

Artículo de investigación

Impacto en el alcance del trabajo del Auditor como consecuencia de la implementación de la NIA 240

Hernán Ramiro Escobar Tobón
hret@outlook.com

Ana María Rodríguez Restrepo
anamaria900921@hotmail.com

**IMPACTO EN EL ALCANCE DEL TRABAJO DEL AUDITOR COMO
CONSECUENCIA DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NIA 240.**

Hernán Ramiro Escobar Tobón
hret@outlook.com

Ana María Rodríguez Restrepo
anamaria900921@hotmail.com

Asesor Metodológico:
Carlos Mario Ospina Zapata
cmospina@economicas.udea.edu.co

Asesor Temático:
Julián Esteban Zamarrá Londoño
Julian.zamarra@udea.com.co

RESUMEN

Con la promulgación de la Ley 1314 de 2009, los auditores están a la expectativa de los impactos que puedan provocar en la realización de su trabajo, y no es para menos, pues han venido ejerciendo su labor dando cumplimiento a las NAGA (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas)

Este artículo tiene como propósito establecer los impactos que conllevaría la implementación de la NIA 240 “*Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros*” en Colombia, a pesar de que este tema no resulta ser algo nuevo, aún no se ha logrado tener certeza acerca del impacto que tendría la adopción, convergencia o armonización de las NIA en nuestro país.

Fue por ello que para esta investigación se utilizó como metodología el cuestionario, con el fin de identificar los cambios en el alcance del trabajo del auditor a partir de la implementación de esta NIA, llegando a la conclusión que esta no tendrá cambios importantes que impactará el ejercicio de la misma.

PALABRAS CLAVES

Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia (NAGA), Normas Internacionales de Auditoría (NIA), NIA 240, Fraude, auditoría de estados financieros.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad el tema de adopción, convergencia o armonización de las normas internacionales de auditoría no resulta ser algo del todo novedoso, dado que diversos autores han analizado, opinado e indagado sobre este marco normativo, encontrando consigo una serie de diferencias y similitudes entre las NAGA y las NIA, sin embargo, aún no se tiene certeza de cuáles van a ser los impactos de la obligatoriedad de las NIA en Colombia. La investigación no termina ahí, continúa la evolución permanente de esta, es por ello que con el presente artículo se pretende establecer el impacto en el alcance del trabajo del auditor como consecuencia de la implementación de la NIA 240 - Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.

Para comprender lo que esto significa, es necesario tener presente que el fraude corporativo ha sido uno de los temas más preocupantes y polémicos que ha despertado el interés a los distintos gremios de la contabilidad, por las repercusiones que esto genera en las organizaciones, y más aún en la última década que se ha venido presentado una serie de sucesos fraudulentos de manera recurrente en el mundo. A raíz de estos fraudes es que se han derivado cuestionamientos hacia la profesión contable, en cuanto a la ética y la confianza en los auditores y en el marco normativo, es decir, hacia las NAGA por ser tan generales y concisas, lo que lleva a que presenten vacíos y poca claridad frente al trabajo del auditor y no provean una guía suficiente y detallada para llevar a cabo su trabajo.

Ante este escenario, resulta conveniente dividir este artículo en seis capítulos, el primero de ellos describe la metodología aplicada en el proceso de investigación; el segundo, muestra el panorama actual de la auditoría y fraude en Colombia, y el dilema que se presenta con la responsabilidad del auditor con relación al fraude; el tercero, realiza una contextualización acerca de las normas y pronunciamientos de auditoría emitidas en Colombia; el cuarto capítulo, describe a groso modo la NIA 240, en donde se enuncian los requisitos y los requerimientos que esta NIA plantea. Por último, en los capítulos 5 y 6, se presentan los resultados y conclusiones, respectivamente, fruto de la presente investigación.

1. METODOLOGÍA

Para desarrollar y obtener los resultados de la presente investigación, se recurrió al instrumento del cuestionario, este fue enviado por medio de correo electrónico a una muestra de 18 auditores, tanto de firmas como independientes, las respuestas de las personas encuestadas reflejan ampliamente las prácticas que llevan a cabo los demás auditores sean de firmas o independientes; la encuesta tuvo como objetivo establecer el impacto que trae la obligatoriedad de la NIA 240 en el trabajo del auditor colombiano. El cuestionario está compuesto por 37 preguntas de tipo abierto, cerrado y selección múltiple, a partir del interrogante 6 hasta la última pregunta, se observa un Checklist, el cual abarca los requisitos y requerimientos que establece la NIA 240.

La investigación por tener un enfoque cualitativo se encaminó a interpretar, analizar e indagar las acciones, prácticas o experiencias que tienen los auditores al momento de realizar una auditoría de estados financieros, por ello con la información suministrada por los auditores se procedió a realizar un análisis de contenido por cada respuesta.

2. AUDITORÍA & FRAUDE

En dos artículos publicados, el 11 y 12 diciembre de 2013, respectivamente por Caracol Radio y el Portafolio, se enuncia en ambos, los resultados de una encuesta realizada a finales de 2013 por Kroll, firma especializada en mitigación de riesgos, el cual sintetiza que en Colombia “el 70 por ciento de las empresas fueron afectadas por fraudes, lo que en cifras indica un aumento del 63 por ciento en comparación con el año anterior.” Eso significa que de 100 compañías, 63 han sido víctimas de los defraudadores, es importante hacer énfasis en que ello representa más de la mitad de las empresas.

Otra encuesta realizada por KPMG en el 2013 sobre el fraude en Colombia, arrojó, entre otras, los siguientes resultados: en comparación al año 2011 los costos por crisis económicas aumentaron a \$3,600 millones de dólares (2011: \$950 millones de dólares), es decir, el 1% del PIB nacional, de los cuales 1,800 millones de dólares lo ha causado el fraude financiero, frente a este delito, el 90% son detectados un año después de haberse realizado el fraude y el 26 % se producen por prácticas de supeditaje gerencial. Otro de los tipos de delitos económicos es la malversación de activos, donde el 55% son cometidos por empleados ubicados en posiciones operativas, el 51% se descubrieron por medio de una denuncia y el 62% de las compañías que se vieron afectadas por este tipo de ilícito tardaron más de un mes en detectarlo.

Estas encuestas son tan solo una mirada al panorama actual colombiano con relación al fraude, y para nadie es un secreto, que este es uno de los temas más polémicos y discutidos dentro de las organizaciones, ya que como se vio en los resultados de las encuestas, este delito genera impactos económicos considerables en los mercados nacionales e internacionales, que han afectado no sólo el negocio en marcha sino también la credibilidad

del trabajo del auditor. Y es a este último, quién responsabilizan la mayoría de la veces por estos actos. Teniendo en cuenta estos factores, muchos autores de la profesión contable se han cuestionado quién o quiénes son los responsables para evitar fraudes dentro de cualquier organización, si es ó no responsable el auditor, es por ello que cabe resaltar algunas de las siguientes frases indicadas en el artículo de la revista española de financiación y contabilidad de abril-junio de 1995 por los escritores García y Humphrey con respecto a esta responsabilidad:

“La detección del fraude es una de las más importantes obligaciones del auditor. Los auditores deberían cuidar esta parte de sus actividades.” (Dicksee, 1902)

“Los procedimientos de auditoría deberían designarse para dar a los auditores una expectativa razonable para detectar cualquier error material, intencionado o no, en los estados financieros de una empresa.” (ICAEW Auditing Guideline 3.418)

“Detectar fraudes es nuestro trabajo. Nuestro objetivo es la detección 100%” (AICPA, 1993)

Estas frases han conducido a generar paradigmas erróneos con respecto al trabajo del auditor en relación al fraude, es así como lo manifiesta Castro (2009, Algunas frases celebres, 2) en sus frases célebres:

“...es un asunto de control interno...llamen al auditor!!!...yo estoy dedicado al negocio y a la administración.”

“...yo quería definir los controles de mi operación...la culpa es del auditor, quien diseñó los procesos.”

Y en caso de un fraude: “...dónde estaban los auditores?”

