

Evidencia en la auditoría financiera. Una disertación de su persuasividad desde su origen

Yosman José Valderrama Blanco^a

Loyda Colmenares de Carmona^b

Joselyn Nathaly Sánchez Bastidas^c

Luis Manuel Briceño Jaramillo^d

Venezuela

Información del artículo

Recibido: 16 de noviembre/2016

Aceptado: 7 de septiembre/2017

Clasificación JEL

M41; M42

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n15a2>

Sugerencia de citación

• Valderrama Blanco, Y. J., Colmenares de Carmona, L., Sánchez Bastidas, J. N., & Briceño Jaramillo, L. M. (2017). Evidencia en la auditoría financiera. Una disertación de su persuasividad desde su origen. *Revista Visión Contable*, 15, 35-55. doi: 10.24142/rvc.n15a2

Financial audit evidence. A lecture from your persuasiveness from its origin

Resumen

La presente investigación analiza el origen de la evidencia persuasiva en la auditoría financiera, para lo cual explora la construcción teórica expuesta en el marco normativo de la práctica del auditor emitido por la Federación Internacional de Contadores y traducido por el Instituto Mexicano de Contadores para 2013. El estudio siguió un enfoque cualitativo. Como población se consideraron las 36 Normas Internacionales de Auditoría adoptadas en Venezuela de acuerdo con la Federación de Colegios de Contadores Públicos de este país. Como conclusión general, se tiene que la evidencia es más persuasiva para el auditor si sus datos han sido obtenidos de distintas fuentes y corroborados de diversas maneras, lo que trae como consecuencia el aumento de la credibilidad de la información financiera auditada.

Palabras clave

Evidencia; auditoría financiera; persuasividad; origen.

Abstract

The present research analyzes the origin of the persuasive evidence in the financial audit, for which it explores the theoretical construction exposed in the normative framework of the auditor practice issued by the International Federation of Accountants and translated by the Mexican Institute of Accountants for 2013. The study followed a qualitative approach. As a population, the 36 International Auditing Standards adopted in Venezuela were considered in agreement with the Federation of Colleges of Public Accountants of this country. As a general conclusion, the evidence is more persuasive for the auditor if his data have been obtained from different sources and corroborated in various ways, which results in an increase in the credibility of the audited financial information.

Key words

Evidence; financial audit; persuasiveness; origin.

^a MSc en Gerencia Empresarial. Licenciado en Contaduría Pública. Profesor Asistente de la Universidad de Los Andes (Venezuela). Gerente de Servicios Contables y Financieros en Valderrama Barrios & Asociados. E-mail: yosmanjose@ula.ve

^b Doctora en Ciencias Gerenciales. Profesora Asociada y Coordinadora de la Carrera de Contaduría Pública en la Universidad de Los Andes (Venezuela). Investigadora del Centro Regional de Investigación Humanística, Económica y Social (CRIHES). E-mail: loydacdc@ula.ve

^c Licenciada en Contaduría Pública de la Universidad de Los Andes (Venezuela), mención honorífica Cum Laude. E-mail: joselyn_nathaly@hotmail.com

^d Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de Los Andes (Venezuela), mención honorífica Magna Cum Laude. E-mail: lui-sbriceo29@hotmail.com

Introducción

En el contexto de las Normas Internacionales de Auditoría, el proceso de auditoría financiera tiene como objetivo facilitar al auditor la obtención de evidencia, de tal modo que esta le permita expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con lo importante y en cumplimiento del marco de referencia para la información financiera aplicable a la entidad.

Siendo así, la evidencia de auditoría representa un asunto de especial cuidado para el auditor, por cuanto le permite sustentar y dar credibilidad a su opinión. Por esta razón, los estándares internacionales han fomentado, a través de su adopción, que la misma debe cumplir una serie de características que le faculen a cualquier auditor sin experiencia previa en el proceso entender la naturaleza de los procedimientos aplicados, así como la oportunidad y conclusiones alcanzadas a partir de los mismos.

En consecuencia, en todo proceso de auditoría, la evidencia debe ser suficiente en cuanto al volumen de información que maneje, no suministrando más datos de los necesarios ni menos, evitando que conduzca a opiniones equivocadas. Asimismo, la evidencia debe ser competente, además de garantizar la calidad de su registro y obtención adecuada, por lo cual su fuente, su naturaleza y objetividad juegan un papel preponderante en el examen de estados financieros en su conjunto.

Desde esta perspectiva, la presente investigación se fundamentó en analizar el origen de la evidencia persuasiva, desde una perspectiva global, al interpretar para ello las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información de la Federación Internacional de Contadores.

El estudio se estructuró en cuatro partes, a saber: 1) aspectos metodológicos que condujeron la investigación; 2) estado del arte, que detalla el conjunto de postulados teóricos enmarcados en identificar el origen de la evidencia; 3) análisis de los investigadores, donde se muestra de manera crítica el aporte de los autores al acervo científico contable; y 4) conclusiones, en la cual se esbozan los principales datos significativos que, a juicio de los analistas, forman parte integrante de la evidencia persuasiva una vez interpretados los supuestos normativos establecidos en las NIA.

1. Enfoque metodológico

En lo referente al enfoque metodológico, la investigación se condujo siguiendo un paradigma cualitativo, basado en la aplicación de la hermenéutica crítica como fundamento interpretativo, la cual, según Martínez (2006), se basa en observar algo y darle significado; de este modo, los procedimientos interpretativos son aconsejables en los casos en los que los datos de investigación se presten a diversas interpretaciones.

