

Artículo de Investigación

Adopción de la NIA 315 y su relación en el alcance del trabajo del auditor

AUTORES

Alejandro Vélez Moncada
alejovelez89@hotmail.com

Esteban García Sánchez
estebang_105@hotmail.com

Mónica Lucía Bernal Rúa
monikeishion@hotmail.com

Asesor Temático
Julián Esteban Zamorra Londoño

RESUMEN

Colombia viene desde hace varios años dando pasos hacia la globalización económica, donde entre tantos aspectos la información debe ser de calidad y comparable entre las empresas, por dicho motivo se sugiere la implementación de Normas Internacionales de Auditoría (NIA), tal y como se hizo en un principio con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales hoy en día son una realidad para el país, es por esto que se hace necesario identificar los impactos de una posible adopción de las NIA en el alcance del trabajo del auditor y por medio de esta investigación que se llevó a cabo con una metodología descriptiva – cualitativa, apoyada con la implementación de entrevistas como instrumento de investigación, que permiten reconocer la posición y el nivel de acercamiento de los auditores con la identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno (NIA 315), se esclarecen cuáles son dichos impactos ante la adopción de la NIA en el Valle de Aburra.

PALABRAS CLAVE: Normas internacionales de auditoría, NAGAS, NIA 315, riesgos, error, materialidad.

INTRODUCCIÓN

La auditoría externa en Colombia está regida por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS), expresadas en la ley 43 de 1990 (art. 7), éstas indican de forma simple y sencilla las normas personales de los profesionales a realizar el trabajo de auditoría, las normas relativas a la ejecución del trabajo y a la rendición de los informes; tres campos globales que no logran cubrir las características instructivas de lo que en verdad se requiere para realizar un trabajo de auditoría externa, en comparación con lo que si indican las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las cuales explican de forma explícita y detallada como realizar una auditoría externa, dando así una guía al auditor para la ejecución de su labor; entonces ¿ Qué impactos tiene en el modelo de auditoría externa practicada en el Valle de Aburra, la adopción de la NIA 315 (*Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno*) para el alcance del trabajo del auditor?. El propósito de la investigación es identificar el impacto de la adopción de las NIA en Colombia, específicamente en el Valle de Aburra pues los recursos de tiempo y espacio son limitados, además se profundiza en la NIA 315 ya que sería complejo ampliar la investigación en la adopción de todas las NIA, pero superando los obstáculos se dará respuesta a la pregunta planteada determinando los procedimientos que implementan los auditores para la identificación y evaluación del riesgo de error material en una auditoría externa, reconociendo los procedimientos que plantea la NIA 315 para dicha situación, examinando las diferencias existentes entre los procedimientos ejecutados por los auditores en el Valle de Aburra para la identificación y evaluación del riesgo de error material y lo que se expone en la norma internacional; para así identificar las ventajas y desventajas que tiene la implementación de dicha norma en las prácticas de auditoría externa en el Valle de Aburra. Por lo anterior, se explica como la investigación se suscribe a la línea contable de procesos de auditoría que define el departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia.

1. ANTECEDENTES DE LAS NIA´s y las NAGAS.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2009) establece que las normas internacionales de auditoría (NIA) son normas profesionales escritas en el contexto de una auditoría de estados financieros por un auditor independiente, además aclara que éstas deben ser adaptadas dadas las circunstancias, cuando son aplicables a auditorías de otra información financiera histórica.¹ Dichas normas, están diseñadas con el fin de conseguir uniformidad al momento de ejecutar auditorías de cualquier índole y contar con procedimientos a seguir. Para cumplir con ese fin, se creó un comité especial para emitir las normas internacionales de auditoría, las cuales cuentan con objetivos, requerimientos, guía de aplicación y otro material explicativo para que el auditor obtenga seguridad razonable; sin embargo, requieren que éste ejerza su juicio profesional.

Para comprender la importancia, objetivo y el impacto de adoptar las NIA, específicamente la 315 al modelo de auditoría externa en el Valle de Aburra, se hace necesario retroceder en el tiempo y conocer la historia tanto de las normas internacionales como las nacionales, en primera instancia esta la revolución industrial durante el siglo XIX, pues en ésta con su principal promotor Gran Bretaña y posteriormente Europa occidental y Estados Unidos, se prestaba particular importancia a los informes dados por las personas en posiciones de responsabilidad pública tanto con el gobierno como con la comunidad, se les realizaba una auditoría de su actuar por la presencia del riesgo del conflicto de agencia, destruyendo la confianza pública. (Whittington, 2000). Desde épocas medievales, existe la figura de “vigilar” la labor de quienes desempeñan cargos públicos relacionados con la información financiera, además de hacerse necesario la delegación de la administración de los negocios al aumentar el tamaño de estos, así se da origen a la necesidad de protección en cuanto a las finanzas mediante los auditores, quienes revisan la información y detectan los errores intencionales para realizar fraude o los errores involuntarios.

Pero durante la mitad del siglo XX, el enfoque del auditor pasó de centrarse en el fraude y el riesgo de cometer errores involuntarios o voluntarios, a velar por que los estados financieros presentaran un panorama completo y razonable (Whittington, 2000). Se dejó de lado el contexto en que se desenvuelve una empresa a la hora de realizar las auditorías, dando mayor libertad a quienes desean cometer fraude, por medio de técnicas no muy recomendables para la profesión y difíciles de detectar por los profesionales de la auditoría, quienes se dividen en los que se hacen los de la “vista gorda” en sus revisiones o simplemente participan de las maniobras de desfalcos hacia cualquier empresa alrededor

¹ La información financiera histórica es la expresada en términos financieros en relación con una entidad en particular, derivada básicamente de los sistemas contables de la entidad, acerca de eventos económicos que ocurrieron en un periodo de tiempo pasado o en condiciones económicas o circunstancias relativas a una fecha específica pasada (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2009, p.31-32).

del mundo y los que realizan las revisiones pertinentes pero que debido a su alcance o a los tipos de pruebas implementadas no logran detectar los fraudes.

