

# MEMORIA METODOLÓGICA

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

Hernán Ramiro Escobar Tobón  
[hret@outlook.com](mailto:hret@outlook.com)

Ana María Rodríguez Restrepo  
[anamaria900921@hotmail.com](mailto:anamaria900921@hotmail.com)

### **Asesor Metodológico:**

Carlos Mario Ospina Zapata  
[cmospina@economicas.udea.edu.co](mailto:cmospina@economicas.udea.edu.co)

### **Asesor Temático:**

Julián Esteban Zamorra Londoño  
[julianzamarra@hotmail.com](mailto:julianzamarra@hotmail.com)

## 1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El tema de adopción, convergencia o armonización de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en Colombia no resulta ser algo nuevo, por el contrario, es un tema de amplia investigación, por lo cual, diversos autores han analizado este marco normativo, encontrando consigo una serie de diferencias y similitudes entre las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia (NAGA) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

En cuanto a las normas locales encontramos las NAGA, estas son emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en Colombia y están reglamentadas en el artículo 7 de la Ley 43 de 1990, estas normas son de total obligatoriedad para todos aquellos que ejercen la auditoría en Colombia. Sin embargo, hay autores como Garzón, Patiño y Salgado (2012), que afirman que las NAGA son normas que por ser tan generales y concisas, presentan vacíos y poca claridad frente al trabajo del auditor, ya que su labor depende del criterio, experiencia y opinión personal, por lo cual resulta ser un trabajo subjetivo al no proveer una guía suficiente y detallada para llevar a cabo su trabajo. Debido a los vacíos de las NAGA, las NIA por ser aceptadas a nivel mundial se convierten en una de las herramientas complementarias que suplen las debilidades de las NAGA a la hora de realizar una auditoría de estados financieros.

Dentro de las NIA se encuentra la NIA 240 "Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros", esta NIA explica de manera detallada cuales son los objetivos generales, su alcance, la responsabilidad que debe tener el auditor al momento de realizar una auditoría de estados financieros en relación con el fraude, y los requisitos y requerimientos esenciales en la realización de su trabajo.

Aún con la contextualización anteriormente mencionada, es preciso decir, que a medida que fueron tomando fuerza nuevos fraudes, fue surgiendo la necesidad de una evolución en las prácticas de auditoría, ya que a lo largo de la historia, se han ido presentando múltiples escándalos financieros tanto a nivel internacional como a nivel nacional, en donde se han derivado cuestionamientos hacia el marco normativo y hacia la profesión contable, en cuanto a la ética y la confianza en los auditores, ya que cada vez que ocurre un fraude, según Ochoa, Zamorra y Guevara (2011), las preguntas que surgen entre los diferentes stakeholders (clientes, proveedores, entidades financieras, gobierno, empleados, accionistas), son las mismas: ¿Dónde estaban los auditores? ¿Por qué no fueron ellos quienes descubrieron el fraude? En este sentido, se plantea la NIA 240 en el cual se establece que el fraude no es responsabilidad del auditor, sino de la

administración, este profesional genera seguridad razonable en una auditoría de estados financieros, por lo cual el alcance de su trabajo es planear y desempeñar procedimientos de auditoría, y al evaluar y reportar los resultados consecuentes, este deberá considerar el riesgo de errores materiales en los estados financieros, resultantes de error o fraude.

Dicho esto, se plantea la siguiente formulación del problema:

¿Cuál es el impacto en el alcance del trabajo del auditor como consecuencia de la implementación de la NIA 240?

Para responder a esta pregunta, será necesario hacer una investigación proyectiva partiendo de las condiciones actuales, los resultados ya encontrados y de la experiencia de los contadores públicos que ejercen en la actualidad como revisores fiscales. Es así como la investigación será desarrollada en una temporalidad presente, y Colombia será el espacio geográfico en el cual se desarrolle, específicamente en el Valle de Aburra.

## **2. LAS RESPUESTAS TENTATIVAS Y LAS MÁS CERTERAS**

Como respuestas alternativas, el equipo de investigación considera que podrían presentarse tres situaciones:

- El primer escenario contempla un impacto alto, si la aplicabilidad de los requisitos que menciona la NIA 240 es inferior al 40%, este resultado se obtiene en la medida en que los contadores públicos que ejercen actualmente como revisores fiscales o auditores en Colombia, desarrollan sus auditorías de acuerdo con la normatividad colombiana (NAGA) y a su experiencia, cuyas prácticas y procedimientos no están alineadas con lo que expone la NIA 240.
- El segundo escenario contempla un impacto moderado, si la aplicabilidad de los requisitos que menciona la NIA 240 está entre el 40% y el 70%, lo que significa que los revisores fiscales y auditores realizan sus prácticas y procedimientos un poco alineado a lo que plantea la norma internacional.
- El tercer escenario es un impacto bajo, el cual se puede dar como consecuencia de dos momentos: el primero, si las prácticas, la experiencia y los procedimientos que realiza el auditor en una auditoría de estados financieros en relación al fraude, apuntan a lo que establece la NIA 240, aún sin considerar la aplicabilidad de éstas. Y el segundo, de que conoce y

las aplica, y tienen certeza de que su trabajo en una auditoría de estados financieros lo desarrollan bajo cumplimiento de la normativa internacional.

Cabe resaltar que la aplicabilidad de las prácticas y procedimientos enfocadas a la NIA 240 tiene una relación inversa con el impacto, es decir, a mayor aplicabilidad menor el impacto, y viceversa, a menor aplicabilidad mayor es el impacto.

### **3. LAS VARIABLES**

Las variables que se presentan a continuación son el resultado de un riguroso análisis realizado por los estudiantes durante el proceso de planeación del proyecto de investigación (Trabajo de grado I):

**Tabla 1. Matriz de operacionalización de variables**

VARIABLE	DEFINICIÓN	FORMA DE MEDICIÓN	POSIBLE RESULTADO
<b>Responsabilidad del auditor ante el fraude</b>	Descripción de las funciones del trabajo del auditor en relación al fraude empresarial.	¿Cuál es el nivel de responsabilidad frente al fraude que asume el auditor dentro de una organización, en consideración con las NAGA y la NIA 240?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La responsabilidad tiene un mayor alcance en las NAGA que en La NIA 240</li> <li>• La responsabilidad tiene un mayor alcance en la NIA 240 que en las NAGA.</li> <li>• La responsabilidad es igual tanto en las NAGA como en la NIA 240</li> </ul>
<b>Prácticas relacionadas con la Identificación del riesgo de fraude</b>	Diferencias entre las prácticas relacionadas con la Identificación del riesgo de fraude de acuerdo a las normas locales e internacionales de auditoría.	¿Cuáles son las principales prácticas relacionadas con la identificación del riesgo del fraude entre las NAGA y la NIA 240?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Discute sobre cómo y cuándo pueden ser susceptibles de errores los estados financieros.</li> <li>• Investiga con la administración respecto a su evaluación del riesgo.</li> <li>• Entiende como los encargados del gobierno corporativo supervisan los procesos de administración.</li> <li>• Investiga el área de auditoría interna, y conoce fraudes anteriores o sospechas.</li> <li>• Evalúa la existencia de factores del riesgo de fraude.</li> </ul>
<b>Prácticas relacionadas con la evaluación del riesgo de fraude</b>	Diferencias entre las prácticas relacionadas con la evaluación del riesgo de fraude de acuerdo a las normas locales e internacionales de auditoría.	¿Cuáles son las principales prácticas relacionadas con la evaluación del riesgo del fraude entre las NAGA y la NIA 240?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Investiga con la administración los controles que han implementado, naturaleza, frecuencia y extensión.</li> <li>• Identifica los procedimientos de riesgo de fraude en el reconocimiento de los ingresos.</li> <li>• Entiende los controles de la administración.</li> </ul>
<b>Prácticas relacionadas con la Respuesta al riesgo de fraude</b>	Diferencias entre las prácticas relacionadas con la respuesta al riesgo de fraude de acuerdo a las normas	¿Cuáles son las principales prácticas relacionadas con la respuesta al riesgo del fraude entre las NAGA y la NIA 240?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Considera los procedimientos a nivel de estados financieros a través de la supervisión del personal del equipo de auditoría, evaluación de las políticas contables e incorporación de impredecibilidad en la</li> </ul>

	locales e internacionales de auditoría.		<p>selección de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Considera los procedimientos a nivel de aseveraciones a través del cambio en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría</li><li>• Considera los procedimientos relacionados con el sobrepaso de controles por parte de la administración a través de los asientos y ajustes del diario registrados en el libro mayor, revisando las estimaciones contables; y evaluando transacciones importantes e inusuales.</li></ul>
--	---	--	--

#### 4. LOS INSTRUMENTOS

El equipo de trabajo optó por realizar un cuestionario que permitiera identificar el impacto de la obligatoriedad de la NIA 240 "Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros" en el ámbito colombiano.

El cuestionario fue elegido como instrumento en vista de que proporciona la información necesaria para desarrollar y obtener los resultados de la presente investigación. Este se encaminó en interpretar, analizar e indagar las acciones, prácticas o experiencias que tienen los auditores o revisores fiscales al momento de realizar una auditoría de estados financieros, teniendo en cuenta que el trabajo se podía abordar con el desarrollo de un Checklist que abarca los requisitos y requerimientos que establece la NIA 240, siendo éste el que daría la base para concluir y determinar el impacto de la obligatoriedad de la NIA en nuestro país.

El cuestionario fue diseñado en la herramienta de Google "Formularios" para ser enviado por medio de correo electrónico a los contadores públicos que ejercen como revisores fiscales y auditores en el ámbito colombiano. Este puede consultarse a través del siguiente enlace [https://docs.google.com/forms/d/1St5QnSjv5Iq4HCG1No735tqRk5tPqI1CFvoWnJfhO\\_0/viewform](https://docs.google.com/forms/d/1St5QnSjv5Iq4HCG1No735tqRk5tPqI1CFvoWnJfhO_0/viewform)

El modelo de cuestionario es el siguiente:



**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABLES  
FORMATO DE CUESTIONARIO**

El siguiente cuestionario se realizará con el propósito de 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.

La información que usted suministre es de total importancia para nuestro trabajo, por lo cual le solicitamos honestidad al momento de responder las preguntas y que se base en su experiencia y conocimientos que lo han formado como auditor.

## Preguntas

A continuación encontrará una serie de preguntas de tipo abierto, cerrado y de múltiple selección, sírvase responder cada una de ellas.

1. ¿Qué piensa sobre el proceso de implementación de las NIA en Colombia que está liderando actualmente el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP?

Mencione ventajas y desventajas que usted considera podrían tener la obligatoriedad de estas en Colombia.

2. ¿Aplica las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el IFAC - International Federation of Accountants?

- Si
- Parcialmente
- No

3. ¿Considera que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia (NAGA) son efectivas a la hora de realizar una auditoría de estados financieros?

- Si
- Parcialmente
- No

4. ¿En el desarrollo de sus auditorías ha utilizado la NIA -240 “Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros”?

- Si
- Parcialmente
- No

5. ¿Cuál es la responsabilidad que asume usted como auditor actualmente frente al fraude dentro de la organización?

- Responsabilidad Preventiva
- Responsabilidad Detectiva
- Responsabilidad en la identificación de riesgos
- No tiene responsabilidad frente al fraude.
- Otros:

6. ¿En qué porcentaje consideraría usted que la NIA 240 - Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, es eficaz?

- 0 - 20%
- 21-40%
- 41-60%
- 61-80%
- 81-100%

## Checklist

7. De acuerdo con el trabajo de auditoría que usted realiza actualmente responda el siguiente Checklist

## Escepticismo profesional

7.1. ¿Se reconoce la posibilidad de que pueda existir un error de importancia relativa debido a fraude?

- Si
- No

7.2. ¿Se realiza investigaciones adicionales (confirmaciones directas con terceros o usar el trabajo de un experto para evaluar la autenticidad de documentos) en caso de creer que un documento pueda no ser auténtico o que los términos del documento se han modificado?

