

CONSEJO TECNICO
DE LA CONTADURÍA
PUBLICA

PRONUNCIAMIENTO 4

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE

ACEPTADAS

PRONUNCIAMIENTO SOBRE LAS

NORMAS DE AUDITORIA

GENERALMENTE ACEPTADAS

300. INTRODUCCION

01. Las normas de auditoría contienen las reglas básicas que el contador público debe seguir de manera estricta en la realización de una auditoría, revisoría fiscal o en el examen de estados financieros, o sea cuando el contador público realiza una actividad pública.

02. El contador público, no debe esperar en las normas de auditoría la totalidad de las reglas que recojan todas las situaciones posibles en las que pueda encontrarse al realizar una auditoría o una revisoría fiscal. El nivel profesional, la experiencia en la práctica

profesional y el juicio equilibrado son fundamentales en el contador público para determinar los procedimientos necesarios a aplicar de acuerdo con las circunstancias que se encuentren en el trabajo.

03. Las normas de auditoría fueron definidas y clasificadas en el artículo 7o. de la ley 43 de 1990 así:

04. Artículo 7o. De las normas de auditoría generalmente aceptadas. 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. Las normas de auditoría son las siguientes:

1. Normas Personales

a) El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la contaduría pública en Colombia.

b) El contador público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.

c) En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

2. Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo.

a) El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.

b) 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 la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

c) Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación, y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión.

3. Normas Relativas a la Rendición de Informes.

a) 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 practico un examen de ellos, el contador público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos Estados Financieros.

b) El informe debe contener indicación sobre si los Estados Financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

c) 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.

d) Cuando el contador público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívocas, a cual de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los Estados Financieros tomados en conjunto.

e) 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.

310. NORMAS PERSONALES

05. Estas normas se refieren a las cualidades del contador público, a la calidad de su trabajo en el ejercicio de su profesión y a aspectos de ética profesional, por lo que han sido complementadas con el pronunciamiento del Consejo Técnico sobre normas de ética profesional.

FORMACION TECNICA Y CAPACIDAD PROFESIONAL.

06. La primera norma personal es: “El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia.”

07. Cualquiera que sea la capacidad de un contador público en otros campos, debe poseer, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría y debe estar habilitado para ejercer la Contaduría Pública. La consecución de esa formación profesional comienza con la educación del contador público en la Universidad y se extiende a su experiencia posterior.

08. Los profesionales de la contaduría pública deben abstenerse de prestar servicios para cuya realización no son competentes, a menos que obtengan el adecuado asesoramiento y la asistencia apropiada, de modo que puedan llevarlos a cabo satisfactoriamente.

09. El contador público para mantener su capacidad profesional debe llevar a cabo una actualización permanente de sus conocimientos, tanto en el aspecto técnico y científico, como en sus conocimientos generales.

10. El perfeccionamiento técnico y la capacidad profesional incluyen la continua actualización en las innovaciones que tengan lugar tanto en los negocios como en su profesión. En consecuencia, debe estar actualizado, estudiar, comprender y aplicar las nuevas disposiciones sobre principios contables y procedimientos de auditoría elaborados por los organismos con autoridad dentro de la profesión.

11. Las agremiaciones profesionales tienen la responsabilidad de que sus miembros realicen una actualización permanente de sus conocimientos en el desarrollo de su profesión.

12. La experiencia profesional se obtiene con efectividad, con un trabajo continuado y una adecuada supervisión.

13. Si un profesional no tiene competencia para ejecutar una parte concreta del servicio que se le ha encomendado, debe buscar asesoramiento técnico de expertos en el área que sea pertinente, tales como: abogados, actuarios, ingenieros, geólogos, peritos tasadores, o cualquier profesional que se requiera.

14. El contador público debe adoptar un programa para asegurar el control de calidad en el cumplimiento de sus servicios profesionales congruente con los pronunciamientos nacionales e internacionales.

INDEPENDENCIA, INTEGRIDAD Y OBJETIVIDAD.

15. La segunda norma personal dice: “El contador público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios”.

16. La independencia supone una actitud mental que permite al contador público actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

17. La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y en la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que realice han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.

18. La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del contador público.

Para ello, debe gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

19. Para ser y parecer independiente, el contador público no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los asuntos que le son sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.