Desde esta perspectiva, los investigadores realizaron una interpretación de los postulados normativos establecidos en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), lo que permitió concluir sobre el origen de la evidencia de auditoría. El diseño del estudio se fundamentó en un diseño documental que, según Hurtado (2006), es aquel “donde las fuentes no son vivas, sino documentos o restos” (p. 143). En el caso que ocupa a esta investigación, las fuentes empleadas no poseen vida, sino que son documentos legales emitidos por la IFAC.

La población estuvo conformada por las 36 Normas Internacionales de Auditoría emitidas por las IFAC, y adoptadas obligatoriamente, en Venezuela, por la Federación de Colegios de Contadores Públicos (FCCPV) desde el año 2014, dando cumplimiento a lo sancionado por el Directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela n.º 15, celebrado el día 13 de diciembre de 2013. Esto siguiendo los planteamientos de Parra (2003), donde define la población como “el conjunto integrado por todas las mediciones u observaciones del universo de interés en la investigación” (p. 15). De este modo, el universo teórico utilizado en el presente estudio es el detallado en la matriz de análisis siguiente (Ver tabla 1).

Con base en las características del presente estudio, se estimó conveniente emplear un muestreo teórico que, según Quintana (2006), representa una forma de muestreo no probabilístico, el cual depende de las habilidades del investigador para decidir qué observar, basado en criterios tales como: oportunidad, interés personal, recursos disponibles y naturaleza del problema que está siendo investigado.

Se entiende, entonces, que depende de los investigadores determinar cuáles unidades serán estudiadas basándose en algunos criterios, siempre que sean útiles para el trabajo de investigación. A partir de esto, se tomó como parte representativa de la población teórica un conjunto de seis (6) Normas Internacionales de Auditoría que, de acuerdo a la exploración

Matriz de análisis 1: Universo teórico estudiado

36 Documentos, conformados por Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la IFAC y traducidas por el Instituto Mexicano de Contadores para el 2013.

Contenido	Tipo	Fecha
Información para llevar a cabo trabajos de auditoría de Estados Financieros.	Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados, emitidas por la IFAC.	Vigentes en Venezuela y de obligatoria adopción para auditorías de ejercicios económicos que comiencen en o a partir del 1.º de enero de 2014.
Grupo de NIA	Descripción	
Principios generales y responsabilidades	Están definidos en ocho (8) normas, en las cuales se hace referencia a los aspectos generales de la auditoría, entre los cuales destacan los objetivos generales del auditor y la forma de conducir una auditoría, la documentación empleada para la realización de la misma, entre otros.	
Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados	Son cinco (5) las normas que hacen mención de aspectos relacionados con la planeación de la auditoría, la identificación y evaluación de los riesgos mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, las respuestas de los auditores a estos riesgos, entre otros.	
Evidencia de auditoría	Se encuentra definida en once (11) normas, en las cuales se explica lo que es la evidencia de auditoría, los procedimientos empleados para la obtención de la misma y otros aspectos relacionados.	
Utilización del trabajo de terceros	Un conjunto de tres (3) normas hacen referencia al uso del trabajo de auditores internos, así como de un experto.	
Conclusiones y dictamen de auditoría	Cinco (5) normas dan una explicación acerca de las modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente, la responsabilidad del auditor con relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados, entre otros.	
Áreas especializadas	Tres (3) normas hacen referencia a las consideraciones especiales de la auditoría, entre ellas la auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con estructuras de propósito especial, entre otros.	

Nota: Elaboración propia (2016).

primaria de los datos, fueron seleccionadas, debido a que sus basamentos teóricos fundamentan la evidencia persuasiva (Ver tabla 2).

Con base en lo presentado anteriormente, la investigación fue de tipo analítica y su diseño está basado en un estudio de caso. Adicionalmente, para este propósito, se aplicó como instrumento de recolección de datos una lectura en forma cruzada y comparativa de todas las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), tomando en cuenta la información derivada de la interpretación, a fin de construir una síntesis comprensiva total, en relación con la necesidad de identificar el origen de la evidencia persuasiva en la auditoría financiera. Para el análisis de la información se utilizó la técnica de análisis del contenido temático, que busca elaborar y procesar datos

Matriz de análisis 2: Muestreo teórico aplicado

Código de la Norma	Identificación de su contenido
500	Evidencia de auditoría
505	Confirmaciones externas
550	Partes relacionadas
560	Hechos posteriores
580	Representaciones en la administración
610	Consideraciones del trabajo de auditoría interna

Nota: Elaboración propia (2016).

relevantes sobre las condiciones en las cuales se han producido los textos o sobre las condiciones que puedan darse para su posterior empleo, esto de acuerdo a lo planteado por Piñuel (2002).

Las conclusiones obtenidas fueron validadas mediante la aplicación del método post-positivista, partiendo de las consideraciones expuestas por Martínez (2006), el cual expresa que cada investigación o forma de conocimiento científico obtendrá una validez de su contenido de acuerdo a sus criterios o perspectivas, los cuales deberán estar justificados en sus propios términos. De este modo, la validez utilizada en esta investigación fue interjueces, donde se acudió a tres (3) jurados expertos para que estos evaluaran las conclusiones expresadas y emitieran su juicio con base en criterios de: 1) coherencia interna; 2) consistencia externa; 3) comprensión; 4) capacidad predictiva; 5) precisión conceptual y lingüística; 6) originalidad; 7) capacidad unificadora; 8) simplicidad y parsimonia; 9) potencia heurística; 10) aplicación práctica; 11) contrastabilidad; y 12) expresión estética.

Como efecto de lo antes expuesto, se logró comprender la congruencia de los resultados con las intencionalidades planteadas, así como en su pre-visibilidad del futuro del auditor al aplicar los estándares internacionales emanados por la Federación Internacional de Contadores como cuerpo normativo y de conocimiento para la ejecución del examen de la información financiera de las entidades.

