

PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS PARA LA OBTENCION DE EVIDENCIA EN UN ENCARGO DE REVISORIA FISCAL

Por: Jenny Fernanda Aldana Santana ¹

RESUMEN

El presente artículo tiene como objetivo presentar y describir los procedimientos de auditoría, de acuerdo con las Normas de aseguramiento de información financiera, específicamente el apartado de Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y orientar al lector sobre el tema. Al analizar las diferentes normativas se muestra a los usuarios que es de vital importancia conocer, entender y saber aplicar los procedimientos y las técnicas o herramientas de auditoría en consecuencia de los riesgos evaluados, pues la evidencia en un encargo de revisoría fiscal debe ser suficiente y apropiada, para lograr seguridad razonable en el dictamen de opinión a los estados financieros.

PALABRAS CLAVE

Revisoría fiscal, evidencia, técnicas, procedimientos, suficiente y apropiada.

ABSTRAC

The purpose of this article is to present and describe the audit procedures, in accordance with the Financial Information Assurance Standards, specifically the section on International Standards on Auditing (ISAs), and to guide the reader on the subject. By analyzing the different standards, users are shown that it is vitally important to know, understand and know how to apply the procedures and audit techniques or tools in accordance with the assessed risks, since the evidence in an audit engagement must be sufficient and

appropriate to achieve reasonable assurance in the opinion on the financial statements.

KEYWORDS

Fiscal auditing, evidence, techniques, procedures, sufficient and appropriate.

INTRODUCCION

Para las empresas que superen 3.000 salarios mínimos legales vigentes (SLMV) en ingresos brutos del año inmediatamente anterior y su patrimonio supere 5.000 salarios mínimos legales vigentes (SLMV) será obligatorio contar con revisor fiscal, y son los profesionales contadores públicos quienes en ejercicio de su profesión y de acuerdo con su nivel de conocimiento y experiencia realizan dichos encargos. Para lo cual es de vital importancia que el profesional tenga claros los procedimientos y técnicas para obtención de evidencia suficiente y apropiada que le permitan dar a conocer su opinión por medio del dictamen.

Este artículo aborda los procedimientos expuestos en las NIA, los cuales son de control, de cumplimiento y sustantivos, además se exponen las técnicas aplicables en cada procedimiento. Con relación a lo mencionado anteriormente, se realiza teniendo en cuenta el marco legal colombiano, además de las Normas de aseguramiento de la información (NAI) y otras normas aplicables al ejercicio de revisoría fiscal.

MÉTODO

El presente artículo es una investigación

es de tipo cualitativa documental, con un alcance descriptivo, que por medio de aplicación de técnicas de rastreo bibliográfico y resúmenes analíticos,

¹ Jenny Fernanda Aldana Santana, Semillerista de Investigación LIDERES CONTABLES,

tomando como fundamento información secundaria para revisión y análisis de los conceptos y técnicas, citando respectivamente algunas NIAs según corresponda, leyes emitidas por el congreso de la república como máximo órgano de representativo del poder legislativo en Colombia y algunos autores de libros, artículos de revistas, documentos de sitios web, entre otros que abarcan sobre el tema; obteniendo de esta manera un artículo de reflexión académica.

RESULTADO

Con este estudio se obtiene como producto un análisis de la NIA 500 y subsecuentes, expuesta en las normas internacionales de información financiera, en el anexo 4 del DUR 2420 de 2015, las cuales son un parte de las normas de aseguramiento de la información financiera, donde el lector pueda comprender cuáles son los procedimientos y las técnicas utilizadas en el ejercicio de revisor fiscal independientemente de la naturaleza de la entidad que requiere la revisoría fiscal, de acuerdo con el juicio profesional y la evaluación de riesgos. Como resultado de la aplicación de dichos procedimientos y técnicas en su conjunto, el profesional obtendrá una evidencia que analizará, evaluará y tomara en consideración determinar si es suficiente y apropiada para que pueda emitir un dictamen final que genere confianza y credibilidad frente a la información financiera y no financiera evaluada durante el periodo.

DISCUSIÓN

La revisoría fiscal de una empresa es un proceso extenso que se debe ir desarrollando a la medida del encargo, la evidencia es una parte fundamental, ya que no solamente sirve como soporte de cualquier error o incorrección que presente la información de la empresa, sino que

también es la base sobre la cual el revisor fiscal emite un dictamen. Según (Cardozo, A, 2017) en lo que se refiere a los registros contables, la evidencia se basa en: “la procedencia de la información y a que todas las transacciones están registradas conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.”

