

NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS - NAGA

1. Concepto

Las Norma de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

2. Origen

Las NAGAS, tiene su origen en los Boletines (Statement on Auditing Estándar – SAS) emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948

Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Las normas tienen que ver con la calidad de la auditoría realizada por el auditor independiente. Los socios del AICPA han aprobado y adoptado diez normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), que se dividen en tres grupos: (1) normas generales, (2) normas de la ejecución del trabajo y (3) normas de informar. [Bailey, 1998]

3. Las NAGAs en el Perú

En el Perú, fueron aprobados en el mes de octubre de 1968 con motivo del II Congreso de Contadores Públicos, llevado a cabo en la ciudad de Lima. Posteriormente, se ha ratificado su aplicación en el III Congreso Nacional de Contadores Públicos, llevado a cabo en el año 1971, en la ciudad de Arequipa.

Por lo tanto, estas normas son de observación obligatoria para los Contadores Públicos que ejercen la auditoría en nuestro país, por cuanto además les servirá como parámetro de medición de su actuación profesional y para los estudiantes como guías orientadoras de conducta por donde tendrán que caminar cuando sean profesionales.

4. Clasificación De Las NAGAs

En la actualidad las NAGAS, vigente en nuestro país son 10, las mismas que constituyen los (10) diez mandamientos para el auditor y son:

Normas Generales o Personales

- a. Entrenamiento y capacidad profesional
- b. Independencia
- c. Cuidado o esmero profesional.

Normas de Ejecución del Trabajo

- d. Planeamiento y Supervisión
- e. Estudio y Evaluación del Control Interno
- f. Evidencia Suficiente y Competente

Normas de Preparación del Informe

- g. Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- h. Consistencia
- i. Revelación Suficiente
- j. Opinión del Auditor

Normas Generales o Personales

Es difícil determinar cuales son los rasgos deseables para una persona; es más difícil aún especificar cuales son los rasgos deseables para una profesión. En consecuencia, estas normas generales son bastante amplias y permiten un considerable grado de interpretación. [Bailey, 1998]

a. Entrenamiento y capacidad profesional***Norma General No. 1***

La auditoría debe desempeñarse por una persona o personas que posean un adiestramiento técnico adecuado y pericia profesional [Bailey, 1998]

Como se aprecia de esta norma, no sólo basta ser Contador Público para ejercer la función de Auditor, sino que además se requiere tener entrenamiento técnico adecuado y pericia como auditor. Es decir, además de los conocimientos técnicos obtenidos en los estudios universitarios, se requiere la aplicación práctica en el campo con una buena dirección y supervisión. Este adiestramiento, capacitación y práctica constante forma la madurez del juicio del auditor, a base de la experiencia acumulada en sus diferentes intervenciones, encontrándose recién en condiciones de ejercer la auditoría como especialidad. Lo contrario, sería negar su propia existencia por cuanto no garantizará calidad profesional a los usuarios, esto a pesar de que se multiplique las normas para regular su actuación.

b. Independencia

Norma General No. 2

En todos los asuntos relacionados con el trabajo asignado, el auditor o los auditores debe mantener una actitud mental independiente. [Bailey, 1998]

Esta norma requiere que el auditor sea independiente; además de encontrarse en el ejercicio liberal de la profesión, no debe estar predispuesto con respecto al cliente que audita, ya que de otro modo le faltaría aquella imparcialidad necesaria para confiar en el resultado de sus averiguaciones, a pesar de lo excelentes que puedan ser sus habilidades técnicas. Sin embargo, la independencia no implica la actitud de un fiscal, sino más bien, una imparcialidad de juicio que reconoce la obligación de ser honesto no sólo para con la gerencia y los propietarios del negocio sino también para con los acreedores que de algún modo confíen, al menos en parte, en el informe del auditor.

Es de suma importancia para la profesión que el público en general mantenga la confianza en la independencia del auditor. La confianza pública se dañaría por la comprobación de que en realidad le faltara la libertad y, también podría perjudicarse porque existieran circunstancias que pudieran influir en la misma. Para lograr esta libertad, el auditor debe ser intelectualmente honesto; ser reconocido como independiente, no tener obligaciones o algún interés para con el cliente, su dirección o sus dueños.