2. Estado del arte

La evidencia de auditoría representa la base fundamental sobre la que se sustenta la revisión de los estados financieros de las entidades, esta es considerada

por la Norma Internacional de Auditoría 500 (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2013a) como la información usada por el auditor para fundamentar su dictamen profesional, y en esta se incluyen los datos contenidos en los registros contables subyacentes a los estados financieros, además de otra información de interés para los usuarios.

En este sentido, el origen de la evidencia de auditoría viene dado por las fuentes de las que se obtuvo, las cuales, a su vez, influyen en la confiabilidad de la misma. Estas fuentes pueden ser confirmaciones de terceros, informes de analistas, datos comparables sobre competidores, manuales de controles, información obtenida por el auditor de procedimientos de auditoría y cualquier información que le permita al auditor llegar a conclusiones a través de un razonamiento válido.

Escalante (2014) expresa que una evidencia confiable le facilita al auditor establecer conclusiones acertadas que minimizan el riesgo de responsabilidad legal y le permiten emitir un dictamen adecuado. De acuerdo al referido autor, dicha evidencia puede ser brindada por la entidad, obtenida por el auditor o proporcionada por fuentes externas. Con base en esto, las Normas Internacionales de Auditoría señalan algunas generalizaciones donde exponen cuándo es más confiable una evidencia, partiendo de su origen. Un ejemplo de esta afirmación, lo constituyen los planteamientos de la NIA 500 (IAASB, 2013a), la cual expresa que la evidencia obtenida de fuentes independientes externas a la entidad es de mayor confiabilidad; asimismo, puede serlo aquella generada internamente, siempre y cuando los controles aplicados en la entidad sean eficientes.

La referida NIA, dentro de las generalizaciones, también contempla el medio en el que se presentan las evidencias, determinándose así que la información documental es más confiable que la exhibida oralmente. A su vez, la evidencia que se obtiene de documentos genera más fiabilidad cuando es original y no cuando proviene de copias o similares. De este modo, los estándares internacionales en materia auditora señalan una serie de aspectos característicos de la evidencia que deben ser analizados por los auditores en su ejercicio profesional, con el propósito de lograr que esta sea persuasiva y, por tanto, confiable para la fundamentación del dictamen final.

De acuerdo a la NIA 500 (IAASB, 2013a), la evidencia de auditoría puede originarse de tres fuentes distintas:

Proporcionada por los encargados de la entidad: esta, a su vez, puede ser proporcionada ya sea por los integrantes del departamento de auditoría interna, como parte de su trabajo de revisión de las políticas de control de

la entidad, o por los encargados de la dirección de la misma, los cuales en el desarrollo de sus funciones poseen información privilegiada que puede ser de utilidad para el examen de los estados financieros.

Obtenida por el auditor: puede representar evidencia primaria, adquirida directamente de los agentes involucrados en un sistema de la entidad y fundamenta el inicio del examen de un área específica de los estados financieros; o ser corroborativa, siendo aplicada como medio inquisitivo a fin de aumentar el grado de confiabilidad de la información derivada de la evidencia primaria.

Proporcionada de fuentes externas: integrada por las confirmaciones externas, que sirven para contrastar los datos internos de la entidad con información proporcionada por agentes ajenos a la firma de auditores y a la entidad auditada; dentro de este grupo de evidencia también se encuentran las partes relacionadas, quienes pueden estar representados por acreedores, inversionistas, instituciones financieras, clientes, en fin, un conjunto de sujetos que pueden suministrar información que afecte la representación de los estados financieros e, incluso, atente contra el principio de negocio en marcha.

En la matriz que se presenta a continuación se muestran, de manera resumida, estos datos.

Matriz de análisis 3. Origen de la evidencia de auditoría		
Origen de la evidencia	Proporcionada por los encargados de la entidad	Auditoría Interna Declaraciones de la gerencia
	Obtenidas directamente por el auditor	Primaria Corroborativa
	Proporcionada de fuentes externas	Confirmaciones Externas Partes Relacionadas

Nota: Adaptado a partir de la NIA 500 (IAASB, 2013a)

2.1 Evidencia proporcionada por los encargados de la entidad

Para la ejecución de la auditoría, la administración de la entidad es la encargada de presentar, de manera razonable, los estados financieros, mediante los cuales se reflejan la naturaleza y operaciones de la misma; adicional a

esto, puede proporcionar información que a su vez sirva como evidencia de auditoría. Para ello, el auditor debe someter a pruebas los registros contables, haciendo uso de procedimientos de auditoría, a través de los que pueda determinar que los registros contables son internamente consistentes y coinciden con los estados financieros.

Al respecto, la NIA 500 (IAASB, 2013a) establece que el auditor, para desempeñar procedimientos de auditoría, usa información producida por la entidad, con el propósito de obtener evidencia sobre la exactitud e integridad de la misma; no obstante, para que dicha información le brinde pruebas confiables debe ser suficientemente completa y exacta. De acuerdo a los estándares internacionales en materia de auditoría, esta exactitud puede ser proporcionada por la auditoría interna o las declaraciones de la gerencia.

2.1.1 Auditoría interna

Es un proceso diseñado por la entidad o por un personal a su cargo, con el propósito de evaluar el cumplimiento de sus objetivos, enfocados en el acatamiento de la legislación, la salvaguarda de los bienes, y la dirección y gerencia de los recursos. La NIA 500 (IAASB, 2013a) señala que el auditor externo puede hacer uso de información producida dentro de la entidad, la cual incluye los resultados de auditorías anteriores, ya sean externas o internas. Algunos aspectos de la auditoría interna pueden ser de ayuda para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa, es por ello que quien la desempeñe debe evaluar los aspectos mencionados, pretendiendo determinar si esta última es relevante para la evaluación del riesgo que llevará a cabo.