Frente a esto, muchos autores como Aguiar (1996) y Estupiñan (2010) opinan que la consideración del fraude en una auditoría de estados financieros es indispensable para garantizar que los controles internos operen efectivamente dentro de una organización y que la información tenga el grado de fidelidad y credibilidad que disponen las normas y principios legales, no obstante, para el primero de los autores, considera que la mejor forma para reducirlo, es a través de un buen sistema de control interno, y para el segundo, plantea que mediante el empleo cuidadoso y diligente de las normas y procedimientos de auditoría un auditor puede llegar a la detección de muchas modalidades de delito o estafas. Este último manifiesta que aún no se ha encontrado una base racional que sirva de fundamento para tratar de fijar la responsabilidad del auditor ante los fraudes y que no se ha logrado definirla con claridad en todas las áreas posibles de fraudes y ante las fases de ejecución de una auditoría.

Pese a que este tema del fraude ha cobrado protagonismo a través del tiempo en el campo económico, contable y financiero, en Colombia no se cuenta con guías que orienten a los auditores a detectar estos actos o hechos en las empresas, aunque la finalidad de una

auditoría de estados financieros no es detectar fraudes, los auditores deben estar alertas ante esta posibilidad, por lo cual es importante contar con una guía al respecto (Reyes y Mantilla, 2011) y así evitar que hechos fraudulentos perjudiquen la imagen tanto de la empresa como de la profesión.

3. NORMAS Y PRONUNCIAMIENTOS DE AUDITORÍA EMITIDAS EN COLOMBIA

La auditoría en Colombia está reglamentada en la Ley 43 de 1990, específicamente en el artículo 7 denominado Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas –NAGA–, las cuales contienen las reglas básicas que el Contador Público debe observar y seguir de manera estricta en la realización de una auditoría, revisoría fiscal o en el examen de estados financieros. Se dividen en tres grupos: normas personales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas relativas a la rendición de informes. Las primeras, hacen referencia a las cualidades del auditor y a los aspectos de ética profesional que son aplicadas por igual a las áreas del trabajo de campo. Las segundas, se refieren a los requerimientos mínimos que deben cumplirse en el desarrollo de su trabajo para ofrecer calidad en la información, y las últimas, son normas que enmarcan las características que deben tener los informes a emitir por el contador una vez culminada la auditoría.

Además, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP–, encargado de asesorar al Gobierno Nacional en la emisión de normas contables, ha emitido pronunciamientos técnicos con el fin de orientar a los profesionales contables, llámense auditores internos, auditores externos o revisores fiscales, en la ejecución de su trabajo. Entre los pronunciamientos se destaca el N°2 y N°4 que se refieren respectivamente a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y sobre las Normas de Auditoría y de Ética. En lo que respecta al Pronunciamiento N°2 en su sección 160, numeral 4, plantea que en caso de ausencia de pronunciamientos específicos sobre alguna materia en particular, el auditor deberá regirse por las Normas Internacionales de Auditoría y más cuando Colombia es miembro de la Federación Internacional de Contadores Públicos –IFAC–, esta situación conlleva a que los auditores apoyen sus objetivos y se acojan a sus normas y guías en ausencia de disposiciones profesionales.

En relación al Pronunciamiento N°4 en la parte introductoria aclara que las NAGA no recogen todos los eventos posibles en los que pueda verse involucrado el auditor en la realización de su trabajo, solo su “nivel profesional, experiencia y el juicio equilibrado determinará los procedimientos necesarios a aplicar de acuerdo a las situaciones que encuentre en el trabajo” (p. 2). Asimismo, señala en el numeral 78 con relación a los errores intencionales o no intencionales, lo siguiente:

“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”.

Cabe hacer mención que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su Orientación Profesional N°2 expresada el 15 de agosto de 2000, señaló que los pronunciamientos no son de obligatorio cumplimiento; sin embargo, guían y enmarcan el ejercicio profesional de los contadores públicos.

Las NAGA y los pronunciamientos existentes en Colombia, aparte de que estos últimos no son de obligatorio cumplimiento, no muestran de manera clara el camino que debe tomar el auditor para tener un buen o mejor desempeño al momento de realizar la auditoría, no definen claramente la responsabilidad y el alcance de su trabajo en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, aunque son reglas básicas, no ofrecen una metodología técnicamente estructurada y no recogen todas las situaciones posibles como la materialización del riesgo de fraude, lo que hace del trabajo de los auditores un tema subjetivo, ya que depende en gran medida del criterio y la opinión de cada profesional.

Por lo anterior, es necesario un cambio de costumbres y técnicas en la realización de auditorías, una guía fácil y suficiente que cualquier profesional usaría habitualmente para generar auditorías con calidad. La implementación de las NIA ofrece ese cambio, las cuales se están convirtiendo en una herramienta fácil y accesible a los auditores en las diferentes etapas de su trabajo, y procura “formar profesionales altamente calificados tanto a nivel técnico como ético, en capacidad de tomar las decisiones organizacionales que tienen un impacto individual y colectivo, a nivel financiero y moral” (Ochoa, Zamorra y Castaño, 2012, p. 27)

Actualmente, el CTCP se encuentra liderando este proceso de implementación de estándares internacionales de contabilidad y auditoría con la promulgación de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009 llamada “Ley de Convergencia”, la cual regula los principios y normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, a su vez, estas últimas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de servicios relacionados.

Se espera que para el año 2015 las normas contables locales converjan a las Normas Internacionales de Información Financiera –IFRS–, no obstante, las normas de

aseguramiento de la información financiera, las cuales se encargan de regular las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información, están en estos momentos en proyecto. De acuerdo a la conferencia “*Proceso de Convergencia en Colombia: Lo que nos falta*”, realizada el 11 de marzo de 2013 por Wilmar Franco Franco, presidente del CTCP, manifiesta que actualmente se está llevando a cabo un plan de trabajo con las mesas de expertos y técnicos, compuesta por gremios, estudiantes, profesores y empresarios, para proponer al Gobierno Nacional la convergencia hacia normas de aseguramiento de la información. Este plan de trabajo incluye elaborar y publicar el borrador de la propuesta para discusión pública, evaluar y analizar los comentarios y publicar el proyecto definitivo.

Según el conferencista, estas normas aún no se han difundido y expedido por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, ya que no se puede hacer difusión hasta que no haya traducción, es decir, la versión oficial que existe hoy de las normas internacionales de auditoría y control de calidad son del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, editada en el 2009, y otro del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España, que de igual modo, la versión es del 2009; muchos países quieren actualizarlo y traducir la versión 2011, con el fin de que quede disponible en el presente año, además, se espera que se emita este año unos pronunciamientos por parte del CTCP, porque para ellos es claro que para obtener informes financieros de alta calidad se requiere de la aplicación de las normas de aseguramiento de la información, que para mejorar la calidad y la transparencia de la información financiera, y se genere confianza pública en el dictamen del auditor, es necesario utilizar las técnicas y directrices del IFAC. La convergencia es hacia estándares internacionales, nada se hace teniendo NIIF si falta las NIA.

4. NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240 – “Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros”

Las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento, en inglés International Auditing and Assurance Standards Board –IAASB– de la Federación Internacional de Contadores –IFAC–, tienen como objetivo su aplicación y aceptación a nivel mundial para regular la práctica contable de una manera uniforme, son básicamente diseñadas para aplicarlas en la revisión a los estados financieros y con las adaptaciones necesarias. Dentro de las NIA, se encuentra la NIA 240 titulada como “Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros” (Ver Anexo 1.). Esta NIA como bien lo indica su nombre establece la responsabilidad del auditor respecto a la existencia de fraude y equivocación en los estados financieros de una organización, en la cual puntualiza que:

“la responsabilidad principal sobre la prevención y detección del fraude descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo como en la administración (...) esto implica un compromiso de crear una cultura de honestidad y conducta ética que pueden

reforzarse con una activa supervisión de parte de los encargados del gobierno corporativo”. (p. 197)

Mientras que la responsabilidad del auditor se dice que es “generar seguridad razonable en los estados financieros que estén libres de errores de importancia relativa ya sea por fraude o error” (p. 198). Los aspectos importantes a tener en cuenta para el alcance del trabajo del auditor son las limitaciones inherentes de una auditoría, así se planea y se desempeña los procedimientos de la auditoría en cumplimiento de las normas internacionales, hay riesgos inevitables que no permiten detectar errores intencionales, aun así si existieran sistemas contables y de control internos efectivos, porque como bien lo menciona Ochoa, Zamorra y Guevara (2011, p 142) “siempre habrá algún riesgo de que los controles internos dejen de operar según fueron diseñados” . Esta limitación se debe a la existencia de los riesgos de auditoría, riesgos inherentes, riesgos de control y riesgos de detección.