- Si
- No

7.3. ¿Se cuestiona continuamente de si la información y evidencia obtenida pudiera existir error de importancia relativa debido a fraude?

- Si
- No

## Discusión entre el equipo de trabajo

7.4. ¿Cuál de los siguientes ítems se discute y se consideran en el equipo de trabajo?

- Asuntos que se han de comunicar a los miembros del equipo que no participaron en la discusión.
- Circunstancias que podrían ser indicativas de manipulación de utilidades.
- Factores de riesgo de fraude.
- Involucramiento de la administración en la supervisión de empleados con acceso a efectivo.
- Cambios inusuales o conductas o estilos no explicados por parte de la administración o empresa.
- Tipos de circunstancias, que, si se encuentran, podrían indicar la posibilidad de fraude.

- Impredecibilidad en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.
- Procedimientos de auditoría en respuesta a la susceptibilidad de los Estados Financieros a errores debido a fraude.
- Riesgo de que la administración sobrepase los controles.
- Alegatos de fraude que hayan llegado a la atención del auditor.

## Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

7.5. ¿Se investiga con la administración respecto al riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de una manera errónea de importancia relativa debido a fraude?

- Si
- No

7.6. ¿La administración acepta la responsabilidad sobre el control interno de la entidad y sobre la preparación de los estados financieros?

- Si
- No

7.7. ¿Se investiga con la administración respecto a riesgos específicos de fraude que la administración haya identificado o que hayan atraído su atención?

- Si
- No

7.8. ¿Se investiga con la administración y otros dentro de la organización (no solo la administración sino también al gobierno corporativo, empleados, personal operativo no involucrado, supervisores) si tenían conocimiento acerca de algún fraude real o sospecha que afecte a la entidad?

- Si
- No

7.9. ¿Se investiga con auditoría interna acerca de si tienen algún conocimiento de fraude real o sospecha que afecte la entidad?

- Si
- No

7.10. ¿Se evalúa los controles instalados por la administración?

- Si
- No

7.11. ¿Se evalúa las respuestas de la administración con una actitud de escepticismo profesional, juzgando y corroborando las respuestas a las investigaciones con otra información?

- Si
- No

### Identificación y evaluación de los riesgos de error de importancia relativa

7.12. ¿Se identifica y evalúa el riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos?

- Si
- No

7.13. ¿Se obtiene entendimiento de los controles que la administración diseña, implementa y mantiene para prevenir y detectar fraudes?

- Si
- No

7.14. ¿Hay algunos riesgos que la administración está dispuesta a asumir porque no es rentable implementar y mantener un control particular para la reducción que se quiere lograr en los riesgos?

- Si
- No

### Respuestas a los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude

7.15. ¿Se determina respuestas generales para manejar los riesgos evaluados de importancia relativa debidos a fraude a nivel de estado financiero?

- Si
- No

7.16. ¿Se asignan personas adicionales con habilidades, experiencia y conocimientos especializados que puedan ayudar a responder a los riesgos de fraude?

- Si
- No

7.17. ¿Se evalúa 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?

- Si
- No

7.18. ¿Se usan diferentes métodos de muestreo a la hora de realizar una auditoría de estados financieros?

- Si
- No

7.19. ¿Se desempeñan procedimientos de auditoría en diferentes localidades sin previo aviso?

- Si
- No

7.20. ¿Se puede incluir el cambio de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, en casos en que se requiera obtener información adicional para corroborar la gestión de la administración o porque se requiera modificar o aumentar los tamaños de las muestras?

- Si
- No

7.21. ¿Se tiene presente que la administración puede manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos?

- Si
- No

7.22. ¿Considera que uno de los riesgos más importantes es que la administración puede sobrepasar los controles y hacer parecer que el negocio opera de manera efectiva?

- Si
- No

7.23. ¿Se investiga con las personas involucradas en el proceso de información financiera acerca de las actividades inapropiadas o inusuales?

- Si
- No

7.24. ¿Considera la necesidad de someter a prueba los asientos y otros ajustes del diario en todo el ejercicio?

- Si
- No

7.25. ¿Evalúa los juicios, supuestos y decisiones tomadas por parte de la administración?

- Si
- No

## Evaluación de evidencia de auditoría

7.26. ¿Se realiza procedimientos adicionales o diferentes para evaluar las valoraciones de los riesgos de error de importancia relativa a nivel de aseveración?

- Si
- No

7.27. ¿Se realiza procedimientos analíticos desempeñados cerca del final de la auditoría para formar una conclusión general?

- Si
- No

### Incapacidad del auditor de continuar con el trabajo

7.28. ¿Cuál de estas opciones considera que son razón para retirarse del trabajo de auditoría?

- La administración 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

### Confirmaciones escritas

7.29. ¿Cuál de estas opciones deja usted por escrito?

- La responsabilidad sobre el diseño, implementación y mantenimiento del Control interno
- Los resultados de la valoración de la administración del riesgo de que los EF puedan estar erróneos.
- El conocimiento de fraude o sospecha del mismo que afecta a la entidad.
- Cualquier alegato de fraude comunicados por empleados, analistas, reguladores, etc.

### Comunicación a la administración y a los encargados del gobierno corporativo

7.30. ¿Comunica a la administración la existencia de fraude real o sospecha de fraude en forma oportuna siempre y cuando se tenga las suficientes evidencias?

- Si
- No

## Comunicación a autoridades reguladoras y ejecutoras

7.31. ¿Se reporta la ocurrencia o sospecha de fraude a una parte fuera de la entidad (autoridades supervisoras)?

- Si
- No

## Documentación

7.32. ¿Cuál de estas opciones en el momento de realizar su trabajo incluye documentación?

- 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.

### 4.1 Análisis información

Este cuestionario fue realizado a 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. A continuación se relacionan las preguntas y se hace un análisis detallado de la información encontrada:

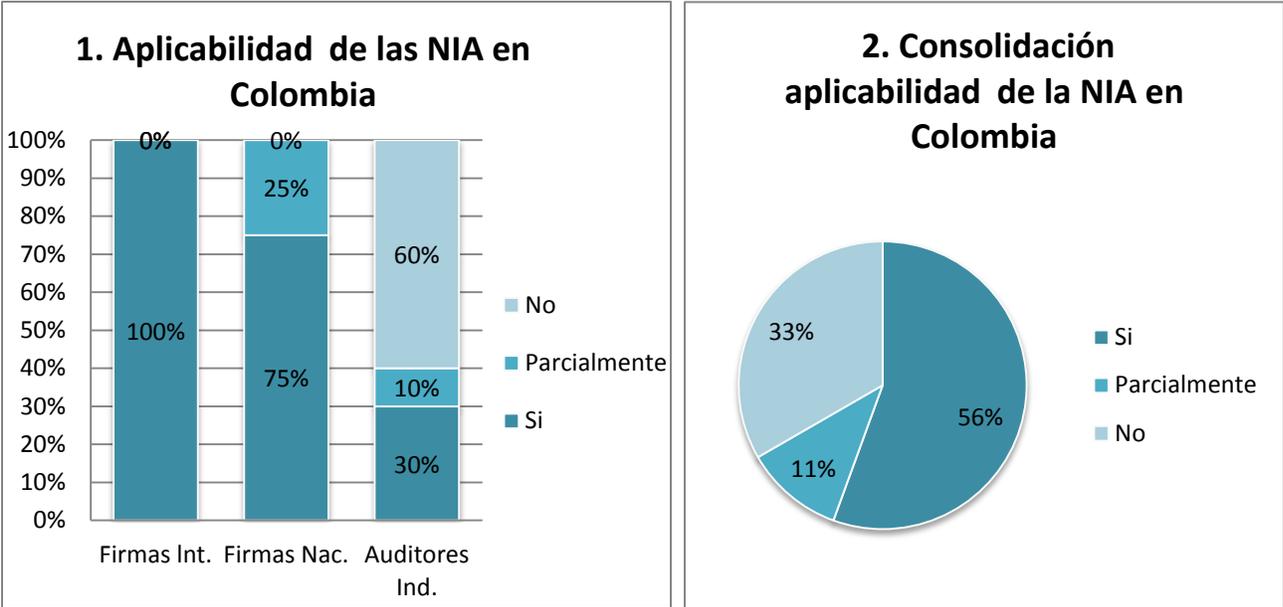
1. ¿Qué piensa sobre el proceso de implementación de las NIA en Colombia que está liderando actualmente el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP?

Las NIA en Colombia pueden ser una ventaja para el revisor fiscal o el auditor, puesto que unifica los criterios en relación con la auditoría, estandariza los procesos, trata temas específicos y ayudan 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 se tendría ventajas solo para aquellas empresas que cotizan en 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 muchos vacíos, al no proveer una guía suficiente y detallada para realizar una auditoría de estados financieros con calidad.

2. ¿Aplica las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el el IFAC - International Federation of Accountants?

**Gráfico 1 y 2.**



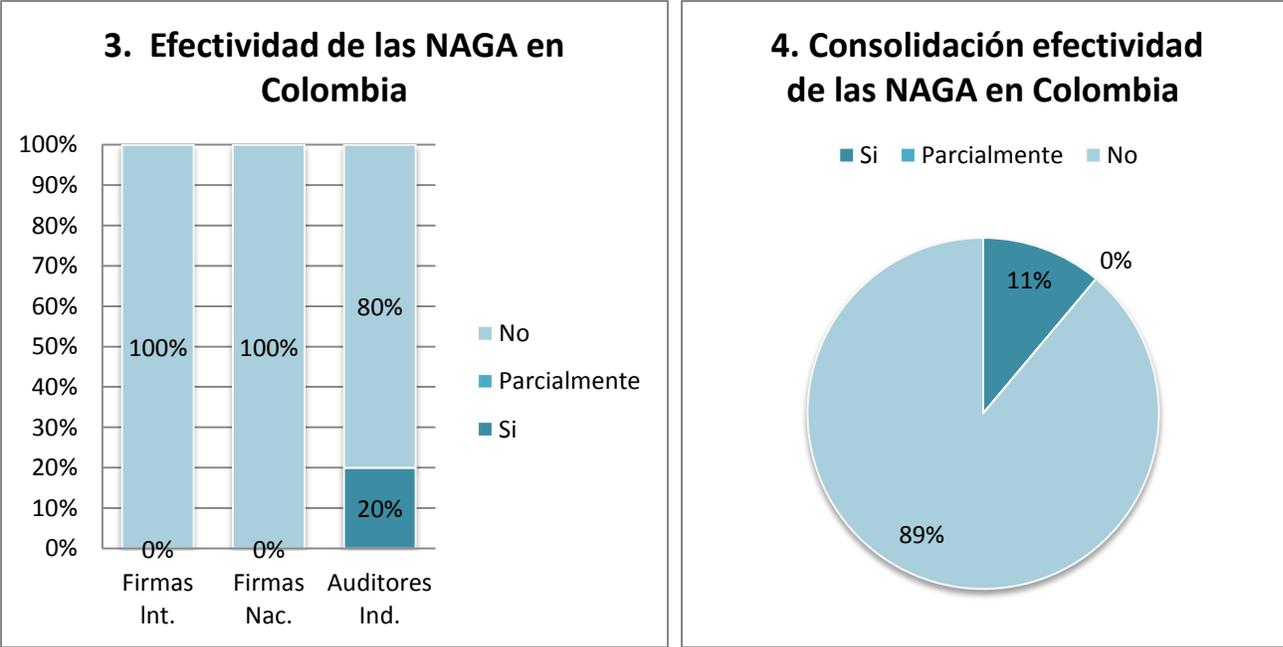
Fuente: Elaboración propia

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 los auditores independientes (gráfica 1), aunque es claro que aún no son de obligatorio cumplimiento, llama significativamente nuestra atención que los independientes no estén aplicando las NIA en sus auditorías, ya que de acuerdo al Pronunciamiento N° 2 del CTCP, se 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.