Para fortalecer la contabilidad y a su vez la auditoría a nivel mundial, en 1977 se fundó la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la cual promulgaba la adherencia a normas profesionales de alta calidad, ampliando la convergencia internacional de esas normas, primando los temas que interesaban a la población y establecer de esta manera un lenguaje común entre los profesionales de la contabilidad, especialmente en la rama de auditoría para brindar información confiable hacia los inversionistas y personas en general interesadas en ella (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2009). Debido a la rápida globalización y crecimiento de la economía mundial, se comenzaron a proyectar instituciones a cargo de regulaciones hacia la profesión contable, como la anteriormente mencionada, para que los profesionales encontraran apoyo y pudieran seguir una serie de guías en cuanto a los procedimientos que deben realizar, pues esta institución posteriormente emitiría una serie de Normas Internacionales de Auditoría por medio de un comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), las cuales son fundamentales para el normal y adecuado desarrollo de sus actividades.

En cuanto a normas de auditoría generalmente aceptadas, cada país es libre de establecerlas, pero deben tomar en cuenta que sigan los lineamientos internacionales para evitar confusiones y obsolescencia de sus profesionales. Para el caso puntual de Colombia, las NAGAS fueron establecidas por la Ley 43 de 1990, una adaptación de las normas que manejan en Estados Unidos (Marín, 2013), pero no con mucha profundidad, quedaron estructuradas por tres secciones, en la primera de estas se menciona las normas personales como las características que deben primar en la persona que ejecute estas prácticas, la segunda, habla acerca de las normas de la ejecución del trabajo en las cuales tienen presente la planeación y la evaluación del ente pero sin especificar procedimientos, prácticas o formas de cómo realizarlas; y finalmente la tercera sección, plantea que las NAGAS son las normas relativas a la rendición de informes donde se exponen las condiciones esenciales, tales como las cualidades de la información contable y si esta cumple con lo establecido en el decreto 2649 de 1993; sin embargo, se dio la libertad de usar las normas internacionales de auditoría (NIA) para que los profesionales se apoyen en estas para la ejecución de su labor, incluso antes de la ley 1314, pero con la promulgación de esta última se fortaleció más dicho apoyo (Sosa & Ortega, 2012).

El apoyo en las normas internacionales se debe a que, como se dijo anteriormente, la economía cambia constantemente y los negocios se hacen cada vez más complejos, por lo cual la manera en cómo se presentan las estructuras financieras de las empresas también lo hacen, autores como B. S Yamey (2002) han manifestado que a medida que cambia la economía deben cambiar los métodos y procedimientos en las auditorías para aumentar su poder en la detección de errores materiales, dando gran importancia al criterio del auditor, pues este con su experiencia llega a ser más crítico, permitiéndole adaptarse con mayor

facilidad al dinamismo en que se desenvuelve. Además, es claro que las tradiciones de auditoría deben mutar y evolucionar como lo hacen los negocios, por lo cual si las normas nacionales no son lo suficientemente amplias para cubrir todo lo necesario, se debe visionar otras alternativas que si lo permitan.

Las normas internacionales de auditoría por el contrario de la norma nacional, tienen una estructuración más extensa que contempla procedimientos detallados de planeación, ejecución, identificación y evaluación de riesgos y presentación de informes, esta normativa se espera entre en vigor en Colombia en corto tiempo con la ley 1314 del 2009, pero desde antes ha tomado fuerza en la aplicabilidad de las prácticas de auditoría en el país, pues en pronunciamientos hechos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública se ha dejado muy en claro que el Instituto Nacional de Contadores Públicos Colombia (INCP) por ser parte de la Federación Internacional de Contadores, debe buscar la armonización de las normas de auditoría, donde prima la aplicabilidad general ante la reducida regulación nacional, pero teniendo en cuenta que las necesidades de cada país son diferentes y analizando si la mejor opción es adoptar las NIA de forma total o parcial. En conclusión las NAGAS son menos extensas y no brindan procedimientos claros a seguir, el cual si es el enfoque de las NIA, lo que las hace más convenientes y de alguna forma, de buena aceptación en el país (Díaz, 2011).

2. CAMBIOS DERIVADOS A LA ADOPCIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

En investigaciones que hablan de la adopción de normas internacionales de auditoría en Colombia, se destacan la de Martínez, Montoya, y Fernández (2006), pues expresan que los retos que asumen los auditores son de gran escala, especificaban la responsabilidad que tienen al adoptar la NIA 320 (la materialidad en auditoría) y los cambios resultantes en sus prácticas de auditoría con tal adopción, pues de acuerdo a esta nueva regulación se incluyen procedimientos de planeación y ejecución, que encaminan o dan guía a los auditores para la realización de sus trabajos por medio de las firmas en las cuales están vinculados o por medio de contratos independientes; el propósito de la inclusión de normatividad propia para la auditoría, es principalmente evitar los escándalos constantes que hicieron que la población perdiera la confianza de la veracidad en la información del mercado, elaborada por los contadores y certificada por auditores. Otro artículo fundamental es el de Nueva normativa de la materialidad y su repercusión en las normas de Colombia, México y España pues evalúa no solo en un ámbito nacional e internacional la implementación de la NIA 320, sino también las consecuencias que tiene al entrar en vigor esta norma sobre la labor del auditor que se ve robustecida, informando todo lo que considere relevante para la compañía (2008).

Una parte esencial a tratar para el trabajo del auditor, es que debe contemplar el riesgo generado por la implementación de la contabilidad creativa entre sus colegas, lo que implica una mayor complicidad con la administración a la hora de revisar la información financiera de las empresas a las cuales auditan, pues se deben tomar en cuenta factores del sector económico en que se desenvuelve y la regulación que los cubre, pues como expresan Tua y Gonzalo, el control ejercido a través de la auditoría no es solo en el área financiera sino también en el cubrimiento de otro tipo de intereses como los de la comunidad globalmente considerada (1989). A estas consideraciones apunta la NIA 315 con la inclusión del entorno en que se desenvuelven las entidades y su funcionamiento como tal, para facilitar la detección de errores en la información financiera, el alcance se amplía pero con la intención de un mayor cubrimiento en la información para arrojar mejores resultados y recuperar la confianza en los profesionales contables.