DILIGENCIA PROFESIONAL

20. La tercera norma personal establece que: “En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional”.

21. La debida diligencia profesional impone a cada persona que interviene en el trabajo, la responsabilidad del cumplimiento de las normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, así mismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría o de revisoría fiscal.

22. El contador público debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional.

23. El contador público debe demostrar su diligencia profesional en los papeles de trabajo, lo cual requiere que su contenido sea suficiente para suministrar el soporte de la opinión o de su informe.

24. El contador público realizará las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo. Los controles de calidad son entre otros, la estructura de la organización y los procedimientos establecidos por el contador público con el fin de asegurarse de forma razonable de que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplan las normas de auditoría establecidas.

25. Las medidas de control de calidad deben abarcar todos los aspectos de la organización de la sociedad de contadores públicos, ya que la calidad de sus trabajos depende directamente del conjunto de medios personales y materiales de que dispone, así como de sus procedimientos de trabajo. En consecuencia, los procedimientos de control de calidad establecidos por cada contador público han de formalizarse en manuales escritos y deberán ser adecuadamente comunicados a todo el personal que interviene en su práctica profesional, con el fin de asegurarse razonablemente de su comprensión y cumplimiento.

26. Las sociedades de contadores públicos deben realizar el control de calidad de sus trabajos, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con las nuevas circunstancias, tales como nuevas normas profesionales y estructuras de personal.

27. El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:

a) Independencia, Integridad y Objetividad.

Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.

b) Formación y Capacidad Profesional.

Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación de personal a los trabajos, su contratación y su promoción y desarrollo profesional, a través de educación continuada, son adecuados.

c) Aceptación y Continuidad de Clientes.

Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del contador público, la capacidad para proporcionar un servicio adecuado y la integridad de la dirección y accionistas o socios del cliente.

d) Consultas.

Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el contador público solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.

e) Supervisión y Control de Trabajos.

Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las normas de auditoría de general aceptación.

f) Inspección.

Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

320. NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO.

28. Las normas de auditoría Relativas a la Ejecución del Trabajo tienen como objetivo la determinación de los procedimientos de auditoría que han de ser observados por los contadores públicos en la realización de la auditoría o de la Revisoría Fiscal. El propósito de estas normas no es desarrollar programas de auditoría, ya que estos deben ser preparados por el contador público en cada caso teniendo en cuenta las variadas situaciones que se le presentan en el desarrollo de su trabajo, tanto por las diferencias existentes entre los diversos entes y/o como el mayor o menor grado de control interno existente en ellos.

PLANIFICACION

29. La primera norma Relativa a la Ejecución del Trabajo es: “El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere”.

30. La planificación de la auditoría comprende el desarrollo de una estrategia global con base en el objetivo, alcance del trabajo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad que se proponga examinar. El alcance con que se lleve a cabo la planificación varía según el tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia que el contador público tenga de la misma, del conocimiento del tipo de actividad en que el ente se desenvuelve, de la calidad de la organización y del control interno de la entidad.

31. Al planear su trabajo, el contador público debe considerar, entre otros asuntos los siguientes:

a) Una adecuada comprensión de la actividad del ente, del sector en que este opera y la naturaleza de sus transacciones.

b) Los procedimientos y normas contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como el sistema contable utilizado para realizar las transacciones, los sistemas operativos de información y de gestión.

c) El grado de eficacia, efectividad, eficiencia y confianza inicialmente esperado de los sistemas de control interno.

32. El contador público deberá documentar adecuadamente el plan de la auditoría.

33. Para planificar su trabajo, el contador público debe tener en cuenta, entre otros aspectos, la naturaleza, el alcance y momento de ejecución del trabajo a realizar y debe preparar un programa de auditoría por escrito.

34. El programa de auditoría se utiliza para transmitir instrucciones al equipo de trabajo en cuanto a la labor a realizar y facilitar un control y seguimiento más eficaz del trabajo realizado. Debe indicar con suficiente detalle los procedimientos de auditoría que el contador público considera necesarios para conseguir los objetivos del examen.

35. La forma del programa de auditoría y el grado de detalle que convenga variará según las circunstancias. Al desarrollar el programa, el contador público debe guiarse por los resultados obtenidos en los procedimientos y consideraciones de la fase de planificación. Conforme el examen o revisión avanza, es posible que se produzcan cambios respecto de las condiciones esperadas, que hagan necesario modificar los procedimientos de auditoría inicialmente previstos.