La evidencia se obtiene mediante una combinación apropiada de procedimientos los cuales se componen de diferentes técnicas de revisoría, las técnicas según (Reyes & Rojas, 2019) son métodos y herramientas que funcionan en los procesos de investigación que utiliza público con el fin de llevar a cabo su encargo de revisoría fiscal y obtener evidencia suficiente y apropiada, el (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2015) en el anexo 4, la NIA 500 expone las diferentes técnicas las cuales son la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la ejecución y además la indagación, por otro lado, cuando se habla de los procedimientos se hace referencia a la combinación de dichas técnicas o herramientas y su propósito, de acuerdo con la NIA 330 conocer y valorar los riesgos es fundamental para que de esta manera se puedan aplicar los procedimientos correspondientes. Para algunos asuntos es más apropiado usar unos procedimientos que otros, lo que significa que en cada encargo se deben utilizar procedimientos de acuerdo con el caso, eso es considerado a juicio profesional, los cuales son, procedimientos sustantivos, analíticos, de control y cumplimiento.

Procedimientos para la obtención de evidencia

De acuerdo con (Polo, Lobatón, Aguirre, & Villero, 2016) el profesional debe tener en cuenta al diseñar, planificar y realizar un encargo, que la información que

va a revisar puede contener incorrecciones, errores o fraude, por lo cual a su juicio y criterio profesional determinará la naturaleza, la extensión y la oportunidad, es decir la amplitud, intensidad y el momento en que se aplicarán estos estudios y análisis para responder en forma clara y global a la evaluación de los riesgos de errores significativos en los estados financieros y otra información no financiera, para lo cual deberá establecer estrategias, realizar evaluación del control interno de la empresa implementado por la alta gerencia, es decir, evaluar si hay control interno y si este se está implementando en su totalidad de manera correcta, teniendo en cuenta dicha evaluación del control interno, el revisor debe realizar procedimientos para la obtención de evidencia, todo esto teniendo en cuenta el marco normativo y técnico expuesto en el Art. 8 del decreto reglamentario 302 de 2015, el cual expresa que el revisor deberá aplicar los diferentes procedimientos y pruebas de revisoría al encargo según criterio profesional, de igual por medio de esta llegar a unas bases razonables que le permitan realizar efectivamente su dictamen sobre los estados financieros Ley 43 /1990 Art. 7

Las NIA expone que los procedimientos aplicables son pruebas de control, de cumplimiento, procedimientos de valoración de riesgos, también procedimientos sustantivos que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. Los procedimientos o pruebas son un conjunto de técnicas o herramientas integradas entre sí, son el fin de identificar riesgos, obtener evidencia e informar para que la empresa tome medidas según corresponda.

- Procedimientos de control:
Estos procedimientos hacen referencia a aquellas que se implementan con el fin de obtener evidencia y determinar

la eficacia, es decir, si existe un adecuado diseño e implementación de control interno, si se están cumpliendo las metas y el manejo de la entidad (Villa. R, 2015).

Estos procedimientos de control se aplican sobre la eficacia del control interno, según lo expone la NIA 540, evalúa la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones, además también facilita encontrar o identificar riesgos por parte del revisor, pues en este se puede ver si los controles de la empresa han sido bien diseñados y si se implementan correctamente, lo que conlleva a evaluar la congruencia, según corresponda, con que se aplica cada medida de control allí estipulada. Los procedimientos de control o cumplimiento, son un conjunto de técnicas vinculadas entre sí, tales como observación, reejecución, inspección, indagación, entre otras, las cuales se realizan por el revisor de acuerdo a los riesgos evaluados, al cronograma y según el revisor considere necesario durante el periodo para prevenir, detectar o reevaluar una incorrección material de la operatividad del control interno de la empresa, la preparación, exactitud y validez de los datos o información; por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos, de las disposiciones y de las decisiones de los órganos de administración, sobre las normas prescritas por las disposiciones del Código de Comercio, leyes tributarias y demás normas legales y si se cumplen las disposiciones de la Asamblea General y de las decisiones de la Junta Directiva.

