examen de estos saldos recurrimos a otros procedimientos de auditoría supletorios de la confirmación directa que no produjeron resultados satisfactorios.*

En nuestra opinión, *excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiere solicitado confirmación de los adeudos que hacemos mención en el párrafo precedente*, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS  
RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

**ANEXO 4. EJEMPLO DE SALVEDAD CUANDO POR INSTRUCCIONES DE LA GERENCIA NO SE HA PRESENCIADO LA TOMA FÍSICA DE LOS INVENTARIOS****AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.  
INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión, *excepto que, por instrucciones de la Gerencia no observamos la operación de practicar los inventarios físicos al 31 de diciembre de 2.00B. Sin embargo, hicimos pruebas de la valoración y exactitud aritmética de los mismos.*

En nuestra opinión, *excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran requerirse para corregir cualquier inexactitud en las cantidades de los inventarios arriba mencionados*, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS  
RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

**ANEXO 5. SALVEDAD PROVOCADA POR LA FALTA DE EXAMEN FÍSICO DE ACTIVOS EN PODER DE ALGUNA SUCURSAL DE LA COMPAÑÍA****AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión, *excepto que, por instrucciones de la Gerencia, no examinamos físicamente los activos fijos por \$ \_\_\_\_\_ de su sucursal ubicada en la ciudad de \_\_\_\_\_*.

En nuestra opinión, *excepto por el efecto de los ajustes que pudieran requerirse para corregir cualquier inexactitud en los activos fijos arriba mencionados y en sus correspondientes depreciaciones*, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOSRUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

## ANEXO 6. EJEMPLO DE SALVEDAD AL INVENTARIO INICIAL

**AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión, excepto por lo que se explica en el párrafo siguiente:

*No presenciamos el inventario físico practicado al 31 de diciembre de 2.00A, por ser dicha fecha anterior a nuestra designación como auditores de la Compañía y los registros de esta no permiten efectuar pruebas retroactivas adecuadas en las cantidades del inventario.*

En nuestra opinión, los balance generales, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, *con excepción de aquellos ajustes que pudieran requerirse para corregir cualesquier inexactitudes en las cantidades del inventario al 31 de diciembre de 2.00A arriba indicado*, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente los resultados de sus operaciones por los años terminados el 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS  
RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T



**ANEXO 7. EJEMPLO DE DICTAMEN EN EL QUE POR NO HABERSE PRESENCIADO EL INVENTARIO INICIAL, EL AUDITOR TIENE NECESIDAD DE ABSTENERSE DE OPINAR SOBRE LOS ESTADOS DE PERDIDAS Y GANANCIAS Y DE UTILIDADES ACUMULADAS****AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión, *excepto por lo que se explica en el párrafo siguiente:*

*No presenciamos los inventarios físico practicados al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, por ser dichas fechas anteriores a nuestra designación como auditores de la Compañía y los registros de esta no permiten efectuar pruebas retroactivas adecuadas en las cantidades del inventario.*

En nuestra opinión, el Estado de Situación Financiera, presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período. *Toda vez que no pudimos efectuar pruebas retroactivas adecuadas de las cantidades del inventario a 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, no expresamos una opinión en conjunto sobre los Estados de Resultados y utilidades acumuladas por los años terminados en dichas fechas.*

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS  
RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

**ANEXO 8. EJEMPLO DE DICTAMEN EN EL QUE POR NO HABERSE PRESENCIADO EL INVENTARIO INICIAL, EL AUDITOR TIENE NECESIDAD DE ABSTENERSE DE OPINAR SOBRE LOS ESTADOS DE PERDIDAS Y GANANCIAS Y DE UTILIDADES ACUMULADAS****AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.  
INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE  
Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión, *excepto por lo que se explica en el párrafo siguiente:*

*Debido a que fuimos contratados como auditores después del 31 de diciembre de 2.00B, no pudimos observar la toma física de los inventarios a diciembre 31 de 2.00A y 2.00B y no hemos podido satisfacernos por medio de otros procedimientos respecto a las existencias. Los montos de los inventarios al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B intervienen de manera importante en la determinación de los resultados de las operaciones de los ejercicios anuales que terminaron el 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B. Por lo tanto, no expresamos una opinión sobre los Estados de Resultados y de utilidades acumuladas que se acompañan por los ejercicios anuales que terminaron el 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B.*

En nuestra opinión, el Estado de Situación Financiera presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

**AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS**

**RUTH ZOE FONSECA C**  
Tarjeta Profesional 400001-T

**ANEXO 9. EJEMPLO DE SALVEDAD POR FALTA DE CONFIRMACIÓN DE CIERTAS CUENTAS POR COBRAR POR CAUSAS AJENAS A AL GERENCIA Y AL AUDITOR**

AUDITORES ANDINOS LTDA.