Por ejemplo, un auditor externo que audite una compañía en la que a la vez fuera su directivo, puede ser intelectualmente honesto, pero no es probable que el público lo acepte como independiente, ya que en realidad estaría auditando decisiones en las que él tomó parte. Igualmente, un auditor que posea un interés financiero substancial en una empresa puede ser honesto en la omisión de su opinión de los estados financieros, pero el público llegará a dudar de su veracidad. De modo parecido, un auditor con un interés de cualquier tipo en una compañía, pudiera ser imparcial al expresar su opinión sobre los estados financieros de la misma, pero el público estaría renuente a creer que lo fuera. Los auditores independientes no solo deben serlo de hecho; deben evitar situaciones que puedan llevar a terceros a dudar de su libertad. Un auditor no sólo debe ser independiente, sino parecer serlo ante terceros y no poseer conflictos de intereses que limiten su actuación libre.

c. Cuidado o esmero profesional

Norma General No. 3

Debe ejercerse el celo profesional al conducir una auditoría y en la preparación del informe. [Bailey, 1998]

Esta norma requiere que el auditor independiente desempeñe su trabajo con el cuidado y la diligencia profesional debida. La diligencia profesional impone la responsabilidad sobre cada una de las personas que componen la organización de un auditor independiente, de apegarse a las normas relativas a la ejecución del trabajo y al informe. El ejercicio del cuidado debido requiere una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo ejecutado y del criterio empleado por aquellos que intervinieron en el examen. El hecho de que el auditor sea competente y tenga independencia mental no garantiza que su examen sea un éxito pues se hace necesario que no actúe con negligencia.

Para actuar con diligencia o celo profesional, prácticamente, el auditor debe cumplir las restantes nueve normas de auditoría, las dos personales, tres de ejecución del trabajo y cuatro referentes a la información. Esta norma compendia todo el trabajo de auditoría.

El cuidado debido se hace referencia a lo que el auditor hace y qué tan bien lo hace. Un ejemplo de éste se observa en lo relativo a los papeles de trabajo, los cuales requieren que su contenido tenga la suficiencia para justificar la opinión del auditor y la evidencia de haber cumplido con las Normas de Auditoría.

Como en cualquier clase de servicios, el profesional asume el deber de ejercitar la capacidad y técnica que posee con cuidado y diligencia adecuadas. El ofrecer un servicio es indicar que se tiene el grado de técnicas poseídas generalmente por otros del mismo ramo, y el no poseer tal grado de técnicas constituirían una especie de fraude a quien utiliza sus servicios. Sin embargo ningún individuo puede garantizar que la tarea que asume se llevará a cabo sin faltas o errores; él se compromete a tener buena fe e integridad pero no infalibilidad; y puede ser culpable de negligencia, mala fe o deshonestidad pero no por las consecuencias de errores de juicio o apreciación.

El auditor debe pues ejercitar adecuado cuidado de manera que, por ejemplo, el contenido de sus papeles de trabajo sea suficiente para respaldar su opinión y su representación en cuanto al cumplimiento de Normas de Auditoría de Aceptación General.

Normas de ejecución del trabajo

Norma de Ejecución del Trabajo No.1

d. Planeamiento y supervisión

El trabajo debe planificarse adecuadamente y los asistentes, si los hay, deben supervisarse apropiadamente. [Bailey, 1998]

La planeación del trabajo tiene como significado, decidir con anticipación todos y cada uno de los pasos a seguir para realizar el examen de auditoría. Para cumplir con esta norma, el auditor debe conocer a fondo la Empresa que va a ser objeto de su investigación, para así planear el trabajo a realizar, determinar el número de personas necesarias para desarrollar el trabajo, decidir los procedimientos y técnicas a aplicar así como la extensión de las pruebas a realizar. La planificación del trabajo incluye aspectos tales como el conocimiento del cliente, su negocio, instalaciones físicas, colaboración del mismo etc.

Al analizar la primera norma sobre la ejecución del trabajo debe tenerse en cuenta que la designación del auditor con suficiente antelación presenta muchas ventajas tanto para éste como también para el cliente. Para el auditor es ventajoso porque el nombramiento con anticipación le permitirá realizar una adecuada planeación de su trabajo para así ejecutarlo de manera rápida y eficaz y para determinar la extensión de la labor que pueda llevarse a cabo antes de la fecha del balance.

