



# Contabilidad y negocios

Revista del Departamento Académico  
de Ciencias Administrativas

año 1, número 2  
noviembre 2006



FONDO  
EDITORIAL

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ. 90 AÑOS

# AUDITORÍA

## Auditoría y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

Óscar Falconí

Pontificia Universidad Católica del Perú

No hay duda de que vivimos una época de cambios y de gran desarrollo del conocimiento, que confirma la frase «lo único permanente es el cambio». Como apunta Peter Druker, «la sociedad futura será una sociedad del conocimiento. Su recurso clave será el conocimiento y los trabajadores del conocimiento serán el grupo dominante de su población activa» (2002: 227). La profesión contable no es ajena a dichos cambios y al desarrollo del conocimiento. Vemos, pues, algunas tendencias que están afectando al mundo (y por ende a América Latina) y cómo estas influyen en el ámbito de los negocios en general y en la auditoría en particular. En este contexto, la auditoría y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS)<sup>1</sup> tienen plena vigencia y su actualización es coherente con los cambios que se están dando en la comunidad de los negocios globalizados.

Una auditoría es un examen de información por parte de una tercera persona, distinta de aquel que la preparó y del usuario. Tiene la intención de establecer la razonabilidad de esta información dando a conocer los resultados de su examen a fin de aumentar la utilidad que ella posee (Slosse 2004: 4). Por su parte, la auditoría financiera se realiza porque genera credibilidad y aceptación de los estados financieros y porque otorga confiabilidad por medio de su opinión escrita, formulada en el dictamen. Es normal que este tipo de auditoría

la realicen auditores externos independientes. Los resultados de este examen se distribuyen a una amplia gama de usuarios, que puede ir desde accionistas y acreedores hasta el público en general.

La palabra *auditado*, aplicada a los estados financieros, significa que el balance general y los estados de ganancias y pérdidas, patrimonio neto y de flujos de efectivo, están acompañados de un informe de auditoría preparado por contadores públicos independientes, que expresan su opinión profesional sobre la razonabilidad de la presentación de los estados financieros de la entidad.

Los estados financieros no auditados pueden haber sido preparados honestamente, pero en forma descuidada. Se pueden pasar obligaciones por alto y emitir el balance general. Pueden haberse sobrestimado activos como resultado de errores aritméticos o debido a una falta de conocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Asimismo, la utilidad neta puede haber sido sobrestimada porque los gastos fueron capitalizados o porque las transacciones de venta fueron registradas anticipadamente a las fechas de entrega. De otro lado, existe la posibilidad de que los estados financieros no auditados hayan sido falsificados en forma deliberada, con el fin de esconder hurto o fraude, o como un medio de inducir al lector a invertir en el negocio u otorgar un crédito.

<sup>1</sup> Statement on Auditing Standards, emitido por el Committee on Auditing Procedures.

Los estados financieros de una empresa se preparan bajo la dirección de su gerencia y no del auditor independiente. Esta información es producto y propiedad de la empresa: el auditor independiente simplemente los examina y expresa su opinión sobre ellos. Esta opinión del auditor independiente se conoce como su *función de atestación* (Bailey 1998: 1.03).

Los gobiernos, las empresas, los pequeños negocios, las instituciones financieras, los inversionistas y el público en general confían en la independencia y objetividad del auditor independiente. Si los informes del auditor no se preparan apropiadamente, tanto la entidad auditada como quienes emplean los estados financieros pueden tener pérdidas monetarias. La regulación de la profesión contable por parte de los gobiernos correspondientes generalmente tiene que ver con la función de atestación. El público en general estaría expuesto a perjuicios de no regularse esta función, ya que, sin el informe emitido por el auditor independiente, los estados financieros de una empresa probablemente no serían muy confiables, pues la empresa estaría reportando sobre sí misma a través de ellos en un proceso viciado por falta de objetividad. Puede verse, entonces, que el papel del auditor independiente está solidamente establecido en la comunidad de negocios y financiera.

### **Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS)**

Las NAGAS difieren de los procedimientos en que estos se refieren a actos que han de ejecutarse, en tanto que las normas de su ejecución tienen que ver con medidas relativas a la calidad de esos actos y los objetivos que han de alcanzarse mediante el uso de los procedimientos adoptados. Las normas de auditoría, así diferenciadas de los procedimientos de auditoría, se relacionan no solo con la calidad profesional del auditor, sino también con el

juicio ejercitado por él en la ejecución de su examen y en la elaboración de su informe.<sup>2</sup> Por otro lado, las NAGAS son lineamientos que señalan los cursos de acción o la manera de seguir los procedimientos. Son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se deriva de la naturaleza profesional de la actividad que desarrolla. Las normas de auditoría rigen la función del auditor. En el Perú, dichas normas están recogidas en el *Manual Internacional de Pronunciamientos de Auditoría y Aseguramiento*, aprobadas por la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú el 31 de diciembre de 2004.

