

AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON BASE EN PRUEBAS SELECTIVAS

Pedro Pablo Escalante Duque* Universidad de Los Andes Núcleo Universitario “Pedro Rincón Gutiérrez” Tachira - Venezuela

RESUMEN

Los estados financieros reflejan la situación económico-financiera de una entidad para una fecha determinada y los resultados por el período económico entonces finalizado, preparados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados, entonces, se hace necesario brindar a sus usuarios mayor confianza, y ésta se obtiene aplicándoles una auditoría externa por parte de un contador público independiente. El auditor desarrollará su examen con base en la confianza que le brinde al sistema de control interno contable utilizado por la entidad, planificará y aplicará las pruebas de cumplimiento o de control y sustantivas, valiéndose de muestreo no estadístico y estadístico, asumiendo un riesgo profesional por la porción de la población no revisada. El auditor debe obtener una seguridad razonable sobre las aseveraciones realizadas por la gerencia contenidas en los estados financieros, y que éstos estén adecuadamente presentados y exentos de errores significativos.

Palabras Clave: Estados financieros, auditor, control interno, planificación de auditoría, muestreo, prueba de auditoría.

FINANCIAL STATEMENT AUDITING BASED ON SELECTIVE PROOFS

ABSTRACT

Financial statements reflect the economic-financial situation of an entity for a determined date and the results for the just finished economic period, arranged for on the basis generally accepted principles of bookkeeping; so, it is necessary to provide its users with more confidence, and it is obtained by applying an external auditing performed by an independent public bookkeeper. The auditor will review his assessment, based on the confidence that provides the system of internal accounting controls used by the enterprise. He will plan and implement the compliance or control and substantive testing, using non statistical and statistics sampling, positioning a professional risk by the segment of the population not checked. The auditor must get reasonable self-confidence about the assertions performed by the managership existing within the financial statements, and that they are properly presented and free of material misstatement.

Key Words: Financial statements, auditor, inner control, auditing planning, sampling, auditing test.

* Departamento de Administración. E-mail: pescal@ula.ve
Recibido: 20-03-09.

Aceptado: 25-05-09

El creciente tamaño de las empresas ha aumentado en forma significativa el volumen de las operaciones que ellas desarrollan. Las organizaciones se exteriorizan a través de sus estados financieros, los cuales deben ser preparados y desarrollados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados, a fin de presentar información útil y exenta de errores significativos. En consecuencia, se hace necesario brindar a los usuarios de los estados financieros la confianza necesaria sobre éstos. Esta certeza se obtiene sometiéndolos a un examen por parte de un auditor externo, profesional preparado para revisar y emitir una opinión independiente con base en su examen, quien acepta la obligación de sostener un criterio profesional e imparcial al efectuar su trabajo.

En la práctica, la auditoría de estados financieros hace énfasis en el control interno y hasta qué punto el auditor depende de él más que del examen detallado de las transacciones. Para Cook y Winkle (1987) “el control interno influye sobre la naturaleza de una auditoría que lleva a cabo un auditor interno o un contador público independiente” (p. 207). La evaluación del ambiente de control interno determinará la oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que se aplicarán durante el examen como lo indica la Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría N° 4 (DNA-4). Por tanto, el contador público debe evaluar el sistema de control interno en la medida que lo considere necesario a fin de establecer el grado de confianza que merecen los controles existentes y el riesgo profesional que está dispuesto a asumir por aquellas operaciones y/o transacciones que no forman parte de la muestra a revisar.

El muestreo estadístico en auditoría de estados financieros actualmente goza de especial interés, sin embargo, Estupiñán (2007) aclara que las inconsistencias presentadas en los balances de algunas empresas estadounidenses como Enrom, Word Com y Xerox y de la europea Parmalat, hacen cuestionable el desarrollo de exámenes mediante la aplicación de estos procedimientos estadísticos, no obstante, la adecuada selección de una muestra garantiza que los hallazgos, las conclusiones y las decisiones que se tomen con relación a ella sean aplicables a la población.