También se observa que el 56% de los auditores están aplicando las NIA, esto se debe en gran medida a que las firmas de auditoría internacionales y nacionales se están preparando para enfrentar y responder a las necesidades de las organizaciones bajo el nuevo marco técnico de auditoría emitido por la IFAC y el 11% restante manifiesta aplicar las NIA parcialmente, lo que significa, que aunque conocen de estas normas, no tienen dominio de ellas.

3. ¿Considera que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia (NAGA) son efectivas a la hora de realizar una auditoría de estados financieros?

**Gráfico 3 y 4.**



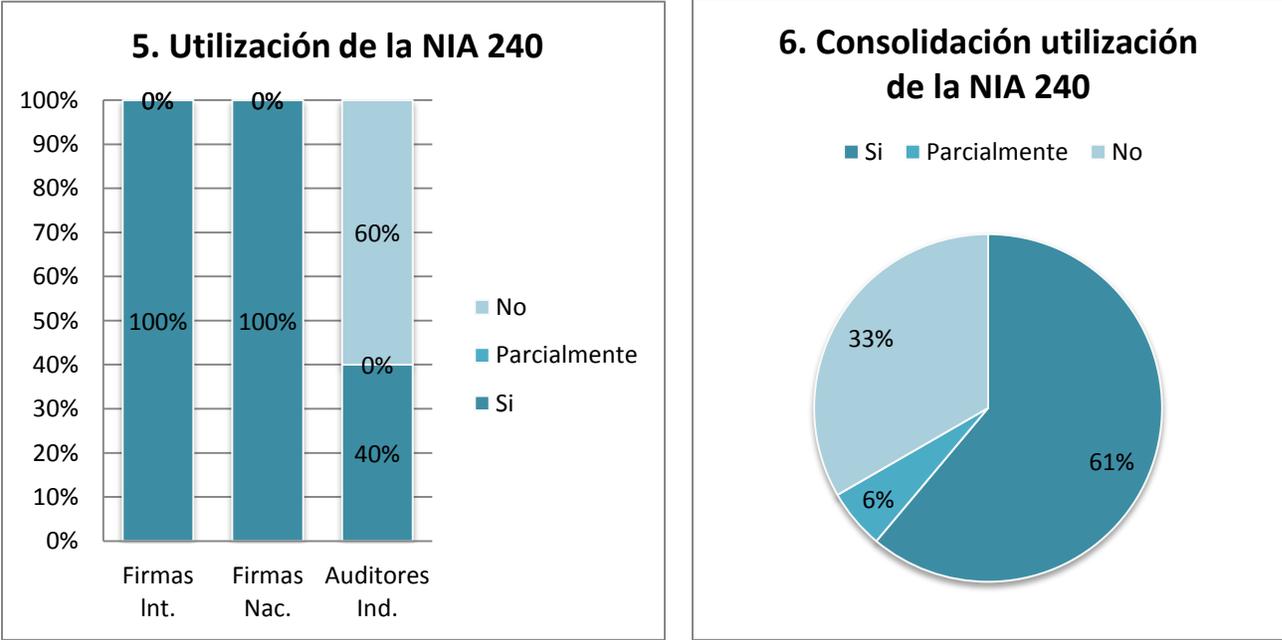
Fuente: Elaboración propia

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 ser tan generales y concisas, presentan vacíos y poca claridad frente al trabajo del auditor y no proveen una guía suficiente y detallada para llevar a cabo su trabajo. 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, ya que por ser estas normas de total obligatoriedad no les preocupa implementar otras normas porque consideran que con su conocimiento y experiencia realizan su trabajo efectivamente, 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.

4. ¿En el desarrollo de sus auditorías ha utilizado la NIA -240 “Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros”?

**Gráfico 5 y 6**

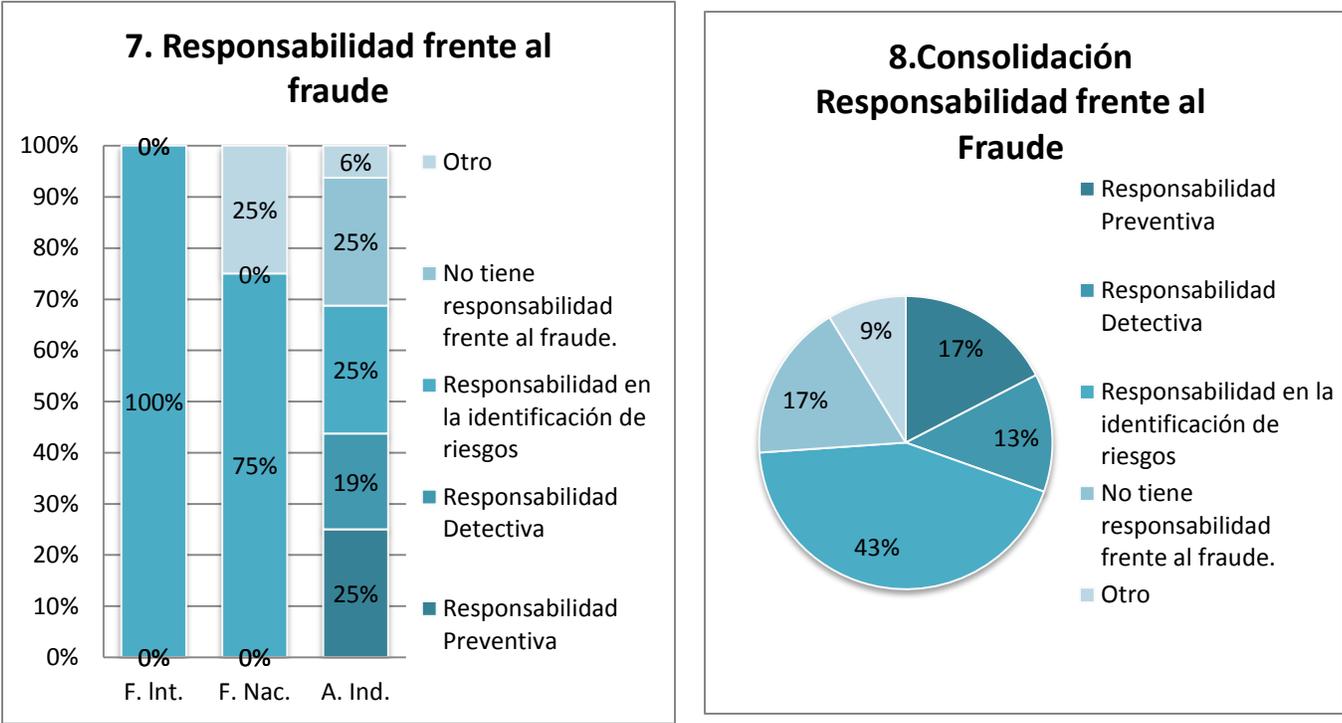


Fuente: Elaboración propia

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.

5. ¿Cuál es la responsabilidad que asume usted como auditor actualmente frente al fraude dentro de la organización?

Gráfico 7 y 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.

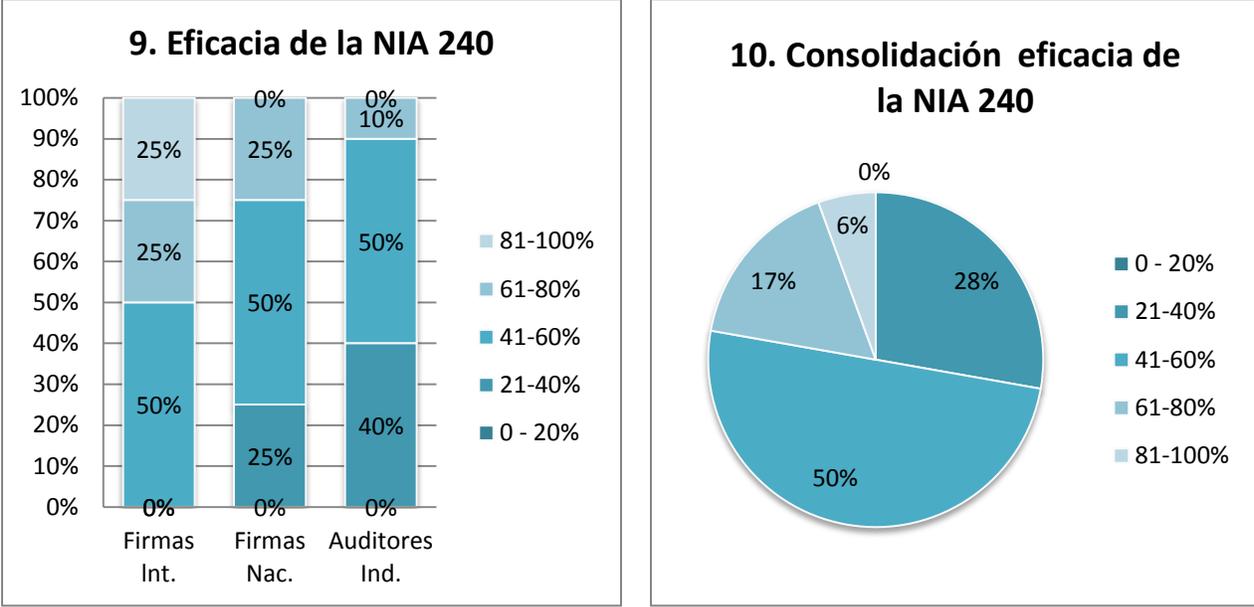
Observamos en el caso de los auditores independientes la poca claridad que hay respecto a la responsabilidad de errores de importancia relativa debido al fraude, la mayoría de los encuestados respondieron varias responsabilidades que asumen, por ejemplo, el 19% (gráfico 7) de los profesionales que ejercen 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 disgregado 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.

6. ¿En qué porcentaje consideraría usted que la NIA 240 - Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, es eficaz?

**Gráfico 9 y 10**



Fuente: Elaboración propia

En el gráfico 10 se observa que el 50% de los contadores públicos que ejerce 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 nos 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%.

### Checklist

### Escepticismo profesional

El escepticismo profesional requiere que el auditor mantenga su actitud de escepticismo, es decir que reconozca la posibilidad de que pueda existir información mal representada debido al fraude, que el auditor sospeche de los empleados y de la administración, como los posibles responsables de actividades fraudulentas de la empresa. Para el análisis de este requerimiento, se agruparon las tres siguientes preguntas:

7.1. ¿Se reconoce la posibilidad de que pueda existir un error de importancia relativa debido a fraude?

7.2. ¿Se realiza investigaciones adicionales (confirmaciones directas con terceros o usar el trabajo de un experto para evaluar la autenticidad de documentos) en caso de creer que un documento pueda no ser auténtico o que los términos del documento se han modificado?

7.3. ¿Se cuestiona continuamente de si la información y evidencia obtenida pudiera existir error de importancia relativa debido a fraude?

**Gráfico 11**



En relación al requerimiento de Escepticismo Profesional, puede apreciarse que todos los auditores de la muestra, tienen una actitud de incredulidad en cuanto a la información suministrada por el personal clave, gerentes, gobierno corporativo, empleados, etc., siempre admitiendo la posibilidad de que pueda existir errores significativos dentro de la organización.