Los socios del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés) han aprobado y adoptado diez NAGAS, las cuales deben considerarse como los diez mandamientos que deben regir el trabajo de auditor independiente y que se dividen en tres grupos: normas generales o personales, normas de ejecución del trabajo y normas de preparación del Informe.

#### **1. Normas generales o personales**

Son los cuidados que debe tener un auditor para realizar su trabajo y que deben mantenerse durante el desarrollo de toda la actividad profesional. Posee tres características:

**1.1. Entrenamiento y capacidad profesional.** La auditoría debe ser ejecutada por un personal que tenga el entrenamiento técnico adecuado y criterio como auditor. No basta con la obtención del título profesional de contador público, sino que es necesario tener una capacitación constante mediante seminarios, charlas, conferencias, revistas, manuales, trabajos de investigación, etcétera, y el entrenamiento «en el campo».

**1.2. Independencia.** El auditor debe mantener una actitud mental independiente y una aptitud de

<sup>2</sup> Statement on Auditing Standards 1, página 10.08.

imparcialidad de criterio. Los juicios que formula deben basarse en elementos objetivos de la situación que examina. El auditor actúa como juez del trabajo realizado por las personas que preparan los estados financieros.

La mayor amenaza que tiene un auditor en la práctica profesional, en cuanto a su independencia de criterio, es que, frecuentemente, él debe juzgar y opinar sobre las decisiones e informes de los directores de las empresas, quienes lo eligen, lo retienen o reemplazan a su exclusiva discreción. Es por ello que la selección del auditor debe ser ratificada por la junta de accionistas (artículo 114, Junta General de Accionistas, Ley General de Sociedades).

**1.3. Cuidado y esmero profesional.** Debe ponerse todo el cuidado profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación del informe. El debido cuidado impone la responsabilidad sobre cada una de las personas que componen la organización de una auditoría independiente y exige cumplir las normas relativas al trabajo y al informe. El ejercicio del cuidado debido requiere de una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo ejecutado y del criterio empleado por aquellos que intervinieron en el examen.

La capacidad y cuidado profesional es una norma común a la profesión del contador público y a todas las profesiones que se desprenden del carácter profesional de la actividad de auditoría. Si bien es cierto que un profesional no puede ser considerado infalible y, por lo tanto, no se le puede exigir éxito, se debe evaluar la capacidad para el desempeño de las actividades profesionales o su negligencia. En efecto, la actividad profesional, en tanto humana, es falible y se debe considerar que el común de las personas no tiene definido el concepto del alcance de auditoría —que se realiza sobre la base de muestras, evidencia selectiva y, sobre todo, de la opinión— cuando se refiere a la presentación razonable de la situación financiera. La razonabilidad financiera depende del juicio y el juicio es susceptible de error.

## **2. Normas de ejecución del trabajo**

Estas normas se refieren a las medidas de calidad de trabajo hecho por el auditor como parte de su examen. Este está compuesto por tres NAGAS:

**2.1. Planeamiento y supervisión.** La auditoría debe planificarse adecuadamente y el trabajo de los asistentes debe ser supervisado apropiadamente. La auditoría de los estados financieros requiere de una operación adecuada para alcanzar totalmente los objetivos de la forma más eficiente. La designación de auditores externos por parte de la empresa se debe efectuar con la suficiente anticipación al cierre del período materia del examen, con el fin de permitir el adecuado planeamiento del trabajo del auditor y la aplicación oportuna de las normas y procedimientos de auditoría. Por su parte, la supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo. Debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida.

**2.2. Estudio y evaluación del control interno.** Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, duración y alcance de las pruebas que se deben realizar. Solo es obligatorio para el auditor el examen de aquella parte del sistema general de preparación de los estados financieros que se va a auditar. Este estudio y evaluación del control interno se debe hacer cada año adoptando una base relativa de las áreas de evaluación y profundizando su incidencia en aquellas áreas donde se advierten mayores deficiencias. Asimismo, el auditor, al evaluar el control interno, determinará sus deficiencias, su gravedad y posibles repercusiones. Si las fallas son graves y el auditor no sufre esa limitación de una manera práctica, deberá calificar su dictamen y opinar con salvedad o abstención de opinión.

**2.3. Evidencia suficiente y competente.** Debe obtenerse suficiente evidencia mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la

expresión de una opinión sobre los estados financieros auditados. Una evidencia será insuficiente, por ejemplo, cuando no se ha participado en una toma de inventarios, no se confirmó las cuentas por cobrar, etc.<sup>3</sup>

### 3. Normas de preparación del informe

El dictamen de un auditor es el documento por el cual un contador público, actuando en forma independiente, expresa su opinión sobre los estados financieros sometidos a su examen. La importancia del dictamen ha hecho necesario el establecimiento de normas que regulen la calidad y los requisitos para su adecuada preparación. Está compuesto por cuatro NAGAS:

**3.1. Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).** El informe debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo a los PCGA. El artículo 1 de la Resolución 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad precisa que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a los que se refiere el texto del artículo 223 de la Ley General de Sociedades comprenden, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Esta norma requiere que el auditor conozca los principios de contabilidad y procedimientos, incluyendo los métodos de su aplicación.