La NIA 240 menciona los requisitos y el material de referencia que son básicamente los requerimientos que el auditor deberá observar antes de realizar su auditoría de estados financieros que permitirán una guía clara frente a la prevención y detección de representaciones erróneas importantes. Los requisitos que plantea la NIA pueden observarse en la siguiente ilustración del proceso de auditoría de fraudes:

VISION GENERAL DEL PROCESO DE AUDITORÍA DE FRAUDES



Fuente: Tomado de Horwath. HB Auditores Consultares (s.f.).

El propósito de aplicar todos estos requisitos por parte del auditor es generar una auditoría libre de errores de importancia relativa debido a fraude, no está de más reiterar que el trabajo de estos profesionales no es detectar fraudes, su responsabilidad radica en generar seguridad razonable, no cierta, ni absoluta, de las cifras de los estados financieros, informando permanentemente a sus clientes sobre el estado de efectividad y confianza de las prácticas y procedimientos de control interno.

La citada norma indica de manera concreta y fácil la forma de realizar una auditoría de estados financieros teniendo en cuenta los errores intencionales, es decir, cuando un auditor se encuentre en situaciones que son motivo de sospecha o cuando determina que ha ocurrido un fraude o error dentro de la compañía, este deberá remitirse a los procedimientos referidos en esta NIA.

5. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

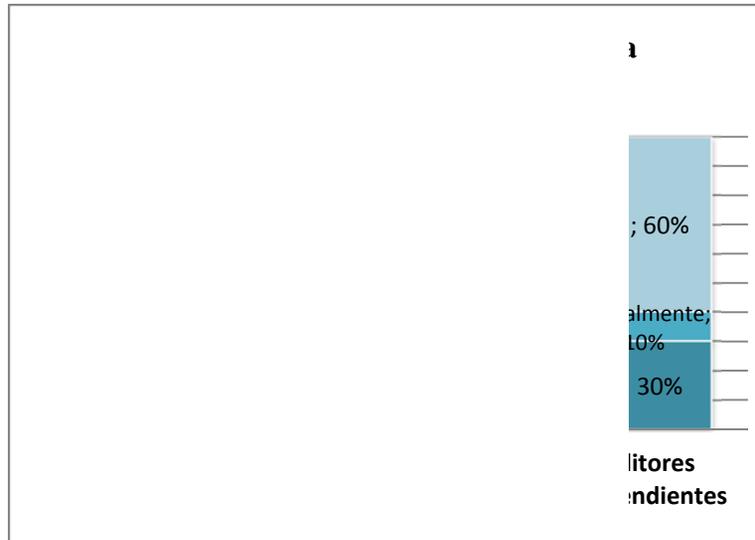
El objetivo de la investigación es identificar el impacto en el alcance del trabajo del auditor como consecuencia de la implementación de la NIA 240, se eligió el cuestionario como el instrumento más apropiado para recopilar la información necesaria y así analizar e interpretar los resultados de la presente investigación. El cuestionario fue resuelto por 18 revisores fiscales o auditores del área metropolitana del Valle de Aburra, compuesto por 4 auditores de firmas internacionales, 4 de firmas nacionales y 10 profesionales que ejercen en Colombia como independientes. El nombre de las firmas no se menciona por efectos de confidencialidad.

El análisis e interpretación de los resultados se enfocó en dos frentes principalmente: el primero, en la percepción que tiene los auditores en la actualidad con las NAGA y las NIA, su conocimiento, aplicabilidad y efectividad, asimismo, la responsabilidad que asumen frente al fraude; y el segundo, en el desarrollo del Checklist, cuyas preguntas se basaron en las prácticas y procedimientos que realizan los auditores tanto de firmas como independientes a la hora de enfrentarse a una auditoría de estados financieros, siendo éste, el que daría la base para concluir y determinar el impacto de la obligatoriedad de la NIA en nuestro país.

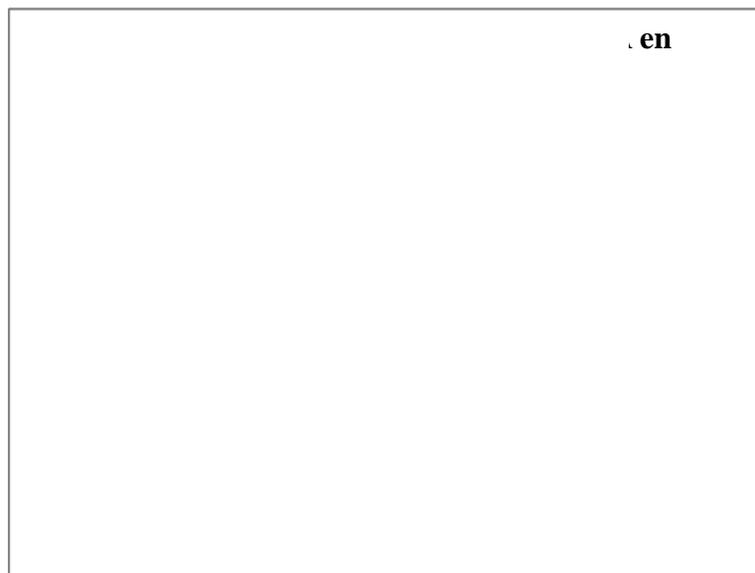
NAGAS VS NIA

Con relación al primer enfoque, es pertinente mostrar los resultados por firma y auditores independientes, ya que así, se asegura lo afirmado por Ochoa, Zamorra y Guevara (2011, p. 122). quienes opinan que si el auditor externo o revisor fiscal pertenecen a una firma internacional, estos ya se encuentran aplicando la normatividad internacional. Caso contrario ocurre con los auditores independientes, puesto que no tienen claridad frente la aplicación de estas normas.

Para tener una mayor certeza de lo anterior, se preguntó a los auditores si aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el IFAC - International Federation of Accountants, a lo cual respondieron

Gráfico 1

Fuente: Elaboración propia

Gráfico 2

Fuente: Elaboración propia

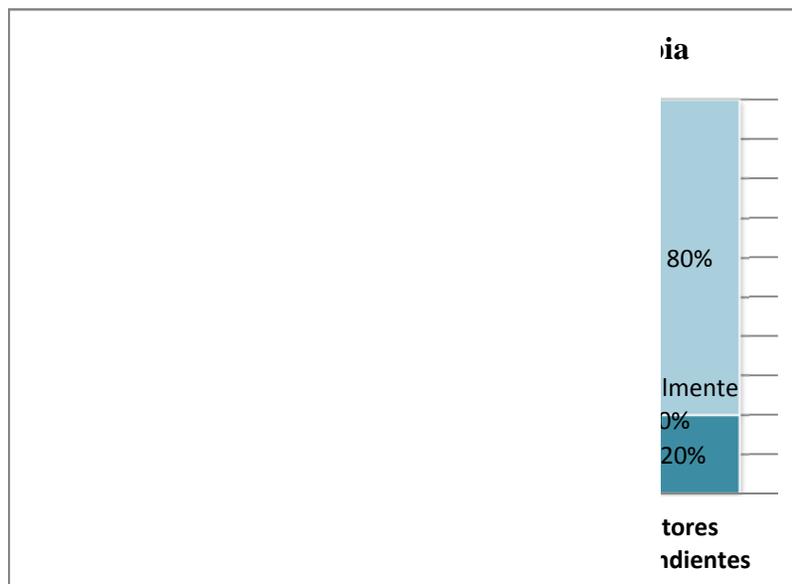
Como puede apreciarse en el gráfico 2, el 33% de los auditores encuestados manifestó no aplicar las Normas Internacionales de Auditoría, este porcentaje se debe a las respuestas

que se obtuvieron por parte de la totalidad de los auditores independientes (gráfica 1), aunque es claro que aún no son de obligatorio cumplimiento, llama significativamente la atención que los independientes no estén aplicando las NIA en sus auditorías, ya que de acuerdo al Pronunciamiento N°2 del CTCP, deberá regirse por las NIA en caso de ausencia de pronunciamientos específicos sobre alguna materia en particular, esto quiere decir, que estos auditores, aún no están apoyando los objetivos, ni acogiendo las normas y guías del IFAC. El 11% manifiesta aplicar las NIA parcialmente, lo que significa, que aunque conocen de estas normas, no tienen dominio de ellas.