Consideraciones sobre la Actividad del Ente.

36. El contador público debe llegar a un nivel de conocimiento de la actividad del ente que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las normas de auditoría establecidas. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que pueda tener a su juicio un efecto importante en las cuentas. El conocimiento de la actividad del ente ayuda al contador público, entre otras cosas a:

a) Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.

b) Identificar el tipo de condiciones bajo las cuales la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.

c) Identificar la existencia de manuales de control interno.

d) Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valorización de inventarios, criterios de amortización, provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo y provisiones extraordinarias.

e) Evaluar la confiabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia.

f) Evaluar si las normas de Contabilidad utilizadas son apropiadas y si se aplican de manera uniforme.

37. El contador público debe familiarizarse con la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar. Ello comprende entre otros:

a) El tipo de negocio o actividad.

b) La clase de productos o servicios que suministra.

c) La estructura de su capital.

d) Sus relaciones con otras empresas del mismo grupo y otras vinculaciones.

e) Las zonas de influencia comercial.

f) Sus métodos de producción y distribución.

g) La estructura organizativa.

h) La legislación vigente que afecta a la entidad.

i) El manual de políticas y procedimientos.

Consideraciones sobre el Sector al que pertenece la Entidad.

38. El contador público debe también considerar aquellos aspectos que afectan al sector en el cual se desenvuelve la entidad, tales como:

a) Condiciones económicas.

b) Regulaciones y controles gubernamentales.

c) Cambios de Tecnología.

d) La práctica contable normalmente seguida por el sector.

e) Nivel de competitividad.

f) Tendencias financieras e indicadores de empresas afines.

39. Estos conocimientos se adquieren normalmente:

- A través de sus trabajos previos para la propia entidad o de su experiencia en el sector.
- Mediante información solicitada al personal de la entidad.
- De los papeles de trabajo de años anteriores.
- De publicaciones profesionales y textos editados dentro del sector.
- De informes anuales de otras entidades del sector.

Desarrollo de un Plan Global Relativo al Ambito y Realización de la Auditoría.

40. El contador público desarrollará un plan global que debe documentar y que debe comprender, entre otros aspectos, los siguientes:

- a) Los términos del acuerdo de la Revisoría Fiscal o de la auditoría y responsabilidades correspondientes.
- b) Principios y criterios contables, normas de auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
- c) La identificación de las transacciones o áreas importantes que requieran una atención especial.
- d) El establecimiento de niveles o cifras de acuerdo con la importancia relativa.
- e) La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
- f) El grado de confianza que espera atribuir al sistema contable y al control interno.
- g) La naturaleza y amplitud de las pruebas de auditoría a aplicar.
- h) El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa o revisoría fiscal.
- i) La participación de expertos.

Elaboración del Programa de Auditoría.

41. El contador público deberá preparar un programa escrito de auditoría en donde se establezcan los procedimientos que se utilizarán para llevar a cabo el plan global de auditoría. El programa debe incluir también los objetivos de auditoría para cada área y deberá ser lo suficientemente detallado para que sirva de instrucciones al equipo de trabajo que participe en la auditoría.

42. En la preparación del programa de auditoría, el contador público puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos en el momento de determinar la naturaleza, fecha de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría. El contador público deberá considerar también el momento de realizar los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, y la participación de otros expertos.

43. El plan global y el correspondiente programa se deben revisar a medida que progresa la auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio del control interno, la evaluación del mismo y los resultados de las pruebas que se vayan realizando.

SUPERVISION

44. La primera norma relativa a la ejecución del trabajo establece que el contador público debe ejercer una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere. Esto obedece a un principio lógico de que cuando una persona se responsabiliza de un trabajo y emplea asistentes, el responsable del mismo debe supervisar a sus auxiliares para garantizar que el trabajo se va a ejecutar con un grado de calidad adecuado.

45. La supervisión debe ejercerse en todos los trabajos en el que se empleen asistentes y en todas las fases del trabajo, teniendo como base la capacidad y experiencia de los mismos.

46. La supervisión es inversamente proporcional a la experiencia. Es decir, se debe ejercer una mayor supervisión a los asistentes con poca experiencia; y se ejerce una menor supervisión a los asistentes con un mayor grado de experiencia.