- Procedimientos de cumplimiento
Estos tienen relación directa con los procedimientos de control, ya que lo que busca es que por medio de la aplicación de técnicas, en la entidad donde se está

desarrollando o realizando el encargo de revisoría fiscal, para evaluar y medir el cumplimiento, la eficiencia y eficacia de la todas las operaciones, con el fin en común de cada procedimiento el cual es emitir un dictamen e informar a la empresa cualquier incorrección, para que así esta tome medidas de mitigación de riesgos y/o fraudes. (Bernal, 2008)

Estos procedimientos permiten conocer y dar fe del cumplimiento de la normatividad vigente que aplica a la compañía y para la preparación de información financiera, verificar y evaluar el cumplimiento de los objetivos acordados en la asamblea o junta de socios, además de la misión, la visión de la entidad y las disposiciones estatutarias en relación con su objeto social, verificar de igual manera el cumplimiento de las funciones y responsabilidades de los empleados de las diferentes áreas y la aplicabilidad del control interno, esto con el fin de verificar y medir la efectividad de operación de los controles a fin de prevenir errores en aseveraciones. (Villa. R, 2015). Lo mencionado anteriormente es un procedimiento basado en la aplicación de un conjunto de diferentes técnicas tales como confirmación externa, inspección, indagación, reejecución y son aplicables o ejecutadas durante todo el periodo del encargo.

- Procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos hacen referencia a una serie de técnicas o herramientas utilizadas para obtener evidencia y así encontrar incorrecciones de importancia relativa en la información de la entidad, como estados financieros y sus operaciones, “los procedimientos sustantivos están diseñados para obtener evidencia sobre la integridad, exactitud y validez de los datos por el sistema de contabilidad”. (Blanco, 2012), por otra parte, según la NIA

330 los procedimientos sustantivos pueden ser de dos tipos: a) pruebas de detalles; y b) procedimientos analíticos.

Al igual que los demás procedimientos, la extensión del mismo varía dependiendo los resultados en las evaluaciones de los riesgos significativos de incorrección material y son aplicables en cualquier momento durante el periodo de ejecución, estos procesos consisten en comprobar conformidad o aplicación correcta de los principios de contabilidad al momento de conciliar la información financiera y los resultados que se obtienen por medio de estos, además también permite verificar los saldos contables y las operaciones que representa la información en general de la empresa.

Las pruebas de detalle se realizan sobre las transacciones y saldos proporcionan y proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los registros contables o estados financieros, por consiguiente, sobre la validez de las afirmaciones. Este procedimiento se compone de recálculos, Re ejecuciones, confirmaciones externas y otras técnicas que permitirán al revisor obtener evidencia suficiente y apropiada. Sin embargo, los procedimientos analíticos, según (Blanco, 2012) los procedimientos analíticos son evaluaciones basadas en la información financiera y no financiera pertinente, esta tiene como fin analizar la razonabilidad que se supone que debe haber entre los datos y el ejercicio de su actividad económica, la NIA expresa que es más adecuado usar estos procedimientos analíticos cuando hay grandes volúmenes de transacciones que se pueden percibir en el tiempo y se pueden evaluar. Esta herramienta es de vital importancia, pues, por medio de ella se puede facilitar la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Estos procedimientos conllevan a realizar estadísticas de

producción y aplicación de razones financieras, controles relacionados con no cumplimiento de la normatividad vigente y regulaciones del estado como la tributaria que tiene un efecto directo sobre los estados financieros y requieren de un riguroso análisis, cuestionamientos y examen de documentación soporte o de apoyo. La NIA 520 habla específicamente de dichos procedimientos, los cuales deben ser diseñados bajo el criterio del revisor, quien debe determinar según el caso, si son apropiados y tienen idoneidad para valorar el riesgo, darlo a conocer a la administración e impartir instrucciones a modo de capacitación sin violar el principio de independencia profesional.

Los procedimientos analíticos facilitan la obtención de evidencia relevante y fiable, la evaluación de dichos resultados obtenidos en la aplicación de esta técnica sirven de para revelar información importante que se puede comparar con información revelada mediante pruebas de detalle, indagaciones, entre otras; y de esta manera identificar si difieren en los valores o en la información para que así mismo pueda corroborar la razonabilidad de las conclusiones alcanzadas durante la revisoría, desarrollar nuevas conclusiones globales e identificar y determinar las áreas que requieran de aplicación de procedimientos o técnicas de revisoría adicionales.