El 56% restante de los auditores están aplicando las NIA, esto se debe en gran medida a que las firmas de auditoría internacionales y nacionales, y una porción muy pequeña de auditores independientes (30%, Gráfico 1), se están preparando para enfrentar y responder a las necesidades de las organizaciones bajo el nuevo marco técnico de auditoría, estos consideran que la implementación de este nuevo marco, traerá ventajas como la unificación de los criterios en relación con la auditoría, estandarización de los procesos, al tratar temas específicos ayudarán al auditor a realizar su trabajo y a tomar decisiones mejor fundamentadas. Además, globaliza la profesión contable brindándole al revisor fiscal mayores oportunidades de trabajo por fuera de nuestro país. Sin embargo, hay quienes piensan, que las NIA es un modelo anglosajón, que busca proteger grandes capitales económicos, y que tendrían ventajas solo aquellas empresas que cotizan en la bolsa o tengas planes de expansión por fuera de Colombia, puesto que les brindaría credibilidad hacia afuera de los procesos de auditoría realizadas en dichas empresas.

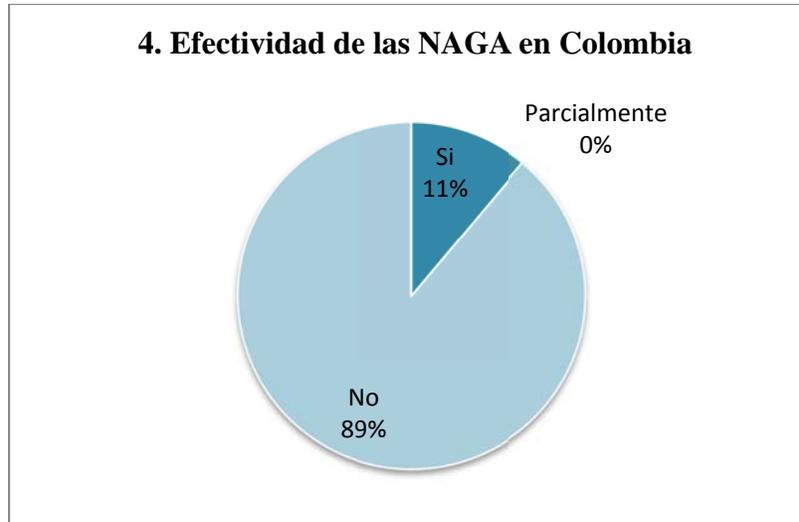
Para estos profesionales no es un secreto que las leyes que rigen el trabajo del auditor en Colombia (NAGA) son vagas y presentan vacíos, fue así como lo demostraron al preguntarles si las NAGA son efectivas a la hora de realizar una auditoría de estados financieros.

Gráfico 3



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 4



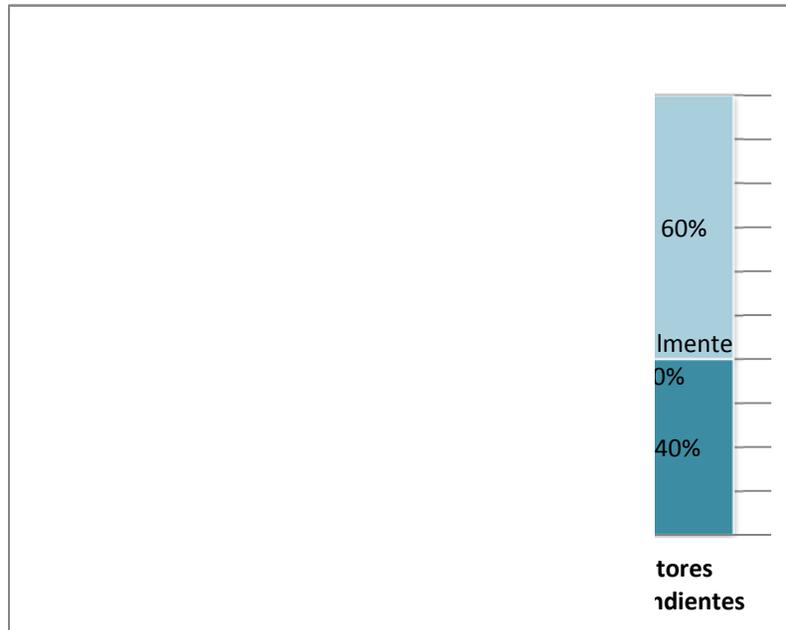
Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en el gráfico 3, tanto las firmas internacionales y nacionales consideran que las NAGA no resultan ser en su totalidad efectivas por no abarcar detalladamente las prácticas y procedimientos en una auditoría de estados financieros. En relación a los resultados de los auditores independientes se evidencia que el 80% considera la misma posición de las firmas y tan solo el 20% opinan que las NAGA son efectivas, esto seguramente por ser normas de total obligatoriedad, lo que conlleva a despreocuparse en implementar otras normas, consideran que realizan su trabajo efectivamente de acuerdo a su conocimiento y experiencia, normalmente estos profesionales tienen una elevada resistencia al cambio.

Cabe anotar, que las NAGA llevan 24 años desde que se promulgó la Ley 43 y aunque el CTCP se ha esforzado en expedir disposiciones profesionales con el fin de mantenerlas actualizadas y que orienten un poco más en detalle su aplicación, no ha sido suficiente frente a las nuevas exigencias del mercado, y se ha visto obligada a llevar a cabo proyectos que permitan a futuro implementar normas de auditoría con calidad y de aseguramiento de la información, para fundamentar con criterios de transparencia, credibilidad y razonabilidad la información financiera.

Mediante el trabajo de campo, se pudo establecer la utilización y eficacia de la NIA 240, esto con el fin de determinar si éstas son una guía esencial para identificar, evaluar y dar respuesta al riesgo de fraude, de tal forma que contribuya a la detección del mismo.

Gráfico 5



Fuente: Elaboración propia

Como se observa en la gráfica 5, es evidente que el 100% de los auditores de firmas aplican la NIA 240, mientras que los auditores independientes sólo un 40% la utilizan, y el 60% restante de los independientes manifiestan que no la han utilizado, a pesar de que la norma colombiana expone que su uso debe ser necesario cuando los auditores se enfrenten a situaciones cuya norma no recoja todos los eventos posibles en las que pueda verse involucrado el auditor en la realización de su trabajo, se difiere entonces, que ante ausencia de reglamentaciones específicas sobre alguna materia en particular en relación al fraude, estos se basan de su criterio profesional, experiencia y juicio equilibrado determinando así los procedimientos necesarios a aplicar de acuerdo a las situaciones que encuentre en su trabajo.

Gráfico 6

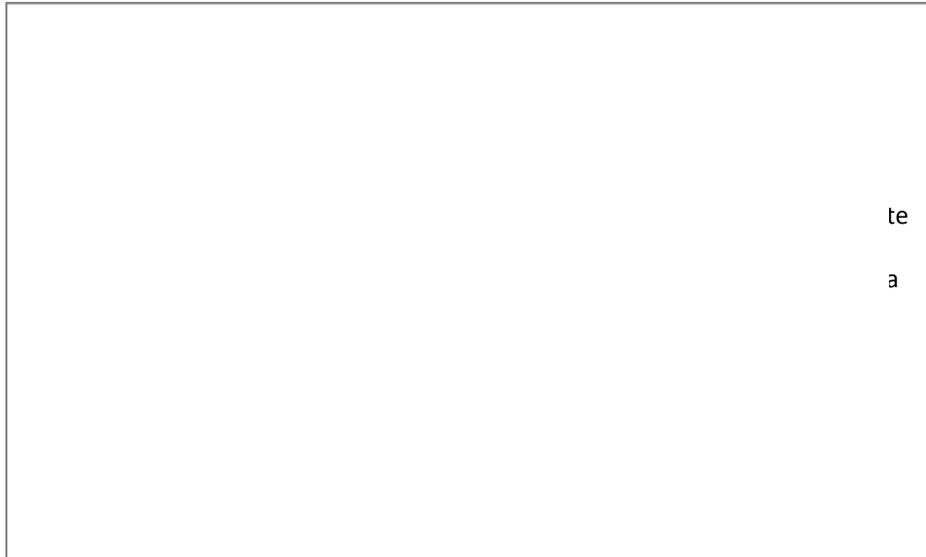
Fuente: Elaboración propia

En el gráfico 6 se observa que el 50% de los contadores públicos que ejercen en la actualidad como revisores fiscales o auditores, opinan que la NIA 240 es eficaz en un rango entre el 41% y 60%, lo que lleva a pensar que el hecho de que se lleve a cabo procedimientos y prácticas de auditoría bajo la NIA 240, no quiere decir que esta sea suficiente para identificar, evaluar y dar respuesta al riesgo de fraude, es necesario el juicio profesional y la capacidad analítica. Cabe resaltar, que ninguno considera que la eficacia esté entre el 0% y 20%.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN RELACION CON EL FRAUDE