Los pronunciamientos sobre principios de contabilidad generalmente aceptados son emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés). Dichos pronunciamientos son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El término «Normas Internacionales de Información Financiera» incluye NIIF, NIC e interpretaciones SIC.

**3.2. Consistencia.** El informe debe identificar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el período actual con relación al período precedente. El dictamen debe expresar si tales principios han sido observados consistentemente en el período cubierto por los estados financieros, pues los cambios de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados afectan la comparabilidad de los estados financieros. Por ejemplo, es el cambio al usar el método UEPS por PEPS para costear inventarios o un cambio de método de depreciación de línea recta al de saldos decrecientes para todos los activos de determinado tipo, si se verifican en períodos diferentes. Esta norma requiere que el auditor compare los principios, prácticas y los métodos usados en los estados financieros del período cubierto por el informe de auditoría con aquellos utilizados en el período anterior, con el objeto de formarse una opinión de si se han aplicado o no en forma consistente dichos principios y procedimientos.

**3.3. Revelación suficiente.** A menos que el informe del auditor lo indique, se entenderá que los estados financieros presentan en forma razonable y apropiada, toda la información necesaria para mostrarlos e interpretarlos apropiadamente.

**3.4. Opinión del auditor.** El dictamen debe expresar una opinión con respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o una afirmación a los efectos de que no puede expresar una opinión en conjunto. El objetivo de esta norma, relativa a la información del dictamen, es evitar una mala interpretación del grado de responsabilidad que se está asumiendo. El auditor no debe olvidar que la justificación para expresar una opinión, ya sea con salvedades o sin ellas, se basa en el grado en que

<sup>3</sup> Según Arens y Loebbecke (1996: 192), existen siete tipos de evidencia, a saber: (1) el examen físico (inspección o conteo que hace el auditor de un activo tangible); (2) la confirmación (que describe la recepción de una respuesta oral o escrita de una tercera parte independiente que verifica la precisión de la información que ha solicitado el auditor); (3) la documentación (examen que hace el auditor de los documentos y archivos del cliente para apoyar la información que es o debe ser incluida en los estados financieros); (4) la observación (uso de los sentidos para evaluar ciertas actividades); (5) la consulta del cliente (para obtener información escrita o verbal del cliente en respuesta a las preguntas del auditor); (6) el desempeño (que implica verificar de nuevo una muestra de los cálculos y transferencias de información que hace el cliente durante el período que se está auditando); y (7) los procedimientos analíticos (comparaciones y relaciones para determinar si los saldos u otros datos son razonables).

el alcance de su examen se haya ajustado a las NAGAS.

Un examen de auditoría, realizado conscientemente y con resultados satisfactorios, debe capacitar al auditor para establecer con certeza y objetividad las informaciones básicas con absoluta claridad y precisión. La expresión de la opinión es el trabajo del auditor.

Finalmente, a modo de conclusión, cabe señalar que en todos los países en los cuales las empresas y entidades públicas y privadas tengan que llevar la contabilidad de sus operaciones diarias, estas pueden ser objeto de un examen riguroso. La evaluación de estas se encuentra sujeta a la normatividad, legislación y prescripciones de cada uno de los gobiernos, pero por regla general este examen se hace bajo unos parámetros definidos, entre los cuales se encuentran las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas que han sido preparadas bajo las verdades fundamentales, evidentes y aceptadas por la profesión contable y los principios que la rigen.

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (CNIAA, por sus siglas en inglés) cumple sus funciones como un ente normativo independiente bajo los auspicios de la Federación Internacional de Contadores. El objetivo del CNIAA es velar por el bien público al establecer normas de auditoría y aseguramiento de calidad y facilitar la convergencia entre las normas nacionales e internacionales, logrando así que se mejore la calidad y uniformidad de la práctica contable en todo

el mundo y que se fortalezca la confianza pública en la profesión de aseguramiento y auditoría en el ámbito mundial.

### Bibliografía consultada

- ARENS, Alvin S. y J. K. LOEBBECKE  
1996 *Auditoría: un enfoque integral*. 6.<sup>a</sup> edición. México, D. F.: Prentice Hall Hispanoamérica.
- BAILEY, Larry  
1998 *Miller guía de auditoría*. Madrid: Harcourt Brace de España.
- DRUCKER, Peter F.  
2002 *La gerencia en la sociedad futura*. Bogotá: Norma.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS  
1977 *Statement on Auditing Standards. Declaraciones Sobre Normas de Auditoría*. México, D. F.: IMCP.
- JUNTA DE DECANOS DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DEL PERÚ  
2004 *Manual internacional de pronunciamientos de auditoría y aseguramiento*. Lima: Fondo Editorial del Colegio de Contadores Públicos de Lima.
- SLOSSE, Carlos A.  
2004 *Auditoría: un nuevo enfoque empresarial*. Buenos Aires: Macchi.