

LA EVIDENCIA EN LA REVISORÍA FISCAL

SOL BEATRIZ LOPERA ORREGO
ÁNGELA MARÍA GAVIRIA CALDERÓN

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA
DECANATURA DE POSGRADOS ESPECIALIZACIÓN EN REVISORÍA FISCAL
MEDELLÍN
2007

EVIDENCIA EN LA REVISORÍA FISCAL

SOL BEATRIZ LOPERA ORREGO
ÁNGELA MARÍA GAVIRIA CALDERÓN

MONOGRAFÍA PARA OPTAR AL TÍTULO DE
ESPECIALISTAS EN REVISORÍA FISCAL

ASESOR
JAVIER E GARCÍA RESTREPO
ESPECIALISTA EN CIENCIAS TRIBUTARIAS
REVISORÍA FISCAL Y CONTRALORIA Y
DOCENTE DE LA ESPECIALIZACIÓN

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA
DECANATURA DE POSGRADOS ESPECIALIZACIÓN EN REVISORÍA FISCAL
MEDELLÍN
2007

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
ANTECEDENTES	2
CAPÍTULO I	
1. EVIDENCIA EN LA REVISORÍA FISCAL	3
CAPÍTULO II	
2. TIPOS DE EVIDENCIA Y LA VALIDEZ EN LA OBTENCION DE LA MISMA	5
2.1 TIPOS DE EVIDENCIA	5
2.1.1 Evidencia competente	5
2.1.2 Evidencia suficiente	7
2.1.2.1 Relación entre evidencia y riesgo de auditoria	9
2.2. VALIDEZ EN LA OBTENCION DE LA EVIDENCIA	12
2.2.1 Papeles de trabajo	14
2.2.1.1 Principios fundamentales de los papeles de trabajo	15
2.2.1.2 Normas para la preparación de los papeles de trabajo	16
2.2.1.3 Propiedad control y protección de los papeles de trabajo	17
CAPÍTULO III	
3. RELACIÓN DE LA EVIDENCIA CON EL DICTAMEN	19
3.1 ESTADOS FINANCIEROS EXAMINADOS.	20
3.2 NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS	20
3.3 PRUEBAS DE LOS REGISTROS CONTABLES	22
3.4 PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS SOBRE EL TRABAJO DEL AUDITOR EN GENERAL	23
3.5 PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN DE TRABAJO DE AUDITORÍA.	25
3.6 EVALUACIÓN EN EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.	26
3.7 EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.	32
3.8 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.	33
CAPÍTULO IV	
4. CLASES DE DICTAMEN	34
5. CONCLUSIONES	38
BIBLIOGRAFÍA	40

INTRODUCCION

La Revisoría Fiscal es creada por el estado colombiano, con el fin de ejercer vigilancia sobre entes económicos, velando por los intereses de los socios, accionistas y del estado.

El Revisor Fiscal tiene como propósito llegar a conclusiones frente a las condiciones de los recursos, procesos y resultado de la entidad en examen, para ello requiere de evidencia valida y suficiente de:

- Información necesaria para cumplir con sus funciones.
- Actuaciones de los administradores en cuanto si se ajustan a los estatutos y a las órdenes de la Asamblea General.
- Si 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 empresa.
- Sobre la gestión integral, la viabilidad empresarial.
- Si la contabilidad se lleva de acuerdo a los principios y normas legales.
- Si los estados financieros fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad.

El Juicio del Revisor fiscal es emitido en el Dictamen o informe y es basado en evidencias.

Para entender todo ese proceso que debe realizar el Revisor Fiscal nos centraremos a analizar la fuente, la forma de obtenerlas, de validarlas y de recolectarlas entre otras y por ultimo analizaremos la incidencia que tienen para emitir el juicio y que dependiendo de ellas será la clase de dictamen.

Además buscaremos informar analítica y críticamente lo relacionado acerca del tema Evidencia en la Revisoría Fiscal dado que esta tiene una importancia relevante porque es la base del juicio que emite en el dictamen.

ANTECEDENTES

En la Revisoría Fiscal se han dado cambios importantes en los enfoques y alcances de trabajo, en precisar sus funciones y comunicar el resultado de su trabajo, respondiendo a las exigencias de los usuarios y a las entidades encargadas del control y vigilancia de las sociedades.

Cada día se encuentra un mundo más cambiante y al cual es necesario responder con eficiencia a este reto, con estilo de trabajo, tecnología, estructuras de las sociedades, comunicaciones globales, normas de vida etc.

A pesar de los diferentes cambios, la evidencia como parte fundamental del soporte de su trabajo siempre se pretenderá que sea confiable en la medida en que por si misma sea objetiva y no subjetiva

“Se obtendrá evidencia suficiente y competente por medio de inspección observación, indagaciones, investigaciones y confirmaciones, para lograr una base razonable para poder expresar una opinión en relación con los estados financieros que se dictaminan”¹

CAPÍTULO I

¹ NAGA 07, Tercera norma relativa a la ejecución del trabajo

1. EVIDENCIA EN LA REVISORÍA FISCAL

“La evidencia es todo documento cierto que sirve de medio probatorio para la emisión de un juicio o informe serio, responsable y objetivo. Debe comprobar con suficiencia la diligencia de quien ha preparado y emitido dicho juicio, permitiéndole corroborar la certeza de lo afirmado; tales documentos deben ser obtenidos por medios lícitos bien dentro del ente económico que se fiscaliza o fuera de él. La evidencia es conocida también como papel de trabajo o documentación”²

La evidencia es la base del juicio del Revisor Fiscal, consiste en la opinión, en la disposición mental de La persona que esta ejerciendo la auditoria y por esto la obtención de la misma se hace única de acuerdo a la capacidad de juicio de cada Revisor Fiscal³

La evidencia es unos de los fundamentos de la auditoria, estando constituida por todos aquellos hechos susceptibles de ser probados por el auditor en relación con las cuentas anuales que examina, que se le manifiesta a través de las técnicas de auditoria generalmente aceptadas y de acuerdo con el juicio del auditor”⁴

La calidad, suficiencia y pertinencia de la evidencia obtenida por el Revisor Fiscal es lo que le permite emitir su juicio como resultado de las pruebas de auditoria que realiza. Es una disposición mental del Revisor Fiscal y por esta razón, el proceso de obtención de la evidencia es complejo y será distinto para un Revisor u otro en función del criterio de cada uno.

Además la ejecución del trabajo del Revisor Fiscal esta reglamentada por las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas, la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo, determina que: *“Debe obtenerse evidencia valida y suficiente, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoria que se consideren necesarias, con el objeto de obtener una base de juicio razonable*

² Peña Bermúdez Jesús Maria, Revisoría Fiscal, Pág. 123

³ Valderrama, J. L. Sánchez Fernández. teoría y practica de la auditoria I. Pág. 217

⁴ Sigüenza, JM. Pereda. Manual auditoria y cuentas anuales, Pág. 269

sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas ⁵

⁵ NAGA No.3 relativa a la ejecución del trabajo

CAPÍTULO II

2. TIPOS DE EVIDENCIA Y LA VALIDEZ EN LA OBTENCIÓN DE LA MISMA.

2.1 TIPOS DE EVIDENCIA

La evidencia debe ser competente y suficiente según NAGA numero 3 del grupo de trabajo.