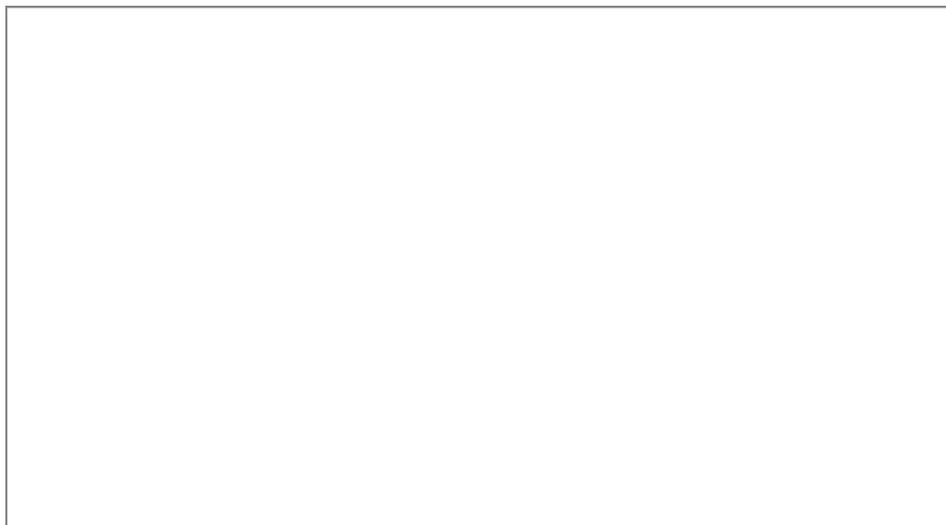
Con el fin de esclarecer si se tiene claro que el auditor no es ni puede ser responsable de la ocurrencia de fraude en la organización y que la administración es la encargada de prevenir y detectarlo por medio de la implementación y continuada operación de sistemas contables y de control interno adecuados, se indagó por la responsabilidad que asume actualmente el auditor frente al fraude dentro de la organización.

Gráfico 7



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 8



Fuente: Elaboración propia

Como puede apreciarse en la gráfica 7, las firmas de auditoría tienen claro cuál es la responsabilidad que asume el auditor en relación al fraude, la cual cumple con lo establecido en la NIA 240. Sin embargo, el 25% de los auditores de las firmas nacionales asumen otras responsabilidades diferentes a las relacionadas en la encuesta, como por

ejemplo, sugerir a la administración implementar controles internos que ayuden a identificar, evaluar y responder al riesgo de fraude y aminorar el mismo dentro de la compañía considerando los efectos potenciales sobre los estados financieros.

Se observa en el caso de los auditores independientes la poca claridad que hay respecto a la responsabilidad de errores de importancia relativa debido al fraude, la mayoría de los encuestados respondieron varias responsabilidades que asumen, por ejemplo, el 19% (gráfico 7) de los profesionales que ejercen la auditoría de manera independiente piensa que su responsabilidad no es solamente la identificación de riesgos de fraude, sino que también es preventiva y detectiva, como hay otros casos en los que el 25% dice que no existe responsabilidad alguna.

En la consolidación, gráfico 8, se pudo establecer que la responsabilidad frente al fraude se encuentra disgregada entre los profesionales de la revisoría fiscal, sólo el 43% de los encuestados saben que al momento de planear y desempeñar procedimientos de auditoría deben considerar el riesgo de errores materiales incluidos en los estados financieros, debido a fraude. El resto, opina que tienen entre sus responsabilidades, la prevención (17%), la detección (13%) y otras responsabilidades (9%), y están los que piensan que no existe ninguna responsabilidad (17%).

Es de anotar que de acuerdo con la NIA 240, la responsabilidad de la prevención y detección del fraude es de la administración, la cual tiene el compromiso de crear una cultura de honestidad y conducta ética dentro de la organización. El auditor es responsable de generar seguridad razonable en los estados financieros que estén libres de errores de importancia relativa ya sea por fraude o error, de igual modo, como anteriormente se mencionó, los auditores deben planear y desempeñar procedimientos de auditoría considerando el riesgo de errores materiales en los estados financieros, lo que permitirá aminorar la materialización del fraude, porque aunque éste sea prácticamente imposible de evitar, si puede ser posible de prevenir, solo se requiere de una administración comprometida con controlar el negocio y mantener un sistema de control interno adecuado para los riesgos a que se está expuesto.

PRÁCTICAS Y PROCEDIMIENTOS EN UNA AUDITORÍA EN RELACIÓN AL FRAUDE

Por otro lado, haciendo referencia al segundo enfoque, el Checklist o lista de chequeo, se ha identificado la aplicabilidad de los requisitos de la NIA 240, la cual se concluye que tiene una relación inversa con el impacto, es decir, a mayor aplicabilidad menor el impacto, y viceversa, a menor aplicabilidad mayor es el impacto. Para efectos del análisis de los resultados se consideró una aplicabilidad alta si es superior al 70%, moderada entre el 40% y el 70%, y baja si es inferior al 40%. Ante las mismas, el resultado del cuestionario indicó que la mayoría de los requisitos tienen un bajo impacto, ver gráfica a continuación:

Gráfico 9



Fuente: Elaboración propia

A	Escepticismo profesional
B	Discusión entre el equipo de trabajo
C	Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas
D	Identificación y evaluación de los riesgos de error de importancia relativa
E	Respuestas a los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude
F	Evaluación de evidencia de auditoría
G	Incapacidad del auditor de continuar con el trabajo
H	Confirmaciones escritas
I	Comunicación a la administración y a los encargados del gobierno corporativo
J	Comunicación a autoridades reguladoras y ejecutoras
K	Documentación

A simple vista, se puede afirmar que el impacto que conllevaría la implementación de la NIA 240 en relación a los resultados obtenidos en cada uno de los requisitos que fundamenta la mencionada norma, es bajo, ya que de los 11 requisitos establecidos, 8 de ellos se encuentran dentro del rango superior al 70%.

En la gráfica 9, se aprecia que no hay impacto con los requisitos de escepticismo profesional, identificación y evaluación de los riesgos de error de importancia relativa y de comunicación a la administración y a los encargados del gobierno corporativo.

En primer lugar, el **escepticismo profesional**, es reconocer la posibilidad de que pueda existir información mal representada debido al fraude suministrada por el personal clave, gerentes, gobierno corporativo, empleados, etc.; de acuerdo a la definición, puede apreciarse que todos los auditores de la muestra, tienen una actitud de escepticismo profesional, siempre admitiendo la posibilidad de que pueda existir errores significativos dentro de la organización.

En segundo lugar, la **identificación y evaluación de los riesgos de error de importancia relativa**, hace referencia a identificar y evaluar los riesgos de fraude en los estados financieros, clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, por ejemplo, en el reconocimiento de ingresos se puede presentar sobrestimación de los ingresos, es decir, se puede emitir información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento inapropiado de ingresos. En este requerimiento, también es importante que el auditor entienda los controles internos, los cuales la administración determinó considerando los riesgos debido a fraude.

Es de resaltar como el 100% de la muestra identifica y evalúa los riesgos de error de importancia relativa, considerando en la planeación evaluar el riesgo de que los estados financieros contengan representaciones erróneas de importancia relativa, además, y conforme a lo expresado en el artículo 209 del código de comercio, el informe del auditor o revisor fiscal debe contener si hay y son adecuadas las medidas de control interno de la compañía, este hecho, obliga al auditor a entender que controles implementó la administración y cuáles no, entre ellos, los que la administración está dispuesta a asumir porque no es rentable la reducción que se quiere lograr en los riesgos.