El trabajo preliminar del auditor es benéfico para el cliente por cuanto permite que la revisión se ejecute más eficientemente y también hace posible que se pueda completar la revisión en un tiempo más corto después de la fecha del balance. La ejecución de parte del trabajo de auditoría antes del fin del año también facilita el que se consideren con tiempo cualesquiera problemas contables que puedan afectar los estados financieros y el que puedan ser modificados a tiempo los procedimientos contables de acuerdo con las recomendaciones del auditor.

La designación anticipada tiene influencia crucial en la planificación de pruebas tales como la observación de inventarios físicos, la cual de no llevarse a cabo implica necesariamente una salvedad por limitación al alcance de las pruebas. Tiene también importancia en la medida que permite que parte del trabajo pueda ejecutarse en diversas fechas del año para evitar el recargo de trabajo en las fechas inmediatamente siguientes al corte de los estados financieros examinados.

A pesar de que un nombramiento con anticipación es preferible, puede darse el caso de que un auditor acepte un trabajo cerca a la fecha de fin de año. En estos casos antes dar su aceptación, éste debe cerciorarse de sí las circunstancias son tales que le permitan efectuar un examen adecuado y la expresión de una opinión limpia, o de lo contrario él debe discutir con el cliente la posible necesidad de una

opinión con salvedades o de que no se puede expresar una opinión. Algunas veces las limitaciones encontradas para la revisión pueden ser remediadas; por ejemplo, la toma del inventario físico puede ser aplazada o puede llevarse a cabo otro inventario para que sea observado por el auditor.

Las pruebas de auditoría pueden ejecutarse casi en cualquier época del año. Durante la revisión preliminar, el auditor puede llevar a cabo pruebas de los registros del cliente y sus procedimientos para determinar hasta qué grado puede tenerse confianza en ellos. Las conclusiones a las cuales llegue a través de la prueba le servirán para determinar los procedimientos de auditoría necesarios para completar el examen. Es pues una práctica aceptable el que el auditor ejecute partes substanciales de su examen durante revisiones o visitas preliminares.

Cuando el auditor ejecuta gran parte del examen antes del cierre de los estados financieros y la evaluación del control interno le indica que puede confiar en este, los procedimientos de auditoría de la visita final año pueden consistir principalmente en contrastaciones de las cifras finales contra saldos anteriores y revisión e investigación de transacciones poco usuales y fluctuaciones importantes. La oportunidad de los procedimientos de auditoría implica una adecuada programación y un orden en su aplicación, y por lo tanto, comprende la posible necesidad de exámenes simultáneos de, por ejemplo, caja y bancos, inversiones, préstamos bancarios y de otras partidas relacionadas.

También puede requerir la necesidad de un elemento de sorpresa, de implantar un control sobre activos fácil negociación y el establecimiento de un corte adecuado a una fecha distinta a la del balance. Todos estos puntos deben ser resueltos con base en la efectividad del control interno contable existente en cada situación.

La necesidad de orden en la ejecución de los procedimientos de auditoría es aparente, por ejemplo, en la aplicación de los procedimientos para observación de inventarios físicos. Una revisión de los procedimientos propuestos por el cliente para la toma del inventario es tan esencial para el objetivo como lo es la revisión de los procedimientos del cliente para obtener un corte adecuado de ventas y compras en los registros.

Otro ejemplo se encuentra en la revisión de documentos negociables cuando son de volumen, ya que debe hacerse el planeamiento necesario para evitar la sustitución de inversiones ya arqueadas por otras que debieran estar en existencia y no lo están.

El asistente al comenzar su carrera como auditor, debe obtener su experiencia profesional con una adecuada supervisión y revisión de su trabajo por un supervisor experimentado. La naturaleza y grado de la supervisión y de la revisión, varían grandemente en la práctica. El auditor que tiene a su cargo la responsabilidad final del trabajo, debe ejercer un juicio maduro en los diversos grados de su supervisión y revisión del trabajo ejecutado y el criterio seguido por sus subordinados, que a su vez deben hacer frente a la responsabilidad vinculada con los diversos grados y funciones de su trabajo.

e. Estudio y evaluación del control interno

Norma de Ejecución del Trabajo No.2

Debe lograrse suficiente comprensión del control interno para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, duración y extensión de las pruebas a realizar. [Bailey, 1998]

La segunda norma sobre la ejecución del trabajo indica se debe llegar al conocimiento o comprensión del control interno del cliente como una base para juzgar su confiabilidad y para determinar la extensión de las pruebas y procedimientos de auditoría para que el trabajo resulte efectivo.