## Discusión entre el equipo de trabajo

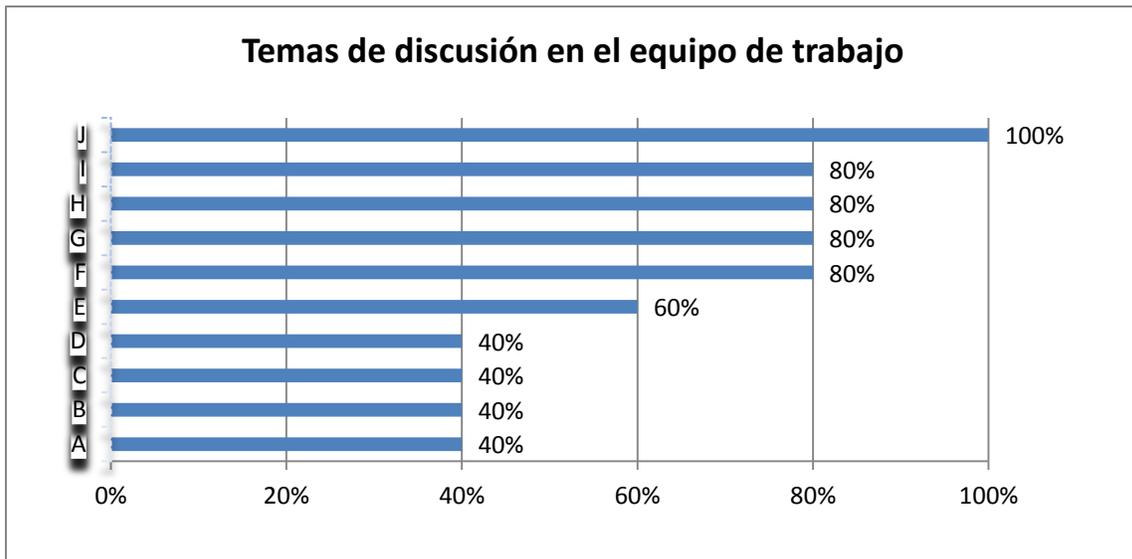
La discusión en el equipo de trabajo se requiere con el fin de que se discuta el qué, cómo, cuándo, quién y por qué se podría cometer hechos fraudulentos en los estados financieros dentro de la organización. Se elige al socio del trabajo el cual determinará acerca de qué asuntos se han de comunicar a los miembros del equipo del trabajo que no participan en la discusión. La siguiente pregunta da respuesta a la aplicabilidad de este requerimiento:

7.4. ¿Cuál de los siguientes ítems se discute y se consideran en el equipo de trabajo?

- A. Asuntos que se han de comunicar a los miembros del equipo que no participaron en la discusión.
- B. Involucramiento de la administración en la supervisión de empleados con acceso a efectivo.

- C. Impredecibilidad en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.
- D. Riesgo de de que la administración sobrepase los controles.
- E. Cambios inusuales o conductas o estilos no explicados por parte de la administración o empresa.
- F. Circunstancias que podrían se indicativas de manipulación de utilidades.
- G. Factores de riesgo de fraude.
- H. Procedimientos de auditoría en respuesta a la susceptibilidad de los EF a errores debido a fraude.
- I. Alegatos de fraude que hayan llegado a la atención del auditor.
- J. Tipos de circunstancias, que, si se encuentran, podrían indicar la posibilidad de fraude.

**Gráfico 12.**



Fuente: Elaboración propia

En la gráfica anterior se observa que 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, impredecibilidad en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría y el riesgo de que la administración sobrepase los controles, esto se ve reflejado en la gráfica anterior, donde tan sólo el 40% de los auditores consideran estos temas como relevantes de discutir en el equipo de trabajo. Estos temas son de relevancia y es

de suma importancia considerarlos para que desde la planeación se empiece a generar una auditoría con calidad.

## Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

Después de conocer la entidad, su control interno y su entorno, 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. El auditor puede identificar hechos o condiciones que indiquen un incentivo o presión para cometer fraude, esto depende también del tamaño, complejidad y características del ente. Es importante en esta práctica identificar mediante procedimientos analíticos las relaciones sospechosas que se puedan presentar en la compañía.

Para el análisis de este requerimiento, se agruparon las siguientes 7 preguntas:

7.5. ¿Se investiga con la administración respecto al riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de una manera errónea de importancia relativa debido a fraude?

7.6. ¿La administración acepta la responsabilidad sobre el control interno de la entidad y sobre la preparación de los estados financieros?

7.7. ¿Se investiga con la administración respecto a riesgos específicos de fraude que la administración haya identificado o que hayan atraído su atención?

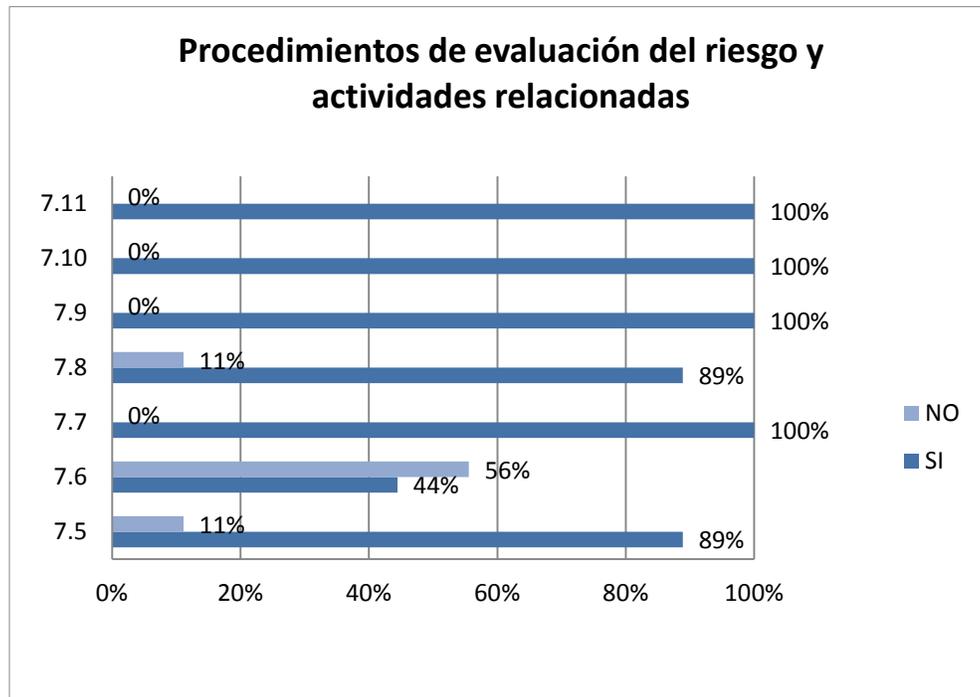
7.8. ¿Se investiga con la administración y otros dentro de la organización (no solo la administración sino también al gobierno corporativo, empleados, personal operativo no involucrado, supervisores) si tenían conocimiento acerca de algún fraude real o sospecha que afecte a la entidad?

7.9. ¿Se investiga con auditoría interna acerca de si tienen algún conocimiento de fraude real o sospecha que afecte la entidad?

7.10. ¿Se evalúa los controles instalados por la administración?

7.11. ¿Se evalúa las respuestas de la administración con una actitud de escepticismo profesional, juzgando y corroborando las respuestas a las investigaciones con otra información?

Gráfico 13



Fuente: Elaboración propia

En esta gráfica podemos interpretar que los auditores o revisores fiscales a la hora de realizar una auditoría de estados financieros tienen en cuenta la evaluación del riesgo, ya que entre un 89% y un 100% de la muestra coinciden en afirmar que investigan con auditoría interna, la administración, el gobierno corporativo, los empleados, los 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. Y además, que evalúan los controles instalados por la administración. Sin embargo, para la evaluación del riesgo es importante que la administración acepte la responsabilidad sobre el control interno de la entidad y sobre la preparación de los estados financieros, para ello se encontró que el 56% de la muestra encuestada dio respuesta de forma negativa, es decir, que la administración no está aceptando sus responsabilidades, es por ello, que desde que se acepta la auditoría se debe dejar claro y por sentado cuales son las responsabilidades del auditor y las de la administración.

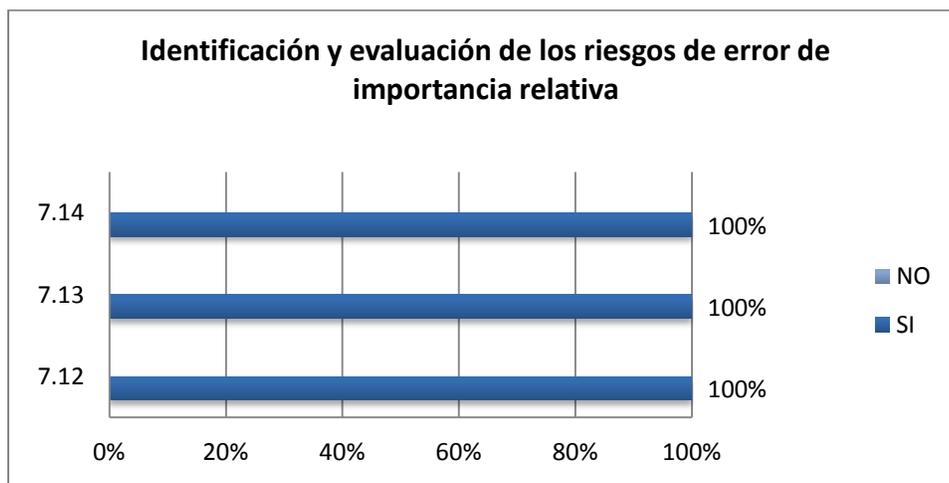
## Identificación y evaluación de los riesgos de error de importancia relativa

En este requisito se identifica y evalúa los riesgos de fraude en los estados financieros, clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Se identifica el reconocimiento de ingresos como un riesgo de error de importancia relativa debido a fraude ya que se puede presentar sobrestimación de los ingresos, es decir, se puede emitir información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento inapropiado de ingresos. La administración al determinar los controles internos tiene en cuenta los riesgos debido a fraude, por tal razón, el auditor debe entender estos controles.

Para el análisis de este requerimiento, se agruparon las siguientes 3 preguntas:

- 7.12. ¿Se identifica y evalúa el riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos?
- 7.13. ¿Se obtiene entendimiento de los controles que la administración diseña, implementa y mantiene para prevenir y detectar fraudes?
- 7.14. ¿Hay algunos riesgos que la administración está dispuesta a asumir porque no es rentable implementar y mantener un control particular para la reducción que se quiere lograr en los riesgos?

**Gráfico 14**



Fuente: Elaboración propia

Es de resaltar como el 100% de la muestra identifica y evalúa los riesgos de error de importancia relativa, el auditor tiene claro que al planear sus auditorías debe 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, las que no son rentables para la reducción que se quiere lograr en los riesgos.

## 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.

A continuación se relacionan las siguientes 11 preguntas en relación con este requerimiento:

7.15. ¿Se determina respuestas generales para manejar los riesgos evaluados de importancia relativa debidos a fraude a nivel de estado financiero?

7.16. ¿Se asignan personas adicionales con habilidades, experiencia y conocimientos especializados que puedan ayudar a responder a los riesgos de fraude?

7.17. ¿Se evalúa 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?

7.18. ¿Se usan diferentes métodos de muestreo a la hora de realizar una auditoría de estados financieros?

7.19. ¿Se desempeñan procedimientos de auditoría en diferentes localidades sin previo aviso?

7.20. ¿Se puede incluir el cambio de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, en casos en que se requiera obtener información adicional para corroborar la gestión de la administración o porque se requiera modificar o aumentar los tamaños de las muestras?

7.21. ¿Se tiene presente que la administración puede manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos?

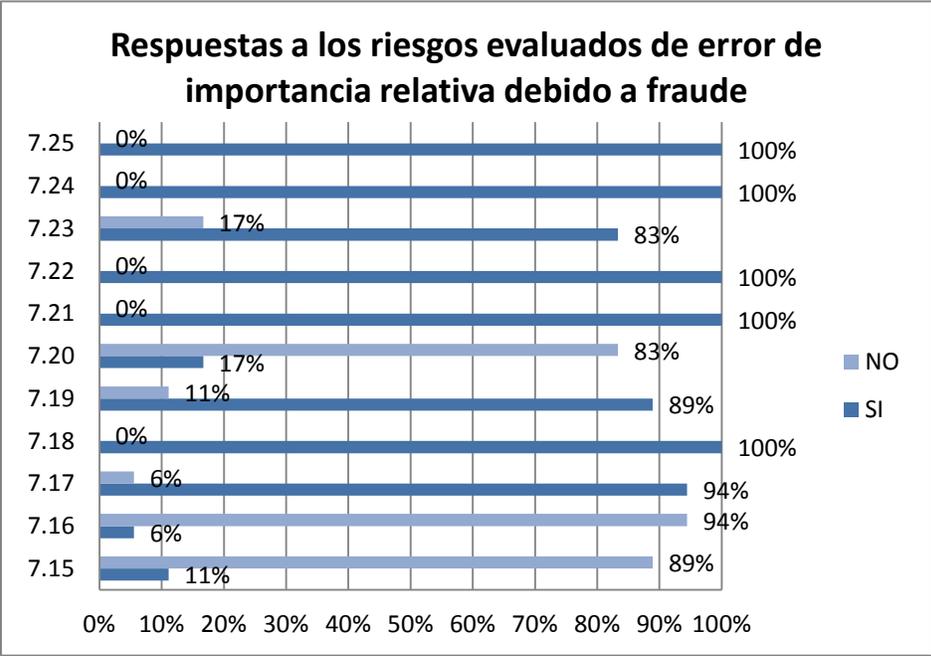
7.22. ¿Considera que uno de los riesgos más importantes es que la administración puede sobrepasar los controles y hacer parecer que el negocio opera de manera efectiva?