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 Revisor Fiscal el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos al examen.

“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”⁶

El trabajo del Revisor Fiscal siempre estará enmarcado por lo estipulado en la Naga No 3 en lo referente a la calidad y suficiencia de la evidencia consignada en los papeles de trabajo

2.1.1 Evidencia Competente

La Evidencia es competente cuando presenta pertinencia y confiabilidad

Pertinencia esta relacionada con el objetivo. El Revisor Fiscal debe tener muy claro el objetivo de su auditoría, para determinar el tipo de relevancia de la evidencia y el grado de confiabilidad.

La Confiabilidad está determinada por factores como:

⁶ NAGA No.3, Norma relativa a la ejecución del trabajo

➤ Independencia de la fuente de información

Se obtendrá mayor confiabilidad en la evidencia cuando la información se obtiene de terceras personas ajenas a la entidad y que le permite al Auditor corroborar la existencia de lo que esta probando.

➤ Eficacia de la estructura del control interno

Si la calidad del sistema del control Interno de una empresa es buena, significa que será mayor la evidencia de prueba de controles. La eficiencia es factor fundamental para determinar la magnitud de la evidencia. La confianza en los registros de las transacciones de la empresa o entidad sujeta a examen dependerá del grado de control interno exigido en su preparación.

➤ Conocimiento directo del Revisor Fiscal

Cuando el auditor se apropia de su trabajo de auditoria y en la obtención de la evidencia a través de las técnicas de auditoria como: La inspección, confirmación, observación, cálculo y procedimiento analíticos, dicha evidencia será más competente y suficiente.

➤ Calidad de la fuente de información.

Si la persona que esta suministrando la información es o hace parte de un cargo calificado dentro de la estructura de la empresa frente al tema que se esta probando, la evidencia que obtendrá el Revisor Fiscal será más confiable.

Ejemplo: La indagación en materia de inventarios, es más relevante si se obtiene del jefe del almacén que de un ayudante de almacén.

2.1.2 Evidencia Suficiente

La cantidad de evidencia obtenida determina su suficiencia. La cantidad se mide principalmente por el tamaño de la muestra que escoge el Auditor. Para un determinado procedimiento de auditoria, las evidencias obtenidas de una muestra de 200 ordinariamente serian más suficiente que una muestra de 100.

Una vez que se escoge un procedimiento de auditoria, es posible variar el tamaño de la muestra desde una a todas las partida de la población que se esta poniendo a prueba.

Después que se ha determinado el tamaño de la muestra para un procedimiento de auditoria, aun es necesario decidir que partidas de la población se ha de examinar. Si el Auditor decide, por ejemplo, escoger, 250 cheques cancelados de una población de 7.000 para compararlos con el diario de salidas de efectivo, se pueden utilizar varios métodos diferentes para escoger los cheques que se han de examinar. El Auditor podría, usar métodos estadísticos como:

1. Escoger una semana y examinar los primeros 250 cheques.
2. Escoger los 250 cheques con los montos mayores
3. Escoger los 250 cheques al azar.
4. Escoger los cheques que el auditor considere que probablemente estén equivocados, o
5. El Auditor, podría utilizar una combinación de estos métodos, o métodos no estadísticos, basado en su criterio.

El Auditor reconoce por ejemplo, que existe incertidumbre sobre la competencia de las evidencias, incertidumbre sobre la eficacia de la estructura de control interno de un cliente e incertidumbre sobre la presentación de estados financieros con imparcialidad cuando se concluya la auditoria.

Un buen Auditor reconoce que los riesgos existen y los enfrenta de manera adecuada. La mayoría de los riesgos que enfrenta los Auditores son difíciles de medir y requiere atención para responder a ellos de forma adecuada,

Cuando se esta decidiendo la evidencia es suficiente el Revisor Fiscal debe tener en cuenta dos factores:

“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 afectado como consecuencia del error u omisión.

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 Revisor Fiscal.

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.

*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”.*⁷

El Tamaño de la muestra se toma en relación directa con la importancia relativa, es decir:

A mayor riesgo mayor tamaño de muestra
A menor riesgo menor tamaño de muestra

Ejemplo, Los objetivos del control interno en cuanto al ciclo de tesorería son: Autorización, procesamiento, clasificación, verificación, evaluación y protección física.

Si los comprobantes de pago no tienen el visto bueno de autorización, ni los soportes originales respectivos, se presenta un riesgo mayor de fraude, por lo tanto el Revisor Fiscal deberá para obtener evidencia suficiente aumentar su tamaño de muestra.

En caso contrario, los comprobantes de pago cuentan con el visto bueno, con los soportes originales así como los demás objetivos del ciclo de tesorería, el riesgo será menor, por lo tanto el Revisor Fiscal disminuirá el tamaño de su muestra para obtener evidencia suficiente.

⁷ NAGA No. 3, Normas relativa a la ejecución del trabajo

Caso contrario sucede con la relación de confianza y riesgo, el cual opera inversamente, así:

A mayor confianza menor será el riesgo
A menor confianza será mayor el riesgo

Siguiendo con el ejemplo anterior, si la confianza del sistema de control interno en el ciclo de tesorería es alta, se obtiene mas evidencias durante el periodo de auditoria, por ende será menor el riesgo y menos evidencias al final o cierre del periodo auditado.

Si la confianza del sistema de control interno es baja durante el periodo de auditoria, se obtiene poca evidencia, el riesgo será mayor y se deberá obtener mas evidencias al final o cierre del periodo.

Finalmente las decisiones sobre cantidad de evidencia suficiente, la decide el criterio del Revisor Fiscal. No existe ningún método estadístico que no pregunte por la confianza del sistema de control interno.

2.1.2.1 Relación entre evidencia y riesgo de auditoría

El riesgo de auditoria es la posibilidad de que los auditores sin darse cuenta no modifiquen su juicio sobre los estados financieros, este se reduce hallando evidencia confiable y suficiente.

Auque el Riesgo de Auditoria generalmente esta relacionado con los estados financieros tomados en su totalidad, también debe evaluarse a nivel de saldo de una cuenta individual y de clase de transacción. Para evaluarlo a este nivel, el auditor debe considerar los tres tipos de riegos siguientes:

- *Riesgo inherente: Es la probabilidad que existan errores importantes en un segmento antes de considerar la eficacia de la estructura de control interno. El riesgo inherente es la susceptibilidad de los estados financieros a errores importantes suponiendo que no existen controles internos.*
- *Riesgo de control: Es una medida de la evaluación que hace el auditor de la probabilidad que errores superiores a un monto tolerable en un segmento no sean prevenidos o detectados por la estructura del control interno del cliente.*

- *Riesgo de detección: Es una medida de riesgo que las evidencias de auditoría para un segmento no detectarán los errores superiores a un monto tolerable, si es que existen tales errores*⁸

De acuerdo con lo Anterior:

El riesgo Inherente: Se origina en el hecho de susceptibilidad a errores o irregularidades significativa antes de considerar el sistema de control interno y su efectividad, este riesgo jamás se podrá eliminar. Algunos riesgos inherentes están asociados con: La naturaleza de los productos y servicios, la tendencia y circunstancia de los negocios, la crisis económica de las empresas, la obsolescencia tecnológica de los productos y servicios, dependencia de los sistemas informáticos y tecnológicos para el manejo del negocio.