Además como lo expresan Cano y Castro, los profesionales del área contable son presionados constantemente por los altos dirigentes a mostrar la información más conveniente para ellos, y al ser laxos los órganos de control con la revisión de la información financiera, al prestar más atención a los aspectos formales que a la razonabilidad de las cifras (2004), el auditor a cargo de la revisión de este tipo de información debe conocer el funcionamiento del negocio y su gobierno corporativo y de esta manera facilitar el hallazgo de errores materiales en los Estados Financieros.

Con los estados financieros y la información financiera en general, se debe buscar la prevención y no estar a la espera de la corrección, con la materialización de los riesgos; de ahí que se hable de la administración de riesgos, la cual es explicada por Cano y Castro (2004) de la siguiente manera:

Administración de riesgos: la creación de un comité de análisis y control de riesgos, facilitará una cultura preventiva, apoyada por comités de auditoría, comités de gestión de activos, pasivos y tesorería, los cuales evaluarán y medirán el impacto de los riesgos operacionales, de mercado y de reputación, para determinar controles internos efectivos y puntuales que incluyan programas antifraude y que aseguren el cumplimiento del objeto social, la confiabilidad de los procesos, la razonabilidad de la información y la no movilización de dineros ilícitos.

El no cumplimiento de estos compromisos inciden directamente en la calificación de diferentes riesgos tales como el riesgo país o en el desmejoramiento de la confianza empresarial para quienes incumplen, este hecho se reflejará en mayores costos financieros por el riesgo y en sanciones civiles o penales. (p.23)

Lo anterior deja de manifiesto que la auditoría debe visualizar el desenvolvimiento de la compañía de manera global, lo que implica que quienes están a cargo de desarrollarla también deben ampliar su campo de acción, recurriendo a mayores procedimientos y más herramientas que le permitan analizar en detalle la información con que se cuenta sobre la

organización, interactuando con todas sus áreas para emitir de esta manera informes más confiables.

Para cumplir con dichas expectativas de tranquilidad y confianza que tienen los usuarios de la información en los resultados hallados por los auditores, se hace necesaria la recopilación de evidencias que refuercen la veracidad de dichos informes, porque pueden ser cuestionados si no se realiza una búsqueda de pruebas que protejan y respalden la auditoría realizada, si bien los auditores no están preparados para reconocer todo tipo de fraude en las organizaciones, tienen el conocimiento para plantear opciones de control que puedan prevenir estos riesgos, disminuyendo la probabilidad de ocurrencia, pues dado el caso en el cual se presente y sea un riesgo materializado como se mencionaba anteriormente debe demostrarse por medio de argumentos físicos (Aguilar, 2001).

Las bases normativas son fundamentales en la guía de las prácticas de todo profesional, pues indica los pasos a seguir, en muchos casos no se tiene conocimiento de los procedimientos permitidos; sin embargo, la evolución del entorno empíricamente dota al profesional sobre cómo realizar su labor, esto se facilitaría si las instituciones encargadas de la emisión de las normas estuvieran más compenetradas entre si y los países más a la vanguardia de lo que sucede en su territorio a nivel de regulación, buscando hablar un mismo lenguaje que facilite la negociación y comparación de información financiera, ampliando el campo de acción de los profesionales, pues si se tiene un lenguaje homogéneo lo mismo que se hace en Colombia se podría hacer en cualquier otro país.

Los procedimientos de auditoría han evolucionado con el transcurso del tiempo, pues en un principio solo se trataba de la inspección a estados financieros y la contabilidad, ahora el auditor se apoya de otras ramas del conocimiento de la contaduría como la tributaria, los costos, la gerencia, entre otras, para desempeñar su labor y emitir dictámenes más completos que apliquen a la realidad de cada empresa en particular; entonces en una auditoría tributaria el auditor no solo analizará la parte impositiva de la empresa con sus respectivos procedimientos, sino que también le dará tranquilidad a los usuarios internos y externos de que la información consagrada es fidedigna y libre de intenciones de evasión, tal como se expresa el profesor Fabio Elkin Alfonso en su artículo de Auditoría Tributaria, de la confianza depositada en los profesionales para identificar la evasión y acciones fraudulentas en las empresas, aunque no es una obligación para todas éstas, las técnicas de auditoría son una forma de apuntar a objetivos de control y planeación (1987).

Los objetivos que se plantean en una auditoría, no solo van encaminados a la detección del fraude en las empresas sino también a la consecución de los objetivos previstos por la administración, es responsabilidad entonces del auditor evaluar el desarrollo de estos objetivos por medio de un sistema de control de gestión, tema crucial en la reflexión planteada por Jorge Niño, el cual defiende la necesidad palpable en las organizaciones de la existencia de un sistema de control de gestión que debe estar constantemente redirigido al

logro de metas y debe ser evaluado por medio de indicadores que surgen del conocimiento global de la compañía auditada para que el auditor emita sus informes, es importante resaltar el compromiso que debe tener el auditor para entender el negocio al cual está auditando, pues por medio de este conocimiento las prácticas de auditoría tendrán un impacto mayor y más confiable en la empresa (Niño, 1997).

Colombia es un país afectado por la continua ocurrencia de fraude, quizás por la cultura de siempre “sacar ventaja” o por la extensa carga impositiva creada desde el gobierno para la población. De acuerdo a la anterior situación se encuentra un artículo llamado: fraude en las organizaciones, donde el profesor Horacio Aguilar (1996) expone varios ejemplos de fraudes en la historia de Colombia y las prácticas de auditoría que han evolucionado a la par del ingenio criminal, pues por medio de estas se realizan sistemas de control que minimizan el riesgo de las organizaciones frente a los actos delictivos.

Las prácticas y técnicas de auditoría varían de acuerdo al contexto en el cual son implementadas y a los responsables de practicarlas; en gran medida éstos últimos han experimentado una crisis de confianza, por su falta de “ética y moral” al no entender que no solo tienen una responsabilidad en lo financiero sino también en lo social, debido al frecuente uso o complicidad de prácticas como la contabilidad creativa que busca las falencias en la normas para hacer fraude o no cumplir con todas las obligaciones, por tal motivo se hace necesaria información contable objetiva y confiable avalada por actuaciones éticas y responsables que es posible o más factible de conseguir, con la armonización de normas para disminuir la variedad de principios y prácticas contables (Dos Santos, Guevara, 2003).