Dicha determinación se debe hacer tomando en cuenta determinados criterios que, según la NIA 610 (IAASB, 2013f), resultan de importancia, entre ellos la existencia de algún impedimento puesto a la auditoría interna por parte de la administración, el cual debe ser considerado, ya que no debería existir restricción alguna que impida que la auditoría referenciada sea llevada a cabo de manera correcta. Del mismo modo, el auditor externo debe considerar si la administración actúa sobre las recomendaciones de auditoría interna y cómo puede evidenciarse esto.

De acuerdo a la NIA 610 (IAASB, 2013f), en una auditoría financiera, para tomar como evidencia la información producida por la auditoría interna, se debe considerar el debido cuidado profesional que se tenga al realizarla, estudiando la existencia de manuales adecuados, programas y papeles de trabajo, entre otros.

Siendo así, cuando el auditor externo tenga intención de usar el trabajo de auditoría interna, deberá evaluar y aplicar procedimientos, con el fin de confirmar su adecuación a los propósitos que tenga; asimismo, además de los criterios mencionados anteriormente, debe considerar si se obtiene suficiente evidencia de auditoría para poder sustentar conclusiones razonables y apropiadas con las circunstancias o si cualquiera de los informes preparados son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado y, finalmente, si las excepciones o asuntos inusuales revelados por la auditoría interna son resueltos en forma apropiada.

2.1.2 Declaraciones de la gerencia

De acuerdo a la NIA 580 (IAASB, 2013e), son representaciones de la administración relacionadas con aquellos asuntos que pueden ser materiales para los estados financieros cuando no puede esperarse que exista otra evidencia apropiada de auditoría, por lo que estas no pueden ser un sustituto de otra prueba que el auditor pudiera, razonablemente, esperar que esté disponible.

Para la NIA 500 (IAASB, 2013a), estas representaciones pueden formar parte de la evidencia de auditoría, ya que mediante ellas la administración reconoce aspectos como su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros –de acuerdo con el marco de referencia relevante para informes financieros–, su competencia en el diseño e implementación del control interno para prevenir y detectar error; así como su creencia de los efectos de las representaciones erróneas no corregidas de los estados financieros, acumuladas por el auditor durante la auditoría y si estas son de importancia relativa.

Dentro de esta perspectiva, la NIA 500 (IAASB, 2013a) establece que cuando las representaciones se llevan a cabo de manera oral es recomendable que sean confirmadas por la administración por escrito, buscando con ello evitar malos entendidos entre el auditor y la administración. Ahora bien, si una representación de la administración se contradice por otra evidencia de auditoría, le corresponde al auditor realizar una investigación de las circunstancias y, de ser necesario, debe reconsiderar la confiabilidad de otras representaciones. Mientras que si la administración se niega a proporcionar una representación que el auditor considera necesaria, este debe expresar una opinión calificada o abstenerse de emitir una opinión, ya que esto se convierte en una limitación del alcance de la auditoría.

Finalmente, la misma norma señala que la información obtenida a través de estas representaciones realizadas por la administración puede

ser corroborada con la proporcionada por fuentes independientes de la entidad, ya que, para efectos de dicha norma, el auditor generalmente consigue más seguridad de la evidencia proveniente de distintas fuentes.

2.2 Evidencia obtenida directamente por el auditor

Es aquella que el profesional capta por sí mismo y no a través de fuentes distintas. La NIA 500 (IAASB, 2013a) considera que esta tiene mayor peso demostrativo, ya que el auditor es quien aplica los procedimientos correspondientes, por lo cual puede dar credibilidad de la obtención de la evidencia y los aspectos relacionados con la misma. A este respecto, la referida norma establece que la evidencia de auditoría que se obtiene directamente por el auditor es más confiable que la que se obtiene de manera indirecta o por inferencia. De este modo, el auditor puede obtener evidencia primaria, la cual puede comprobar a través de la evidencia corroborativa.

2.2.1 Primaria

La evidencia primaria está conformada por todo un acervo de documentos con los cuales el auditor inicia su trabajo. En efecto, es la primera prueba que tiene el profesional de la auditoría y de la cual se debe comprobar su razonabilidad a la hora de emitir una opinión. Un ejemplo de esta son los registros contables, ya que, según lo establecido en la NIA 500 (IAASB, 2013a), estos por sí solos no proporcionan evidencia suficiente de auditoría sobre los estados financieros, pero fundamentan el inicio del examen y a partir de ellos el auditor debe obtener otra evidencia para corroborarlos.

Además de lo mencionado anteriormente, las investigaciones también pueden proporcionar evidencia primaria, tomando en cuenta lo establecido en la NIA 500 (IAASB, 2013a), la cual señala que este procedimiento, por sí solo, no da suficiente evidencia de auditoría para detectar una representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración, es por ello que requiere ser confirmada, para obtener mayor seguridad de la misma.

2.2.2 Corroborativa

Es la evidencia que el auditor obtiene para asegurarse de la veracidad y exactitud de aquella lograda inicialmente. A este respecto, hace referencia la NIA 580 (IAASB, 2013e), señalando que durante el curso de una auditoría la administración hace muchas representaciones al auditor, las cuales

pueden estar relacionadas con asuntos de materialidad para los estados financieros y, en este caso, el auditor deberá buscar evidencia de auditoría corroborativa de fuentes dentro o fuera de la entidad.