El riesgo de control: Es el riesgo de que el sistema de control interno del cliente no pueda detectar o disminuir la presencia de errores o irregularidades significativas en forma oportuna. Algunos riesgos de control están asociados con: Políticas y practicas financieras, transacciones entre vinculados, errores de corte en el periodo con los documentos y transacciones.

El riesgo de detección: Es el riesgo de que los procedimientos del Revisor Fiscal no puedan detectar errores o irregularidades significativas, es una función de efectividad de los procedimientos de auditoría, de su alcance, su pertinencia y de la interpretación de los hallazgos de auditoría. Ejemplo de este riesgo de detección: No observar inventarios o confirmar cuentas por cobrar cuando los saldos sean importantes, entregar solicitudes de confirmación al cliente para que las envíe sin ejercer un control sobre los envíos, no comprobar una información suministrada por el personal de clientes.

“El SAS número 47 emite el modelo del AICPA para determinar el riesgo de Auditoría, a través de la siguiente fórmula:

$$RA= RI \times RC \times RD$$

Siendo

RA: Riesgo de auditoría

RI: Riesgo inherente

⁸ Arens Alvin, Auditoría un enfoque integra, Pág. 268 y 269

RC: Riesgo de control

RD: Riesgo de detección

Aunque los auditores reúnan evidencia a fin de evaluar el riesgo inherente y el de control, lo hacen para limitar el riesgo de detección al nivel propio. No se pueden modificar el riesgo inherente y de control por mucha evidencia que se recopile, la evidencia que se obtiene sirve para medir los niveles de estos dos riesgos

En cambio el riesgo de detección depende de la eficacia de los procedimientos de auditoría, si se quiere disminuir el nivel de riesgo lo que se necesita es obtener mas evidencia fidedigna.

En el riesgo de auditoría los Auditores pueden cometer dos tipos de errores en el contenido de su informe:

- *Concluir que no existen deficiencias materiales en los controles de la entidad sobre examen, cuando de hecho, tales deficiencias existen.*
- *Concluir que las deficiencias materiales de controles existen en la entidad en examen, cuando de hecho, tales deficiencias no existen”.*⁹

El Revisor Fiscal se ve igualmente encaminado a someterse a otros riesgos, como son el riesgo de servicio y el riesgo profesional.

El riesgo de servicio: Se presenta en situaciones inmanejables con los requerimientos de sus clientes, al no cumplirle con sus expectativas que van hasta a veces por fuera de la normas de auditoría generalmente aceptadas, El Revisor Fiscal deberá saber manejar la situación independientemente de las expectativas del cliente con la calidad de su trabajo,

El riesgo profesional: Se da como probabilidad de que la reputación del Revisor Fiscal, se vea afectada negativamente, como consecuencia de actos de su cliente, deberá medir este riesgo antes de aceptar el cargo.

⁹ SAS 47 Declaraciones sobre normas de Auditoría, Riesgo de Auditoría

2.2 VALIDEZ EN LA OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA

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.

Los datos contables y en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecuada. El Revisor Fiscal debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias, obteniendo evidencia necesaria a través de uno o mas procedimientos de auditoria, los cuales se definen a continuación:

- **Conocimiento del negocio:** Es la apreciación del Revisor Fiscal lograda preliminarmente al aceptar una propuesta de servicios, en cuanto a la características generales de la empresa, de sus estados financieros, de los posibles riesgos y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

- **Análisis:** Es la clasificación y agrupación que hace el Revisor Fiscal de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas

- **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 Revisor Fiscal 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.

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

- **Observación:** Es examinar el proceso o procedimientos que otros realizan. Por ejemplo, el Revisor Fiscal 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.

- **Investigación:** Es 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 Revisor Fiscal una información que no poseía anteriormente o bien puede proporcionarle una evidencia para corroborar.

- **Confirmación:** Es la respuesta que se da a una investigación que pretende ratificar los datos contenidos en los registros contables.

- **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.

- **Revisión analítica:** Es estudiar razones y tendencias financieras significativas así como en investigar fluctuaciones y partidas poco usuales

Una vez el Revisor Fiscal realiza los procedimientos de auditoría mencionados anteriormente, donde obtiene evidencia, procede a plasmarlas en papeles de trabajo, permitiéndole dejar constancia del trabajo realizado.

2.2.1 Papeles de Trabajo

Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el Revisor Fiscal, 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 juicio.

La importancia de los papeles de trabajo en el Revisor Fiscal, se da por que constituyen la prueba del trabajo realizado, fundamenta el juicio que emite, son fuente de aclaración o ampliación de la información y califican el avance y la calidad de la planeación de auditoría.

Los papeles de trabajo cumplen con los siguientes objetivos:

- Facilitar la preparación del informe del Revisor Fiscal.
- Comprobar y explicar en detalle las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.
- Coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.
- Servir de guía en revisiones posteriores.
- Contar con un histórico permanente de la labor realizada.
- Cumplir con las disposiciones legales.

Estos a su vez deben contener la siguiente información:

- Nombre de la entidad.
- Tipo de auditoría a realizar.
- Fecha en que se está efectuando la revisión.
- Nombre de la cuenta.
- Nombre de quien la realiza.

Los papeles de trabajo son de propiedad del Revisor Fiscal, la información contenida en ellos debe salvaguardarse en términos de secreto profesional y

responsabilidad moral hacia la empresa que les confió, dado que tuvo acceso a toda la información,

2.2.1.1 Principios fundamentales de los papeles de trabajo

Para realizar el trabajo de acuerdo con las normas profesionales, el Revisor Fiscal debe conceder importancia a la preparación de los papeles de trabajo. Para cumplir con esta finalidad, debe en primer término, efectuar un trabajo completo y libre de información superflua, organizar los papeles de trabajo en forma tal que la rápida localización y entendimiento por parte de otras personas.

Los papeles de trabajo, se consideran completos cuando reflejan en forma clara los datos significativos contenidos en los registros, los métodos de comprobación utilizados y la evidencia adicional necesaria para la formación de una opinión y preparación del informe. Además, deben identificar claramente las expresiones informativas y los elementos de juicio o criterio.

Cualquier información o cifras contenidas en el informe del Revisor Fiscal, deberá estar respaldada en los papeles de trabajo. A medida que el profesional avanza en su trabajo debe considerar los problemas que pueden presentarse en la preparación de su informe y anticiparse a incluir en los papeles de trabajo los comentarios y explicaciones pertinentes. Se deben hacer amplios comentarios explicativos a cualquier planilla o análisis preparados durante el trabajo.

Los papeles de trabajo no están limitados a información cuantitativa, por consiguiente, se deben incluir en ellos notas y explicaciones que registren en forma completa el trabajo efectuado por el Revisor Fiscal, las razones que le asistieron para seguir ciertos procedimientos y omitir otros y su opinión respecto a la calidad de la información examinada, lo razonable de los controles internos en vigor y la competencia de las personas responsables de las operaciones o registros sujetos a revisión.