Y por último, la **comunicación a la administración y a los encargados del gobierno corporativo**, en donde el auditor deberá comunicar la existencia o sospechas de fraude en forma oportuna siempre y cuando se tenga las suficientes evidencias, de acuerdo a los resultados obtenidos, todos los auditores de la muestra comunican estos asuntos a la administración y a los encargados del gobierno.

A renglón seguido, la aplicabilidad de los requisitos que se encuentra en un rango entre el 70% y el 95% son: procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas (89%), evaluación de evidencia de auditoría (92%), confirmaciones escritas (93%), comunicación a autoridades reguladoras y ejecutoras (78%) y documentación (85%).

En lo concerniente al primer requerimiento, **procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas**, el auditor realizará investigaciones con la administración, gobierno corporativo, auditoría interna, empleados, entre otros, sobre la existencia de fraude real o sospecha al interior de la empresa. Con la administración investigará respecto a las actividades que la entidad usa para identificar y responder al riesgo del fraude, de igual modo como se comunica estos procesos a los empleados. La evaluación del riesgo implica evaluar los factores de riesgo de fraude. Es importante en esta práctica identificar mediante procedimientos analíticos las relaciones sospechosas que se puedan presentar en la compañía. Es menester mencionar que los auditores de la muestra en un 89%, investigan con auditoría interna, con la administración, con el gobierno corporativo, con los empleados, supervisores, entre otros, acerca de si tienen algún conocimiento de fraude real o sospecha que pueda afectar la continuidad del ente económico o de si los estados financieros pudieran estar representados de una manera errónea de importancia relativa, juzgando y corroborando las respuestas a las investigaciones con otra información, no obstante, llama la atención, que aproximadamente la mitad de los cuestionados opinan que la administración no acepta sus responsabilidades sobre el control interno de la entidad y sobre la preparación de los estados financieros, esto se vio afectado en la disminución de la aplicabilidad de este requerimiento obteniendo como resultado un 89%, es por ello, que desde que se acepta la auditoría se debe dejar claro y por sentado cuáles son las responsabilidades no sólo del auditor sino también las de la administración.

Para el segundo requerimiento, en la **evaluación de evidencia de auditoría**, si se identifica un error por fraude, el auditor deberá evaluar las implicaciones del error en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de la información de la administración, si el error detectado está involucrada la administración deberá reevaluar la valoración de los riesgos de error material por fraudes. Si el auditor no puede concluir que los estados financieros están representados en una forma errónea, deberá evaluar las implicaciones para la auditoría. En este caso, se observa cómo el 92% de los auditores, con el fin de cerciorarse que siguen siendo apropiadas las valoraciones de los riesgos de error de importancia relativa, realizan diferentes procedimientos antes de la conclusión de auditoría. Asimismo, se evidencia que todos los auditores, antes de emitir su opinión realizan procedimientos analíticos para definir con claridad si esta será calificada o habrá abstención de opinión sobre los estados financieros.

Por otro lado, en relación a las **confirmaciones escritas** cuyo porcentaje de aplicabilidad es del 93%, el auditor tiene por escrito las revelaciones de los resultados de la valoración de la administración del riesgo, el conocimiento de fraude o sospecha y de cualquier alegato de fraude comunicados por empleados.

En correlación al cuarto requerimiento, **comunicación a autoridades reguladoras y ejecutoras**, el cual describe de que si el auditor ha identificado o sospecha un fraude, este deberá determinar si hay una responsabilidad de reportar la ocurrencia o sospecha a una parte fuera de la entidad. Se evidencia que la reducción a este margen se debe a que el 22% de los encuestados negaron comunicar a las autoridades reguladoras y ejecutoras la

ocurrencia o sospecha al fraude, esto porque aún se ve muy marcado el deber de confidencialidad del auditor de acuerdo al artículo 63 de la Ley 43 de 1990 y el artículo 214 del Código de Comercio, el cual plantea que el revisor fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo, por tal razón, le impedía reportar fraude o error a una tercera parte.

Sin embargo, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 1474 de 2011, Ley de anticorrupción, se adiciona numeral 5 al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, la cual expresa las causales de cancelación de la inscripción del contador público, este numeral reza lo siguiente:

Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción. En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional.

El revisor fiscal debe realizar un informe de que hay un indicio o sospecha sin mencionar ni responsabilizar a nadie así tenga las suficientes pruebas, él no es la persona idónea de juzgar a los involucrados en el hecho o acto fraudulento, el único que tiene tal potestad de hacerlo es el juez de la república.

Para el último requerimiento, el auditor deberá incluir dentro de la **documentación** lo siguiente:

- Las decisiones tomadas durante las reuniones del equipo de trabajo.
- Los riesgos identificados y evaluados debidos a fraudes que sean materiales.
- Respuestas generales a los riesgos evaluados resultantes de fraude a nivel de estado financiero y de aseveración.
- Los resultados de los procedimientos de auditoría.
- Comunicaciones sobre fraude hecho a la administración o a los encargados del gobierno corporativo.

La muestra encuestada afirma en un 85% que dentro de sus funciones documenta las decisiones tomadas durante las reuniones realizadas en el equipo de trabajo, los riesgos que identifique siempre que sean materiales y los resultados de los procedimientos de auditoría. Cabe resaltar, que dentro de las funciones del revisor fiscal según el artículo 207 del código de comercio, expone que este profesional deberá velar por que se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines. Asimismo, como lo plantea el artículo 9 de la Ley 43 de 1990, el revisor fiscal mediante papeles de trabajo dejará constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional, dichos papeles están sujetos a reserva exclusiva del contador público y deberán conservarse por un tiempo no inferior a 5 años, contados a partir de la fecha de su elaboración.

Ahora bien, de acuerdo a los resultados obtenidos, tres de los once requerimientos obtuvieron un impacto moderado del 64%, 69% y 61%, que se debe a la discusión entre el equipo de trabajo, a las respuestas a los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude y a la incapacidad del auditor de continuar con el trabajo, respetivamente.

En el primer caso, la **discusión entre el equipo de trabajo**, se requiere al discutir sobre el qué, cómo, cuándo, quién y por qué se podría cometer hechos fraudulentos en los estados financieros dentro de la organización. Se elige al socio del trabajo el cual determinará acerca de qué asuntos se han de comunicar a los miembros del equipo del trabajo que no participan en la discusión. De acuerdo con los resultados, no todos los auditores discuten temas como: los asuntos que se han de comunicar a los miembros del equipo que no participaron en la discusión; el involucramiento de la administración en la supervisión de empleados con acceso a efectivo; imprevisibilidad en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría y el riesgo de que la administración sobrepase los controles, estas discusiones que para el auditor no son temas relevantes de discutir en el equipo de trabajo, hace que se reduzca hasta el 64% la aplicabilidad de este requerimiento. Para nuestro punto de vista, estos temas son de relevancia y es de suma importancia considerarlos para que desde la planeación se empiece a generar una auditoría con calidad.

En el segundo caso, **respuestas a los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude**, el auditor deberá determinar respuestas generales para tratar estos riesgos por lo cual debe tener en cuenta los procedimientos a nivel de estado financiero, los procedimientos a nivel de aseveración y los procedimientos relacionados con el sobrepaso de controles por parte de la administración. Se refleja en el gráfico 9, que un 69% de aplicabilidad, en donde los auditores coinciden en afirmar que es fundamental como práctica y procedimiento, evaluar la posibilidad de que la administración pueda manipular los registros contables y puedan sobrepasar los controles y hacer parecer que el negocio opera de manera efectiva sometiendo a prueba los asientos y los ajustes del diario en todo el ejercicio, desempeñando procedimientos de auditoría en diferentes localidades sin previo aviso y evaluando los juicios, supuestos y decisiones tomadas por parte de la administración; y además, afirman usar diferentes métodos de muestreo a la hora de realizar una auditoría de estados financieros, para así, evaluar si la selección y aplicación de políticas contables de la empresa pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta resultante de la manipulación por parte de la administración.