7.23. ¿Se investiga con las personas involucradas en el proceso de información financiera acerca de las actividades inapropiadas o inusuales?

7.24. ¿Considera la necesidad de someter a prueba los asientos y otros ajustes del diario en todo el ejercicio?

7.25. ¿Evalúa los juicios, supuestos y decisiones tomadas por parte de la administración?

**Gráfico 15**



Fuente: Elaboración propia

Para analizar este requerimiento que plantea la NIA 240, nos centraremos en observar el gráfico 15, en este se aprecia que entre un 80% y un 100% de los revisores fiscales o auditores afirman 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, es por ello, que los auditores someten 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. Además, esta muestra afirma 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.

Por otro lado, los auditores niegan en un 94% 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 estos generan un sobre costo que no son aceptados y reconocidos por parte de la asamblea o junta de socios.

Asimismo, los revisores fiscales también niegan en un 83% modificar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría. 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.

## Evaluación de evidencia de auditoría

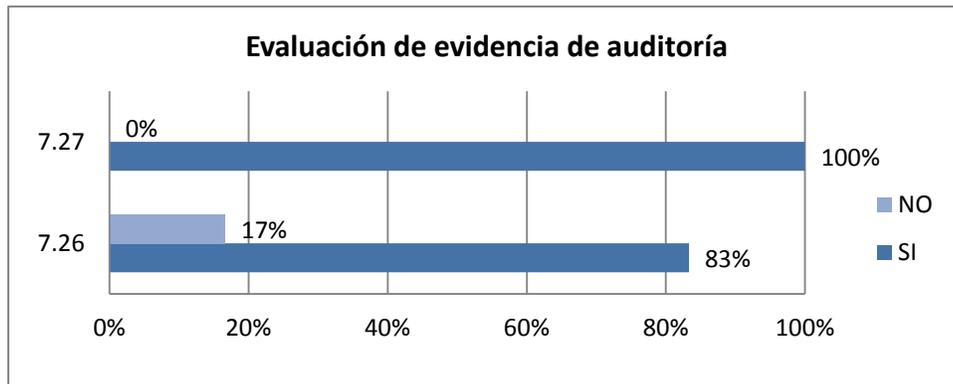
La evidencia obtenida durante la auditoría puede indicar riesgos adicionales, si se identifica un error por fraude, el auditor “deberá evaluar las implicaciones del error en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de la información de la administración” (p. 205), si el error detectado está involucrada la administración “deberá reevaluar la valoración de los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude” (p. 205). Si el auditor no puede concluir que los estados financieros están representados en una forma errónea deberá evaluar las implicaciones para la auditoría.

A los auditores se les preguntó en relación a este requisito de la NIA 240, las siguientes preguntas:

7.26. ¿Se realiza procedimientos adicionales o diferentes para evaluar las valoraciones de los riesgos de error de importancia relativa a nivel de aseveración?

7.27. ¿Se realiza procedimientos analíticos desempeñados cerca del final de la auditoría para formar una conclusión general?

**Gráfico 16**



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo a los resultados obtenidos, se observa que el 83% 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 obtuvo que el 100% de 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.

### Incapacidad del auditor de continuar con el trabajo

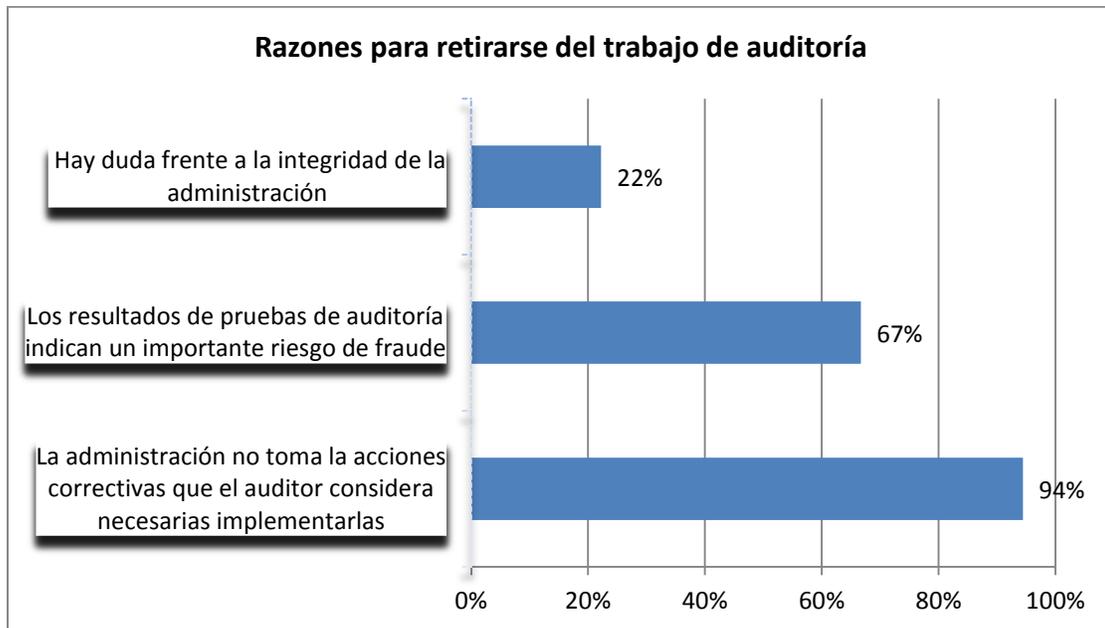
Cuando el auditor se presente frente a las siguientes situaciones deberá considerar las responsabilidades profesionales o legales en las circunstancias dadas, la posibilidad de retirarse del trabajo, si lo hace debe discutirlo con la administración:

- 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.

Frente a esto se le preguntó al auditor, el interrogante número 7.28:

7.28. ¿Cuál de estas opciones considera que son razón para retirarse del trabajo de auditoría?

**Gráfico 17**



Fuente: Elaboración propia

Como se observa en el gráfico 17, los revisores fiscales o auditores opinan en un 94% que una de las mayores 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 un 67% manifiesta retirarse en caso de que los resultados de pruebas de auditoría indiquen un importante riesgo de fraude, estos dos resultados concuerdan con lo estipulado en los artículos 42 y 44 de la Ley 43.

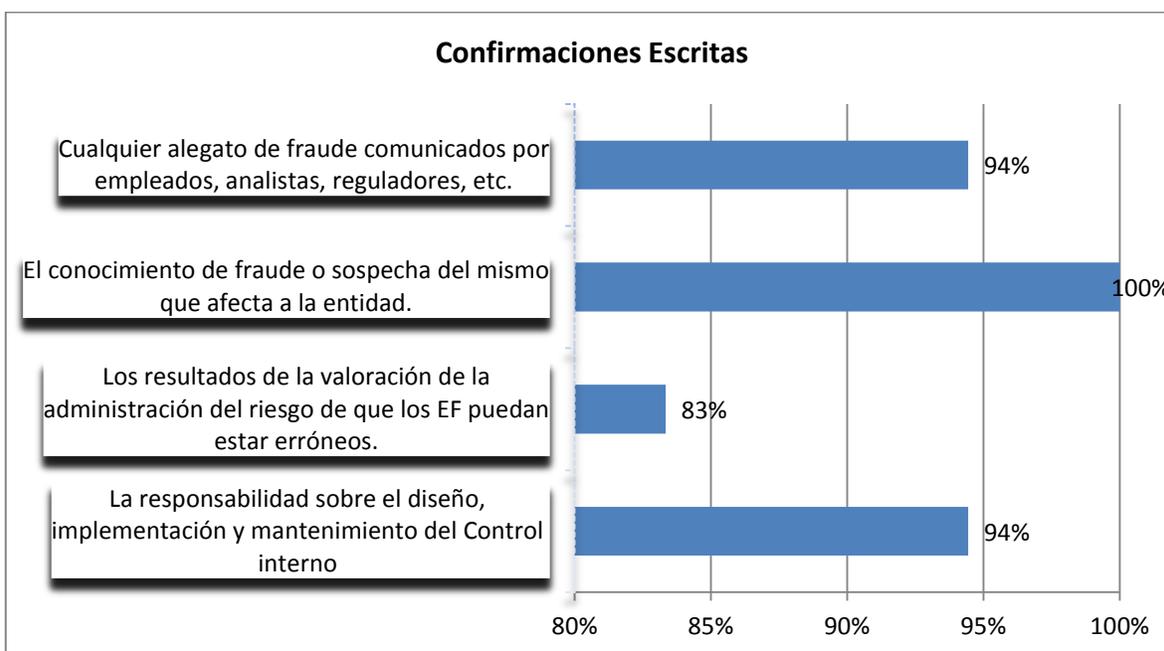
Por otro lado, tan sólo el 22% expone que si hay duda frente a la integridad de la administración, será causa de retiro o de incapacidad de continuar con su trabajo, llama significativamente la atención este resultado ya que la mayoría de la muestra acepta continuar su auditoría así exista una preocupación importante sobre la competencia e integridad de la administración y/o de los encargados del gobierno corporativo.

## Confirmaciones escritas

El auditor deberá tener por escrito que la administración es responsable sobre el diseño, implementación y mantenimiento de control interno para prevenir y detectar fraude, también 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 relación a este requisito, se indagó:

7.29. ¿Cuál de estas opciones deja usted por escrito?

**Gráfico 18**



Fuente: Elaboración propia

En la gráfica 18, en general se evidencia que el auditor tiene por escrito lo establecido por la NIA 240.

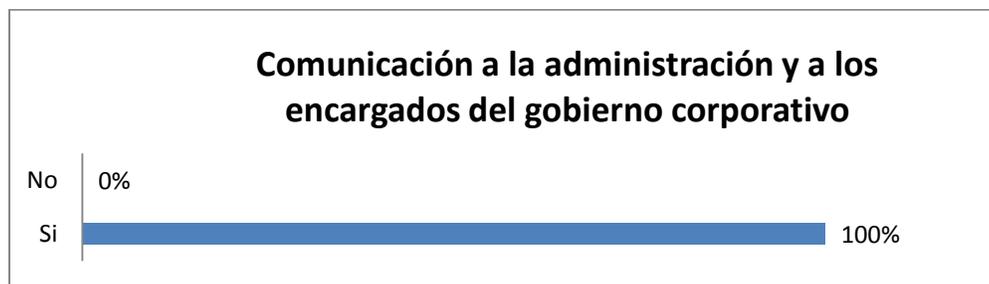
## Comunicación a la administración y a los encargados del gobierno corporativo

El auditor deberá comunicar a la administración la existencia o sospechas de fraude en forma oportuna siempre y cuando se tenga las suficientes evidencias, de

igual modo se deberá considerar la necesidad de informar estos asuntos al gobierno corporativo. Para ello se indagó a la muestra la siguiente pregunta:

7.30. ¿Comunica a la administración la existencia de fraude real o sospecha de fraude en forma oportuna siempre y cuando se tenga las suficientes evidencias?