En el caso que el Revisor Fiscal cuente con la colaboración de asistentes para realizar el trabajo de campo, debe efectuar una revisión posterior de la información consignada a los papeles de trabajo y no delegar la elaboración de los informes en ellos.

2.2.1.2 Normas para la preparación de papeles de trabajo

Los papeles de trabajo deben ser preparados con debida atención a la planeación, concepción y legibilidad, con títulos completos y explicación en cuanto a la fuente.

Dar una impresión de metodología y orden, de consciente atención al detalle, ligada a una clara distinción entre lo importante y lo trivial.

Deben ser protegidos y archivados cuidadosamente, de manera que puedan ser localizados y consultados fácilmente. Las siguientes normas deben observarse en la preparación de papeles de trabajo.

- a. Cada hoja de trabajo debe ser adecuadamente identificada con el nombre del ente, una descripción de la información presentada, el período cubierto.
- b. Debe utilizarse una o varias hojas por separado para cada asunto. Cualquier información de valor suficiente para requerir su inclusión en los papeles de trabajo, amerita una hoja completa sobre su título descriptivo.
- c. Cada papel de trabajo deberá contener el nombre o iniciales de la persona que los preparó, la fecha en que fue preparado y el nombre o iniciales del encargado del trabajo y de quien los revisó.

La completa y específica identificación de las cuentas analizadas, empleados entrevistados y los documentos examinados, es indispensable para lograr un buen trabajo. Omitir detalles tales como el nombre completo y jerarquía de un empleado mencionado en los papeles de trabajo, o la fecha y fuente de un documento revisado pueden provocar situaciones embarazosas para el Revisor Fiscal que efectúa una revisión subsiguiente de los resultados del trabajo y además, constituyen huellas de un apresuramiento, que a la larga se traduce en un sustancial desperdicio de tiempo.

La extensión y alcance de las pruebas selectivas deben ser claramente mencionadas en cada fase del trabajo en la que el procedimiento sea aplicado. La creciente confianza en las pruebas selectivas tipifica la actual práctica profesional; los papeles de trabajo deben:

Revelar el carácter y el alcance de todas las pruebas efectuadas. La finalidad de cada papel de trabajo y su relación con el objetivo de la revisión, deben ser claros. Cualquier información obtenida que demuestre ser inapropiada debe ser destruida para evitar que cause confusión en los papeles de trabajo.

A medida que avanza la revisión, debe elaborarse una hoja o lista de asuntos pendientes de investigación. En el curso de la revisión surgen problemas que no pueden ser solucionados de inmediato y por medio de listado de estos puntos, en una hoja destinada a esa finalidad se pospone su revisión. La lista de asuntos pendientes debe ser revisada y cada punto satisfactoriamente resuelto.

Se podrá lograr un ahorro considerable de tiempo, utilizando los servicios del personal del ente. El ente estará normalmente gustoso de proporcionar esta cooperación ya que el costo del trabajo se verá reducido y su eficiencia se incrementará al liberar al Revisor Fiscal de tanto trabajo de detalle como sea posible. Las planillas preparadas por empleados del cliente, deberán sujetarse a verificaciones y pruebas selectivas y no aceptarse sin previa comprobación.

Los papeles de trabajo deben ser colocados en el expediente de secciones terminadas tan pronto como sean concluidos. A medida que cada planilla, análisis o memorando sea concluido, debe ser llevado al expediente respectivo. Es recomendable mantener los papeles de trabajo en el orden en que aparecerán al ser finalmente archivados.

2.2.1.3 Propiedad control y protección de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son propiedad exclusiva del Revisor Fiscal, la circunstancia de que sean de naturaleza confidencial exige que éstos deban ser protegidos en forma permanente. Estos son propiedad exclusiva del Revisor Fiscal, la propiedad no está sujeta a las limitaciones de ética profesional sobre violaciones de información ante las autoridades competentes. En algunas ocasiones, ciertos papeles de trabajo pueden servir como punto de referencia para una entidad, pero nunca como soporte o sustituto de un registro contable.

La propiedad de los papeles de trabajo del Revisor Fiscal, es consecuencia lógica de las relaciones entre el Revisor Fiscal y el ente ya que él no es un empleado del mismo. Es un profesional independiente que tiene la libertad para determinar los procedimientos necesarios para llevar a cabo sus funciones profesionales

Algunos tipos de papeles de trabajos son:

- Papeles o cédulas permanentes: Incluyen información de uso continuo para el desarrollo de la labor del Revisor Fiscal
- Papeles o cédulas corrientes: Son papeles de trabajo específicos efectuados en la ejecución del cumplimiento de cada una de las funciones.
- Planillas sumarias o de resumen: Condensa el trabajo realizado y los resúmenes parciales y totales.
- Planillas auxiliares o de detalle: Registra los trabajos específicos y pormenorizados.

Los papeles de trabajo tanto permanente como esporádico deben estar referenciados de tal forma que puedan localizarse con rapidez y facilidad, guardándose en un archivo o en medios electrónicos que aseguren su reproducción y conservación.

El Revisor Fiscal es autónomo para la preparación y diseño de los Papeles de trabajo que elabore como evidencia.

CAPÍTULO III

3. RELACION DE LA EVIDENCIA CON EL DICTAMEN

La relación de la evidencia con el dictamen del Revisor Fiscal se da como prueba de la ejecución de su trabajo de auditoría, la cual está documentada en los papeles de trabajo, donde se hacen las observaciones y recomendaciones respectivas de la entidad en examen.

Posteriormente el Revisor Fiscal debe hacer un seguimiento que le permita determinar si sus recomendaciones fueron aplicadas o no.

En caso de que la falta de aplicación de una recomendación dada, llegue a afectar de alguna manera a la empresa o tenga implicaciones importantes, deberá expresarlo en su dictamen mediante algún tipo de salvedad.

Si en los papeles de trabajo, se demuestra que las revisiones se efectuaron y no se hallaron elementos de juicio, el Revisor Fiscal emitirá un dictamen limpio.

El dictamen del Revisor Fiscal está conformado por tres párrafos:

1. Introducción
2. Alcance y
3. Opinión

Para este capítulo se centrará en el párrafo del alcance y en el de la opinión.

En el segundo párrafo del dictamen se definirá cada ítem al que el Revisor Fiscal hace referencia sobre el alcance de su trabajo, los cuales fueron debidamente realizados para el cumplimiento de su objetivo.

A continuación se detalla cada ítem.

3.1 ESTADOS FINANCIEROS EXAMINADOS.

El balance general, el estado de resultados, y el estado de cambios en el patrimonio, son en esencia los de mayor importancia en el dictamen, con ellos el Revisor Fiscal, abarca principales aspectos contables de la empresa en que se practica la auditoría, ya que los demás estados financieros como son el de cambio de la situación financiera y estado de flujo de efectivo son el resultado de la variaciones y obtención de la cifras consignadas en el balance general y el estado de resultado, para ello realiza pruebas selectivas de evidencia, utilizando métodos estadísticos y no estadísticos de saldos y transacciones que soportan las cifras y las revelaciones.

Lo que se pretende es mostrar la certeza de evidencia a las personas interesadas en el dictamen de la verificación de las afirmaciones de la administración, en cuanto a existencia, integridad, derechos, obligaciones, valuación, presentación y revelación.