Este 69% se ve disminuido, ya que la mayoría de la muestra niegan incluir en sus auditorías a personas adicionales con habilidades, experiencia y conocimientos para que ayuden a responder a los riesgos de fraude, debido a que esto genera un sobrecosto que no son aceptados y reconocidos por parte de la asamblea o junta de socios. Asimismo, un porcentaje considerable niegan modificar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría. Cabe resaltar, que la naturaleza puede ser modificada por el auditor cuando este requiere obtener información adicional para corroborar la gestión de la administración, la oportunidad porque puede necesitar modificar la programación de los procedimientos sustantivos en cerca o al final del ejercicio para identificar un riesgo

evaluado de error de importancia relativa debido a fraude, y la extensión porque puede considerar aumentar los tamaños de las muestras o desempeñar procedimientos analíticos a un nivel más detallado.

Por último, la **incapacidad del auditor de continuar con el trabajo**, hace alusión a que cuando el auditor se presente frente a las siguientes situaciones deberá considerar las responsabilidades profesionales o legales en las circunstancias dadas, la posibilidad de retirarse del trabajo, si lo hace debe discutirlo con la administración:

- La entidad no toma las acciones correctivas que el auditor considera necesarias implementarlas;
- Los resultados de pruebas de auditoría indican un importante riesgo de fraude;
- Hay duda frente a la integridad de la administración.

Se aprecia que tan solo el 61% de los revisores fiscales o auditores, opinan en su gran mayoría que las causas para retirarse del trabajo de auditoría es que la administración no tome en cuenta las acciones correctivas que el auditor considere necesarias implementarlas, y que los resultados de pruebas de auditoría indiquen un importante riesgo de fraude, lo que concuerdan con lo estipulado en los artículos 42 y 44 de la Ley 43. Sin embargo, este porcentaje se ve reducido ya que los auditores exponen que si hay duda frente a la integridad de la administración, esto no será causa de retiro o de incapacidad de continuar con su trabajo, lo que llama significativamente la atención ya que la mayoría de la muestra acepta continuar su auditoría así exista una preocupación importante sobre la competencia e integridad de la administración y/o de los encargados del gobierno corporativo.

6. CONSIDERACIONES FINALES

Actualmente Colombia se encuentra en el proceso de implementación y adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), se propende que para el año 2015 estas normas se conviertan de total obligatoriedad. Por ello, los auditores están a la espera de que el CTCP se promulgue con el tema de las Normas Internacionales de Auditoría, ya que resulta ser necesario, que una vez las normas contables locales converjan a estándares internacionales, los auditores utilicen las técnicas y directrices del IFAC para la evaluación y emisión de informes y al finalizar el año se tenga estados financieros dictaminados bajo NIA y aseguramiento; nada se hace teniendo NIIF si falta las NIA.

La convergencia hacia estos estándares internacionales es resultado de las debilidades que contiene la normatividad colombiana, ya que las NAGA y los pronunciamientos existentes en Colombia, son normas que por ser tan básicas y generales, presentan vacíos, al no sugerir una guía detallada, una metodología técnicamente estructurada y al no mostrar de

manera clara el camino que debe tomar el auditor para tener un buen o mejor desempeño al momento de realizar una auditoría de estados financieros.

Es claro, que las NAGA no definen la responsabilidad y el alcance del trabajo del auditor en relación con el fraude, al no incorporar conceptos de la práctica internacional como el riesgo de fraude o error en estados financieros, seguridad razonable, responsabilidad del auditor y la administración, materialidad, entre otras, lo que hace del trabajo de los auditores un tema subjetivo, ya que depende en gran medida del criterio, experiencia y la opinión de cada profesional.

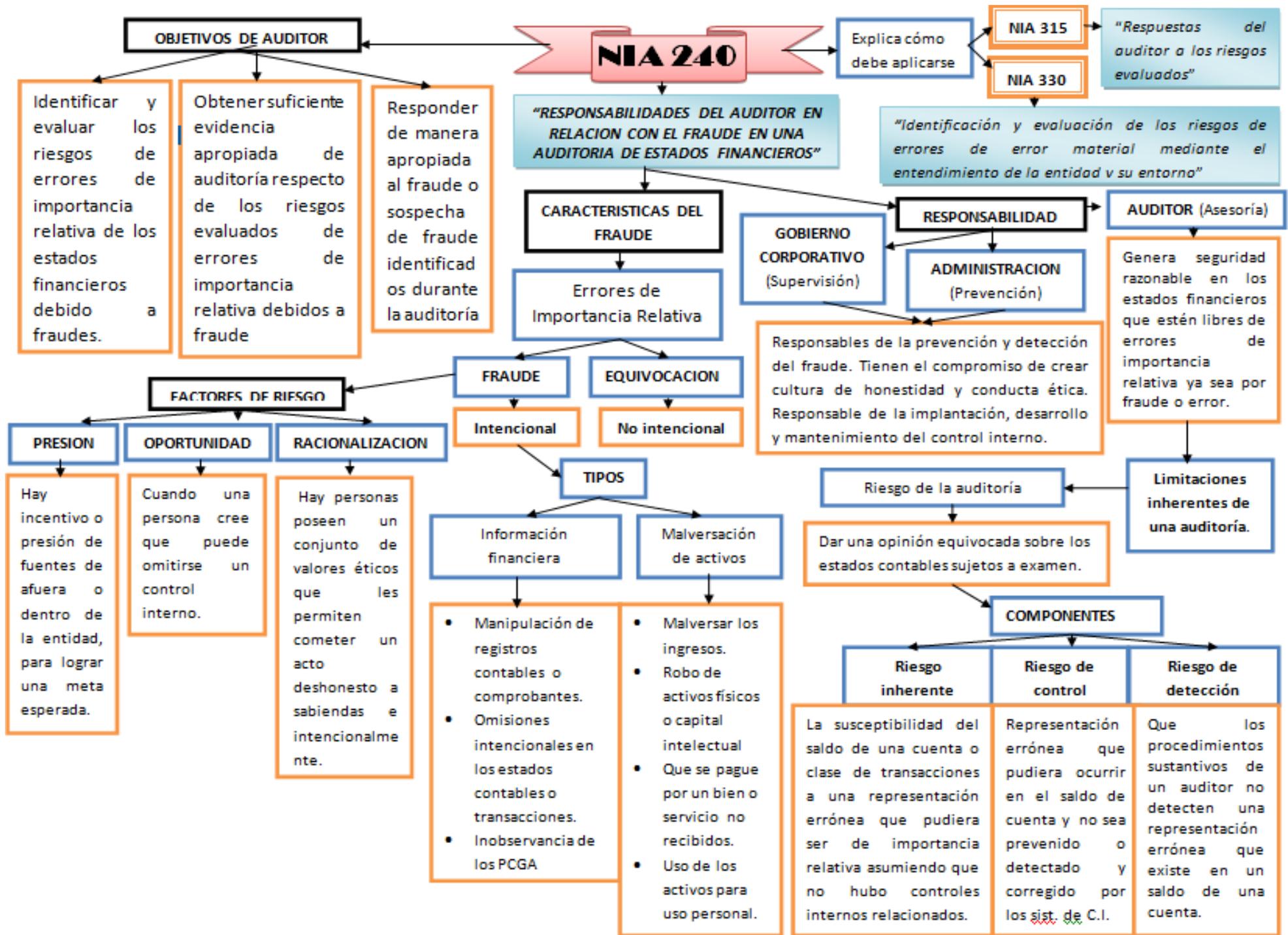
Paradójicamente, las normas internacionales de auditoría no son de total obligatoriedad en el ámbito colombiano, sin embargo, los auditores han venido realizando sus prácticas y procedimientos apuntando a lo que establece la NIA 240, lo que se concluye que el impacto en el alcance del trabajo del auditor como consecuencia de la implementación de la NIA 240, resulta ser bajo, no sólo para los auditores de firmas, que tienen la certeza de que su trabajo lo desarrollan bajo cumplimiento de la normativa internacional, sino también para los auditores independientes, que aun sin conocer o afirmar aplicarlas, sus prácticas y procedimientos coinciden con estas.

Con esta implementación se cambia de un sistema actual de carácter general y desarrollo muy limitado a uno de carácter específico y desarrollo continuo, lo que implica un mayor énfasis en su contenido técnico y no tanto en la forma legal.