**Gráfico 19**



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo a la gráfica anterior, se puede observar que el 100% de los revisores fiscales o auditores de la muestra encuestada, comunican a la administración y a los encargados del gobierno corporativo acerca de la existencia o sospecha de fraude de manera oportuna, siempre que se tengan pruebas y evidencias suficientes que soporten lo antes dicho.

Cabe resaltar, que este requerimiento no solo lo plantea la NIA 240, si no también el código de comercio, en el artículo 207 donde expone las funciones del revisor fiscal, por lo cual para todos los contadores públicos que ejercen en la actualidad como revisores fiscales es de total obligatoriedad dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios.

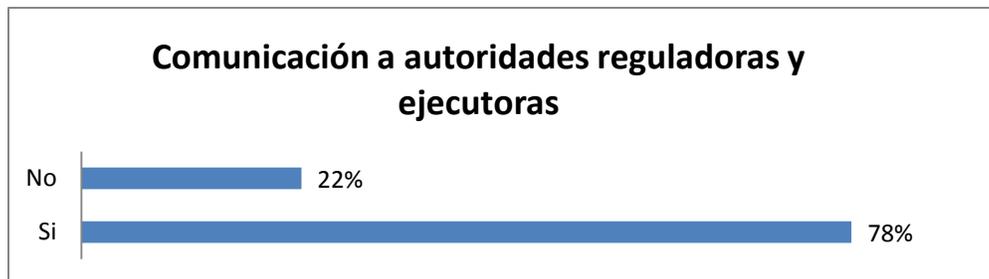
## Comunicación a autoridades reguladoras y ejecutoras

Si el auditor ha identificado o sospecha un fraude, el auditor deberá determinar si hay una responsabilidad de reportar la ocurrencia o sospecha a una parte fuera de la entidad.

La pregunta que se les cuestionó a los auditores frente a esta comunicación fue:

7.31. ¿Se reporta la ocurrencia o sospecha de fraude a una parte fuera de la entidad (autoridades supervisoras)?

**Gráfico 20**



Fuente: Elaboración propia

Se resalta como el 22% de los encuestados negaron comunicar a las autoridades reguladoras y ejecutoras la ocurrencia o sospecha al fraude, esto porque aun 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.

## Documentación

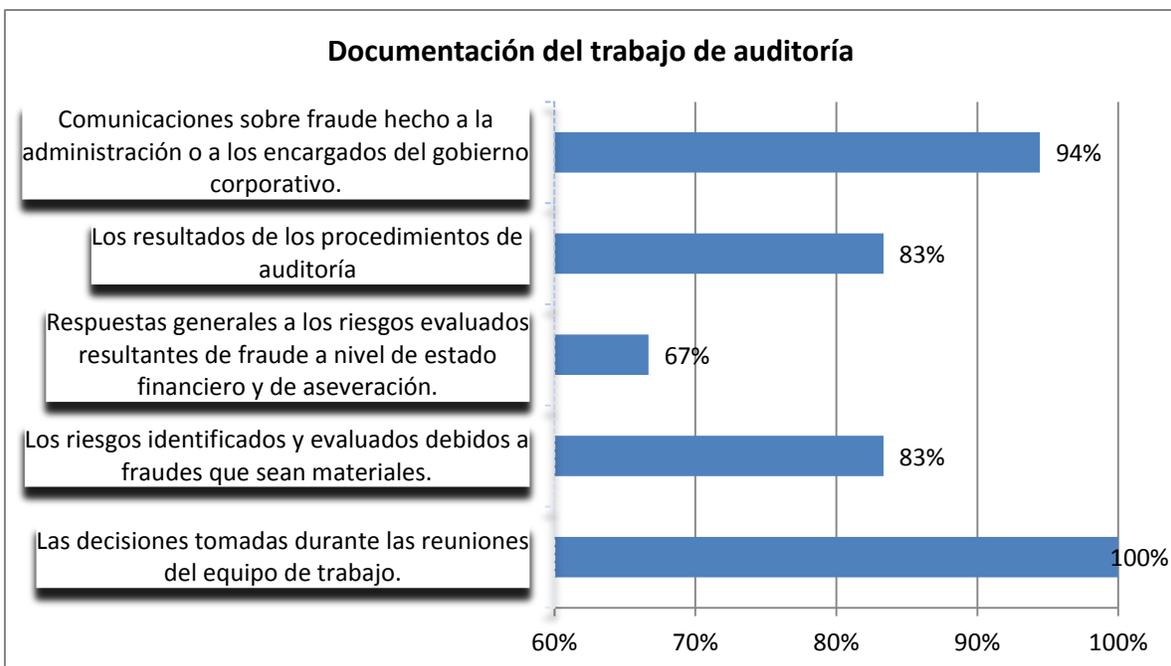
El auditor deberá incluir dentro de la documentación lo siguiente:

- 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.

7.32. ¿Cuál de estas opciones en el momento de realizar su trabajo incluye documentación?

**Gráfico 21**



Fuente: Elaboración propia

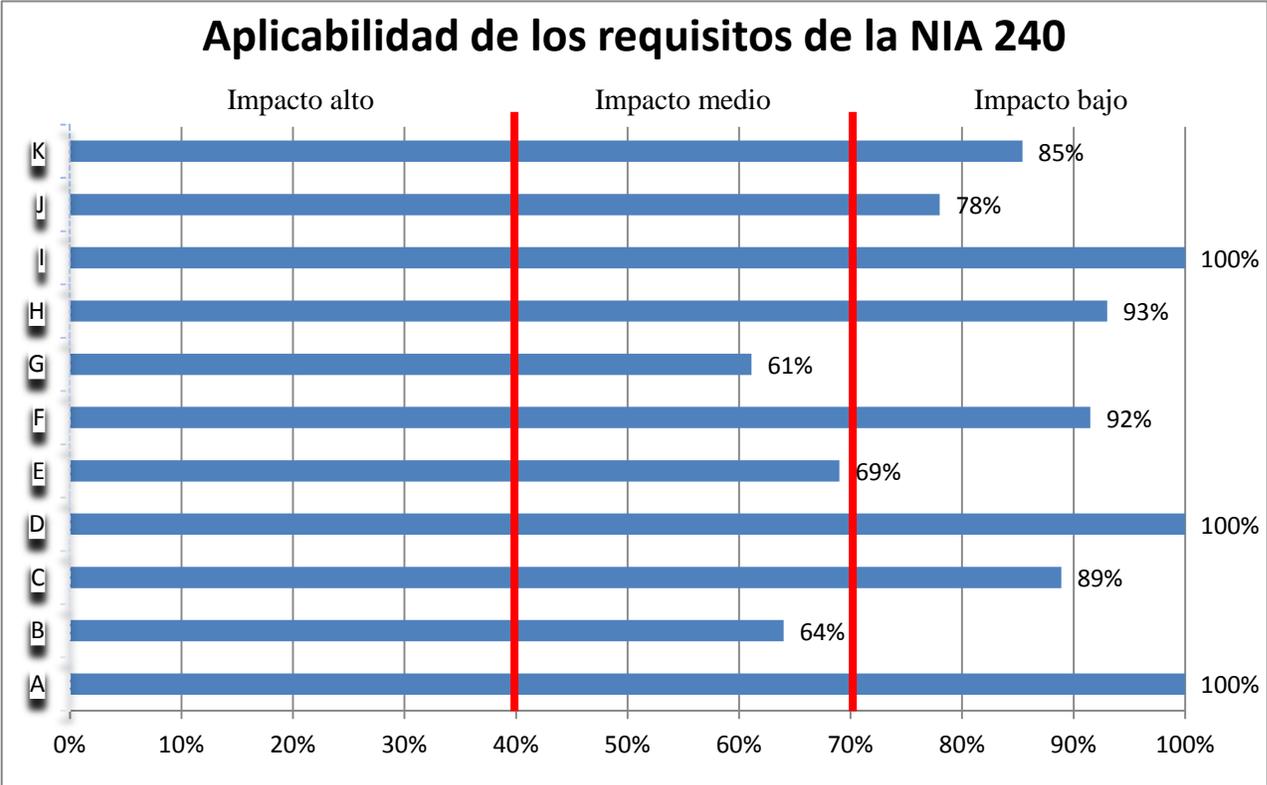
Para el análisis de este requerimiento, se evidencia en el gráfico 21, que la muestra encuestada afirma que dentro de sus funciones documenta las decisiones tomadas durante las reuniones realizadas en el equipo de trabajo, los riesgos que identifique siempre que sean materiales y los resultados de los 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.

En conclusión, considerando los resultados obtenidos en el cuestionario se consolida aplicabilidad de los requisitos de la NIA 240, la cual 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 22**



Fuente: Elaboración propia

## REQUISITOS NIA 240:

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

## 5. LAS FUENTES

**5.1 Fuentes primarias:** para el desarrollo de la presente investigación el equipo de trabajo recurrió a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia (NAGA), a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y demás normatividad que tratara los temas a analizar. Además, recurrió a libros, revistas e investigaciones, como las siguientes monografías: la primera denominada “Caracterización de las mejores prácticas para la detección de fraude en una auditoría de estados financiero” de Ochoa, L. M., Zamorra, J. E. y Castaño, C. E. (2012), y la segunda “¿Cuál es el impacto de las normas internacionales de auditoría y aseguramiento en Colombia frente a la ética profesional del contador público?” de Garzón, T. A., Patiño, J. D., y Salgado, Y. L. (2012).

**5.2 Fuentes secundarias:** para el desarrollo de la presente investigación se recurrió a 18 contadores públicos que ejercen como revisores fiscales o auditores en Colombia, compuesto por 4 auditores de firmas extranjeras, 4 de firmas nacionales, y 10 que ejercen en la actualidad como independientes.

Para la etapa de planeación se determinó una muestra de 30 auditores, sin embargo, solo fue posible encuestar a estos 18 profesionales, debido a las limitaciones de tiempo y a la disponibilidad, ya que por considerarse del primer

trimestre del año se encuentran en la etapa final de sus auditorías y con un sin número de obligaciones que cumplir. Es así, como la muestra se redujo, pero con la ayuda, conocimiento y experiencia de los auditores que dieron respuesta al cuestionario se logró analizar, interpretar y así, verificar o refutar nuestra hipótesis.

## **6. LAS FASES Y LOS PROCEDIMIENTOS: LA RUTA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN**

### **Comenzando la segunda etapa...**

En septiembre del 2013 se da por terminada la primera etapa del trabajo de investigación (Trabajo de Grado I), en el cual se obtuvieron unos resultados satisfactorios y alentadores para continuar con el tema a investigar.

A comienzos del mes de octubre se dio inicio al semestre académico 2013-2, los estudiantes se disponen a emprender una segunda etapa, para esta les fue asignado como asesor temático el profesor Julián Esteban Zamarra, por fortuna el mismo profesor que les había ayudado a plantear el problema de investigación y los había orientado en el desarrollo de la primera etapa.

Su primera reunión se dio el 17 de octubre de 2013, en el bloque 13 de la Universidad de Antioquia, allí se mencionaron las principales falencias y dificultades que se obtuvieron en trabajo de grado I y las correcciones y recomendaciones que el profesor Carlos Mario Ospina (asesor metodológico) realizó para la entrega final, dentro de ello resaltando lo expuesto por el profesor *“me preocupan los instrumentos, esto parece más un diagnóstico de lo que hace el revisor fiscal. Pero si observan las variables, son otras cosas las que nos interesan...”* los estudiantes tenían la certeza que la raíz del problema estaba en los instrumentos y que una vez solucionado se podía continuar con el trabajo de campo.

Fue así como el asesor temático recalcó la importancia y la relación que se debe tener entre los objetivos, las variables y los instrumentos, ya que estos deben estar interrelacionados entre sí, y deben apuntar a responder el problema de investigación. De tal modo, el asesor sugirió replantear el instrumento y una vez modificado, realizar una prueba piloto, observando cuáles serían las posibles respuestas y las conclusiones a las que se llegaría, de tal forma se podría analizar si el instrumento cumple o da respuesta a la hipótesis planteada.