3. RIESGO DE ERROR MATERIAL -NIA 315-

El riesgo de error material, el cual es la base fundamental de la NIA 315, lo define el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2009), como el riesgo de que los estados financieros estén materialmente incorrectos, previo a la auditoría. Esto consiste en dos componentes, a nivel aseveración:

- (a) Riesgo inherente. Susceptibilidad a un error, en una aseveración relativa a una clase de transacciones, saldos de balance o revelación, que pudiera ser material en lo individual o en el agregado con otros errores, antes de considerar cualquier control relativo.
- (b) Riesgo de control. Riesgo de que un error pudiera ocurrir en una aseveración relativa a un clase de transacciones, saldos de balance o revelación que pudiera ser material en lo individual o en el agregado con otros errores, los cuales no serán prevenidos, detectados o corregidos oportunamente por el control interno de la entidad. (p.43)

Para la identificación y evaluación de dicho riesgo material, la NIA 315 establece unos requerimientos para los encargados de ejecutar la auditoría (2009):

- Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas; los cuales deben incluir a su vez investigaciones con la administración y con quienes a juicio del auditor pueda conseguir información relevante, procedimientos analíticos y observación e inspección.
- El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la misma, donde se contempla factores relevantes de la industria, de regulación y otros factores externos, la naturaleza de la organización, la selección y aplicación de políticas contables, los objetivos, estrategias, los riesgos de negocios relacionados y la medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Además se hace hincapié con los componentes del control interno, como lo son el entorno de control, el proceso de evaluación del riesgo de la compañía, los sistemas de información, las actividades de control relevantes a la auditoría y el monitoreo de los controles.
- Identificación y evaluación de los riesgos de error material, a nivel de estados financieros y a nivel de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones, para lo cual se requiere la identificación de riesgos que requieren consideración especial de auditoría, riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría y la revisión de la evaluación del riesgo.
- La documentación de la auditoría. (p. 318-327)

De acuerdo a lo anterior, se evidencia el grado de detalle que la NIA 315 contempla y las herramientas que proporciona a los profesionales de la auditoría. Teniendo en cuenta que en la actualidad existe diversidad de opinión en el tratamiento contable de los riesgos, al estar los profesionales de la contaduría rezagados que solo admiten el costo histórico y no reconocen ninguna inclusión de riesgos en la contabilidad, y por otro lado están los contadores que encuentran la correlación de la información financiera, con los riesgos del negocio por medio de la adopción del modelo de valor razonable, puesto que este incluye factores que están en el entorno de la empresa y se muestran en la contabilidad por medio de las cuentas de valorizaciones, provisiones y cuentas de orden. Tal como propone Mantilla (2011) en su libro de Auditoría de Información Financiera, se deben tener en cuenta tales técnicas como las manifestadas en la NIA 315 para tratar los riesgos:

Evitar los riesgos: Se evita el riesgo cuando el individuo o la organización renuncia a aceptarlo aún por un instante. No se admite la exposición. Se logra simplemente no participando en la acción que da origen al riesgo. Es una técnica negativa, más que positiva y por ello muchas veces no es una técnica satisfactoria. Si el evitar los riesgos se usa extensivamente, el negocio sería privado de muchas oportunidades de utilidades y probablemente no sería capaz de lograr sus objetivos.

Reducir (minimizar) los riesgos: puede hacerse de dos maneras la primera mediante la prevención y el control de las pérdidas, a través de programas de seguridad y medidas de prevención tales como la atención médica, departamento de incendios, guardas nocturnos, alarmas; y segundo en el agregado, mediante el uso de la ley de los grandes números, mediante la combinación de una gran cantidad de unidades de exposición, se puede hacer estimados razonablemente exactos sobre las pérdidas futuras de un grupo, y ello es la base de los estimados de las compañías de seguros.

Asumir o retener los riesgos: Es quizás el método más común para tratar los riesgos, puede ser: (1) consciente: ocurre cuando el riesgo percibido y no se le transfiere o reduce) o

(2) inconsciente (cuando no se le reconoce pero se le asume inconscientemente)

También puede ser: (1) voluntario (se caracteriza por el reconocimiento de que existe el riesgo y se hace un acuerdo tácito para asumir las pérdidas), o

(2) involuntario (se retiene inconscientemente el riesgo y cuando no puede ser evitado, transferido o reducido)

Transferir los riesgos: se puede transferir el riesgo de un individuo a otro que está más dispuesto a soportar el riesgo. Se puede usar para tratar los riesgos tanto especulativos como puros. Ejemplos de ellos son las coberturas y seguros.

Compartir los riesgos: es un tipo especial de transferencia de riesgos. Cuando se comparten los riesgos, se transfiere la posibilidad de pérdida de un individuo al grupo. Sin embargo, también es una forma de asumirlo. Para los individuos, la forma más conocida de compartir los riesgos es la corporación (sociedades). (p. 260)

Las compañías en su cotidianidad se enfrentan a la globalización, donde la competencia ya no solo abarca el ámbito nacional sino que trasciende a una medida internacional y esta situación es analizada por los participantes de la emisión de normas de auditoría pues para ellos es claro que si se habla un mismo lenguaje financiero, entonces la auditoría debería unificarse de la misma manera, tal como lo menciona Mantilla (2011, p.265):

El capital está fluyendo a una escala global más rápidamente que antes, y este flujo es probable que acelere con los participantes en los procesos de emisión de estándares de auditoría considerando que la creciente globalización de los negocios necesitará eventualmente el uso de estándares internacionales de auditoría, en orden a servir al interés público, esos estándares internacionales tienen que ser de la mayor calidad. Una ruta hacia estándares internacionales de alta calidad es la convergencia de los estándares nacionales e internacionales, incorporando las mejores prácticas de cada una de las jurisdicciones.

Al mismo tiempo que el Auditing Standards Board (ASB) ha estado trabajando en este proyecto, el International Auditing Practices Committee (IAPC) ha estado trabajando en un proyecto similar. Tanto el ASB como el IAPC reconocieron esta oportunidad

para hacer que los estándares de U.S. e internacionales se orientaran hacia la convergencia. Como resultado de ello, los dos emisores de estándares han estado trabajando juntos en los proyectos, con gran cooperación, discusión, y participación mutua de información. Si bien es probable que existan algunas diferencias en los estándares finales de U.S. e internacionales, se espera que los estándares de auditoría resultantes de U.S. e internacionales provean a los auditores en los Estados Unidos y en el extranjero con orientación similar, y establecerán principios básicos y procedimientos esenciales que sean similares.