La corroboración mencionada se puede lograr a través de la realización de confirmaciones externas que, según la NIA 505 (IAASB, 2013b), brindan evidencia de auditoría, proporcionada por entes fuera de la entidad, sobre una partida particular, la cual afecta las aseveraciones hechas por la administración en los estados financieros. Además de esto, la evidencia corroborativa puede ser lograda a través de otros procedimientos, siempre y cuando estos tengan como objetivo la comprobación de otra información obtenida.

2.3 Evidencia proporcionada por fuentes externas

Es aquella que el auditor obtiene como una respuesta por parte de un tercero, en papel, medio electrónico o cualquier otro soporte. La NIA 500 (IAASB, 2013a) señala que la confiabilidad de la evidencia es influida por su fuente y su naturaleza, dependiendo, adicionalmente, de las circunstancias individuales bajo las que se obtiene; siendo así, la evidencia de auditoría es más confiable cuando se consigue de fuentes independientes fuera de la entidad.

Para ilustrar lo anterior, la investigación es uno de los procedimientos a realizar y mediante los cuales se puede obtener evidencia de fuentes externas. Esta actividad consiste en buscar información escrita u oral, de personas bien informadas tanto dentro como fuera de la entidad. Adicional a este procedimiento, se encuentran las confirmaciones externas, las cuales se llevan a cabo con el fin de obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de una comunicación directa de una tercera parte, en respuesta a una solicitud de información sobre una partida particular que afecta las aseveraciones hechas por la administración en los estados financieros.

Generalmente, este tipo de procedimientos es utilizado para corroborar información relacionada a saldos de cuentas y sus componentes; sin embargo, el auditor puede solicitar confirmaciones para algunos aspectos cuando considere que son necesarias.

2.3.1 Confirmaciones externas

Una confirmación, según la NIA 500 (IAASB, 2013a), es una representación obtenida directamente de un tercero, en respuesta a una solicitud de

información sobre una partida que afecta las aseveraciones hechas por la administración en los estados financieros, o con relación a la ausencia de ciertas condiciones.

A este respecto, la NIA 505 (IAASB, 2013b) establece que la confianza en la evidencia obtenida por confirmaciones externas depende de la aplicación, por parte del auditor, de los procedimientos apropiados al diseñar la solicitud de la misma, su aplicación y evaluación realizada a los resultados que estos arrojen. Mientras que los factores que afectan la confianza en las confirmaciones incluyen el control que el auditor ejerce sobre las solicitudes, las características de los consultados y cualesquier restricción incluida en la respuesta o impuesta por la administración.

Adicionalmente, partiendo del hecho de que la evidencia de auditoría es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad, la citada NIA establece que la evidencia de auditoría, en forma de respuestas originales por escrito, a solicitudes de confirmación que recibe el auditor directamente de terceros no relacionados con la entidad, puede ayudar a reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de representación errónea de importancia relativa para las aseveraciones relacionadas.

2.3.2 Partes relacionadas

Estas partes se encuentran vinculadas con la entidad mediante condiciones que influyen su toma de decisiones dentro de la misma. Su existencia y las transacciones realizadas por ellas pueden tener un efecto en los estados financieros, razón por la cual el auditor deberá desempeñar procedimientos que le permitan obtener evidencia suficiente con respecto a la identificación y revelación por la administración, las partes relacionadas y el efecto de las transacciones que estas realizan, la cual pueda tener importancia relativa para los estados financieros.

A este respecto, la NIA 550 (IAASB, 2013c) señala que el auditor deberá revisar la información proporcionada por los directores y la administración, identificando los nombres de todas las partes relacionadas conocidas y desempeñando, posteriormente, procedimientos relacionados con la integridad de dicha información. Adicionalmente, la NIA 560 (IAASB, 2013d) hace referencia al deber que tiene el auditor de evaluar los compromisos, préstamos o garantías contraídos por la entidad, antes de emitir su dictamen.

Las partes relacionadas, a su vez, pueden brindar información que sirva como evidencia, por ejemplo, la NIA 500 (IAASB, 2013a) señala que el auditor puede solicitar a terceros una confirmación sobre los términos de

los convenios o transacciones que tiene la entidad con ellos y así verificar si coinciden con los datos proporcionados por la administración. No obstante, la NIA 550 (IAASB, 2013c) señala que puede darse un mayor grado de confianza a aquella evidencia de auditoría que se obtenga de o sea creada por terceras partes no relacionadas.

3. La disertación de los investigadores

Durante la auditoría de los estados financieros, el profesional debe obtener evidencia que le permita respaldar su opinión, es por ello que se deben considerar las fuentes de las que ellas provienen, tomando en cuenta que los encargados de la entidad y partes externas a la administración pueden suministrar información que pueda ser de ayuda para el auditor. Sin embargo, el profesional y su equipo de trabajo pueden, por sus propios medios, aplicar procedimientos que les permitan la adquisición de evidencia útil para el proceso.

De este modo, en este apartado de la investigación, se presentan, de manera analítica, algunas características específicas que se deben evaluar en una evidencia para que esta pueda ser considerada persuasiva de acuerdo a su origen, asimismo, se proporcionan algunas Normas Internacionales de Auditoría que, a juicio de los investigadores, deberán ser consideradas para cada uno de los casos y que serán presentadas a través de unas sencillas guías de aplicación, las cuales se detallan en los apartados siguientes.

3.1 Evidencia proporcionada por los encargados de la entidad

Durante la realización de su trabajo, el auditor obtiene comunicaciones provenientes de los encargados de la entidad, de diferente naturaleza e importancia, y algunas de estas pueden ser utilizadas como evidencia de auditoría. Esta evidencia puede ser un complemento para el auditor, ya que esta, junto a la conseguida mediante otras fuentes, puede ser clave para llegar a conclusiones acertadas.