Así como la evaluación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales son: Continuidad, unidad de medida, periodo, valuación o medición, esencia sobre forma, realización, asociación, mantenimiento del patrimonio, revelación plena, importancia relativa o materialidad y prudencia.

3.2 NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS

La afirmación mas importante que hace el Revisor Fiscal en el párrafo del alcance de su dictamen es, sin duda alguna, aquella donde declara que su examen fue llevado a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales son:

a. Normas personales

- 1, La Auditoría debe ser desempeñado por un contador público
2. El Auditor debe realizar un examen y preparar un dictamen.

3. El Auditor debe mantener una aptitud de independencia mental.

b. Normas relativas a la ejecución al trabajo

1. Planeación, el trabajo de auditoria deberá ser planeado adecuadamente, así sea con ayuda de asistentes cuyo trabajo deberá ser supervisado.

2. Evaluar el sistema de control interno de la empresa.

3. Obtener evidencia suficiente y competente para tener una base objetiva en al opinión relativa a los estados financieros que examina

c. Normas relativas a la información y al dictamen

1. Manifestar de modo expreso y claro, si ha realizado algún examen de los estados financieros y el alcance y el grado de responsabilidad que tiene con ellos.,

2. Debe dar una opinión de la razónabilidad de los estados financieros y si fueron preparados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

3. Si los principios de contabilidad han sido observados consistentemente en el periodo actual con relación al periodo anterior.

4. A menos que Auditor haga una declaración expresa en contrario, se considera que el estime que la declaraciones informativas, incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas

5. Si el Auditor considera que unas de las afirmaciones no se cumple, deberá informarlo de modo claro e inequívoco indicando los motivos de dicha salvedad.

6. Cuando no este en condiciones de expresar una opinión, con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, debe declararlo de manera explícita.

3.3 PRUEBAS DE LOS REGISTROS CONTABLES

Debe entenderse como prueba de los registros contables, toda revisión, efectuada por el auditor a través de su examen, y que se asienta en sus papeles de trabajo, teniendo así una base firme que respalde su opinión en el dictamen.

Las pruebas deben ser tan importantes que abarque considerablemente la empresa, y tan suficientes que se pueda tener una idea apropiada, aunque general de la misma. Se debe entender suficiente no solo la cantidad sino la variedad de la información en cuanto a la calidad y a la confianza que tenga de la evidencia.

Estas pruebas se realizan internamente cuando la evidencia se obtiene dentro de la empresa y externa cuando proceden de un origen ajeno.

El Revisor para seleccionar las pruebas se basa en el conocimiento de los procedimientos y políticas de la empresa.

Algunas fuentes de información en las que se basa el Revisor Son:

1. Registros contables.
2. Documentos principales y secundarios como, factura de venta, factura de proveedores, remisiones, órdenes de venta y de compra, entre otras.
3. Información exterior como confirmación
4. Papeles de trabajo de la compañía como conciliaciones bancarias.
5. Políticas y practicas de las compañía
6. Verificaciones de cálculos y determinación de la razones de la operación.
7. Cartas de salvaguarda de la compañía (declaraciones expresa de los clientes sobre las condiciones de la empresa)

Cuando el Revisor dice que ha examinado parcialmente las transacciones y registros en la medida que es suficiente para fundamentar su juicio, quiere decir

que ha obtenido las pruebas de los registros contables, que considera necesarios.

La efectividad del control interno de la empresa es uno de los factores mas importante que se debe tener en cuenta al seleccionar las pruebas de auditoria. Si existe un buen control interno, se podrá limitar la extensión de las pruebas por lo que el Revisor Fiscal podrá afirmar correctamente, que los registros contables y la documentación de soportes son altamente confiables, de lo contrario se tendrá que realizar pruebas más extensas.

Otro factor importante en la selección de pruebas, es la importancia relativa de la partida en que debe ser aplicada.

Cuando se dice que las pruebas de los registros contables se refiere a todo lo que le sirve al Revisor Fiscal para obtener evidencia, que puede ser de origen interno como externo y que le ayuda a la formación del juicio.

Entre las pruebas a los registros contables internos tenemos: las conciliaciones bancarias lo que busca es verificar que las diferencias reportadas entre la contabilidad y el extracto si son, revisión de las facturas de venta en cuanto al monto, políticas de descuento, autorizaciones de venta, entre otras

Pruebas de los registros contables externos: confirmaciones de saldos de cuentas por cobrar, se verifica existencia y monto

3.4 PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS SOBRE EL TRABAJO DEL AUDITOR EN GENERAL.

Pronunciamientos generales

El objetivo del examen de estados financieros es rendir un juicio, una opinión profesional independiente, sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes

El Revisor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicios suficientes, que le permita obtener con certeza razonable para emitir su opinión la seguridad de:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
2. Que son adecuados los criterios, los sistemas y los métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros están de acuerdo con la contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes,

Para la obtención de la evidencia competente y suficiente el revisor fiscal debe aplicar procedimientos de auditoría, de acuerdo a las circunstancias especiales del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesario en cada caso.

Con estos tres pasos reflejan el orden lógico como se realiza el trabajo del Auditor haciendo énfasis en que el objetivo es emitir una opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la posición financiera y no se tiene como objetivo el descubrimiento de fraudes, la corrección de los sistemas contables de la empresa, corregir deficiencias del control interno entre otros. El Revisor, no debe emitir su opinión sino reúne toda la evidencia necesaria para ello, las que se obtiene a través de los procedimientos de auditoría.

Dado que no es práctico obtener evidencia de la totalidad de las operaciones de una empresa, el Revisor debe aplicar sus procedimientos de auditoría con base en pruebas selectivas que deberá consignar en sus papeles de trabajo indicando el método de selección y las partidas seleccionadas.

Se hace énfasis en que el Revisor debe trabajar con bases en pruebas selectivas, por que le permite tener evidencia sin necesidad de probar todas las partidas y hacer un trabajo inútil o extenso.

Los estados financieros y las notas relativas, deben ser preparados por la empresa y le pertenecen a ella; sin embargo, el Revisor puede ofrecer sugerencias en la preparación de dichos estados y notas, o participar, sin que ello implique a la empresa ser la responsable de ellos en cuanto a su contenido y presentación.

El examen de los estados financieros, como se dijo anteriormente no esta encaminado a descubrir fraudes, sin embargo si en el examen que practicó

encontró alguno significativo y de no reflejar su efecto en los estados financieros deberá afectar su opinión.

La responsabilidad del Revisor Fiscal ante un fraude de la empresa se da por la incapacidad de no dar cumplimiento a las normas de auditoría.

El trabajo del Revisor Fiscal se basa en la consecución de evidencia suficiente y competente a través de pruebas selectivas que le permita emitir un juicio sobre la razonabilidad de los estados financieros, evaluación del control interno, la aplicación de normas y principios de contabilidad generalmente aceptados, así como seguir supervisando las recomendaciones propuestas.