Los estados financieros por ser el producto terminal del proceso contable y mostrar la situación financiera para una fecha determinada y los resultados por el período económico entonces finalizado, están compuestos por heterogeneidad de partidas y éstas son producto de diversas operaciones que a su vez originan senda documentación respaldo. El examen de los estados financieros deben incluir la revisión de esta documentación, en consecuencia, se hace necesario planificar el trabajo de auditoría, incluyendo un adecuado muestreo de las partidas, transacciones y documentación respaldo a examinar con el objeto de revisar lo suficiente para que el auditor obtenga una seguridad razonable sobre las aseveraciones contenidas en los estados financieros hechas por la gerencia de la entidad.

El auditor debe planificar su examen, éste debe incluir el estudio y evaluación del control interno, mediante esta revisión se deben conocer los principios de control interno contable aplicados por la organización y apreciar su eficacia en cuanto a la preservación de los activos por uso inadecuado o no autorizado, promover la eficiencia en las operaciones y estimular y asegurar el cumplimiento de las políticas y directrices emanadas de la dirección, así como la confiabilidad y oportunidad de los registros contables relacionados. Este estudio y evaluación incluye dos fases: en primer lugar la revisión preliminar del sistema para conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad, se desarrolla por área de los estados financieros, aplicando un cuestionario con preguntas cerradas, lo que le permitirá formarse una idea que oriente el trabajo de auditoría a desarrollar. Accesoriamente, la representación gráfica del sistema permite analizar los puntos de control que tiene el sistema en sí, los puntos débiles indicarán mayor atención durante el desarrollo del examen ante errores potenciales; y en segundo lugar, el desarrollo de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal y como se diseñaron, estas pruebas le deben satisfacer evidencia al auditor sobre: existencia (que el control existe), efectividad (que el control está funcionando con eficiencia) y continuidad (que el control ha estado funcionando durante todo el período).

La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento o de control se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas, el muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección. De la revisión del sistema de control interno el auditor debe emitir un informe de acuerdo con la DNA-4, el cual debe contener por lo menos:

- a. Identificar la empresa y el período examinado, así como el trabajo realizado por el Auditor sobre el control interno.
- b. Indicar cual fue el propósito limitado del estudio y evaluación del control interno; con la finalidad de dejar claro que no opina sobre el sistema, ni revela las debilidades existentes en el mismo.
- c. Indicar cuales son los objetivos del control interno contable y las limitaciones inherentes al mismo. Esto último es importante, ya que evita que el cliente suponga que las medidas recomendadas garantizan por si solas el cumplimiento de los objetivos del sistema.
- d. Indicar la disposición para cualquier explicación o aclaratoria adicional.
- e. Indicar otro aspecto que a juicio del Auditor amerite ser informado.

El informe debe llevar el nombre y la firma del Contador Público encargado de la auditoría. (p. 48).

En todo caso, el informe de control interno va dirigido a la gerencia de la entidad, de carácter confidencial, quien lo discutirá y evaluará. La gerencia es la instancia calificada para introducir en el sistema de control los cambios necesarios sugeridos por el auditor a fin de optimizarlo.

En este sentido, dentro de la planificación del examen de los estados financieros, Rosales (2004) destaca: “la función de auditoría interna constituye el elemento esencial en el control de toda organización, ya que con ella se mantiene una vigilancia permanente en las áreas administrativas, financieras...” (p. 52), al respecto, la Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría N° 5 (DNA-5) señala:

El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente. (p. 53).

La existencia de la función de auditoría interna dentro de la entidad indica fortaleza en el sistema de control interno y su evaluación por parte del auditor sustenta el nivel de riesgo profesional que el contador está dispuesto a asumir con base en la confianza depositada en dichos controles.