En lo esencial, el auditor debe considerar auditorías internas de la entidad que sirvan de ayuda para la identificación de posibles errores de materialidad, así como declaraciones de la gerencia referentes a información que solo sea de su competencia y que puedan brindar evidencia de auditoría.

3.1.1 Auditoría Interna

Es aquella llevada a cabo en la entidad por empleados de la misma, pretendiendo evaluar el cumplimiento de sus políticas, los posibles riesgos existentes y demás aspectos que puedan tener efecto en los estados financieros. El resultado obtenido puede ser empleado por el auditor externo para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos en la auditoría.

Tomando en cuenta lo anterior, se referencia el beneficio que puede traer para el auditor el trabajo de auditoría interna, permitiendo conocer, a través de sus resultados, los posibles riesgos presentes en la entidad, reduciendo así el tiempo y costo de la auditoría, además de entender cuáles son los aspectos en los que puede centrar su atención. Además de esto, podrá identificar hasta qué punto la administración responde a las recomendaciones de la auditoría interna.

Sin embargo, la información referenciada no puede ser considerada por el auditor externo como totalmente confiable, ya que este no conoce bajo qué circunstancias fue realizada y si existían intereses propios inmiscuidos en los resultados de la misma. En efecto, si la auditoría externa solo se centra en el trabajo del auditor interno, puede pasar por alto aspectos que no fueron tomados en cuenta por él y que podrían influenciar de manera negativa los estados financieros.

Considerando lo anterior, el trabajo de auditoría interna no debe representar una guía en la cual se base el desenvolvimiento de la auditoría externa de estados financieros, sino un instrumento que se pueda emplear como evidencia en la cual se pueda basar la opinión del auditor, expresada en el dictamen profesional.

3.1.2 Declaraciones de la gerencia

Son representaciones que realiza la administración o gerencia de la entidad, con el fin de comunicar al auditor aspectos como su responsabilidad sobre los estados financieros y él puede dudar de estas declaraciones, ya que existen posibles casos en los cuales la administración no brinde datos veraces. Una situación que ilustre esto puede ser aquella en la cual el auditor desee conocer si la entidad tiene la capacidad para continuar llevando a cabo inversiones que son de materialidad para los estados financieros, y para ello requiere realizar discusiones con la administración y obtener representaciones escritas.

A pesar de que en algunas ocasiones el auditor puede poner en duda la información presentada en las declaraciones, hay otras en las cuales estos datos son de utilidad en el proceso de auditoría, ya que mediante ellos

obtiene información que, por su confidencialidad, solo es manejada por la administración.

Tomando en cuenta esto, se determina el aporte que representan las declaraciones de la gerencia para la auditoría, las cuales permiten obtener evidencia sobre información que en algunos casos solo es manejada por ellos. Del mismo modo, el auditor debe evaluar, según su juicio profesional, cuándo estas declaraciones están relacionadas con asuntos de materialidad, caso en el cual será necesaria la obtención de evidencia adicional que permita su corroboración, con el propósito de conseguir una seguridad razonable sobre la veracidad en la misma.

3.2 Evidencia obtenida directamente por el auditor

Este tipo de evidencia, a diferencia de otras, no es proporcionada por partes ajenas al auditor, sino que es él quien tiene la responsabilidad de captarla, razón por la cual puede ser considerada como confiable, ya que, según su juicio y criterio, son seleccionados los procedimientos que le ayudan a obtenerla. Asimismo, por ser el profesional quien se encarga de conseguirla, dependerá de él la conformidad de la misma y el nivel de suficiencia que debe tener dicha evidencia para su trabajo. Iniciando con la evidencia primaria, la cual es la que el auditor obtiene al comienzo de su labor, al ser evaluada, el profesional y su equipo deciden si obtener evidencia de tipo corroborativa, para sustentar su opinión.

3.2.1 Primaria

La evidencia primaria es aquella que el auditor obtiene inicialmente, es la base para el diseño y ejecución de otros procedimientos adicionales a los aplicados. Esta no ha sido objeto de corroboraciones, razón por la cual no debe ser el centro para que el auditor base su opinión, puesto que en algunos casos puede representar prueba de la existencia de riesgos, obligando al auditor a ir más allá, en la búsqueda de nueva y mayor cantidad de evidencia.

Tomando en cuenta esto, se comprende el beneficio que trae, para el auditor, la obtención de evidencia primaria de auditoría. Ejemplo de esto es cuando se desea conocer la depreciación correspondiente a un activo y es necesario que, inicialmente, se consiga evidencia sobre cuál es el método de depreciación aplicado en la entidad, para, posteriormente, diseñar los procedimientos para evaluar el saldo respectivo a dicha partida.

Continuando con el supuesto anterior, si el auditor se conforma solo con la evidencia primaria; es decir, solo obtiene conocimiento sobre el método de depreciación aplicable y el saldo reflejado en los estados financieros, podría intuir que estos son correctos, aun cuando esto no sea así. Es por ello que la evidencia primaria representa una base para que el auditor diseñe procedimientos que le permitan obtener evidencia adicional.

3.2.2 Corroborativa

La evidencia corroborativa es aquella que se obtiene con el fin de detectar posibles errores o coincidencias con la evidencia primaria, pretendiendo obtener una seguridad razonable sobre la información auditada. Es en su obtención donde el auditor inicia realmente el trabajo de campo, aplicando los procedimientos que considere necesarios para la verificación de la información obtenida previamente.

Una situación que ilustra lo anterior es aquella en la cual un auditor desea determinar si el monto de los impuestos, reflejado en los estados financieros, es correcto con respecto a lo establecido en las leyes y reglamentos correspondientes, para ello requiere de la aplicación de procedimientos como volver a calcular la obligación tributaria, y lo que resulte de ello representará la evidencia corroborativa. Partiendo de este supuesto, se determina la necesidad de obtener evidencia con la cual se corrobore la información evaluada inicialmente y, de esta forma, lograr mayor confiabilidad en la misma y en el dictamen donde reflejará su opinión el auditor.