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión, *excepto que, no pudimos obtener confirmación de las cuentas por cobrar de 2.00A a cargo de dependencias oficiales por un total de \$XXX,XXX.*

En nuestra opinión, *excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiera obtenido confirmación de las cuentas por cobrar que se mencionan en el párrafo precedente*, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS

RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

## ANEXO 10. EJEMPLO EN QUE EL COSTO DE LOS INVENTARIOS ES SUPERIOR AL VALOR DEL MERCADO

**AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.  
INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

*El inventario de productos terminados que aparecen en el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2.00B, por \$XXX,XXX, se encuentra valorado a su costo de producción el cual es superior a su valor de mercado, lo que origina que la utilidad neta del año terminado el la fecha de balance, se encuentre excedida en aproximadamente \$XXX,XXX, después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta.*

En nuestra opinión, *excepto por el efecto de la falta de reducción del inventario de productos terminados a su valor de mercado que hacemos mención anteriormente*, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS

RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

**ANEXO 11. SALVEDAD PROVOCADA POR REHUSARSE LA COMPAÑÍA A REGISTRAR UNA PERDIDA SUFRIDA EN EL PERIODO DE TRANSACCIONES SUBSECUENTES****AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

*Con fecha 3 de febrero de 2.00B, la Compañía vendió la totalidad de su maquinaria a fin de reemplazarla por una más moderna a un precio inferior al de su valor en libros de esa fecha, de aproximadamente \$XXX,XXX, sin que en los estados financieros adjuntos al 31 de diciembre de 2.00B, se hubiera hecho provisión para reconocer esta pérdida.*

En nuestra opinión, *excepto por el efecto de omitirse la provisión para reconocer en libros la pérdida a que hacemos referencia el párrafo precedente*, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS  
RUTH ZOE FONSECA C  
Tarjeta Profesional 400001-T

**ANEXO 12. LOS ESTADOS FINANCIEROS NO EXPONEN QUE UNA GRAN PARTE DE LAS VENTAS SE REALIZAN A UN SOLO CLIENTE****AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

*En vista de la naturaleza de la producción, una parte sustancial de las ventas se efectúa a una sola compañía. Durante el año terminado el 31 de diciembre de 2.00B, el 80% de las ventas se efectuaron a dicho cliente, situación que no se menciona en los estados financieros adjuntos.*

En nuestra opinión, *excepto por omitir en los estados financieros la información que se ofrece en el párrafo precedente*, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

**AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS****RUTH ZOE FONSECA C**  
Tarjeta Profesional 400001-T

**ANEXO 13. LOS ESTADOS FINANCIEROS NO INCLUYEN UNA MANIFESTACIÓN  
ADECUADA EN RELACIÓN CON LA BASE DE VALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS**

**AUDITORES ANDINOS LTDA.**

Avenida El Dorado Bogotá D.C.

**INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Bogotá D.C. D.C., marzo 31 de 2.00C

A los señores Socios de  
OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

*Para la valuación de los inventarios, la compañía ha adoptado el Costeo Directo por considerar que es de mucha utilidad para la toma de decisiones de la Gerencia. Los estados financieros adjuntos, no muestran ninguna información respecto al método adoptado.*

En nuestra opinión, *excepto por omitirse en los estados financieros la información a que nos referimos en el párrafo precedente*, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, aplicados uniformemente en el período.