A continuación se observa un modelo de cuestionario aplicable a la evaluación de la función de auditoría interna dentro de la planificación de la auditoría:

Compañía _____ C.A				
Cuestionario de evaluación de la Función de Auditoría Interna				
Para el ejercicio económico terminado el ___/___/___				
Interrogantes	Si	No	No aplica	Observaciones
1. Indique el tipo de trabajo que desarrolla el Departamento de Auditoría Interna (DAI) con relación a los estados financieros bajo nuestro examen. - _____ - _____ - _____ - _____ - _____ - _____				
2. El DAI se considera: Independiente Capacitado Objetivo				

3. El personal del DAI recibe adiestramiento adecuado				
4. Se evaluaron los informes emitidos por el DAI al planificar el alcance de nuestras pruebas				
5. Concluya sobre la actividad que desarrolla y el apoyo que nos brinda el DAI, así como los resultados de los trabajos desarrollados bajo nuestra coordinación o supervisión.				

Cuadro N° 1 Modelo de cuestionario de evaluación de la Función de Auditoría Interna
Fuente: Elaboración propia

Ahora bien, una vez evaluado el sistema de control interno y el apoyo de la función de auditoría interna, se procede a llevar a cabo el examen en sí, sin embargo, la aplicación del trabajo de auditoría requiere del desarrollo de un plan. Este plan, incluye el muestreo de auditoría como proceso sistemático que permite definir mejor los hechos antes de actuar; este plan de auditoría permite establecer las conclusiones de manera sustentada, proporciona elementos indispensables para justificar las conclusiones del dictamen o informe de auditoría.

El plan de auditoría debe: a) fijar los objetivos, b) definir los procedimientos a emplear, y c) establecer el tipo de muestreo que se aplicará, donde se identifique la población y las unidades que lo componen.

El auditor según Whittington y Pany (2005) “debe determinar que la población de donde obtiene la muestra es idónea para el objetivo de la auditoría” (p. 296), en consecuencia, para la identificación adecuada de la población es necesario la conjunción de los siguientes criterios: integridad: que la población contenga todas las partidas a revisar y éstas sean elegibles; pertinencia: la población es apropiada para satisfacer el objetivo de auditoría; y estratificación: que la población permita subdividirla siguiendo algún atributo único, lo que aumenta su representatividad.

Seguidamente se debe definir el tipo de muestreo atendiendo dos enfoques, no estadístico y estadístico. El primero no permite la inferencia, se basa en juicios subjetivos del auditor y no existe una medida efectiva para evaluar el riesgo y conocer el grado de error en que se incurre al concluir. En contraste, el muestreo estadístico es científico y permite realizar la inferencia estadística mediante el empleo de medidas de control del error y del riesgo. La eficiencia en la aplicación de las normas y el empleo de los mejores métodos contables para analizar las observaciones no garantiza por sí solos la calidad del examen, es necesario añadir a éstos un adecuado muestreo estadístico.

El muestreo estadístico estará condicionado por el tamaño de la población, ésta se considera infinita si su tamaño es muy grande y se desconoce o también si la muestra a analizar es hasta el 5% del total y se habla de población finita cuando se conoce el número total de los elementos y la muestra es superior al 5%; y por los datos o atributos a analizar, los que pueden ser cualitativos o cuantitativos.

El tamaño de la muestra es inverso al error esperado, por tanto, el auditor debe determinar el nivel de riesgo de detección, según Escalante y Hulett (2009):

...es el que asume el auditor independiente por la cantidad de transacciones o registros no examinados mediante la aplicación de muestreo estadístico, producto del conocimiento sobre la entidad, la fortaleza de su control interno y del riesgo que él está dispuesto a asumir. (s.p.).

Entonces, el nivel riesgo de detección es fundamental para determinar el tamaño de la muestra, si éste es inadecuado generará tamaños de muestra excesivos con esfuerzo y costos adicionales o extremadamente reducidos con un riesgo profesional elevado, es decir, “una vez concluida su revisión, los estados financieros pudieran tener errores no determinados con la auditoría” (ob. cit. s.p.).