47. De otra parte, el grado de supervisión guarda relación directa con el grado de complejidad del trabajo que se asigna a los asistentes.

48. El contador público debe dejar constancia de la supervisión del trabajo, con lo cual comprueba que cumplió con esta norma de auditoría y en los papeles de trabajo se debe dejar evidencia de que se ejerció la supervisión requerida.

49. Los asistentes que intervienen en un trabajo, deben tener un claro conocimiento de sus responsabilidades y de los objetivos que se persiguen a través de los procedimientos de auditoría que se han de ejecutar. Así mismo, el contador público responsable o el revisor fiscal debe asegurarse de que sus asistentes conocen suficientemente la naturaleza de la

actividad del ente a la que se le presta el servicio y los posibles problemas de contabilidad y auditoría que se puedan presentar.

50. El contador público debe revisar el trabajo de los asistentes, con el objeto de determinar si se ha ejecutado adecuadamente y si se han incluido los comentarios y conclusiones apropiados.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL SISTEMA DEL CONTROL INTERNO.

51. La segunda norma Relativa a la Ejecución del Trabajo es: “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 la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría”.

Definiciones y Conceptos Básicos.

52. El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices marcadas por la administración.

53. El control interno en su sentido más amplio, incluye controles que pueden ser considerados como contables o administrativos:

a) Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguardia de los bienes y la fiabilidad de los registros financieros.

b) Los controles administrativos se relacionan con las normas y los procedimientos existentes en un ente vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la administración. Estos controles normalmente, sólo influyen indirectamente en los registros contables.

54. El contador público debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que estos tienen en la preparación de la información financiera. Sin embargo, si el contador público determina que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a su trabajo, debe considerar la posibilidad de su revisión y evaluación como sería en el caso de la vigilancia administrativa que debe hacer el Revisor Fiscal.

55. El establecimiento y mantenimiento de un sistema de control interno es una responsabilidad de la administración del ente, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según está prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias.

56. Los objetivos del sistema de control interno de tipo contable se deben relacionar con cada una de las etapas por las que discurre una transacción. Las etapas más importantes relativas a una transacción comprenden su autorización, ejecución, registro y finalmente la responsabilidad respecto a la custodia y salvaguardia de los activos que resulten de dicha transacción, con el fin de que las mismas hayan sido ejecutadas y que se encuentren clasificadas en las cuentas apropiadas.

57. La autorización de las transacciones es una función de la administración del ente, asociada directamente con su responsabilidad para alcanzar objetivos. Dicha función constituye el ámbito de actuación de los controles de tipo administrativo, pero es a su vez el punto de partida para establecer controles de tipo contable.

58. Los controles contables comprenden el plan de organización, los procedimientos y registros relacionados con la salvaguardia de los activos y la fiabilidad de los registros contables, debiendo proporcionar, por tanto, una razonable seguridad de que:

a) Las transacciones se ejecutan de acuerdo con la autorización específica de la administración.

b) Las transacciones se registran debidamente:

- Para facilitar la preparación de los estados financieros de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas.

- Para procurar la salvaguardia de los bienes y derechos.

- Para que exista información suficiente y oportuna, para una adecuada toma de decisiones.

c) El acceso a los bienes sólo se permitirá de acuerdo con autorización emanada de la administración del ente.

d) La existencia contable de los bienes se comprobará periódicamente con su existencia física, tomándose las medidas oportunas en caso de surgir diferencias.

Limitaciones

59. Todo sistema de control interno tiene limitaciones que deben ser reconocidas. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, falla humana, etc. Además, los procedimientos cuya eficacia se basen en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de existir una confabulación de los empleados implicados en el control interno. Igualmente, los procedimientos basados en el objetivo de asegurar que las transacciones se ejecuten según los términos autorizados por la

administración del ente, resultarían ineficaces si las decisiones de ésta se tomaran de una forma errónea o irregular.

60. Cualquier proyección de una evaluación actual del control interno contable, está sujeta al riesgo de resultar inadecuada en virtud de que las condiciones cambiantes y el grado de cumplimiento con los procedimientos establecidos pueden deteriorarse con el tiempo.