Técnicas de revisoría para la obtención de evidencia

Como se mencionó anteriormente, las técnicas son herramientas utilizadas por el profesional y las NIA expresa que son:

1. Inspección: esta hace referencia al examen e investigación de documentos internos o externos como registros, manuales de control interno, planes y estrategias de negocio, operaciones de la entidad, informes, al igual que examen físico

de un activo. La inspección sirve para dar información sobre la entidad y su entorno en el cual desarrolla su objeto social, además esta herramienta en encargos de revisoría fiscal es considerada como aquella que sirve para la valoración de riesgos. Al existir elementos físicos que hacen parte de las operaciones de la empresa deben ser evaluados mediante investigación, examen y comprobación física y corporal de los mismos, por ende, se aplica al estudio de las cuentas cuyos saldos tienen una representación material (efectivo, mercancías, bienes, etcétera)". (Mendivil Escalante, (2010), p. 14) citado por (Cardozo. A, 2017).

2. Observación: la NIA 500 expone que es un proceso o método menos formal realizado por el revisor sobre los diferentes procesos en cada área al interior de la empresa, para ejecutar esta herramienta se requiere del revisor este presente para que el mismo o su equipo de trabajo pueda ver cómo como se realizan ciertos hechos u operaciones, sin embargo, se considera de uso limitado, ya que requieren de constancia para procesos concretos, visitas, revisión de estados y hechos, observación del orden y la forma, etc. El profesional se cerciorará de la forma como se realizan las operaciones, dándose cuenta ocularmente de la manera en que las realiza el personal de la entidad. (Cardozo. A, 2017)

3. Confirmación externa: la NIA 505 expone que "es evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio", estas confirmaciones externas son muy utilizadas, pues permiten llegar a información muy relevante o destacada y de esta manera obtener evidencia de alto nivel de fiabilidad, para así responder a los riesgos valorados durante el encargo ya sean de incorrección

material, error o fraude, en cuanto a la información, como puede ser saldos contables y otras afirmaciones que tengan relación con una persona o entidad externa a la empresa quien haya participado en algún hecho y puedan ser ratificadas, por lo cual puede dar información y validarla. En lo que concierne a la fiabilidad, la NIA 500 habla que la evidencia es afectada por su origen y naturaleza, de igual manera considera que puede ser más fiable cuando esta se obtiene por el revisor de otras fuentes externas e independientes a la entidad que la evidencia que se genera internamente por la entidad.

4. Recálculo: esta herramienta es usada por el revisor para hacer verificación de las operaciones expresadas en los documentos soporte de la contabilidad de la empresa, esta busca establecer si hay o no congruencia interna, el recálculo es un método para comprobar la exactitud y legalidad de los cálculos aritméticos de cada transacción para que de esta manera pueda evaluar y concluir sobre la información presentada, según las NIA 500 el recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos, los documentos que normalmente están sujetos al recálculo dentro de un encargo de revisoría son las facturas, las actas, recibos, contratos, escrituras, entre otras, las cuales sirven como base para que el revisor pueda formar su dictamen. “Consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes” (Rivada, Mesa, & Sánchez)

5. Re-ejecución: esta técnica expone que el revisor debe realizar una ejecución independiente de procedimientos o controles realizados por la auditoría interna o el departamento de contabilidad, la ejecución en sí no es una técnica que presente información suficiente y fiable por si sola,

pues esta necesita de indagaciones, observaciones y revisiones al personal apropiado, a programas de control y evidencia de la auditoría interna. Esta técnica puede ser aplicada con fines sustantivos o de cumplimiento y es aplicable cuando el proceso pueda realizarse de nuevo, de otra forma no se podría obtener evidencia, pues se debe tener en cuenta que el revisor debe evaluar cada área de la entidad y verificar que se esté realizando los procedimientos de acuerdo con la norma aplicable y si encuentra algún fallo debe notificarlo y exigir que se realice de nuevo y de la manera correcta.

6. Indagación: Es un proceso en el cual el revisor deberá realizar búsqueda de información financiera y no financiera por medios formales e informales ante la dirección y otras personas que a criterio del revisor puedan suministrar información relevante o una perspectiva diferente, por medio de esta búsqueda se detectan y comprenden desviaciones de la información y su consecuencia sobre la eficacia operativa de los controles, es decir la identificación de riesgos; sin embargo, la NIA 330 afirma que “la indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación.” Esto con el fin de obtener evidencia fiable, suficiente y apropiada.

Se pueden realizar indagaciones acerca de la utilización de los presupuestos por parte de la entidad, los gastos reales, procedimientos de auditoría interna, hallazgos, puesta en marcha, aplicación de políticas en las diferentes áreas, cumplimiento de disposiciones legales, cumplimiento de control interno, conocimiento de fraude o indicios de este, etc.