Después de conocer el tamaño de la muestra a revisar, se debe decidir el procedimiento de selección de las partidas a auditar, éstas se deben elegir al azar, a través de métodos que garanticen que cualquier elemento de la población tenga la misma probabilidad de ser elegido. Algunos de estos procedimientos pueden ser:

- Números aleatorios: son aquellos obtenidos al azar, no guardan relación ni secuencia entre ellos, para obtenerlos se utilizan tablas de números aleatorios elaboradas mediante procesos matemáticos (disponibles en la mayoría de libros de auditoría) o utilizando la función “random” de las calculadoras u hojas de cálculo.
- Selección sistemática: aquí el auditor calcula un intervalo y después selecciona metódicamente las partidas para la muestra con base en el intervalo calculado. El primer elemento se elige al azar, los siguientes de manera sistemática siguiendo una secuencia. Este método garantiza que los elementos seleccionados cubren todo el recorrido de la población, sin embargo, la aleatoriedad no es perfecta ya que sólo se da en el primer elemento.
- Por bloques: consiste en la selección de transacciones similares que ocurren dentro de un período específico. Hay que seleccionar varias partidas en la sucesión, una vez seleccionada la primera partida del bloque, las demás quedan seleccionadas automáticamente. Por ejemplo, las transacciones desarrolladas dentro de una semana, quincena o mes específico dentro del ejercicio económico.

Entonces, en cuanto a muestreo estadístico tenemos:

Muestreo estadístico por atributos para pruebas de cumplimiento o de

control: este tipo de muestreo utiliza datos no métricos, llamados así porque se refieren sólo a un atributo de las cosas, aquí no interesa medir un monto o alguna otra cantidad de tipo métrico (magnitud), lo único que interesa es conocer si el atributo de interés está presente o no, para cada uno de éstos interesa saber si cumple con los atributos que especifica cierta norma administrativa previamente conocida. Si los atributos están presentes indica que el procedimiento se encuentra bajo control.

La aplicación del muestreo para pruebas de cumplimiento o de control se puede resumir en un procedimiento de siete pasos, a saber:

1. Definir los objetivos de la auditoría: es evaluar la eficiencia del diseño y operación de los sistemas operativos, determinar su nivel de control interno. Se fijan los objetivos de acuerdo con los planes de efectividad de los controles relacionados con determinado tipo de transacciones.
2. Definir la población y las unidades de muestreo: la población se encuentra formada por el total de transacciones que se están probando. La identificación de la población debe tener consistencia lógica, ser homogénea con respecto a los controles que se desean probar. La unidad de muestro la constituyen los elementos individuales de la población en donde se hará una observación de los atributos de control para detectar desviaciones.
3. Identificar los atributos y el nivel de significación: esta caracterización surge del conocimiento mismo de la estructura del ambiente de control interno, dependen de los elementos que son necesarios controlar. Cada elemento de control se relaciona con un atributo. El nivel de significación es la tolerancia de error que el auditor está dispuesto a aceptar y aun así considerar la existencia de controles.
4. Calcular el tamaño de la muestra: Estupiñán (2007) señala que “la suficiencia de la evidencia comprobatoria está relacionada ente otros factores, con el diseño y tamaño de la muestra en auditoría; una muestra es más efectiva que otra si puede lograr los mismos objetivos con tamaño de muestra más pequeño” (p. 10)
5. Seleccionar las observaciones: los procedimientos mayormente empleados son el muestreo con base en números aleatorios y selección sistemática.
6. Recolectar la evidencia: después de aplicar el procedimiento de selección, se recolecta y examinan las unidades de la muestra para determinar su naturaleza y la frecuencia de desviaciones que se encontraron para cada uno de los controles establecidos.
7. Evaluar los resultados: una vez aplicada la prueba de cumplimiento o de control para determinar desviaciones, los resultados deben ser evaluados a fin de concluir sobre la eficacia de los procedimientos de control aplicados por la entidad; y determinar el alcance, oportunidad y extensión de las pruebas sustantivas o de saldos.

Muestreo estadístico por unidades monetarias o de pruebas sustantivas para saldos: este tipo de muestreo se caracteriza por cualquier magnitud monetaria que representa un faltante, es decir, cualquier bolívar faltante representa una desviación que debe determinarse. El objetivo del trabajo de auditoría es detectar cualquier faltante monetario de una cuenta que no se encuentre debidamente justificado por los registros contables. Estas pruebas están orientadas en los saldos más que en los controles relacionados.