3.3 Evidencia proporcionada de fuentes externas

La evidencia de auditoría puede ser producto, también, de entidades ajenas a la organización en donde se realiza el trabajo; es decir, de aquellos terceros fuera de la empresa auditada. Resulta claro, entonces, lo extensivo que puede ser un trabajo de auditoría de estados financieros para llegar a conclusiones, considerando aquellas alternativas que el auditor toma para conseguir evidencia apropiada, las cuales van más allá de la entidad donde ejecuta la auditoría.

Siendo así, la evidencia de fuentes externas puede tener diferentes orígenes, como las confirmaciones externas y la obtenida por partes relacionadas. Ahora bien, es necesario que el auditor evalúe cuándo son requeridas y, en caso de serlo, buscar que los resultados de las mismas sean relevantes para su trabajo.

3.3.1 Confirmaciones externas

Son confirmaciones realizadas por una tercera persona, con el propósito de obtener y evaluar la respuesta relativa a una solicitud de información relacionada a un aspecto específico que puede estar afectando el contenido de los estados financieros. El auditor considerará la aplicación de estas confirmaciones para aquellas partidas en las cuales, por su importancia, se requiera de mayor seguridad sobre su contenido. Una muestra de esto pueden ser los bonos adquiridos por la entidad auditada, en donde los documentos que avalen estos no proporcionen la información suficiente y actualizada, razón por la cual se requiera de confirmaciones por parte de los emisores de dichos bonos, para corroborar la información.

El auditor debe tomar en cuenta que, en algunos casos, las solicitudes de información que realice pueden no tener respuesta por razones ajenas a él o por el planteamiento errado de su solicitud, conllevando así a un costo adicional y precio relacionado con la ejecución de la confirmación. Para contribuir con la optimización del uso de este tipo de pruebas, los investigadores han diseñado la presente guía de aplicación:

Guía de aplicación 1: Elementos a considerar en la realización de confirmaciones externas	
Aspecto a considerar	Descripción
Concepto de la solicitud	Es el motivo por el cual se realiza la solicitud de la confirmación.
Diseño de la solicitud	Positiva Son aquellas en las cuales la persona consultada expresa su acuerdo con la información o debe llenar campos relacionados con la misma.
	Negativa Los consultados dan respuesta a la solicitud, solo en caso de estar en desacuerdo con la información contenida en la misma.
Entrega de la solicitud	Se debe asegurar de que la solicitud fue recibida por la persona de quien se espera obtener información.
Respuesta a la solicitud	Se debe controlar que las respuestas a las solicitudes siempre sean enviadas directamente a él, en el caso de las confirmaciones positivas. Ya que en el caso de las negativas, si no existe un desacuerdo, no debe haber respuesta.
Información	Se debe evaluar la información o la falta de la misma, con el fin de determinar si ella cumple con las intencionalidades del auditor.

Nota: Elaboración propia (2016).

La guía presentada fue elaborada por los investigadores con el propósito de orientar a los auditores en la realización del proceso de confirmaciones externas, permitiendo que su ejecución sea llevada a cabo de manera adecuada y pueda tener como resultado la obtención de evidencia confiable en la cual basar su opinión.

3.3.2 Partes relacionadas

Son todas aquellas que guardan vínculo con la entidad auditada, mediante la realización de transacciones poseedoras de condiciones especiales con respecto a las del mercado. Con el propósito de ilustrar esto, se señala el caso en el cual una empresa adquiere productos, única y exclusivamente de un proveedor, por lo que cualquier decisión tomada por este último con respecto a la venta de su mercancía tendrá, posiblemente, un efecto en la entidad auditada y, por ende, en los estados financieros de la misma.

En este sentido, se considera necesario que el auditor obtenga conocimiento y representaciones de las partes relacionadas, sobre las condiciones bajo las cuales se lleva la relación y, a su vez, evaluar si existe la posibilidad de una paralización de las actividades del proveedor que pueda afectar el supuesto de negocio en marcha de la entidad auditada. Esto es una muestra del beneficio que tiene para la auditoría la obtención de información proveniente de las partes relacionadas, ya que ellas pueden revelar aspectos que dentro de la entidad no son contemplados.

Cabe destacar que la administración es la encargada de proveer al auditor información de las partes con las cuales guarda relación y las transacciones realizadas entre ellas; sin embargo, le corresponde al profesional de la auditoría evaluar si existen transacciones que no le fueron informadas, pero que pueden ser de importancia relativa para los estados financieros.

A continuación se presenta una guía de aplicación donde los investigadores proponen una serie de Normas Internacionales de Auditoría que deben ser consideradas para fundamentar, teóricamente, la evidencia de auditoría en el examen de los estados financieros. Todo ello en el marco de la adopción de estos estándares internacionales emitidos por la Federación Internacional de Contadores (Ver tabla 5).