61. Entre los procedimientos de control interno contable establecidos por la administración del ente que debe evaluar el contador público, podemos citar, a modo de ejemplo, los siguientes:

a) Segregación de funciones: Evitar que una misma persona realice funciones incompatibles que le permitan a la vez cometer y ocultar errores voluntarios o involuntarios durante su trabajo. Para ello, los procedimientos de control deben ser diseñados para eliminar las posibilidades de tal encubrimiento.

b) Ejecución de las transacciones: Obtener una seguridad razonable de que las transacciones se llevan a cabo dentro de los términos en que fueron realizadas, requerir evidencia independiente de que las autorizaciones fueron emitidas por personas que actuaban dentro de su competencia y autoridad y que las transacciones se corresponden con los términos de su autorización.

c) Registro de las transacciones: Las transacciones requieren ser registradas por las cifras y en los períodos contables que se llevaron a cabo y que sean clasificadas en cuentas apropiadas obteniendo el criterio de la administración en la confección de estimaciones y otras decisiones relacionadas con la preparación de los estados financieros.

d) Acceso a los bienes: El acceso a los bienes ha de estar limitado al personal autorizado. El acceso a los bienes incluyen tanto el acceso físico como el indirecto, a través de la preparación y proceso de los documentos que autorizan el uso o disposición de dichos bienes. El número y calidad del personal a quien se autoriza el acceso estará en consonancia con la naturaleza de los bienes y el riesgo de pérdida debido a errores o irregularidades.

e) Comprobación física de existencias: Establecer si los bienes en sí coinciden con las existencias según los libros, lo cual está íntimamente relacionado con el procedimiento expuesto anteriormente sobre el registro de transacciones.

Si de esta comparación se desprenden que los bienes físicos no coinciden con su existencia contable, ello es evidencia de que hubo transacciones omitidas o incorrectamente contabilizadas.

La frecuencia de estas pruebas, dependerá de la naturaleza de los bienes, de su importancia y del costo de efectuar tales comprobaciones. Relación costo beneficio.

Las medidas que pueden ser apropiadas en relación con cualquier diferencia que pueda observarse entre la existencia física y lo contabilizado en libros, dependerá de la naturaleza de los bienes, el sistema del control interno usado y del importe de la diferencia y de su causa.

Alcance del Estudio del Sistema.

62. Los controles internos contables se encuentran dentro del alcance del estudio y evaluación del control interno según las normas de auditoría, mientras que los controles administrativos, en principio, no lo están en las auditorías externas pero sí en las revisorías fiscales.

63. El estudio de la evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) Conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos por la administración del ente.
- b) Seguridad razonable de que se encuentran en uso y que están operando tal como se planificaron.

Revisión del Sistema.

64. La revisión del sistema es principalmente un proceso de obtención de información respecto a la organización y a los procedimientos establecidos, con objeto de que sirva como base para las pruebas de cumplimiento y para la evaluación del sistema.

La información requerida para este objetivo se obtiene normalmente a través de entrevistas con el personal apropiado del ente y mediante el estudio de documentos tales como manuales de procedimientos e instrucciones al personal.

65. La información relativa al sistema es documentada en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas o cualquier otra forma de descripción de un circuito administrativo y adaptándose a las circunstancias o preferencias del contador público.

66. Con el objeto de verificar la información obtenida, a veces se adopta el procedimiento de seguir el ciclo completo de una o varias transacciones a través del sistema. Esta práctica, además de ser útil para el propósito indicado, permite que las partidas seleccionadas puedan ser consideradas como parte de las pruebas de cumplimiento.

Pruebas de Cumplimiento.

67. El objetivo de las pruebas de cumplimiento es proporcionar al contador público una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos contables están siendo aplicados tal como fueron establecidos. Estas pruebas son necesarias si se va a

confiar en los procedimientos descritos. Sin embargo, el contador público puede decidir no confiar en los mismos si ha llegado a la conclusión de que:

- a) Los procedimientos no son satisfactorios para este propósito.
- b) El trabajo necesario para comprobar el cumplimiento de los procedimientos descritos es mayor que el trabajo que se realizaría en el caso de no confiar en dichos procedimientos. Esta última conclusión puede resultar de consideraciones relativas a la naturaleza o número de las transacciones o saldos involucrados, los métodos de procedimiento de datos que se estén usando y los procedimientos de auditoría que puedan ser aplicados al realizar las pruebas sustantivas.