Considerando lo expuesto por el asesor temático, los estudiantes se proponen a replantear los instrumentos, encontrando consigo una serie de dificultades

metodológicas para realizar el cuestionario, ya que no encontraban una mejor forma de plantear este que no fuera preguntándole al revisor fiscal de como realiza su trabajo, se estaba cayendo en el mismo error de lo mencionado por el profesor Carlos Mario Ospina desde un inicio.

### **Las primeras preocupaciones...**

En vista de que el equipo de trabajo no daba por sentado el formato de encuesta, ni era aprobado por el asesor temático por las deficiencias que aun presentaba, se opto por realizar una reunión con el profesor Luis Guillermo Herrera, orientador metodológico en trabajos de grado. Allí comenzaron las preocupaciones para los estudiantes, ya que el orientador analizó el trabajo de investigación y refuto miles de cosas de este, entre ello que la palabra “impacto” hacia un ruido dentro del problema de investigación, que la encuesta no resultaría ser el mejor instrumento y que se debería dentro del problema evaluar la palabra “alcance en el trabajo del auditor” ya que resultaba ser ambiguo y confuso para quien leyera el artículo de investigación. En resumen, el orientador concluyó que la primera etapa no era un trabajo perdido, le daba antes un valor agregado a la investigación, por lo cual sugería replantear el problema de investigación para poder continuar con la segunda etapa.

### **Los momentos de desánimo...**

En el mes de Noviembre de 2013 el ambiente dentro de la Universidad de Antioquia no tornaba nada bien y más aún porque la asamblea de estudiantes había decidido paro indefinido y posibilidad de cancelar el semestre académico.

Esta situación desanimó considerablemente a los estudiantes, pues concebir la idea de cancelación de semestre implicaría por un lado, a largar unos meses el trabajo de grado, situación que favorecía a los estudiantes, pero por otro lado, se generaba tranquilidad, poco entusiasmo de continuar con la investigación y menos disposición de tiempo, ya que los estudiantes habían empezado sus prácticas académicas. Además, llega el mes de diciembre, donde los estudiantes y el asesor temático tomaron distancias ser época de navidad, fin de año y de compartir con sus familiares. De tal manera, en estos dos meses no se lograron dar avances significativos a la investigación.

### **Una luz de esperanza**

La luz de esperanza para los estudiantes se dio en el mes de enero de 2014, cuando la situación de la Universidad de Antioquia se tornaba en un ambiente de tranquilidad con su regreso a clases y con el levantamiento oficial del paro por parte de la asamblea general.

En este mismo mes se programó una reunión con la profesora Belky Gutiérrez donde se estableció que para el 14 de febrero se debería entregar un avance del 50% a los asesores temáticos, con el fin de que estos le enviaran un correo donde le comunicaran como estaban los trabajos de investigación que estaban asesorando, y así, poder hacer un seguimiento de los grupos y evitar que al final del semestre se dejen trabajos de grado incompletos. Además, se fijó en esta reunión que para el 10 de abril se entregaría el artículo de investigación y la memoria metodológica.

Con esta reunión los estudiantes se proponen a avanzar en su investigación, desarrollan el instrumento y dan inicio a realizar el trabajo de campo. Para la ejecución del trabajo se presentaron dificultades en cuanto a la muestra, puesto que en la etapa de planeación se había fijado 30 auditores o revisores fiscales a encuestar, sin embargo, solo fue posible obtener respuesta de 18 debido a las limitaciones de tiempo y a la disponibilidad por parte de estos profesionales, ya que por considerarse del primer trimestre del año se encontraban en la etapa final de sus auditorías. Es así, como la muestra se redujo, y con la insistencia del equipo de trabajo, la perseverancia y más aun con la ayuda de los revisores fiscales que dieron respuesta al cuestionario se logró terminar el trabajo de investigación.

Finalmente el artículo de investigación y la memoria metodológica fueron entregados por los estudiantes el día 10 de abril de 2014, sintiéndose satisfechos por el trabajo realizado y el aprendizaje que habían obtenido con ello.

## **7. LA LECTURA Y LA ESCRITURA**

**7.1 Lectura:** para el desarrollo de trabajo de grado I los estudiantes se habían reunido por varias semanas en la biblioteca central de la Universidad de Antioquia, con el fin de realizar un rastreo bibliográfico de los libros, revistas y artículos de investigación, seleccionando únicamente los autores que hablaran del tema de las NAGA, NIA y fraude. De tal manera a medida que iban leyendo y analizando este material fueron realizando una matriz de lectura en Excel en la que se debía establecer los siguientes parámetros: la referencia bibliográfica, el tema, los enunciados textuales más importantes, el resumen, las palabras claves y por último, las conclusiones. Esta matriz fue de gran utilidad para realizar el marco histórico, el teórico- legal, el conceptual, al igual que el artículo de investigación.

Igualmente, como el problema planteado hacía necesaria una comparación entre la norma nacional y la internacional, fue conveniente la lectura y análisis de ambas normas, este material fue facilitado por el asesor temático, al igual que el libro de huellas y devenir contable y algunas de las revistas de contaduría de la Universidad de Antioquia.

Luego, para desarrollar la segunda etapa del trabajo fue necesario hacer una actualización de la información, haciendo un barrido por el ciberespacio de los artículos, monografías e investigaciones realizadas en el 2013 y lo que se llevaba del año 2014 en donde se hablara del proceso de implementación, convergencia o adopción de las normas internaciones de auditoría en el ámbito colombiano.

**7.2 Escritura:** para los estudiantes una de las dificultades que se presentaron en el desarrollo de la etapa de planeación y de ejecución fue precisamente la escritura, debido a la dificultad de redactar y de construir ideas y párrafos propios, al igual que darle una estructura adecuada y coherente al artículo. Fue así, como se optó en leer varias veces lo escrito por los estudiantes y se solicitó a otros compañeros que leyeran el artículo de investigación quienes realizaban correcciones y recomendaciones frente a la investigación.

## **8. LOS ASESORES**

El trabajo de investigación estuvo dividido en dos fases, la primera, fase de planeación - trabajo de grado I y la segunda, fase de ejecución - trabajo de grado II, siendo el asesor metodológico el profesor Carlos Mario Ospina Zapata y el asesor temático el profesor Julián Esteban Zamarra Londoño, ambos pertenecen al Departamento de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia.

El acompañamiento por parte del profesor Carlos Mario Ospina fue en el semestre 2013 -1. Este acompañamiento estuvo orientado de clases magistrales divididas en dos entregas, la primera consistió en la entrega del anteproyecto, de allí se evaluaba el planteamiento del problema, la descripción, la formulación, la sistematización, la delimitación y los antecedentes. Y la segunda, consistió en la entrega final, el cual contenía la justificación, los marcos de referencia (histórico, teórico-legal, conceptual), las fases y procedimientos, la población y la muestra, los instrumentos y el plan operativo. En general, fue muy productivo el acompañamiento que hizo el profesor Carlos Mario a nuestro trabajo de investigación, pues sus clases eran claras, precisas y daban una guía de cómo realizar el trabajo de investigación, además, programaba asesorías individuales

con cada grupo de trabajo para hacer consultas particulares y todas las dudas que surgieron eran resueltas oportunamente.

El acompañamiento por parte del profesor Julián Esteban Zamorra se dio a raíz de varios acercamientos a distintos profesores de la Facultad de Ciencias Económicas, a los cuales se les manifestaba la gran preocupación de optar por algún problema de investigación. Es por ello, que este profesor muy comedidamente planteó las problemáticas y vacíos de la disciplina, centrándose en el eje problémico control organizacional, cuya línea de investigación se basara en procesos de auditoría. Es así, como la elección de nuestro problema de investigación fue motivada gracias a este docente, quien fue entonces nuestro asesor temático de la fase de planeación y de ejecución.

Para la segunda fase del trabajo de investigación, correspondiente a Trabajo de Grado II, tuvimos algunos inconvenientes al finalizar el proceso debido a la falta de tiempo por parte del asesor y sus múltiples compromisos.

## **9. LAS CONCLUSIONES**

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 trae 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.

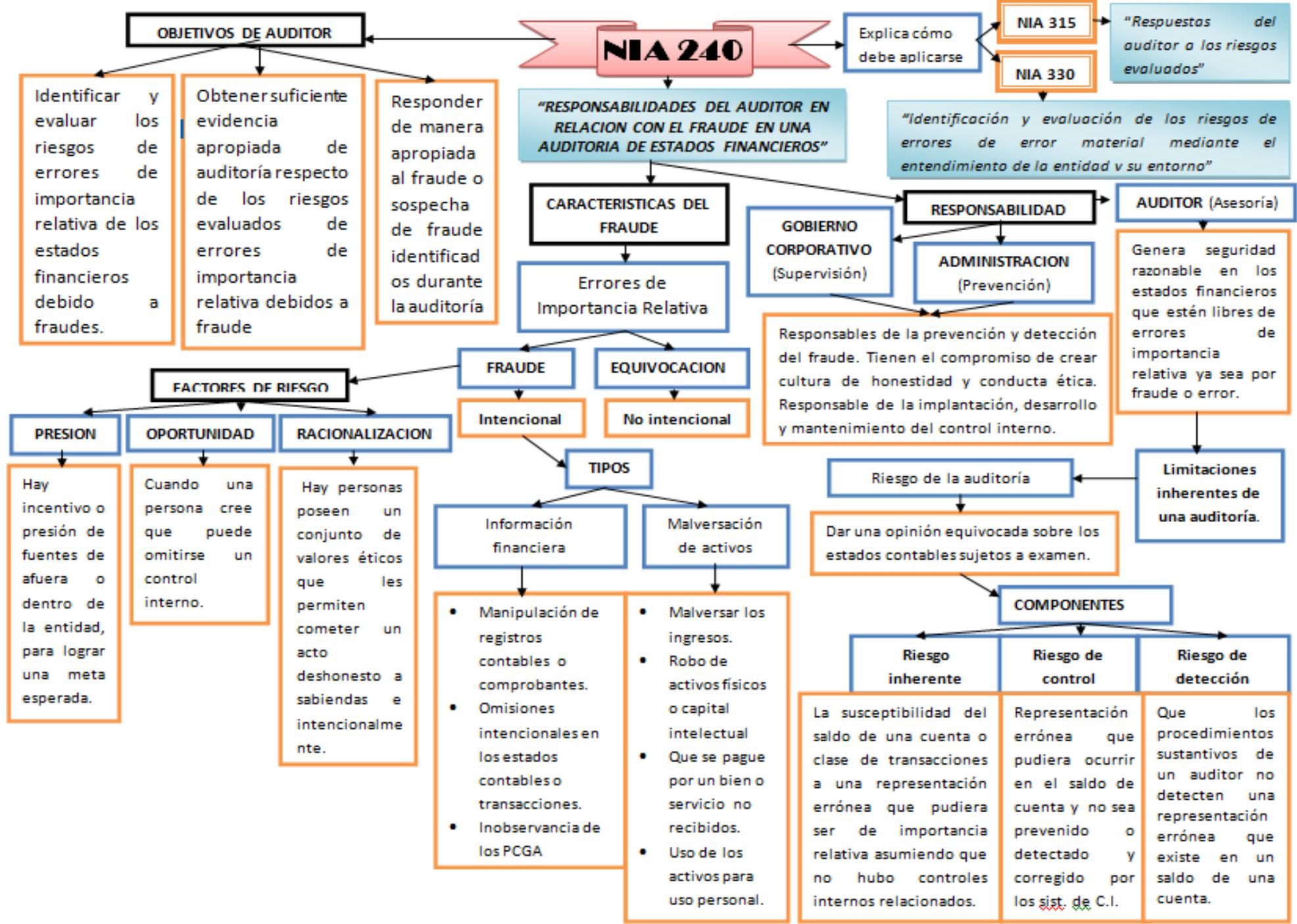
Paradójicamente, las normas internacionales de auditoría no son de total obligatoriedad en el ámbito colombiano, sin embargo, los auditores han venido realizando sus prácticas y procedimientos apuntando a lo que establece la NIA 240, lo que se concluye que el impacto en el alcance del trabajo del auditor 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.