Guía de aplicación 2: Propuesta de NIA que deben ser consideradas para fundamentar la obtención de evidencia de auditoría

Origen de la evidencia	Norma	Descripción de la norma	Justificación de su aplicación
Normativa base para todos los casos	NIA 500	Evidencia de auditoría	Establece las condiciones que deben ser consideradas por el auditor para obtener evidencia persuasiva y, por tanto, para garantizar la competencia y suficiencia de la misma.
Auditoría Interna - Evidencia primaria	NIA 610	Consideración del trabajo de auditoría interna	Indica las características puntuales que contiene la evidencia obtenida de los resultados del trabajo del auditor interno, considerando la evaluación de los posibles conflictos de interés que como trabajador directo de la entidad pueda tener con los resultados de la misma.
Declaraciones de la gerencia - Evidencia primaria y corroborativa	NIA 580	Representaciones de la administración	Detalla el tratamiento que debe darle el auditor a la información suministrada por la gerencia de la entidad a través de las representaciones, asimismo, las formas de documentar dicha evidencia y los procedimientos de respuesta en los casos en los que la administración se rehúsa a suministrar la información solicitada.
Confirmaciones Externas - Evidencia corroborativa	NIA 505	Confirmaciones externas	Brinda algunos ejemplos de procedimientos que pueden emplearse en la obtención de evidencia corroborativa.
Partes relacionadas - Evidencia corroborativa	NIA 560	Hechos posteriores	Señala que el auditor debe obtener conocimiento sobre los tratados realizados con las partes relacionadas.
	NIA 550	Partes relacionadas	Hace referencia al deber que tiene el auditor de identificar las partes relacionadas con la entidad.

Nota: Elaboración propia (2016).

4. A modo de conclusión

En cuanto a la intención de la presente investigación –analizar el origen de la evidencia persuasiva en la auditoría financiera, de acuerdo a lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría–, se puede apreciar que el auditor debe considerar la fuente de la evidencia empleada durante la auditoría, ya que esta es significativa en la confiabilidad de la misma. Dicha fuente u origen de la evidencia tiene sus bases en tres tipos: a) suministrada por la empresa, ya sea aportada por la auditoría interna o las declaraciones realizadas por la gerencia; b) obtenida por el auditor, como evidencia primaria o corroborativa; y c) proporcionada por terceras personas, es decir, confirmaciones externas y la información brindada por las partes relacionadas a la entidad.

En este sentido, durante la ejecución del examen de los estados financieros, el profesional podrá obtener evidencia de hallazgos de los trabajos realizados por los auditores internos cuyo contenido aporte datos suficientes y competentes, útiles para soportar información acerca de una partida auditada o sobre las políticas evaluadas. Asimismo, el auditor, para obtener evidencia de la entidad, puede optar por solicitar declaraciones de cualquier miembro del personal interno del cliente, siempre y cuando este sea idóneo y con el conocimiento suficiente en el área, a fin de garantizar credibilidad en las respuestas obtenidas.

Además de la fuente anterior, el auditor tendrá la obligación de buscar evidencia sobre aquellos aspectos en los cuales haya identificado riesgos de importancia relativa (evidencia primaria), así como obtener información que le permita comprobarlos, mediante evidencia corroborativa. A partir de ello, el uso de esta evidencia, según lo analizado en la investigación, aumenta la persuasividad de la documentación adquirida, puesto que, para su obtención, el auditor aplica su juicio profesional y experiencia previa en un área específica, tomando en cuenta las necesidades de la auditoría. Asimismo, permite la verificación de los datos obtenidos previamente, logrando, de esta forma, seguridad razonable en relación a la evidencia.

A diferencia de lo mencionado, el auditor podrá solicitar, de fuentes externas a la entidad auditada, aquellos datos relacionados con actividades o información de su cliente, considerando que estos sean de interés para fundamentar la opinión de auditoría. Esta evidencia puede tomar la forma de confirmaciones externas, al ser provenientes de terceros como: inversionistas, acreedores, clientes y otros relacionados; o ser brindada por las partes que guardan relación con la organización: clientes potenciales, compañías filiales, abogados, contadores, asesores externos, entre otros.

A este respecto, se concluye que el auditor puede tener mayor seguridad de aquella evidencia obtenida por sus propios medios y más aún si ha sido corroborada, debido a que el nivel de influencia ejercido por la acción de otras personas puede ser menor. No obstante, esto no reduce la ayuda proporcionada por la evidencia suministrada de fuentes externas, pues mediante ellas se adquiere información que, en ocasiones, no fue contemplada dentro de la entidad y con la cual se pueden comparar los datos brindados por los encargados de la organización, a fin de realizar las revelaciones apropiadas en los estados financieros o recomendarlas a la administración de la entidad auditada.

Referencias

- Escalante, P. (2014). *Auditoría financiera: Una opción de ejercicio profesional independiente para el Contador Público*. Mérida: Universidad de los Andes.
- Hurtado, J. (2006). *El proyecto de investigación, metodología de la investigación holística* (4.ª ed.). Bogotá: Quirón.
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (2013a). *Norma Internacional de Auditoría 500: Evidencia de auditoría* (Trad. IMCP). Londres, Inglaterra: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- _____. (2013b). *Norma Internacional de Auditoría 505, Confirmaciones externas* (Trad. IMCP). Londres, Inglaterra: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- _____. (2013c). *Norma Internacional de Auditoría 550, Partes relacionadas* (Trad. IMCP). Londres, Inglaterra: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- _____. (2013d). *Norma Internacional de Auditoría 560, Hechos posteriores* (Trad. IMCP). Londres, Inglaterra: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- _____. (2013e). *Norma Internacional de Auditoría 580, Declaraciones escritas* (Trad. IMCP). Londres, Inglaterra: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- _____. (2013f). *Norma Internacional de Auditoría 610, Uso del trabajo de auditoría interna* (Trad. IMCP). Londres, Inglaterra: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Martínez, M. (2006). *Validez y confiabilidad en la metodología cualitativa*. Recuperado de http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1011-22512006000200002
- Parra, J. (2003). *Guía de Muestreo*. Maracaibo: Universidad del Zulia.
- Piñuel, J. (2002). *Epistemología, metodología y técnicas del análisis de contenido*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Quintana, A. (2006). *Metodología de investigación científica cualitativa*. Lima: Universidad Nacional Mayor de San Marcos.