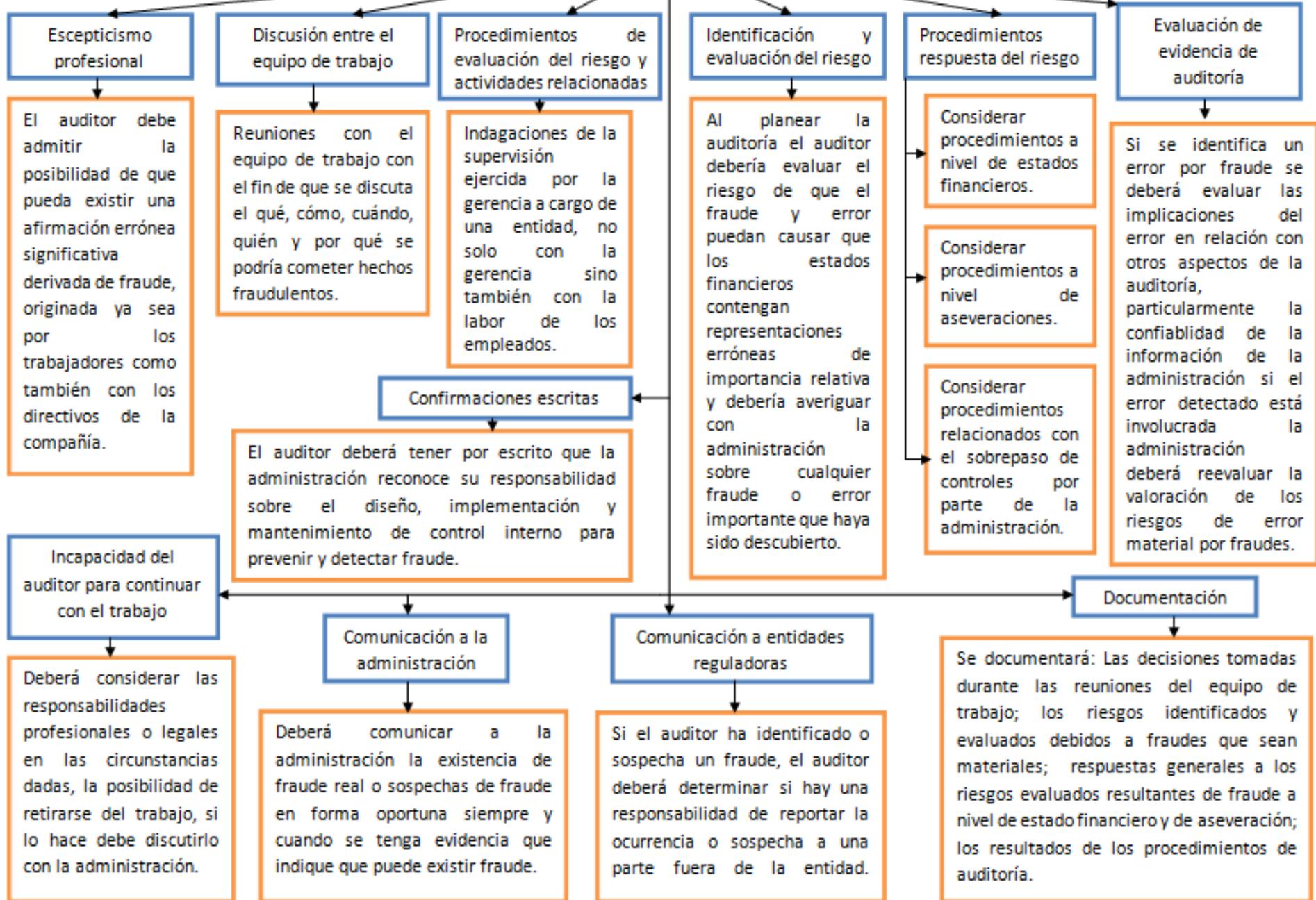
La NIA 240 tiene requerimientos rigurosos que son convenientes para garantizar estados financieros que realmente reflejen la situación financiera, los resultados económicos y los flujos de efectivo. Además, deja por sentado que la responsabilidad en caso de fraude dentro de la organización es responsabilidad de la administración y no del auditor.

1. ANEXOS

ANEXO 1. MAPA CONCEPTUAL NIA 240



REQUERIMIENTOS



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguiar, H. (1996). El fraude en las organizaciones. *Contaduría*, 28, p 193-208.
- Caracol Radio (2013, Diciembre 11). En 2013 aumentaron los fraudes corporativos en Colombia. Extraído el 12 de febrero, 2013 de <http://www.caracol.com.co/noticias/judiciales/en-2013-aumentaron-los-fraudes-corporativos-en-colombia/20131112/nota/2035265.aspx>
- Castro, R. (2009). Implementación de las normas internacionales de auditoría en Colombia. Algunas frases celebres, Diapositiva 5-8. Extraído el 26 de junio, 2013 de http://www.jccconta.gov.co/conferencia2009/imp_normas_int_auditoria_en_col/jcc_nias_r_castro.pdf
- Congreso de la República de Colombia. (1990). Ley 43 del 13 de diciembre. Por la cual se adiciona la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones. Extraído el 3 de Julio, 2013 de <http://actualicese.com/normatividad/1990/12/13/ley-43-de-13-12-1990/>
- Congreso de la República de Colombia. (2009). Ley 1314 de julio. Ley de Convergencia. Extraído el 26 de Junio, 2013 de. <http://actualicese.com/normatividad/2009/07/13/ley-1314-de-13-07-2009/>
- Congreso de la República de Colombia. (2011). Ley 1474 de julio. Ley de Anticorrupción. Extraído el 26 de Marzo, 2014 de. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=43292>
- Congreso de la República de Colombia. (1971). Decreto 410 de Marzo. Código de Comercio. Extraído el 27 de Noviembre, 2013 de. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=41102>
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). Pronunciamiento sobre normas de auditoría y de ética. Extraído el 27 de Junio, 2013 en <http://www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamientos/PRONUNC2.pdf>
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). Pronunciamiento sobre las normas de auditoría generalmente aceptadas. Extraído el 27 de Junio, 2013 en <http://www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamientos/PRONUNC4.pdf>
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). Pronunciamiento sobre la Revisoría Fiscal. Extraído el 27 de Junio, 2013 en <http://www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamientos/PRONUNC7.pdf>
- Estupiñan, R. (2010). Control interno y fraude con base en los ciclos transaccionales: análisis de informe COSO I y II (2ª edición). Bogotá: ECOE Ediciones, 210.
- Horwath. HB Auditores Consultares (s.f.). SAS 99 – Consideraciones de fraude en una auditoría de estados financieros. Extraído el 4 de Julio, 2013 de [http://www.crowehorwath.net/uploadedFiles/CL/insights/SAS_99\[1\].pdf](http://www.crowehorwath.net/uploadedFiles/CL/insights/SAS_99[1].pdf)
- García, M. y Humphrey, C. (1995). La auditoría y el fraude: algunas consideraciones internacionales. *Revista española de financiación y contabilidad*, 84, 699-708. Extraído el 24 de Junio, 2013 de: dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/44182.pdf
- KPMG (2013). Encuesta de fraude en Colombia 2013. Extraído el 19 de febrero, 2013 de <http://www.kpmg.com/CO/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Encuesta%20de%20Fraude%20en%20Colombia%202013.pdf>
- Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad, Edición 2009.
- Ochoa, L. M., Zamarrá, J. E. y Castaño, C. E. (2012). Caracterización de las mejores prácticas para la detección de fraude en una auditoría de estados financieros: análisis del caso

colombiano. Tesis para optar el título Magíster en Administración de Negocios, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.

- Orientación Profesional N° 2 del 15 de agosto de 2000. p 3. Extraído el 3 de Julio, 2013 de <http://www.cijuf.org.co/CTCP/orientacion/orientacion2.pdf>
- Portafolio.co (2013, Diciembre 12). El 90 % de las empresas son 'blanco fácil' del fraude. Extraído el 12 de febrero, 2013 de <http://www.portafolio.co/negocios/el-90-las-empresas-son-%25E2%2580%2598blanco-facil%25E2%2580%2599-del-fraude>
- Reyes, N. y Mantilla, J. (2011). Consideraciones de los estudiantes colombianos y chilenos respecto a las variables para detección de fraudes en una auditoría externa bajo Normas Internacionales de Auditoría. En Universidad Autónoma de Bucaramanga (Ed.), E-comente (cap. 3). Extraído el 24 de Junio, 2013 en http://cafecontable.com/documentos/Libro%20ecomente_IMPRESION.pdf
- Real Academia de la lengua española