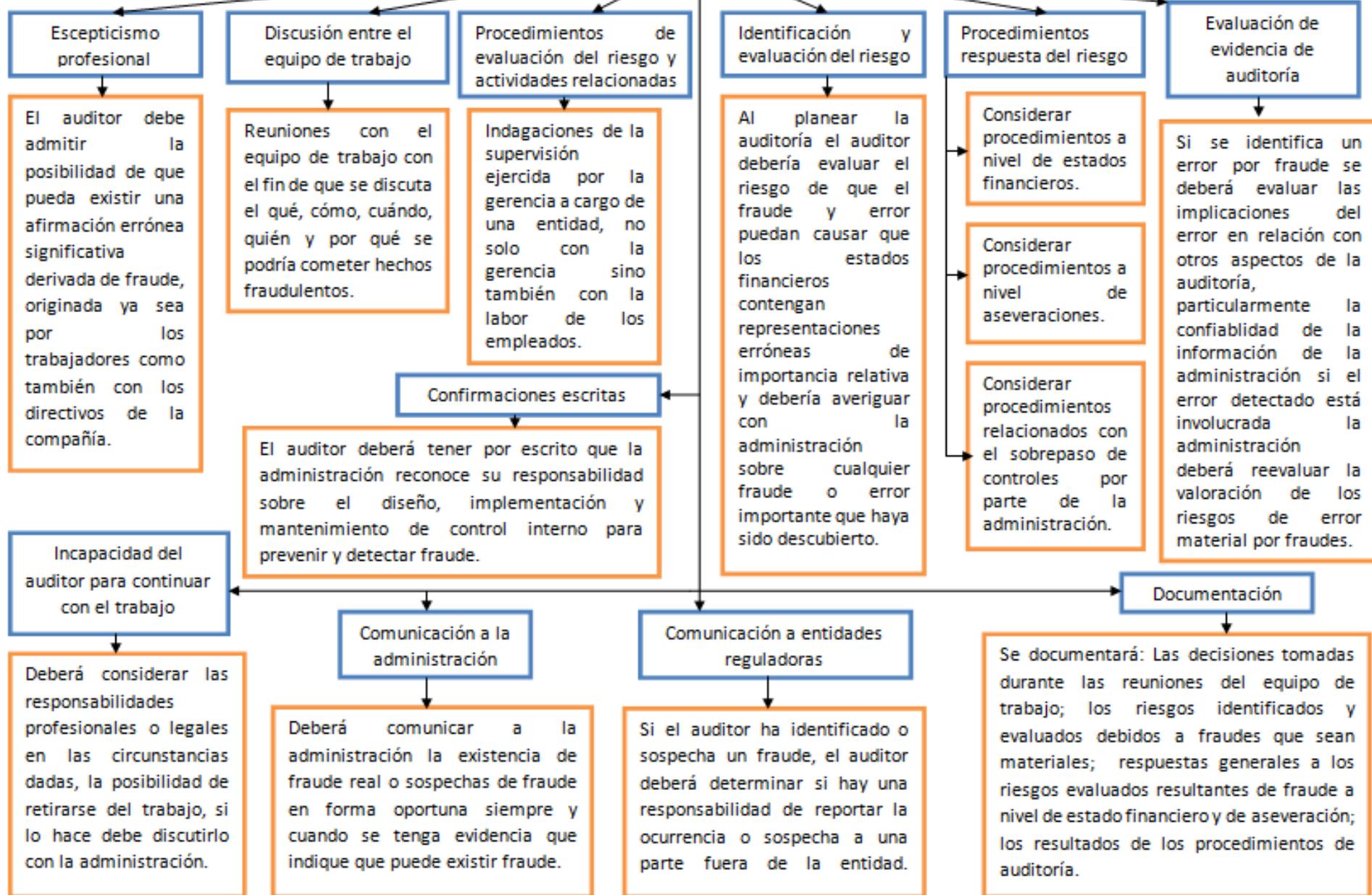
La NIA 240 tiene requerimientos rigurosos que son convenientes para garantizar estados financieros que realmente reflejen la situación financiera, los resultados económicos y los flujos de efectivo. Además, deja por sentado que la responsabilidad en caso de fraude dentro de la organización es responsabilidad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

## **10. ANEXOS**

### **ANEXO 1. MAPA CONCEPTUAL NIA 240**



# REQUERIMIENTOS



## ANEXO 2. ACTAS REUNIONES CON EL ASESOR TEMATICO

<b>ACTA No 1</b>	
<b>LUGAR:</b>	Universidad de Antioquia, FCE, Bloque13.
<b>FECHA:</b>	Medellín, Octubre 17 de 2013
<b>HORA DE INICIO:</b>	06:15 a.m.
<b>HORA CIERRE:</b>	07:30 p.m.
<b>ASISTENTES:</b>	
<b>1</b>	<b>Julián Esteban Zamarra</b> Asesor Temático
<b>2</b>	<b>Hernán Ramiro Escobar Tobón</b> Estudiante
<b>3</b>	<b>Ana María Rodríguez Restrepo</b> Estudiante
<b>ASUNTO:</b>	
Reunión con el asesor temático	
<b>ORDEN DEL DIA:</b>	
<b>1</b>	Contextualización acerca del trabajo de investigación.
<b>2</b>	Dificultades, correcciones y recomendaciones de trabajo de grado I.
<b>3</b>	Relación entre objetivos, variables e instrumentos
<b>4</b>	Contextualización acerca del artículo de investigación.
<b>5</b>	Recomendación acerca de la memoria metodológica
<b>TEMAS TRATADOS</b>	
<b>1</b>	Al inicio de la reunión se realizó una síntesis acerca del trabajo de investigación, recordando cual es el problema, los antecedentes, los objetivos, las variables y los instrumentos.
<b>2</b>	Se mencionaron cuáles fueron las principales falencias y dificultades que se obtuvieron en trabajo de grado I y cuáles fueron las correcciones y recomendaciones que el profesor Carlos Mario Ospina realizo para la entrega final, todo con el fin de tenerlas presente para la ejecución y desarrollo de la segunda parte de la investigación. Cabe resaltar que la dificultad más relevante que se presentó en el grupo fue el tema de los instrumentos.
<b>3</b>	El asesor temático recalcó la importancia y la relación que se debe tener entre los objetivos, las variables y los instrumentos dentro del trabajo de investigación, ya que además de estar interrelacionados entre sí, deben apuntar a responder el problema de investigación, es así, como el asesor sugirió una vez analizado y modificado los instrumentos, realizar una prueba piloto, dándole respuesta a la encuesta y observando cuáles serían las soluciones y a las conclusiones a las que se llegaría, de tal forma se podría analizar si el instrumento cumple o da respuesta a las posibles hipótesis.

4	De manera muy general el asesor dio una idea de cómo se podría realizar el artículo de investigación, básicamente dividiéndolo en tres capítulos, en el primero estarían los antecedentes, en este se incluye que son las NIA, para donde van, que ha dicho el consejo técnico sobre el tema, que autores han tratado el tema de impacto, entre otros. En el segundo, estaría los instrumentos, es decir la narración de la ejecución de estos y en el tercero se relaciona los resultados encontrados y las conclusiones de la investigación.
5	El asesor recomienda que a medida de ir asistiendo a las reuniones, sería bueno adelantar en la elaboración de las actas, ya que estas hacen parte de la memoria metodológica. De tal manera, para ir afianzando los temas de la elaboración tanto del artículo de investigación como de la memoria metodológica el docente recomienda leer el documento "Mínimos para la construcción del artículo de investigación y la memoria metodológica como productos del trabajo de grado".

#### TEMAS PENDIENTES

Ítem	ASUNTO	RESPONSABLE
1	Para la próxima reunión con el asesor temático los integrantes del grupo deberán exponer en 1/2 hora la NIA 240, con el fin de analizar, entender y conocer en profundidad el tema.	Estudiantes
2	Diseñar un formato- lista de chequeo- en donde se pueda verificar que la NIA 240 se puede aplicar para una compañía.	Estudiantes
3	Leer el documento "Mínimos para la construcción del artículo de investigación y la memoria metodológica como productos del trabajo de grado".	Estudiantes
4	Hablar con el profesor Carlos Mario Ospina sobre la orientación de los instrumentos.	Asesor temático
5	Revisar detenidamente los objetivos, variables e instrumentos.	Asesor temático
6	Enviar formato de acta	Asesor temático
7	Buscar bibliografía que hablen sobre el impacto de implementar las NIA.	Asesor temático y estudiantes

<b>ACTA No 2</b>		
<b>LUGAR:</b>		Universidad de Antioquia, FCE, Bloque13.
<b>FECHA:</b>		Medellín, Octubre 21 de 2013
<b>HORA DE INICIO:</b>		07:00 a.m.
<b>HORA CIERRE:</b>		08:00 p.m.
<b>ASISTENTES:</b>		
<b>1</b>	<b>Julián Esteban Zamarra</b>	Asesor Temático
<b>2</b>	<b>Hernán Ramiro Escobar Tobón</b>	Estudiante
<b>3</b>	<b>Ana María Rodríguez Restrepo</b>	Estudiante
<b>ASUNTO:</b>		
Reunión con el asesor temático		
<b>ORDEN DEL DIA:</b>		
<b>1</b>	Exposición NIA 240	
<b>2</b>	Exposición NIA 315	
<b>3</b>	Cumplimiento de tareas	
<b>TEMAS TRATADOS</b>		
<b>1</b>	Al inicio de la reunión se realizó exposición de la NIA 240 “Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros”, se explicó en media hora, la introducción, alcance, objetivos, características y responsabilidades del fraude, factores de riesgo del fraude, requisitos, material de referencia y apéndice de la citada norma.	
<b>2</b>	Finalizada la exposición de la NIA 240, se continúa con la exposición de la NIA 315 titulada como “ <i>Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno</i> ” por parte de los compañeros Mónica Bernal, Esteban García y Alejandro Vélez, los cuales dejan clara introducción, alcance, objetivos, definiciones, requisitos, material de aplicación y otro material explicativo de la referida norma.	
<b>3</b>	El asesor temático deja claro que no se pudo reunir con el profesor Carlos Mario, que ese mismo día se iba a reunir con él. Se torna preocupado por el hecho de que los instrumentos deben ser unos orientados a aquellos auditores que conocen las NIA y otros para los que no tienen conocimiento de estas, porque el impacto sería diferente. El asesor hizo una retroalimentación acerca de los temas expuestos por los estudiantes, aclarando dudas, vacíos que se presentaban y sintetizando ambas NIA a muy groso modo. Planteó su punto de vista acerca de la figura del revisor fiscal, considerando que este como consecuencia de la implementación de las normas internacionales de auditoría se transformaría como auditor externo, tardaría mucho en desaparecer esta figura.	
<b>TEMAS PENDIENTES</b>		
<b>Ítem</b>	<b>ASUNTO</b>	<b>RESPONSABLE</b>
<b>1</b>	Enviar al correo del asesor las variables y el instrumento antes y después de correcciones.	Estudiantes

2	Montar a dropbox la lista de chequeo- en donde se pueda verificar que la NIA 240 se puede aplicar para una compañía.	Estudiantes
4	Hablar con el profesor Carlos Mario Ospina sobre la orientación de los instrumentos.	Asesor temático
5	Revisar detenidamente los objetivos, variables e instrumentos.	Asesor temático
6	Enviar formato de acta	Asesor temático

## 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\\_auditoría\\_en\\_col/jcc\\_nias\\_r\\_castro.pdf](http://www.jccconta.gov.co/conferencia2009/imp_normas_int_auditoría_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). Pronunciamento sobre las normas de auditoría generalmente aceptadas. Extraído el 27 de Junio, 2013 en <http://www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamentos/PRONUNC4.pdf>
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). Pronunciamento sobre la Revisoría Fiscal. Extraído el 27 de Junio, 2013 en <http://www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamentos/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](http://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](http://cafecontable.com/documentos/Libro%20ecomente_IMPRESION.pdf)
- Real Academia de la lengua española