Aunque el trabajo del Revisor Fiscal en la actualidad se ve muy reducido a la obtención de evidencia, no por limitaciones de la administración sino por limitaciones de su propio trabajo, en cuanto a la verificación del impuesto a las ventas y revisión de retención en la fuente, solo con esta, determina la opinión de la razonabilidad de los estados financieros emitiendo un dictamen limpio

3.5 PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN DE TRABAJO DE AUDITORÍA.

La Auditoría de los estados financieros requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos, en la forma mas eficiente posible, por consiguiente se comienza con un plan inicial el cual se revisa continuamente y se modifica al mismo tiempo que se supervisa el trabajo ya efectuado.

Para planear adecuadamente su trabajo, el Revisor Fiscal debe tener conocimiento de:

- a. Objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- b. Las características particulares de la empresa, cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto como las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

3.6 EVALUACIÓN EN EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

El control interno de una empresa lo constituyen las políticas y procedimientos establecidos por la administración, para proporcionar razonable seguridad de los logros de objetivos de la entidad. *Resumiendo el pronunciamiento No. 7 del consejo técnico de contaduría pública se tiene:*

1. *Relaciona los objetivos que utiliza la empresa, los cuales siempre se planean y se generan en tres categorías:*

- *Eficiencia y Eficacia de operaciones*
- *Suficiencia y confiabilidad en los estados financieros*
- *Cumplimiento de leyes, reglamentos procedentes (normas internas estatutarias y políticas)¹⁰*

2. *Expuesto las anteriores categorías se tienen otras características del control interno que hace participe al Revisor Fiscal: El control Interno visto como un proceso de la administración se debe construir todos los días y no eventualmente.*

Comprende acciones inherentes de como la administración dirige los negocios, es una forma de gestión, pero no es parte diferente de la gestión.

La efectividad depende sobre que debe estar construida, sobre los procesos, y no en los procesos.

El control interno es ejecutado por personas, no hay efectividad del control sino hay función de las personas, se debe propiciar un ambiente adecuado, respetando la individualidad de las personas.

En cuanto a la seguridad razonable, nunca se tendrá seguridad absoluta sobre el logro de los objetivos sociales, ya que están sujetos a los objetivos inherentes, propios de la naturaleza del sistema, como equivocación de las personas, relación costo beneficio, posible desintegración del sistema por fallas humanas, colusión, capacidad de desborde de la gerencia.

¹⁰ Pronunciamiento No. 7 del consejo técnico de contaduría pública.

En cuanto a la responsabilidad del Revisor Fiscal, en dar su juicio sobre la evaluación del control interno, dando cumplimiento a la tercera norma de ejecución del trabajo, que requiere *“El auditor debe efectuar un estudio y una evaluación adecuados del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, la extensión y la oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.”*¹¹

Para conseguir el cumplimiento de la norma, el Revisor fiscal esta obligado a: Conocer los elementos de la estructura de control interno de una empresa, los cuales en ultima instancia son los que lo llevan a verificar la totalidad del cumplimiento de objetivos de la empresa: Así como elaborar las etapas previas y posteriores de auditoria, como son la evaluación preliminar (evaluación de riesgos) la pruebas de cumplimiento y evaluación final, que le permiten una vez culminadas, dar su opinión sobre la efectividad del control interno y a su vez corroborar con las afirmaciones de la administración en los estados financieros de la empresa en examen. Estas conclusiones o recomendaciones se deben comunicar al cliente, y debe efectuarse un monitoreo para verificar la aplicación de sus recomendaciones.

A continuación se definirán ampliamente, los anteriores factores que le son de ayuda al Revisor Fiscal para la evaluación del control interno, para poder expresar su juicio sobre El.

Elementos de la estructura del control interno, consisten en:

- a. El ambiente de control*
- b. El sistema contable*
- c. Los procedimientos de control*

A. Ambiente de control

“El Ambiente de control representa la combinación de varios factores, que afecten las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles, entre éstos están:

- La actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.*

¹¹ NAGA No. 3 Tercera norma de ejecución del trabajo

- *La estructura de organización de la entidad.*
- *El funcionamiento de las Juntas Directivas y comités.*
- *Los métodos para asignar autoridad y responsabilidad.*
- *Los métodos de control administrativo, para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y los procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna*
- *Políticas y prácticas del personal.*
- *Las influencias externas, que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.*

La calidad del ambiente de control, es una indicación de la importancia de la administración en la entidad, que le da a los controles establecidos.

B. Sistema Contable

El sistema contable consiste en los métodos y los registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa acerca de las operaciones que realiza una entidad económica. Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe poseer métodos y registros que:

- a. La identifiquen y registren, únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.*
- b. Puedan describirle oportunamente, todas las transacciones en el detalle necesario, que permita su adecuada clasificación.*
- c. Le cuantifique el valor de las operaciones, en unidades monetarias.*
- d. Le registren las transacciones en el periodo correspondiente.*
- e. Así como presentarle y revelarles adecuadamente dichas transacciones, en los estados financieros*

El objetivo de Revisor Fiscal en esta revisión es llegar a una conclusión preliminar sobre la estructura del control interno contable, si es adecuada, considerando las características propias de la empresa y la naturaleza de sus operaciones.

C. Procedimiento de control

Los procedimientos y las políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración, para proporcionar seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituye los procedimientos de control.,

El hecho que existan procedimientos de control y políticas no significa que estén operando efectivamente, sería entonces aquí donde interviene el revisor Fiscal al determinar la manera en que la entidad aplica las políticas o procedimientos y que personas las lleva a cabo.

Los procedimientos de control están integrados por componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable, y los cuales pueden ser procedimientos de carácter preventivo o defectivo.

Los primeros (preventivos) son establecidos para detectar errores durante las transacciones, mientras el segundo (defectivo) tiene como finalidad detectar errores o desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones no hubieren sido identificadas por los procedimientos de control preventivo.

Los factores específicos del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control de una entidad, deben considerar los siguientes aspectos:

- *Tamaño de la entidad*
- *Características de la industria en la que opera*
- *Organización de la entidad*
- *Naturaleza del sistema de contabilidad y las técnicas de control establecidos*
- *Problemas específicos del negocio*
- *Registros legales aplicables.*

Estos factores específicos de los factores del control interno harán parte del conocimiento que deberá obtener y comprender el Revisor Fiscal, como parte del proceso de planeación de su auditoría, así como tener en cuenta las etapas de evaluación del sistema del control interno.¹²

¹²¹² Tellez Trejo Benjamín Rolando, El Dictamen en la contaduría pública, pag 296 a la Pág. 312

Etapas de Evaluación del sistema de control interno

➤ **Evaluación Preliminar**

En esta etapa, el Revisor Fiscal, aun no ha probado los controles internos de la empresa y por tanto cualquier decisión es preliminar. El Revisor deberá:

- a. Comprender el ambiente de control, establecidos por la administración para detectar errores potenciales.*
- b. Describir y verificar su comprensión, de los procedimientos de control de la administración*
- c. Evaluar el diseño de los sistemas de control, para determinar si es probable que sean eficaces, para detectar, prevenir y corregir los errores potenciales identificados.*
- d. Formarse un juicio, sobre la confianza que podrá depositarse en el control que será probado*

Una vez el Revisor ha adquirido un conocimiento general de la estructura de control interno, estará capacitado para decidir el grado de confianza, que depositara en los controles existentes, bien sea para la prevención y detección de errores o bien para determinar si los objetivos de auditoria se pueden alcanzar de manera mas eficiente y efectiva a través de la aplicación de pruebas sustantivas.