Las organizaciones mencionadas por Mantilla sostienen que tales adopciones traerán beneficios para la profesión contable, en especial para los auditores, pues aportará efectividad del trabajo de auditoría en el cual tendrán un conocimiento más amplio del negocio, identificando con mayor facilidad los riesgos a los cuales están expuestos, también eficiencia en la auditoría pues por medio de las NIA se hace una valoración más profunda del riesgo de declaraciones equivocadas y al mismo tiempo se eviten malgastar tiempo analizando áreas que tienen bajo riesgo, y un servicio al cliente que genera valor en la compañía porque por medio de estas normas internacionales se incluye un grado superior de confianza.

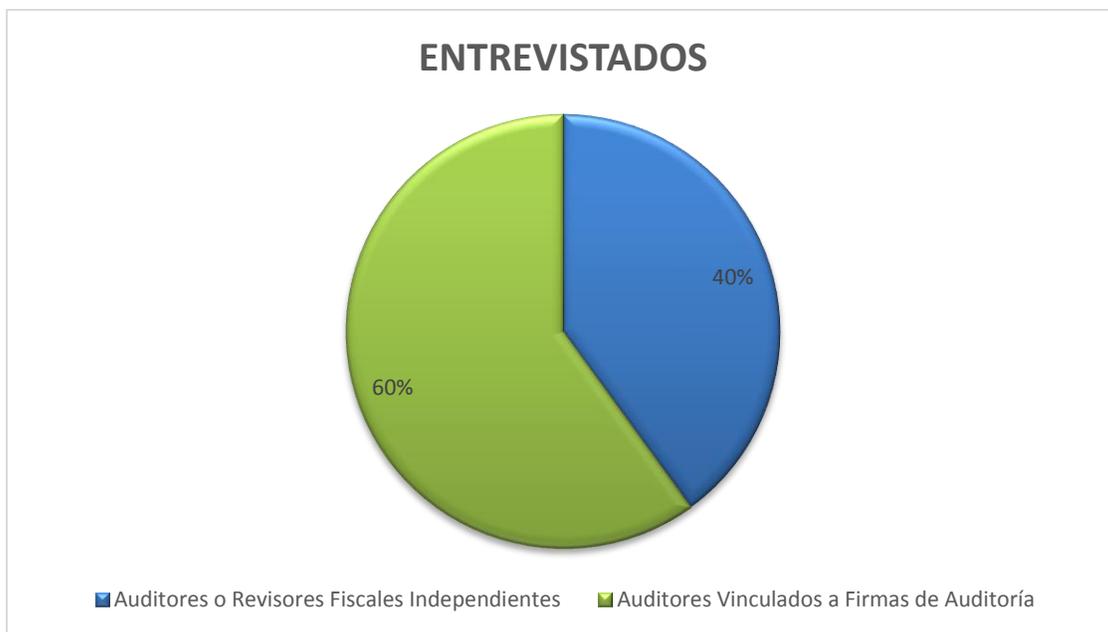
Un ejemplo de referencia indiscutible para Colombia de lo anterior, es el caso Venezolano y la adopción de normas internacionales de auditoría, Rosa Aura Casal, Aura Elena Peña y Norka Vilorio, quienes realizaron una investigación sobre la problemática que presenta dicha situación, expresan claramente el compromiso que se requiere no solo de los órganos profesionales sino también del Estado, de los usuarios de la información y el fortalecimiento en la educación de los auditores, para una adecuada adopción de normas. Sin embargo, destacan que uno de los mayores problemas presentados es la aplicación de la norma y no la adopción, pues la primera es la ejecución efectiva de lo plasmado en ella por parte de los profesionales encargados y la segunda es la incorporación de las NIA en la normatividad nacional (2011). Es indiscutible que para el caso del Valle de Aburra se presentan situaciones donde sin estar las NIA incorporadas en la norma local, son implementadas por los auditores en el desarrollo de su labor, al contar con procedimientos claros que guían su trabajo, dando paso a la comparación entre los procedimientos que están siendo practicados y los contemplados en las normas internacionales para evaluar los impactos que se ocasionarían con la adopción de dichas normas, pues estas darían acceso libre a los auditores hacia los procedimientos que contienen, permitiendo homogeneidad en los procesos realizados por estos y permitiendo de esta manera la comparabilidad de información. Cabe resaltar que se presentan casos donde los profesionales ejecutan procedimientos contemplados en las normas internacionales, de forma empírica por las necesidades que surgen en la ejecución de auditorías y no necesariamente por que tengan conocimiento o apliquen en forma rigurosa lo establecido por la norma.

4. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Para identificar el alcance del trabajo del auditor con la adopción de la norma internacional de auditoría 315, se realiza un estudio cualitativo para determinar las prácticas de los auditores en cuanto a los riesgos de error material, y su nivel de familiarización con la normativa internacional, además es descriptiva la investigación pues no solo se miran los impactos con la adopción de la NIA sino también con su aplicación, detectando ventajas y desventajas presentes en un posible escenario futuro de adopción en Colombia. Por consiguiente la entrevista es el instrumento ideal para reconocer tales prácticas en una forma detallada y analizable, porque por medio de esta, se tiene un mejor acercamiento a los conceptos y percepciones propias de la persona en forma individual para después arrojar los resultados de acuerdo al factor común que se encuentre entre los entrevistados, reconociendo tanto sus similitudes como sus diferencias.

5. RESULTADOS

La obtención de la información se llevó a cabo en el Valle de Aburra ya que la población que se tomó fueron los profesionales de Contaduría Pública especializados en el área de auditoría o contadores se desempeñaban en esta área. La muestra fue de carácter intencionado ya que estaba dirigida a profesionales de firmas internacionales de auditoría con cargos relevantes y a independientes contratados como revisores fiscales recurrentemente; se realizaron 10 entrevistas unas personales y otras vía electrónica, entre el 13 de Enero y 10 de Marzo de 2014 para así identificar las conclusiones que se abordaron teniendo en cuenta la sistematización planteada.