68. La naturaleza de los procedimientos de control interno contable y la evidencia disponible sobre su cumplimiento determinan, necesariamente, la naturaleza de las pruebas de cumplimiento e influyen sobre el momento de ejecución y extensión de tales pruebas. Las pruebas de cumplimiento están íntimamente interrelacionadas con las pruebas sustantivas y, en la práctica, los procedimientos de auditoría suministran, al mismo tiempo, evidencia de cumplimiento de los procedimientos de control interno contable, así como la evidencia requerida de las pruebas sustantivas.

Naturaleza de las Pruebas de Cumplimiento.

69. El control interno contable requiere, no solamente que ciertos procedimientos sean realizados, sino que éstos sean apropiados a los objetivos establecidos.

70. Algunos aspectos del control interno contable requieren procedimientos que no son necesarios para la ejecución de las transacciones. Este tipo de procedimientos incluye la aprobación o verificación de documentos que evidencien las transacciones y, por consiguiente, la inspección de los documentos relativos para obtener la evidencia mediante firmas, iniciales, sellos de autorizaciones y otros controles similares para indicar si se realizaron, quién los realizó y para permitir una evaluación de la corrección en su ejecución.

71. Otros aspectos del control interno contable requieren una segregación de funciones de manera que ciertos procedimientos sean efectuados independientemente. La realización de estos procedimientos es por sí misma evidente en el desarrollo de una actividad o en la existencia de sus registros esenciales. Consecuentemente, las pruebas de cumplimiento tienen también la finalidad fundamental de determinar si los procedimientos fueron realizados por personas que no tuvieran funciones incompatibles. El contador público deberá remitirse a la observación y comprobación de las funciones que realiza el personal de la empresa, para corroborar la información obtenida durante la revisión inicial del sistema.

Período en que se Desarrollan las Pruebas de Cumplimiento y su Extensión.

72. El propósito de las pruebas de cumplimiento de los procedimientos de control interno contable, es el de suministrar un grado razonable de seguridad de que éstos están en vigor y se utilizan tal y como se planificaron. Determinar lo que constituye un grado razonable de seguridad, es una cuestión de juicio para el contador público, ya que depende de la naturaleza, período y extensión de las pruebas y de los resultados obtenidos.

73. En lo que respecta a su extensión, las pruebas de cumplimiento deberían aplicarse a las transacciones ejecutadas durante todo el período que se está auditando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, de que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deban aplicarse las conclusiones resultantes.

74. Los contadores públicos normalmente realizan tales pruebas durante su trabajo preliminar.

Cuando este sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el período restante puede no ser necesaria. Los factores que deben considerarse a este respecto incluyen:

- a) Los resultados de las pruebas durante el período preliminar.
- b) Las respuestas e indagaciones concernientes al período restante.
- c) La extensión del período restante.
- d) La naturaleza y el número de las transacciones y los saldos involucrados.
- e) La evidencia del cumplimiento, dentro del período restante, que puede obtenerse de las pruebas sustantivas realizadas por el contador público o de las pruebas realizadas por los auditores internos.
- f) Otros puntos que el contador público puede considerar de interés.

75. Las pruebas de cumplimiento deben aplicarse sobre bases subjetivas o sobre bases estadísticas. El muestreo estadístico puede ser el medio práctico para expresar, en términos cuantitativos el juicio del contador público respecto a la razonabilidad, determinando la magnitud de las pruebas y evaluando su resultado.

Evaluación del Sistema de Control Interno.

76. Una función del control interno contable es la de suministrar seguridad de que los errores o irregularidades se pueden descubrir con prontitud razonable, asegurando así la fiabilidad e integridad de los registros financieros y operativos. La revisión del control

interno por parte del contador público le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría apropiados para formular su opinión sobre la razonabilidad de los saldos finales.

77. Por definición, el control interno contempla una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los objetivos del sistema se cumplirán. La implantación y el mantenimiento de un sistema adecuado de control interno es responsabilidad de la administración del ente y el diseño del mismo ha de realizarse teniendo en cuenta los juicios de la administración en cuanto a la relación costo-beneficio de cada procedimiento de control, aunque no siempre es posible obtener magnitudes objetivas de los costos y beneficios involucrados.

78. Un planteamiento conceptual lógico de la evaluación que hace el contador público del control interno contable, que se enfoca directamente a prevenir o detectar errores o irregularidades importantes en los saldos de las cuentas, consiste en aplicar a cada tipo importante de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:

- a) Considerar entre otros, los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.
- b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
- c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
- d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar su efecto sobre:

- La naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y

- Las sugerencias a hacer al ente.