El control interno es un proceso desarrollado por todo el recurso humano de la organización, diseñado para proporcionar una seguridad razonable de conseguir eficiencia y eficacia en las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables al ente. Este concepto es más amplio que el significado que comúnmente se atribuía a la expresión control interno. En éste se reconoce que el sistema de control interno se extiende más allá de asuntos relacionados directamente a las funciones de departamentos financieros y de contabilidad.

Las responsabilidades del auditor y sus funciones en relación con su examen ordinario con el propósito de emitir una opinión sobre los estados financieros, no están diseñadas primordialmente y específicamente y no se puede, por lo tanto, confiar en ellas para descubrir desfalcos y otras irregularidades similares; sin embargo, por las razones expuestas en la segunda norma indicada arriba, el auditor debe estudiar y evaluar el sistema de control interno lo cual puede ocasionar el descubrimiento de irregularidades o la posibilidad que existan.

Un sistema de control interno bien desarrollado podría incluir control de presupuestos, costos estándar, reportes periódicos de operación, análisis estadísticos, un programa de entrenamiento de personal y un departamento de auditoría interna. Podría fácilmente comprender actividades en otros campos tales como estudios de tiempos y movimientos, los cuales están cobijados bajo la ingeniería industrial, y controles de calidad por medio de inspección, los cuales son funciones de producción.

f. Evidencia suficiente y competente

Norma de Ejecución del Trabajo No.3

Deberá obtenerse suficiente evidencia comprobatoria competente a través de inspecciones, indagaciones y confirmaciones de forma que constituya una base razonable para la opinión concerniente a los estados financieros auditados. [Bailey, 1998]

La mayor parte del trabajo del auditor independiente al formular su opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y examinar la evidencia disponible. La palabra evidencia es un galicismo tomado del inglés, pues en español la palabra correcta es prueba. El material de prueba varía sustancialmente en lo relacionado con su influencia sobre él con respecto a los estados financieros sujetos a su examen.

La suficiencia de la evidencia comprobatoria se refiere a la cantidad de evidencia obtenida por el auditor por medio de las técnicas de auditoría (confirmaciones, inspecciones, indagaciones, calculo etc.). La evidencia comprobatoria competente corresponde a la calidad de la evidencia adquirida por medio de esas técnicas de auditoría.

Naturaleza de la Evidencia

La evidencia que soporta la elaboración de los estados financieros está conformada por información contable que registra los hechos económicos y por los demás datos que corrobore esta última, todo lo cual deberá estar disponible para el examen del revisor fiscal o auditor externo.

Los libros oficiales, los auxiliares, los manuales de procedimientos y contabilidad, los papeles de trabajo, los justificantes de los comprobantes de diario, las conciliaciones, etc., constituyen evidencia primaria que apoya la preparación de los estados financieros. Los datos de contabilidad utilizados para la elaboración de los estados no pueden considerarse suficientes por sí mismos y por otra parte, sin la comprobación de la corrección y exactitud de los datos básicos no puede justificarse una opinión sobre estados financieros (evidencia corroboradora). La evidencia comprobatoria incluye materiales documentados, tales como, cheques, facturas, contratos, actas, confirmaciones y otras declaraciones escritas por personas responsables, información esta, que el auditor o Revisor Fiscal obtiene por medio de su investigación, observación, inspección y examen físico y que le permite llegar a conclusiones por medio de razonamiento lógico. La mayor parte del trabajo del auditor independiente para formular su opinión sobre estados financieros consiste en obtener y examinar evidencia.

La medida de validez de tal evidencia para los propósitos de auditoría queda a juicio del auditor; en este aspecto la evidencia para la auditoría difiere de la evidencia legal la cual está circunscrita por reglas rígidas. La manera como la evidencia influye sobre el auditor varía sustancialmente a medida que él se va formando una opinión con respecto a los estados financieros bajo examen. La objetividad, el tiempo de conseguir la evidencia, el grado en que ésta sea pertinente y también la existencia de otras pruebas que puedan respaldar las mismas conclusiones, pueden también considerarse como factores para determinar su competencia.