**AUDITORES ANDINOS LTDA.  
CONTADORES PÚBLICOS****RUTH ZOE FONSECA C**  
Tarjeta Profesional 400001-T



**BIBLIOGRAFIA**

- [SAS, 1-79] A.I.C.P.A. **Statements on Auditing Standards S.A.S 1-79**
- [AAA, 1972] **AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION**, Auditing Concepts Committee. Reports of the Committee on Basis Concepts. Accounting Review, Volume 47. 1972
- [AGUIRRE, 1996] **AGUIRRE ORMAECHEA**, Juan M y otros. Enciclopedia de Auditoría tres tomos, Cultural de Ediciones. Madrid: 1996
- [ARENS, 1996] **ARENS**, Alvin A. Auditoría Un Enfoque Integral, Prentice Hall. México, 1996
- [BACON, 1996] **BACON**, Charles A. Manual de Auditoría Interna, U.T.H.E.A. México, 1996
- [BAILEY, 1998] **BAILEY**, Larry P. Miller, Guías de Auditoría. Una reexpresión comprehensiva de las Normas de Auditoría (SAS), de Testimonio (SSAE), de Servicios de Contabilidad y Revisión (SQCS) y de Control de Calidad (SQCS). 1988-99 Primera versión española. Harcourt Brace de España S.A. 1998.
- [BETANCOURT, 1985] **BETANCOURT**, Alberto León. Organizaciones y Administración. Un Enfoque de Sistemas. Norma: 1985
- [BLANCO, 1992] **BLANCO LUNA**, Yanel. Papeles de Trabajo. ROESGA, 1992
- [BLANCO, 1988] **BLANCO LUNA**, Yanel. Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal. Bogotá D.C.: Roesga 1988
- [BLANCO, 1996] **BLANCO LUNA**, Yanel. Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal. ROESGA, 1996
- [BLANCO, 1998] **BLANCO LUNA**, Yanel. Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral. ROESGA, 1998
- [CEPEDA, 1998] **CEPEDA**, Gustavo. **Auditoría y Control Interno. Mc Graw Hill**. Santafé de Bogotá D.C. D.C.: 1998
- [C. DE CO., 1992] **CÓDIGO DE COMERCIO. Ley 410 de 1971, Artículo 207. Bogotá D.C.:** Legis Editores. Santafé de Bogotá D.C. D.C. 1998
- [MANTILLA, 1996] **CÓDIGO ETICA IFAC/Revisado Julio 1996/Traducción:** S.A. Mantilla
- [COSO, 1998] **COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION. COSO**. Internal Control- Integrated Framework. Traducción de Samuel Alberto Mantilla Blanco. Especialización en Auditoría Externa y Revisoría Fiscal. UNAB UNICAUCA 1998.
- [CTCP, 1999] **CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA**. Declaraciones Profesionales 1-9 (Pronunciamientos del 1 al 9 ) Investigar Editores. Medellín: 1999
- [CUÉLLAR, 1992] **CUÉLLAR MEJÍA**, Guillermo Adolfo. Fundamentos de Auditoría Financiera, Universidad del Tolima, Ibagué 1992.

- [DEFLIESE, 1982] DEFLIESE, Paul, Auditoría Montgomery. México: Limusa 1982
- [ECHENIQUE, 1982] ECHENIQUE, José Antonio. Auditoría en Informática. Bogotá D.C.: McGraw Hill 1990
- [FINNEY, 1973] FINNEY, H.A. y MILLER, Herbert E. Curso Contabilidad Intermedia. México: U.T.H.E.A 1973.
- [GACETA, 1999] GACETA DEL CONGRESO No. 213, miércoles 28 de julio de 1999
- [GARCÍA, 1999] GARCÍA GONZALEZ, Jaime. Manual de Auditoría Interna. Gerencia de Control de Gestión .Emcali. Santiago de Cali: 1995
- [GARCÍA, 1999] GARCÍA GONZALEZ, Jaime. El Sistema de Control Interno. Una forma práctica de conceptualizarlo, aplicarlo y evaluarlo. Autoedición. Santiago de Cali: 1999
- [GRADY, 1983] GRADY, Paul. Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. México. I.M.C.P. 1983
- [HERNANDEZ, 1995] HERNANDEZ HERNANDEZ, Enrique, Auditoría en informática, un enfoque metodológico. CECSA, México. 1995
- [HOLMES, 1984] HOLMES, Arthur W. Principios Básicos de Auditoría. México: C.E.C.S.A. 1984.
- [IFAC, 1998] IFAC, Normas Internacionales de Auditoría, emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México 1998
- [IFAC, 1998] INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, I.F.A.C. Guías Internacionales de Auditoría.
- [INCP, 1998] INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS. Normas de Auditoría
- [IMCP, 1998] INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, Normas y Procedimientos. México: 1982
- [JOHANSEN, 1986] JOHANSEN BERTOGLIO, Oscar. Introducción a la Teoría General de Sistemas. Limusa: México. 1986
- [KELL, 1986] KELL, Walter G. Auditoría Moderna. C.E.C.S.A., México, 1995
- [LEY 43, 1990] LEY 43 DE 1990
- [LEONARD, 1980] LEONARD P., William. Auditoría Administrativa. México. Diana. 1980.
- [MANTILLA, 1980] MANTILLA B., Samuel Alberto. Introducción a la Revisoría Fiscal, un Enfoque de Sistemas. Cárdenas & Cárdenas: Bucaramanga. 1989
- [MENDIVIL, 1980] MENDIVIL ESCALANTE, Víctor. Elementos de Auditoría. E.C.A.S.A. México. 1987
- [NIA, 1998] NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Emitidas por el Comité de Prácticas de Auditoría. IFAC IMCP México 1998.
- [NIA, 1994] NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD 1994. IASC IMCP México 1994