La evaluación final de los procedimientos de control seleccionados, se hará después de llevar a cabo las pruebas de cumplimiento de dichos controles

➤ **Pruebas de cumplimiento y evaluación final**

La finalidad de las pruebas de cumplimiento, es reunir la evidencia suficiente para concluir si los sistemas de control interno establecidos por la administración, preverán o destetarán y corregirán, errores potenciales que pudieran tener efecto en los estados financieros. Esta conclusión permite confiar en el control como fuente de seguridad general de auditoria y disminuir el alcance de las pruebas sustantivas.

Igualmente, las pruebas de cumplimiento le permiten al Revisor Fiscal, respaldar la evaluación de la confiabilidad de procedimientos específicos de control, si están funcionando de manera efectiva, según se diseñaron, durante todo el periodo si los procedimientos de auditoría necesitan ser cambiados como resultado de detección de debilidades o desviaciones a los procedimientos de control.

➤ **Comunicación de situaciones a informar,**

Se da como una obligación no formal del Revisor Fiscal, “situación a informar”, son asuntos que llaman la atención del Revisor Fiscal y que en su opinión, deben comunicarse al cliente, ya que representa deficiencias importantes en el diseño o la operación de la estructura del control interno, que podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir, y reportar información financiera uniforme, con las afirmaciones de la administración en los estados financieros o tales deficiencias pueden incluir diferentes aspectos del control interno.

Aunque el objetivo del Revisor Fiscal en una auditoría es formarse una opinión, sobre los estados financieros de la entidad, por lo tanto no tiene la obligación de investigar y encontrar situaciones a informar, sin embargo debe estar al tanto de ellas mediante la evaluación de la estructura del control interno, de la aplicación de procedimientos de auditoría sobre saldos o las transacciones o de alguna otra manera dentro del curso de la revisión

Esta comunicación se realiza con personas de alto nivel de la empresa como, junta directiva y accionistas.

Además como parte de su trabajo el Revisor Fiscal deberá proporcionar sugerencias que permitan mejorar la estructura del control interno existente. Así como dejar documentado en papeles de trabajo, las pruebas llevadas a cabo para realizar dicha evaluación del sistema de control interno y a la conclusión que se llegó”¹³.

➤ **Monitoreo**

Consiste al seguimiento que hace el Revisor Fiscal, posteriormente a las comunicaciones, que le permiten verificar si se ha adoptado o no sus

¹³ Tellez Trejo Benjamín Rolando, El Dictamen en la contaduría pública, Pág. 296 a la Pág. 312

recomendaciones, en caso de que falte la aplicación de alguna, puede llegar a afectar a la empresa o llegar a implicaciones como de expresar un dictamen mediante algún tipo de salvedad.

El alcance y frecuencia de las evaluaciones dependerá principalmente de la evaluación del riesgo y la efectividad de los procedimientos de supervisión en marcha. Las deficiencias del control interno deben ser reportadas de inmediato, con informe de novedad de los asuntos graves, a la gerencia y junta directiva.

3.7 EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

La relación evidencia suficiente competente en el dictamen del Revisor Fiscal, se considera como la más relevante, ya que la evidencia es el soporte de su juicio sobre todos los puntos de alcance de su auditoría para expresa su opinión en el dictamen.

*“Dado a que es imposible llegar a obtener certeza absoluta, en cualquier trabajo de auditoria, pero se considera valido dentro de la formación de juicio de una persona el grado de seguridad que existe en ella., con el que pueda afirmar las cosas con plena confianza, de que no este haciendo una afirmación arriesgada aun cuando no tenga la certeza absoluta de ella. A este grado de seguridad dictado por la prudencia y que es la guía que rige la mayor parte de las actividades humanas, se le llama certeza moral. Es esa certeza la que el Revisor Fiscal debe alcanzar para que sea posible dar su opinión profesional, de una manera objetiva y cumpliendo con las finalidades y deberes de su actividad profesional. El resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoria debe ser suficiente, para suministrar al juicio del Revisor Fiscal ese grado de seguridad llamado certeza moral”.*¹⁴

La evidencia que reúna el Revisor Fiscal debe ser suficiente y competente, que le proporcione la convicción necesaria para tener una base en su examen, y se debe consignar en papeles de trabajo.

Igualmente para obtener evidencia el Revisor Fiscal debe guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable, ya que los procesos como las partidas y conceptos a los que el Revisor Fiscal debe dirigir su atención, deben ser aquellos que tienen importancia como por ejemplo alguna inclusión o exclusión, o un cambio en la presentación, en su valuación, pudiera modificar la

¹⁴ Télles Trejo benjamín rolando, El Dictamen en la contaduría publica, Pág. 315

interpretación de la información financiera o representen riesgo probable, se refiere a la posibilidad de error que pueda representar la deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar.

3.8 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.

Los procedimientos de auditoria son una o varias técnicas utilizadas por el Revisor Fiscal, en su trabajo de auditoria para la consecución de evidencias y elementos de juicio, que le permite probar razonable la exactitud de los estados financieros.

Estas técnicas son:

- Observación
- Indagación
- Inspección
- Confirmación
- Examen y
- Cálculos aritméticos

El Revisor Fiscal, debe aplicar cuidadosamente su criterio, en la selección de procedimientos para llegar a obtener la evidencia necesaria y poder declarar en su dictamen, que se aplicaron todos los procedimientos de auditoria que consideró necesario.

CAPÍTULO IV

4. CLASES DE DICTAMEN.

El Revisor Fiscal, después de haber realizado el alcance de sus pruebas, deberá emitir un juicio, el cual dependiendo de estas, será:

- a. Limpio o sin salvedades.
- b. Con excepciones.
- c. Negativo u opinión adversa.
- d. Denegación de dictamen o abstención de opinión.

Dictamen limpio

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.

Dictamen con salvedades

Un dictamen con excepciones, declara que a excepción del asunto o asuntos a los que éste 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 los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Dictamen negativo u opinión adversa

Un dictamen negativo u opinión adversa, declara que los estados financieros no presentan una situación financiera razonable, ni los resultados de operación, ni los cambios en el patrimonio, ni los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Abstención de opinión

Una abstención de opinión, declara que el Revisor Fiscal no expresa una opinión sobre los estados financieros.

Las condiciones que originan dictámenes con salvedades, entre otras, son las siguientes:

- El alcance del examen no incluyó uno o más procedimientos de auditoría considerados necesarios de acuerdo con las circunstancias. - Los estados financieros no están de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o no se han incluido todas las exposiciones necesarias para una presentación razonable.

- Los estados financieros están preparados sobre una base no uniforme con la del año o años anteriores.

Existen cuatro clases básicas de dictamen con salvedades: "excepto por" "con sujeción a" "adversos" y "denegación".

Una clase de salvedad en particular depende de las condiciones que existen y de su importancia relativa. La importancia relativa no solo determinan cuando debe hacerse una salvedad sino también la clase de salvedad, o sea, si debe usarse una de "excepto por", un dictamen adverso o una denegación de dictamen o si es apropiado "con sujeción a".