El auditor comprueba los datos contables por medio de:

- análisis y revisión;
- reconstrucción de los pasos de procedimientos seguidos en el proceso contable y en la preparación de planillas y/o distribuciones;
- por medio de repetición de los cálculos, y
- conciliando otras clases y aplicaciones que tengan relación con la misma información.

En un sistema contable que haya sido conformado sana y cuidadosamente debe haber una integridad interna y una interrelación aparente a través de tales procedimientos que constituya evidencia persuasiva de que los estados financieros en realidad presentan la posición financiera y el resultado de operaciones razonablemente.

Los documentos pertinentes para respaldar asientos en las cuentas y representaciones en los estados financieros ordinariamente están a la mano en los archivos de la compañía y pueden ser utilizados por el auditor para su examen.

Dentro de la organización de la compañía y fuera de ella existen también personas informadas a quienes el auditor puede dirigir sus preguntas. Los activos que tienen existencia física también están al alcance del auditor para su inspección. Las actividades del personal de la compañía pueden ser observadas. El auditor puede llegar a conclusiones respecto a la validez de las varias representaciones de los estados financieros con base en su observación de ciertas condiciones tales como condiciones sobre el control interno.

Competencia de la evidencia

Para ser competente la evidencia debe ser válida y pertinente. La validez depende en tal grado de las circunstancias bajo las cuales se obtiene que no se pueden hacer generalizaciones sobre la razonabilidad de los varios tipos de prueba.

Aunque se reconoce la posibilidad de excepciones importantes, las siguientes presunciones, acerca de la validez de la evidencia son de utilidad en la auditoría:

- La evidencia que se ha obtenido de fuentes independientes fuera de una compañía provee una seguridad mayor de su razonabilidad para los

propósitos de auditoría independiente que aquella que sea obtenida únicamente dentro de la empresa.

- Los datos contables y los estados financieros que se preparan bajo condiciones satisfactorias de control interno ofrecen mas seguridad de su razonabilidad que cuando ellos se preparan bajo condiciones de control interno no satisfactorias.
- El conocimiento personal directo del auditor independiente a través del examen físico, observación, cálculo e inspección es más persuasivo que la información obtenida indirectamente.

Suficiencia de la evidencia

La cantidad y clase de evidencia requerida para respaldar una opinión informada, son asuntos que el auditor debe determinar en el ejercicio de su juicio profesional después de un estudio cuidadoso de las circunstancias en cada caso particular. Al tomar tales decisiones él debe considerar la naturaleza de la partida bajo examen, la materialidad de posibles errores o irregularidades, el grado de riesgo encontrado el cual es dependiente de la eficiencia del control interno y de la susceptibilidad de cualquier partida a su conversión, manipulación o error en interpretación, y también la clase y competencia de la evidencia que está a su alcance.

El objetivo del auditor independiente es el de obtener suficiente evidencia competente que lo provea con una base razonable para formar su opinión bajo las circunstancias. En la gran mayoría de los casos el auditor encuentra que es necesario confiar en evidencia que es más persuasiva que convincente. Las aseveraciones individuales en los estados financieros y en la proposición general de que los estados financieros en conjunto presentan razonablemente la posición financiera y resultados de operaciones de la compañía que reporta, son de tal naturaleza que aún un auditor experimentado rara vez está convencido sin ninguna duda con respecto a todos los aspectos de los estados financieros sujetos a revisión.

Según el grado en que el auditor independiente se mantiene en duda sustancial acerca de cualquier aseveración de significación material él debe abstenerse de formular una opinión hasta que no haya obtenido suficiente y competente evidencia para remover cualquier duda sustancial o él debe expresar una opinión con salvedades o una opinión negativa.

Por lo general el auditor trabaja dentro de ciertos límites económicos; su opinión para que sea económicamente utilizable debe ser formulada dentro de un tiempo y un costo razonable. El auditor debe decidir, ejercitando su juicio profesional, si la evidencia que está a su alcance dentro de los límites del tiempo y costo es suficiente para justificar el formular y expresar una opinión. Como una regla de guía debe haber una relación racional entre el costo de obtener la evidencia y la utilidad de la información obtenida. Al determinar la utilidad de la evidencia debe darse consideración al relativo riesgo. Sin embargo la dificultad y el gasto que encierra un

chequeo de una partida particular no son por sí mismos una base válida para omitir la prueba.