- **Procedimientos para el entendimiento de la entidad y su entorno**

La primera parte de la entrevista se compone de varias preguntas que evalúan de forma general el conocimiento del profesional frente a la NIA 315. En el entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, se evidenció una clara diferencia en las respuestas de los entrevistados, pues los auditores que están vinculados en firmas de auditoría implementan los procedimientos mencionados en la NIA 315, tales como, investigar los factores relevantes de la industria en los cuales se menciona, el reconocimiento de los competidores más relevantes, las condiciones de mercado, los proveedores y los clientes más significativos, y por último el entorno de regulación al cual está sujeta la empresa; en cuanto a la naturaleza de la entidad es imprescindible la comprensión de sus operaciones en la obtención de sus ingresos, si la empresa es de producción, de comercialización o de servicios, también se deben identificar sus fuentes de financiamiento, la composición accionaria y de personal clave, la revisión de las instalaciones de la empresa e inspección del gobierno corporativo son un punto clave en esta parte de la NIA; muy por el contrario los revisores fiscales que hacen trabajos de auditoría de forma independiente tienen un vago conocimiento de estos procedimientos y en las respuestas solo se mencionaban el reconocer las instalaciones de la empresa, y sus actividades rutinarias ya que estas son indispensables para la realización del trabajo de auditoría.

- **Procedimientos para analizar el desempeño e implementación de las actividades de control.**

En cuanto al análisis del diseño e implementación de las actividades de control en la entidad, los auditores entrevistados que trabajan en firmas, mencionaron actividades de autorización, revisión de desempeño, procesamientos de información, controles físicos y segregación de funciones, también consideran importante la naturaleza del control e identificar el riesgo por el cual fue creado, en este procedimiento se deben realizar pruebas de existencia de controles y si estos realmente mitigan el riesgo de la entidad. Todas estas actividades citadas por los auditores vinculados a firmas internacionales de auditoría, se encuentran en la NIA 315 y no en las respuestas dadas por revisores fiscales que trabajan de forma independiente, pues las respuestas de estos son simples y cortas, remitiéndose solo al control interno existente en la entidad y la información que este provee.

- **Procedimientos para el monitoreo continuo de los controles**

Era necesario incluir en la entrevista, la pregunta de qué procedimientos implementan para el monitoreo constante de los controles en la entidad, de la cual la NIA 315 especifica que los auditores deberán obtener un entendimiento de las actividades que la entidad usa para monitorear el control interno y como éste monitorea los demás controles implementados en la empresa, para así evaluar la efectividad de los mismos oportunamente y tomar las debidas acciones en caso de que fallen, esto se debe hacer a través de actividades continuas, evaluaciones por separado o una combinación de ambas y están incorporadas en las actividades rutinarias de la empresa; de esta forma lo describieron los auditores

entrevistados con excepción de los revisores fiscales independientes pues insisten en que es una tarea propia del control interno que solo requiere cuestionarios de control.

- **Procedimientos para identificar y evaluar el riesgo de error material.**
En los procedimientos para identificar y evaluar el riesgo de error material, la NIA 315 expone que el auditor debe identificar tales riesgos a nivel de estado financiero y a nivel de aseveraciones para clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones (clasificación que solo tuvieron presente el 30% de los entrevistados, los cuales eran auditores vinculados a firmas de auditoría), agrega además que se deben valorar los riesgos identificados, y si estos se relacionan de manera más determinante con los estados financieros como un todo y potencialmente afectan a muchas aseveraciones, se debe considerar también la probabilidad de error, incluyendo la posibilidad de múltiples errores, y si el error potencial es de una magnitud que pudiera dar como resultado un error material; como antes se mencionó solo 3 de los auditores entrevistados coincidieron con la NIA especificando hasta la realización de controles en caso de encontrar posibles riesgos de errores materiales y cuentas claves que con frecuencia requieren revisión por su alto riesgo de error material, los demás auditores se soportan en los mapas de riesgos y realizan procedimientos para identificar fallas en procesos aplicados. Es de destacar, que no mencionen análisis financieros en las revelaciones, puesto que es un punto clave a tratar para la identificación y evaluación de riesgo de error materia según la NIA 315.



- **Procedimientos para revisar la documentación de la entidad en cuanto a las estrategias y objetivos.**
La NIA 315 hace mención a la documentación necesaria para llevar a cabo el proceso de auditoría y así poder identificar y evaluar el riesgo de error material del cual habla la

norma, para esta pregunta todos los entrevistados coincidieron en indagar con el personal de la empresa respecto a los objetivos propuestos y si estos van conforme a lo establecido en los manuales de trabajo, también se menciona la importancia del buen funcionamiento de los sistemas de información y canales de comunicación de la empresa a los cuales el auditor debe evaluar, pues son vitales para la coordinación del personal en aras de los objetivos propuestos por los directivos. Solo el 40% de los entrevistados mencionaron la relación de las actividades anteriores con los rubros contables, ya que transacciones claves en los ingresos pueden mostrar el buen o mal desarrollo de las estrategias planteadas por el ente, tal y como lo menciona la NIA 315, puesto que no solo es observar el rubro de los ingresos sino con toda la contabilidad, porque el proceso de la elaboración de la información financiera abarca registros, transacciones, ajustes tanto recurrentes como no recurrentes y revelaciones importantes, siendo de gran relevancia en la evaluación de objetivos trazados, por tal motivo no se deben dejar a un lado.



- Procedimientos para el análisis y la inspección del control interno.**
 En las respuestas emitidas por los auditores vinculados a firmas internacionales de auditoría, se evidencia un acercamiento a la norma internacional pues en estas indican una revisión recurrente al control interno de la entidad y a la eficacia de su labor, además proponen el modelo coso para implementar en el control interno tal como se menciona en la NIA 315, pero incluyeron en la respuesta procedimientos que no aplicaban y que se debían hacer pero en otras partes del proceso de auditoría.