79. En la aplicación práctica del enfoque antes descrito, los dos primeros literales se realizan principalmente por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimiento, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado por el contador público. Sin embargo, se requiere el juicio profesional para la interpretación, adaptación o extensión de dicho material de trabajo, para que resulte apropiado en cada situación particular. El tercer literal se lleva a cabo durante la revisión del sistema y las pruebas de cumplimiento y, el último, se logra al ejercer el juicio profesional en la evaluación de la información obtenida en los párrafos precedentes.

80. La revisión que haga el contador público del sistema de control interno contable y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con los objetivos de la evaluación del sistema. Por esta razón las evaluaciones generales o globales no son útiles a los contadores públicos porque no ayudan a decidir el alcance al cual deben restringirse los

procedimientos de auditoría. Los controles y deficiencias que afecten a diferentes tipos de transacciones no son compensatorios en su efecto.

81. La evaluación de los controles internos contables hecha por el contador público para cada tipo importante de transacciones, debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios para su objetivo. Los procedimientos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios si la revisión del contador público y sus pruebas no revelan ninguna situación que se considere como una deficiencia importante para su objetivo. En este contexto una deficiencia importante significa una situación en la cual el contador público estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporcionan una seguridad razonable de que errores o irregularidades por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados del ente en el curso normal de la ejecución de las funciones que les fueron asignadas.

Interrelación con otros Procedimientos de Auditoría.

82. El riesgo final del contador público es una combinación de dos riesgos separados. El primero de estos está constituido por aquellos errores de importancia que ocurren en el proceso contable, del cual se obtienen los saldos de las cuentas. El segundo riesgo es el de que cualquier error de importancia que pueda existir, sea o no detectado por el contador público.

83. El contador público confía en el control interno para reducir el primer riesgo y en sus pruebas de detalle y en sus otros procedimientos, para disminuir el segundo. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del contador público y según las circunstancias.

84. La norma de auditoría sobre el estudio y evaluación del control interno establece que la extensión de las pruebas necesarias para reunir suficiente evidencia de acuerdo con dicha norma variará inversamente a la confianza del contador público en el control interno. El conjunto de estas dos normas implica que la confianza que el contador público deposite en el control interno y en sus procedimientos de auditoría deberán proporcionar una base suficiente para su opinión en cualquier caso, aunque la proporción de confianza obtenida de las dos fuentes respectivas varíe según los casos.

85. El contador público deberá considerar los procedimientos llevados a cabo por los auditores internos al determinar la naturaleza, el momento y la extensión de sus propias pruebas. El trabajo de los auditores internos deberá ser considerado como un complemento, pero nunca como un sustituto de las pruebas de los auditores independientes o revisores fiscales.

Comunicación de las Debilidades Significativas del Control Interno.

86. El contador público, cuando realiza un examen de una entidad, tiene la obligación de comunicar a la administración del ente las debilidades significativas identificadas como consecuencia del estudio y evaluación del sistema de control interno, realizados con el alcance que haya considerado necesario para su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría.

EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

87. La tercera norma relativa a la ejecución del trabajo es: “Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación, y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión”.

88. La evidencia del contador público es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en los saldos de las cuentas han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstancias que realmente han ocurrido.

89. La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el contador público y que tienen relación con las cuentas que se examinan.

90. La evidencia se obtiene, por el contador público, a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurran en cada caso y de acuerdo con el juicio profesional del contador público.

91. El contador público no pretende obtener evidencia absoluta, sino que determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada.

Evidencia Suficiente.

92. Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el contador público debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas que se someten a su examen. Bajo este contexto el contador público no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen.

93. El nivel de evidencia a obtener por el contador público, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionar información sobre la circunstancia en que se produjeron, con el fin de formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión.

94. Para decidir el nivel necesario de evidencia, el contador público debe, en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos rubros de las cuentas examinadas y el riesgo probable de error en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.

95. El contador público deberá tener en cuenta y evaluar correctamente el costo que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener y la utilidad final probable de los resultados que obtendría.

96. Independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el contador público debe obtener el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas examinadas.

97. La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de relevante importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al contador público a abstenerse de emitir una opinión, o bien a expresar las salvedades que correspondan.

Evidencia Competente.