La indagación se puede y se debe realizar en cualquier momento de la

revisoría, ya sea una indagación preliminar para conocer la entidad y el contexto en el que se desarrolla la información financiera, de todos modos, es una técnica para la obtención de evidencia, por lo tanto, los resultados serán evaluados y servirán al revisor como soporte para realizar su dictamen.

SUMARIO

En síntesis, este artículo permite mostrar al lector la posibilidad de conocer y comprender de forma clara cada una de las técnicas y procedimientos que usa el profesional en un encargo de revisoría fiscal para obtener evidencia que sirva de sustento y base para emitir su criterio profesional frente a la información evaluada en un periodo. Se exponen los diferentes procedimientos y técnicas aplicables en cada caso.

AGRADECIMIENTO

En primer lugar, mi agradecimiento va dirigido a Dios por la oportunidad de realizar mis estudios como profesional en materia contable, a mis padres Osmar Aldana y Milena Santana quienes durante este proceso han sido mi apoyo, motivación e inspiración durante este proceso académico, a mis profesores Hernán Alonso, Artidoro Sánchez y Walter Caicedo, por quienes con amor a su profesión y a educar profesionales, compartir, transmitir sus todos conocimientos de la mejor manera y ser de apoyo en cada proceso académico, a la Universidad de Cundinamarca por permitirme hacer parte de la institución y a mis compañeros de estudio (futuros colegas) de quienes he aprendido y con quienes he compartido muchas experiencias durante la carrera.

REFERENCIAS

- Bernal, F. (2008). *Las pruebas de cumplimiento*. Instituto pacífico . Actualidad Empresaria.
- Blanco, Y. (2012). *Auditoría integral: normas y procedimientos (2a. ed.)*. Eco ediciones.
doi:<http://ebookcentral.proquest.com/lib/bibliotecaupssp/detail.action?docID=3201446>.
- Cardozo. A. (2017). *Técnicas y herramientas en la obtención de evidencia y determinación de riesgos en la auditoría*. Monográfico, Bogotá D. C. Obtenido de Universidad Militar Nueva Granada-FAEDIS: <https://acortar.link/Nbvfcn>
- Guzmán, R. A., Riaño, M. S., Perdomo, J. R., & Romero, J. A. (2020). EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DE UN PROCESO DE TESORERÍA EN LA INSTITUCIÓN EDUCATIVA TECNICA GABRIELA MISTRAL. En G. d. SICOFAS, *El revisor fiscal y la evaluación de control interno* (págs. 10-20). Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional-ITFIP.
doi:<https://itfip.edu.co/investigacionf/eac/wp-content/uploads/2021/09/EL-REVISOR-FISCAL-Y-LA-EVALUACION-DE-CONTROL-INTERNO.pdf>
- IFAC. (2018). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. 1. Obtenido de <https://acortar.link/ja8E2C>
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2015). Decreto Unico reglamentario - DUR 2420. *Anexo 4 del DUR 2420 de 2015 Normas*

Internacionales de Auditoría.
<https://acortar.link/0pdlDp>

- Mora, E. d. S. (2018). Propuesta de un procedimiento analítico sustantivo para auditar los ingresos por intereses sobre préstamos en una asociación solidarista. *Revista Pensamiento Actual*, 20(34), 138-152. doi:DOI
10.15517/PA.V20I34.41783
- Polo, G., Lobatón, D., Aguirre, S. M., & Villero, S. (2016). Criterios de Revisoría Fiscal en la evaluación de control interno para prevención y control del fraude. *Panorama Económico*, 24, 205-220.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5976767.pdf>
- Reyes, A., & Rojas, G. (2019). *La importancia de la evidencia en la Revisoría Fiscal: Documentación probatoria*. Universidad de la salle - ciencia unisalle:
<https://acortar.link/Ag1XsI>
- Rivada, A. B., Mesa, R. B., & Sánchez, H. M. (s.f.). *Consejo tecnico de la Contaduria publica - orientaciones pedagogicas*. Aplicacion de las Normas Internacionales de Auditoria - NIA:
<https://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/orientaciones-pedagogicas/1472852232-7796>
- Villa, R. o. (2015). *Manual de revisoría fiscal con un enfoque de auditoría integral, aplicando estándares internacionales de auditoría, (Documento de docencia No. 1)*. Ediciones Universidad Cooperativa de Colombia.
doi:<http://dx.doi.org/10.16925/greylit.1076>