Para determinar la extensión de una prueba particular de auditoría y el método de seleccionar las partidas que deben ser examinadas, el auditor puede considerar el uso de técnicas de muestreo estadístico que pueden ser encontradas muy ventajosa en ciertas circunstancias. El uso de muestreo estadístico no reduce el uso del juicio por el auditor sino que provee ciertas medidas estadísticas para el resultado de las pruebas de auditoría cuyas medidas pueden de otras maneras no ser disponibles.

Al seleccionar los procedimientos para obtener evidencia competente el auditor debe reconocer la posibilidad de que los estados financieros pueden no estar presentados razonablemente. Al desarrollar su opinión debe dar consideración a la evidencia pertinente aunque ésta pueda aparecer respaldando o en contra de las representaciones hechas en los estados financieros; por lo tanto, no es suficiente emitir una opinión únicamente sobre la base de que nada vino a la atención del auditor que le hiciera dudar de las aseveraciones de los estados financieros bajo examen. El auditor debe ser enteramente exhaustivo en su búsqueda de evidencia, y objetivo en su evaluación.

La confirmación de cuentas por cobrar y la observación de inventarios se consideran procedimientos de auditoría de aceptación general obligatorios cuando son prácticos y razonables y cuando los activos correspondientes son importantes en relación con la posición financiera y el resultado de operaciones. Los procedimientos deben ser practicables y razonables. En el lenguaje de auditoría, practicable quiere decir, con capacidad de ser hecho dentro de los medios al alcance o dentro de la razón o prudencia; razonable quiere decir sensible a la luz de las circunstancias que los envuelven. En la rara situación en la que estos procedimientos son practicables y razonables pero no se usan y otros procedimientos pueden y son empleados, el auditor independiente debe tener en cuenta que él tiene el peso de justificar la opinión expresada.

La confirmación de cuentas por cobrar requiere la comunicación directa con los deudores; el método y el tiempo de requerir tal confirmación y la cantidad que debe ser requerida son determinadas por el auditor. Asuntos tales como el grado de control interno al cual las cuentas por cobrar están sujetas, la aparente posibilidad de disputas, errores o irregularidades en las cuentas y la probabilidad de que las circulares para confirmación puedan no tener consideración por parte del cliente así como también la materialidad de las cuentas encontradas son factores que deben ser considerados por el auditor al seleccionar el método, extensión y el tiempo de sus procedimientos para confirmación.

Cuando las cantidades de inventario son determinadas únicamente por medio de conteo físico y todos los conteos son hechos en una sola fecha, es necesario que el auditor esté presente al tiempo del conteo y por medio de observación y preguntas adecuadas, obtenga satisfacción respecto a la efectividad de los métodos de la

toma de inventario y el grado de confianza que puede ser dado a las representaciones del cliente sobre inventarios y sobre los registros relacionados con ellos. Al hacer esto puede ser necesario requerir que se lleven a cabo pruebas de inventario bajo su observación. Donde registros perpetuos bien llevados se chequean periódicamente por medio de conteos físicos y comparaciones, las pruebas del auditor independiente pueden ser usualmente hechas durante fechas interinas o fechas seleccionadas por él.

El auditor al iniciar su examen tiene a su disposición todo un acervo de documentos y pruebas que se denominan Evidencia Primaria. Para que esta evidencia primaria pueda satisfacer al auditor, este debe corroborarla a través de las técnicas y procedimientos, es decir debe obtener Evidencia Corroborativa, para tener EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

Normas de preparación del informe

g. Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Norma de Información No.1

El informe deberá especificar si los estados financieros están presentados de acuerdo a los principios contables generalmente aceptados: [Bailey, 1998]

La primera norma relativa a la rendición de informes exige que el auditor indique en su informe si los estados financieros fueron elaborados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA. El término "principios de contabilidad " que se utiliza en la primera norma de información se entenderá que cubre no solamente los principios y las prácticas contables sino también los métodos de su aplicación en un momento particular. No existe una lista comprensiva de PCGA pues en la contabilidad son aceptados tanto principios escritos como orales.

Esta segunda norma requiere no de una aseveración del auditor, sino de su opinión sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con tales principios. Cuando se presentan limitaciones en el alcance del trabajo del auditor que lo imposibilita para formarse una opinión sobre la aplicación de los principios, se requiere la correspondiente salvedad en su informe.