98. El concepto de competente de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto suficiencia tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, competencia y suficiencia, debe proporcionar al contador público el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos al examen.

99. La evidencia es competente o adecuada cuando sea útil al contador público para emitir su juicio profesional.

100. El contador público debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia adecuada sean los convenientes, así como que las circunstancias del entorno no invalidan los mismos. La convergencia de ambos factores permite considerar que la evidencia obtenida es la adecuada.

Importancia Relativa - Riesgo Probable.

101. Los criterios que afectan a la cantidad (suficiencia) y a la calidad (competencia) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de importancia relativa y riesgo probable. Estos criterios deben servir, así mismo, para la formación de su juicio profesional.

102. La importancia relativa puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afecta como consecuencia del error u omisión.

103. El concepto de importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios o normas de contabilidad, habrá de ser considerado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del contador público.

104. La consideración del riesgo probable supone la evaluación del error que puede cometerse por la falta absoluta de evidencia respecto a una determinada partida o a la obtención de una evidencia incompleta de la misma.

105. Para la evaluación del riesgo probable, debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependiente en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa.

Obtención de la Evidencia

106. La evidencia suele obtenerse de: las cuentas que se examinan, los registros auxiliares, los documentos de soporte de las operaciones, las declaraciones de empleados y directivos, los sistemas internos de información y transmisión de instrucciones, los manuales de procedimientos y la documentación de sistemas, la obtención de confirmaciones de terceras personas ajenas a la entidad y los sistemas de control interno en general, sin que esta relación tenga carácter exhaustivo.

107. Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecuada. El contador público debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.

108. La evidencia de los datos contables podrá ser obtenida, entre otros, mediante los siguientes procedimientos: Inspección, observación, investigación, confirmación, cálculo y revisión analítica.

109. Inspección: consiste en examinar registros, documentos o activos tangibles. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de diversos grados de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente, así como de la eficacia de los controles internos a lo largo del proceso. A continuación se presentan tres categorías de evidencia documental que proporcionan al contador público diversos grados de confiabilidad:

- Evidencia documental creada y conservada por terceras partes;
- Evidencia documental creada por terceras partes y conservada por la entidad, y
- Evidencia documental creada y conservada por el ente.

110. La inspección de activos tangibles da lugar a una evidencia fidedigna en relación con su existencia, pero no necesariamente con su propiedad o valor.

111. Observación: consiste en examinar el proceso o procedimientos que otros realizan. Por ejemplo, el contador público puede observar el conteo de inventarios realizados por personal del ente o la ejecución de procedimientos de control interno que no deja rastros de auditoría.

112. Investigación: consiste en buscar una información adecuada recurriendo a personas competentes, ya sea dentro o fuera del ente. Las investigaciones pueden abarcar desde preguntas escritas dirigidas a terceros hasta preguntas orales que se plantean, de un modo informal a individuos dentro del ente. Las respuestas a las investigaciones pueden poner en manos del contador público una información que no poseía anteriormente o bien puede proporcionarle una evidencia para corroborar.

113. Confirmación: consiste en la respuesta que se da a una investigación que pretende ratificar los datos contenidos en los registros contables.

114. Cálculo: consiste en la verificación de la precisión aritmética de los documentos fuentes y de los registros contables o en la realización de los cálculos independientes.

115. Revisión analítica: consiste en estudiar razones y tendencias financieras significativas así como en investigar fluctuaciones y partidas poco usuales.

PAPELES DE TRABAJO.

116. Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el contador público, de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión.

117. Los contadores públicos deben establecer y conservar los documentos de trabajo que puedan constituir las debidas pruebas de su actuación, encaminadas a formar su opinión sobre las cuentas que hayan examinado.

118. Los papeles deben prepararse a medida que se completa el trabajo de la auditoría, y han de ser lo suficientemente detallados y claros para permitir a un contador público sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión seguir las incidencias del mismo.

119. No obstante que al analizar la tercera norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo, se concluye la necesidad de elaborar papeles de trabajo, la Ley 43 de 1990 quiso enfatizar esta obligación incluyendo en el artículo noveno referencia taxativa a los mismos,

los cuales serán objeto de un pronunciamiento independiente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Normas Relativas a la Rendición de Informes.

120. Las normas relativas a la rendición de informes serán objeto de un pronunciamiento aparte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.