- Procedimientos para evaluar riesgos de la entidad.**
 Para determinar los procedimientos utilizados para la evaluación de riesgos de la entidad, los entrevistados respondieron de forma corta y concisa, pero no se acercaban a lo

indicado por la NIA 315, solo el 33% de los entrevistados vinculados a firmas de auditoría lograron acertar en algunos puntos como en la identificación de riesgos de negocio relevantes a los objetivos de información financiera, estimar la importancia de los riesgos, evaluación de la ocurrencia y acciones de corrección, pero se pasa por alto otros puntos que si menciona la NIA como la existencia de riesgos de error material que no hayan contemplado la administración y que para ello el auditor deberá evaluar si hubo un riesgo fundamental que el proceso normal de la empresa no identificó, por lo cual el auditor estudiara tal procedimiento, el riesgo encontrado y de esta forma proponer un control que mitigue tal riesgo. Además se menciona en la NIA el tratamiento para pequeñas entidades, la cual dice básicamente que el involucramiento cotidiano en el negocio es el que ayuda a identificar los riesgos de error material, y que sin importar las circunstancias es primordial investigar los riesgos identificados y el cómo los trata la administración, dejando sin excusas las respuestas carentes de sentido por parte de los revisores fiscales que se escudan diciendo que no aplica para los trabajos a los cuales son contratados debido a que el ente es pequeño y por consiguiente la administración no cuenta con un proceso establecido de evaluación de riesgos.



- **Identificación de riesgo de error material.**
El resultado en cuanto a los procedimientos utilizados por los entrevistados para la identificación del riesgo de error de material, difiere de los que trabajan en firma de auditoría y los Revisores Fiscales independientes, ya que los primeros concuerdan en que la base fundamental es la materialidad de la entidad para comenzar a desagregar los rubros más relevantes e implementar las acciones correspondientes para su análisis de acuerdo al entorno de la entidad y el criterio del profesional a cargo, como lo son la estimación de la

importancia de los riesgos, su probabilidad de ocurrencia, el adecuado funcionamiento de la captura de datos por parte del sistema de información y en general los controles a que haya lugar. Por el otro lado, los Revisores Fiscales independientes no hacen uso de la NIA 315 para la identificación del riesgo de error material, y si utilizan algo que allí se mencione, lo hacen de forma empírica, es decir, porque su actuar del día a día así se los exige mas no porque lo tengan como procedimiento a seguir. Se presentaron casos, donde estos profesionales tenían poco o nulo manejo para identificar dichos riesgos y se quedan cortos en palabras a la hora de describir los métodos que implementaban, dejando en evidencia el corto alcance en sus trabajos.

- **Métodos para el conocimiento y entendimiento de tecnología de la empresa.**
Desde la parte de conocimiento y entendimiento de la tecnología de la información de las empresas a las que se auditan, quienes trabajan en firma de auditoría en forma unánime establecen que se cuenta con un equipo especializado en sistemas de información (TI-Tecnología de la Información), quienes documentan temas claves como accesos, custodia de servidores, sistemas de backup, sistemas de información, asistencia del proveedor y personal de soporte, realizando además, procedimientos detallados de los sistemas y pruebas de eficacia operativa, donde se evalúa la procedencia de la información contable y el manejo apropiado de la misma. En cambio, los Revisores Fiscales independientes solo manifiestan conocer técnicas sencillas de implementación de Software, en otras palabras, revisan que al software se esté ingresando la información de forma correcta, dejando de lado los riesgos a los cuales se expone una entidad con el no control de permisos, adecuadas parametrizaciones, origen de la información ingresada al sistema, entre otros. El sistema de información es una de las partes más vulnerables de una entidad y por tanto una de las más riesgosas, por lo que se debe prestar la suficiente relevancia al tema como se expresa en la NIA 315 y como lo dan a entender los profesionales en auditoría que se desenvuelven en firmas especializadas, viéndose en la obligación de contratar ingenieros altamente calificados para desempeñar tales procedimientos, con el constante acompañamiento de ellos.

- **Relación entre factores externos del entorno con información suministrada por la empresa.**

Al momento de preguntar la relación que hacen de los factores externos del entorno de la empresa auditada con la información suministrada por la misma, en su mayoría los entrevistados hablaron con propiedad del tema, enumerando las prácticas que se deben utilizar, como la identificación de las normas aplicables a la empresa y como impactan las operaciones de la misma, además de las revisiones de estatutos, declaraciones, derecho laboral y contrataciones, resoluciones de facturación y en la fase sustantiva de la auditoría la realización de confirmaciones de fuentes externas: Entidades Bancarias, Clientes, Proveedores, Abogados, Compañías vinculadas, Organismos de control y de esta forma la realización de seguimiento, permitiendo la revisión analítica de saldos cuyas variaciones

son justificadas no solo con movimientos y soportes de tipo contable sino también con análisis del entorno (Competencia, mercado, precios, tendencias, cumplimiento) obtenido mediante consulta de fuentes externas, prensa, informes de la administración y comunicados de órganos de control. Pero para el caso de los Revisores Fiscales independientes, se detectó que tienen claras las prácticas a realizar pero no las implementan ya sea por el tamaño de las empresas a las cuales auditan o por la falta de tiempo y personal, dejando de lado los riesgos específicos de error material a los cuales están expuestas las entidades.

- **Integración del gobierno corporativo y administración con el grupo de auditoría.**

Para finalizar, los procedimientos implementados en la integración del gobierno corporativo y la administración con el equipo de trabajo de auditoría, son básicamente con entrevistas con la alta gerencia o con un miembro de la junta directiva para hacer una retroalimentación de riesgos que no se detectaron y conocimiento y entendimiento de la compañía, tratando de generar un ambiente laboral integral de confianza máxima. Se le informa al cliente el trabajo a realizar, el alcance, y las funciones que va a ejercer cada persona del equipo de trabajo para acordar cómo será el suministro de información por parte de las entidades y evitar malos entendidos y retrasos con la ejecución de las auditorías. En este tema, la totalidad de los entrevistados concuerdan en sus respuestas, ya que es el pilar de toda auditoría, en otras palabras, es donde se deja en claro las condiciones de los trabajos a realizar y van de acuerdo a lo que establece la NIA 315.

6. CONCLUSIONES

Es importante mencionar la similitud y concordancia de las respuestas entre dos grupos de entrevistados, el primero un conjunto de auditores o revisores fiscales que trabajan de forma independiente y el segundo, auditores que trabajan por medio de firmas de auditoría, estos últimos siguen procedimientos establecidos por un ente intermediador entre el cliente y el/los profesional(es) a cargo de la auditoría, por el contrario los auditores o revisores fiscales independientes se basan en experiencias de trabajos de auditoría realizados anteriormente, debido a esto, no siguen procedimientos asociados a normas internacionales de aseguramiento de la información o de auditoría (NIA) pues confían en su conocimiento empírico.