Salvedades de "excepto por"

Deben usarse salvedades de "excepto por" cuando el alcance del dictamen ha sido restringido, los estados financieros no se presentan de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las exposiciones son inadecuadas o los principios de contabilidad han sido aplicados sobre bases que no guardan uniformidad con las del año o años anteriores; a menos que el asunto sea tan importante y generalizado que se requiera un dictamen adverso o una denegación de dictamen.

Salvedades de "con sujeción a"

Las salvedades "con sujeción a" deben usarse para incertidumbres contables que no se resuelven a la fecha del informe del Revisor Fiscal; a menos que el efecto posible sea tan significativo y generalizado que se requiera de una denegación.

Dictámenes negativos u opiniones adversas

Los dictámenes adversos se utilizan cuando los efectos de las desviaciones de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son tan importantes y generalizados que un dictamen con "excepto por" no sería apropiado. Antes de rendir una opinión adversa, debe hacerse lo posible por persuadir al cliente a que ajuste sus estados financieros.

Denegación de dictamen o abstención de opinión

Debe expresarse una denegación de dictamen o abstención de opinión, cuando la importancia potencial de las limitaciones en el alcance, o en los casos donde las incertidumbres son tan importantes y generalizadas que no es apropiado un dictamen con excepciones.

Cuando se emite una denegación de dictamen o un dictamen adverso, no es apropiado dar un dictamen "fragmentario" sobre ciertos elementos de los estados financieros.

Ejemplos de salvedades

A continuación se presentan ejemplos del párrafo central y del dictamen de las diversas clases de dictámenes con salvedades:

Salvedad de "excepto por"

No pude conseguir los estados financieros auditados que apoyaron la inversión de la Compañía en una filial extranjera fijados en \$xxx ni su participación en las ganancias de esa filial de \$xxxx lo que se incluye en la utilidad neta, tal como se describe en la nota x de los estados financieros. Debido a la naturaleza de Los archivos de la Compañía, no quede satisfecho en cuanto a llevar el valor de la inversión o de la participación en sus ganancias mediante otros procedimientos de auditoría.

En mi opinión, excepto por el efecto del asunto indicado en el párrafo anterior, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente...

Salvedad "con sujeción a"

Como se indica más detalladamente en la Nota X, la compañía fue demandada en un litigio que, de fallarse adversamente requeriría el pago de diez millones de pesos al demandante, pero no se ha hecho provisión por este asunto en los estados financieros adjuntos. No es posible predecir el resultado del litigio.

En mi opinión, con sujeción al efecto de los ajustes, si los hubiere, que hubieran sido requeridos de haberse conocido el resultado del asunto indicado en el párrafo precedente, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente...

Dictamen negativo u opinión adversa

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados requieren que se registre la depreciación de activos fijos. Según se explica en la Nota X a los estados financieros, la compañía no ha registrado depreciación sobre sus activos fijos, con el resultado de que la depreciación acumulada al 31 de diciembre de 19X8 se subestimó en \$12 millones y la utilidad neta por el año terminado en esa fecha y el patrimonio neto estaban sobre estimados en 10 millones.

En mi opinión, debido al efecto de no registrar la depreciación de activos fijos según se indicó en el párrafo precedente, los estados financieros arriba mencionados no presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X al 31 de diciembre de 19X8, los cambios en el patrimonio, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en dicha fecha, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia.

Cuando se expresa un dictamen adverso, carece de sentido referirse a la uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad. Sin embargo, cualesquiera excepciones conocidas acerca de la uniformidad deben exponerse en el dictamen.

Denegación de dictamen o abstención de opinión

Según instrucciones recibidas, no examiné los certificados que evidencian las inversiones de la Compañía en acciones y bonos. Debido a la importancia de las inversiones cuyos certificados no examiné, como se indicó en el párrafo precedente, el alcance de mi examen no fue suficiente para permitirme expresar una opinión sobre los estados financieros arriba mencionados.

Carece de sentido referirse a la uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad cuando se deniega un dictamen. Sin embargo, cualesquiera excepciones conocidas acerca de la uniformidad deben expresarse en el dictamen

5. CONCLUSIONES

La estrategia de consecución de evidencia del revisor Fiscal debe ser:

Desarrollada desde la etapa de la planeación de la auditorías, diseñando pruebas de auditoría, documentada en un programa de auditoría que le generen evidencias suficientes y competentes para que pueda cumplir con su objetivo expresando una opinión al emitir su dictamen,

La evaluación del sistema de control interno, donde deberá evaluar los controles e identificar los riesgos que afectan la empresa, determinando la naturaleza de la evidencia, alcance y oportunidad de la misma como pruebas de auditoría.

Entra a concluir y a decidir la obtención de la evidencia según su criterio.

La evidencia es el medio por el cual se comprueba la diligencia de quien ha emitido una opinión. Es el elemento de juicio que obtiene el Revisor Fiscal como resultado de las pruebas que realiza.

La obtención de evidencia esta ligada a la disposición mental del Revisor Fiscal, por esa razón es compleja y será diferente para un Revisor u otro en función de la capacidad de criterio de cada uno.

La ejecución del trabajo del Revisor Fiscal está reglamentada por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, en la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo, Determinan que: *Debe obtenerse evidencia valida y suficiente, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, con el objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas*¹⁵

Los Revisores Fiscales utilizan los papeles de trabajo para apoyar su conclusión, de que realizaron la auditoría de un modo profesional, que ejercieron el debido cuidado y que no fueron negligentes en el desempeño de su deberes y funciones. La obtención de evidencia suficiente y competente, constituye el soporte fundamental de la opinión en el dictamen

¹⁵ NAGA 3 relativa a la ejecución del trabajo

La relación de la evidencia con el dictamen del Revisor Fiscal se da como prueba de la ejecución de su trabajo de auditoría, si esta presenta implicaciones importantes, deberá expresarlo en su dictamen mediante algún tipo de salvedad.

BIBLIOGRAFÍA

1. CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, Normas de Auditoria y Ética Litoclara Ediciones, Bogotá D. C 1993
2. ALVIN A. ARENS – JAMES K LOEBBECKE, Auditoria un enfoque integral, sexta edición, Prentice Hall Hispanoamericana S.A. ,1996
3. BLANCO LUNA YANEL., MANUAL DE AUDITORIA Y DE REVISORIA fiscal , Editorial Ruesga 1998
4. DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA EMITIDAS POR EL COMITÉ EJECUTIVO DE NORMAS, AICPA., Editorial, instituto Mexicano de contadores públicos, A.C 1993
5. RODRIGO ESTUPIÑÁN GAITAN, Papeles de trabajo en la auditoria financiera, Ecoe Editores, Bogota 2004
6. BENJAMIN ROLANDO TELLES TREJO, El Dictamen en la contaduría publica, Tomo 1, editado por Internacional Thonsom editores, 1998
7. O RAY WHITTIGTON, CIA, CMA, CPA, Principios de Auditoria, MC Graw Hill, 2004
8. VALDERRAMA J.L SANCHEZ FERNANDEZ, teoría y practica de la auditoria. I Pirámide, Madrid 1997
9. SIGUENZA JM. PEREDA,. Manual auditoria y cuentas anuales, Centro de estudios editorial, Ramón Areces S.A. Madrid, segunda edición, 1995