[PÉREZ, 1999] PÉREZ TORAÑO, Luis Felipe. Auditoría de Estados Financieros. Mc Graw Hill. México; 1999

[PIATTINI, 1998] PIATTINI, Mario y otros. Auditoría Informática. Un enfoque práctico. Alfaomega S.A.. Santafé de Bogotá D.C. D.C.: 1998

[PORTER, 1983] PORTER, Thomas y BURTON, William. Auditoría un enfoque conceptual. México: Limusa. 1983

[RODRÍGUEZ, 1985] RODRÍGUEZ VALENCIA, Joaquín. Sinopsis de Auditoría Administrativa. México: Trillas. 1985.

[ROMERO, 1997] ROMERO LÓPEZ, Javier. Principios de Contabilidad. Mc Graw Hill. México. 1997

[VAN GIGCH, 1989] VAN GIGCH, John P. Teoría General de Sistemas. Trillas. México: 1989.

#### FUENTES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA EN INTERNET:

Accountingnet	<a href="http://www.accountingnet.com/">http://www.accountingnet.com/</a>
El portal de los Contadores Públicos	<a href="http://www.actualicese.com">http://www.actualicese.com</a>
AICPA	<a href="http://www.aicpa.org/">http://www.aicpa.org/</a>
American Accounting Association	<a href="http://www.rutgers.edu/accounting/raw/aaa/">http://www.rutgers.edu/accounting/raw/aaa/</a>
Federal Tax Code Search	<a href="http://www.tns.lcs.mit.edu:80/">http://www.tns.lcs.mit.edu:80/</a>
Fedworld	<a href="http://www.fedworld.gov/uscode/">http://www.fedworld.gov/uscode/</a>
GASB	<a href="http://www.financenet.gov/">http://www.financenet.gov/</a>
General Accounting Office	<a href="http://www.gao.gov/">http://www.gao.gov/</a>
Harcourt Brace Professional Publishing	<a href="http://www.hbpp.com">http://www.hbpp.com</a>
House of Representatives	<a href="http://www.house.gov/">http://www.house.gov/</a>
IASC	<a href="http://www.iasc.org.uk/">http://www.iasc.org.uk/</a>
IFAC	<a href="http://www.ifac.org/">http://www.ifac.org/</a>
IRS Digital Daily	<a href="http://www.irs.ustreas.gov/prod/">http://www.irs.ustreas.gov/prod/</a>
Library of Congress	<a href="http://www.lcweb.gov/prod/">http://www.lcweb.gov/prod/</a>
Office of Management and Budget	<a href="http://www.qns.com/~ombokc/intro.html/">http://www.qns.com/~ombokc/intro.html/</a>
Red Contable	<a href="http://www.redcontable.com/">http://www.redcontable.com/</a>
Security and Exchange Commission	<a href="http://www.sec.gov/">http://www.sec.gov/</a>
Thomas Legislative Research	<a href="http://www.thomas.loc.gov/">http://www.thomas.loc.gov/</a>
Quipukamayoc (U de San Marcos)	<a href="http://www.unmsm.edu.pe/quipukamayoc/">http://www.unmsm.edu.pe/quipukamayoc/</a>
Apuntes Contables para Universitarios	<a href="http://www.lafacu.com/apuntes/contabilidad/default.htm">http://www.lafacu.com/apuntes/contabilidad/default.htm</a>
Archivo de Artículos Contables y Financieros	<a href="http://www.gestiopolis.com/canales/archivos/Finanzas.htm">http://www.gestiopolis.com/canales/archivos/Finanzas.htm</a>
Artículos de Estudiantes de Auditoría y Contabilidad	<a href="http://comunidades.calle22.com/comunidades/219/comunidad219a.asp">http://comunidades.calle22.com/comunidades/219/comunidad219a.asp</a>
LA FACU	<a href="http://www.lafacu.com/apuntes/contabilidad/audi_finan/default.htm">http://www.lafacu.com/apuntes/contabilidad/audi_finan/default.htm</a>
AUDITNET	<a href="http://www.auditnet.org">http://www.auditnet.org</a>
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	<a href="http://www.geocities.com/gehg48/APUNTAUDEDDEFIN.html">http://www.geocities.com/gehg48/APUNTAUDEDDEFIN.html</a>
PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA FINANCIERA.	<a href="http://comunidades.calle22.com/comunidades/219/com219con2.asp">http://comunidades.calle22.com/comunidades/219/com219con2.asp</a>