Cabe resaltar que el adoptar la NIA 315 en el modelo de auditoría externa practicado en el Valle de Aburra, implica incluirla en el marco normativo manejado, lo que genera a su vez una aplicación obligatoria de dicha norma y lo que se hacía antes simplemente por un mejor trabajo de auditoría, pasa a ser una exigencia normativa a la cual todos los profesionales sujetos a ella deben cumplir.

De esta manera se corrobora la hipótesis planteada en la investigación de que los impactos de adoptar la NIA 315 (Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno) en el modelo de auditoría externa practicado en el Valle de Aburra son reflejados en un mayor alcance del trabajo del auditor al considerar procedimientos que no están documentados y expresados en la normatividad colombiana y que sirven de guía en la ejecución de una auditoría externa, tales procedimientos contemplan métodos (de reconocimiento de la empresa y su entorno, detección y evaluación de riesgo tanto de la empresa como de error material en los estados financieros, evaluación de controles, efectividad del control interno y también de la auditoría interna de la empresa) que no están integrados en las prácticas cotidianas de los auditores encuestados y solo aquellos que trabajan en firmas internacionales de auditoría se encuentran familiarizados con la NIA 315 y lo que en ella se indica, en definitiva dichos impactos son positivos para el mejoramiento de la labor de los auditores en sus trabajos, al contar con mayor alcance y permitir un análisis más completo de los riesgos a los cuales están expuestos sus clientes

Los impactos serán evidenciados en los trabajos desempeñados por los Revisores Fiscales independientes, pues deberán contemplar procedimientos que si antes conocían pero no implementaban por el tipo de cliente manejado o por la disponibilidad de recursos o simplemente no tenían conocimiento de ellos, con la adopción la norma internacional de auditoría 315 si los deberán ejecutar, ya que se hacen consideraciones explícitas a las entidades pequeñas de procedimientos a seguir, para cumplimiento legal y por consiguiente un mejor desempeño en la labor como profesionales y así dar mayor satisfacción al cliente, que en su gran mayoría son de ese tipo de entidades.

Referencias Bibliográficas

- Aguiar, H. (1996). El fraude en las organizaciones. *Revista Contaduría* N° 28, 193-208.
- Aguiar, H. (2001). Buscando la evidencia: una carrera de obstáculos. *Revista Contaduría* N° 38, 111-122.
- Alfonso, F. (1987). Auditoría Tributaria. *Revista Contaduría* N° 10, 31-50.
- Casa, R. A, Peña, A. E., y Viloria, N. (2011). La problemática en la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento en Venezuela. *Congreso de Investigaciones, Ciudad Universitaria, México. D.F.*
- Castro, R., & Cano, M. (2004). Buen gobierno corporativo, solución a la crisis de confianza: Cambios en la contabilidad y la auditoría, aporte de los estándares internacionales, apuntes de la comparación de los casos Parmalat-Enron. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia* N° 44, 17-51.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 43 (13, diciembre, 1990). *Estatuto de la Profesión de Contador Público*. Diario Oficial. Bogotá. 1990. No. 39.602.
- Díaz, J. (2011). Diferencia entre las NIA y las NAGA en la Contaduría Pública en Colombia. *Dictamen libre* N°8, 32-38.
- Dos Santos, A., & Guevara, I. (2003). La contabilidad creativa y la responsabilidad de los auditores. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N° 16, 11-37.
- Garzón, T. A., Patiño, J. D., y Salgado, Y. L. (2012). *¿Cuál es el impacto de las normas internacionales de auditoría y aseguramiento en Colombia frente a la ética profesional del contador público?*; Tesis de grado para optar al Título de Contador Público, Facultad de Contaduría Pública VII, Universidad Santo Tomas, Villavicencio, Colombia.
- International Federation of Accountants; Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*. Décima edición 2009. México: IMCP, 2010. 949 p. ISBN 978-607-7620-36-5
- Jiménez, B. M., Zuluaga, J. A. y Tabares, L. J. (2008). *Influencia de la aplicación de la norma internacional de auditoría referente a planeación, en los resultados finales de una auditoría externa con calidad*. Tesis de grado para optar al Título de Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
- Mantilla, S. (2011). *Auditoría de información financiera*. Bogotá. ECOE ediciones.
- Marín, H. (2013). Auditoría Financiera. *Gerencie*. Recuperado de <http://www.gerencie.com/auditoria-financiera.html>
- Martínez, F. J., Montoya, J., & Fernández, A. (2006). Normativa internacional de auditoría sobre materialidad: un nuevo reto para los auditores. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad de Auditoría* N°28, 11-34.
- Martínez, F. J., Montoya, J., Fernández, A., & Ramírez, S. I. (2008). Nueva normativa sobre materialidad y su repercusión en las normas de Colombia, España y México. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°35, 11-38.

- Martínez, F. J., Montoya, J., Fernández, A., & Ramírez, S. I. (2010). Las normas internacionales de auditoría y el Proyecto de Claridad de la IFAC. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y auditoría* N°41,13-26.
- Niño, J. (1997). Visión estratégica y control de gestión. *Revista Contaduría* N° 30, 29-48
- Ochoa, L. M., Zamarra, J. E. y Castaño, C. M. (2012). *Caracterización de las mejores prácticas para la detección de fraude en una auditoría de estados financieros: análisis del caso colombiano*. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
- Sánchez, J. (2005). Análisis comparativo preliminar de escándalos contables. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N° 23, 53-78.
- Sosa, J., & Ortega, C. (2012). Convergencia hacia estándares internacionales de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información en Colombia; antecedentes y situación actual. *VIII Congreso Iberoamericano de Administración empresarial y contabilidad*
- Tua, J., & Gonzalo, J. (1989). La responsabilidad social del auditor. *Revista Contaduría* N° 15, 9-43.
- Whittington, O. R. (2000). *Auditoría un enfoque integral*. Santa fe de Bogotá: McGraw-Hill Interamericana.