El desarrollo del muestreo estadístico por unidades monetarias o de pruebas sustantivas para saldos está compuesto por los siguientes ocho pasos:

1. Fijar los objetivos de la auditoría: el principal es obtener evidencia de que el saldo de una cuenta o transacción no esté significativamente desviado.
2. Identificar la población y la unidad de muestreo: la población está compuesta por el total de transacciones o saldos de las cuentas que se van a examinar; la unidad de muestreo es el importe monetario de cada transacción o saldo.
3. Establecer el nivel de significación: es la tolerancia de error máxima que puede existir en una cuenta sin que se considere que está significativamente incorrecta, en este caso el nivel de significación representa materialidad o importancia relativa; al respecto, la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC 0) establece: "Una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, valuación, descripción o cualquiera de sus elementos, pudiera modificar la decisión de algunos de los usuarios de los estados financieros". (p. VII).
4. Calcular el tamaño de la muestra: presenta un efecto importante sobre el riesgo de detección; el tamaño de la muestra de inversamente proporcional al riesgo, por tanto, el auditor debe prestar especial atención al diseño y tamaño de la muestra a examinar. La revisión de la muestra seleccionada le debe proporcionar la base para sustentar su opinión o informe de auditoría.
5. Recolectar las observaciones: el procedimiento mayormente empleado es la selección sistemática.
6. Ejecutar el trabajo de auditoría: en este paso, se pone en práctica la revisión y análisis de las cuentas. En esta fase del procedimiento se examina cada una de las cuentas seleccionadas y se analiza el registro de su valor en libros así como el valor observado en la documentación respaldo.
7. Evaluar los resultados: consiste en analizar la muestra para extender sus resultados a la población mediante un proceso de inferencia.
8. Concluir sobre los hallazgos: el Contador Público Independiente utiliza su

criterio profesional para analizar la evidencia desde diferentes perspectivas para llegar a una conclusión final acerca de si el saldo de una cuenta se encuentra razonablemente presentado en los estados financieros y sus notas.

En síntesis, estos procesos pueden considerarse constituidos por tres etapas: planeación del trabajo de auditoría, cálculo del tamaño de la muestra y recolección de la evidencia y análisis y elaboración de conclusiones.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Los estados financieros necesitan ser auditados por un contador público independiente para brindar confianza a sus usuarios.
2. La evaluación del sistema de control interno contable determinará en la planificación del examen la extensión y alcance de las pruebas de auditoría.
3. El auditor a fin de optimizar esfuerzo, tiempo y costos debe planificar su examen con base en pruebas selectivas aplicando muestreo estadístico y no estadístico.
4. El auditor debe determinar las muestras a analizar a través de muestreo estadístico. Este tipo de muestreo permite conocer los niveles de confianza y de error en las muestras seleccionadas.
5. La selección a revisar para las pruebas de cumplimiento o de control se realiza a través de muestreo estadístico por atributos.
6. La selección para determinar los elementos a examinar en las pruebas sustantivas para saldos se hace con base en muestreo estadístico por unidades monetarias.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- COOK, JOHN W. Y GARY M. WINKLE (1987) *Auditoría*. México: McGraw-Hill.
- ESCALANTE, PEDRO Y HULETT, NEYI. (2009) *Auditoría de Estados Financieros y las Pequeñas y Medianas Empresas (Pyme's)*. Trabajo entregado para publicación, Universidad de Los Andes, Mérida.
- ESTUPIÑÁN, RODRIGO (2007) *Pruebas selectivas en la auditoría*. Santa Fe de Bogotá: Ecoe Ediciones.
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (2006) *Declaración de Normas de Auditoría (DNA), Publicaciones Técnicas (PT) y Servicios Especiales Prestados por Contadores Públicos (SECP), de Aceptación General en Venezuela*. (6ª ed.) Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (2006)

Declaración de Principios de Contabilidad (DPC), de Aceptación General en Venezuela. (6ª ed.) Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

ROSALES R., LENÍN. (2004) *Auditoría de estados financieros.* Caracas: CEC.

WHITTINGTON, R Y PANY K. (2005) *Principios de Auditoría.* México: McGraw-Hill.