La alusión a la presentación de los estados financieros conforme a normas contables establecidas por Ley se deberá hacer en los casos del examen de organizaciones sometidas a las mismas, expresándose por ejemplo como: "principios y normas contables vigentes en Colombia" u otra por el estilo.

h. Consistencia

Norma de Información No.2

El informe deberá identificar aquellas circunstancias las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el período actual con relación período precedente.
[Bailey, 1998]

El término "período corriente" o "período precedente" significa el año, o período menor de un año, más reciente sobre el cual el auditor está emitiendo una opinión. Es implícito en la norma que los principios han debido ser aplicados con uniformidad durante cada período mismo. Como se indicó anteriormente, el término "principio de contabilidad" que se utiliza en estas normas se entiende que cubre no sólo los principios y las prácticas contables sino también los métodos de su aplicación.

El objetivo de la norma sobre uniformidad es dar seguridad de que la comparabilidad de los estados financieros entre períodos no ha sido afectada substancialmente por cambios en los principios contables empleados o en el método de su aplicación, o si la comparabilidad ha sido afectada substancialmente por tales cambios, requerir una indicación acerca de la naturaleza de los cambios y sus efectos sobre los estados financieros.

La norma sobre uniformidad está dirigida a la comparabilidad entre los estados financieros del ejercicio corriente con los del ejercicio anterior, aunque no se presenten estados financieros por tal ejercicio, y a la comparabilidad de todos los estados financieros que se presenten en forma comparativa.

Cuando la opinión del auditor cubre dos o más ejercicios, generalmente no es necesario revelar una carencia de uniformidad con un año anterior a los años que se están presentando. Por lo tanto la frase "aplicados con base uniforme en la del ejercicio anterior" no es ordinariamente aplicable cuando la opinión cubre dos o más años. En su lugar, debe decirse "*aplicados uniformemente en el período*" o "*aplicados sobre una base uniforme*".

Cuando ha habido un cambio en los principios contables empleados durante año o años cubiertos por la opinión del auditor, y tal cambio tiene un efecto importante sobre la posición financiera o el resultado de operaciones, el auditor debe hacer referencia en su opinión a una nota o a los estados financieros que describa claramente el cambio y su efecto o describir dentro de la opinión la naturaleza del cambio y su efecto. Cuando el cambio afecta la ganancia neta, debe indicarse la cantidad por la cual el cambio afecte la ganancia neta después de tomar en cuenta los impuestos de renta correspondientes.

Ordinariamente debe indicarse la cantidad en la cual se afecta la ganancia neta del ejercicio sujeto a revisión; sin embargo, en algunos casos puede indicarse el efecto del cambio sobre la ganancia neta del ejercicio anterior.

i. Revelación suficiente

Norma de Información No.3

***Las revelaciones informativas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas a menos que se especifique de otro modo en el informe.
[Bailey, 1998]***

La tercera norma relativa a la información del auditor a diferencia de las nueve restantes es una norma de excepción, pues no es obligatoria su inclusión en el informe del auditor. Se hace referencia a ella solamente en el caso de que los estados financieros no presenten revelaciones razonablemente adecuadas sobre hechos que tengan materialidad o importancia relativa a juicio del auditor.

j. Opinión Del Auditor

Norma de Información No.4

***El informe deberá expresar una opinión con respecto a los estados financieros tomados como un todo o una aseveración a los efectos de que no puede expresarse una opinión. Cuando no puede expresarse una opinión total, deben declararse las razones de ello. En todos los casos que el nombre del contador es asociado con estados financieros, el informe debe contener una indicación clara de la naturaleza del trabajo del auditor, si lo hubo, y el grado de responsabilidad que el auditor asume.
[Bailey, 1998]***

Recordemos que el propósito principal de la auditoría a estados financieros es la de emitir una opinión sobre si éstos presentan o no razonablemente la situación financiera y resultados de operaciones, pero puede presentarse el caso de que a pesar de todos los esfuerzos realizados por el auditor, se ha visto imposibilitado de formarse una opinión, entonces se verá obligado a abstenerse de opinar.

Por consiguiente el auditor tiene las siguientes alternativas de opinión para su dictamen.

- Opinión limpia o sin salvedades
- Opinión con salvedades o calificada
- Opinión adversa o negativa
- Abstención de opinar