



PERSPECTIVAS

ISSN: 1994-3733

oswaguan@ucbcba.edu.bo

Universidad Católica Boliviana San Pablo
Bolivia

Mendoza Crespo, José Antonio
DETECCIÓN DEL FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS
PERSPECTIVAS, núm. 24, julio-diciembre, 2009, pp. 227-242
Universidad Católica Boliviana San Pablo
Cochabamba, Bolivia

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=425942160012>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

DETECCIÓN DEL FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

José Antonio Mendoza Crespo

Formación académica:

Magister en Administración de Empresas

Licenciatura en Auditoría

Diplomado en Educación Superior

Diplomado en Impuestos

Experiencia profesional:

Socio Gerente de San Diego Consultores S.R.L.

Docente Universidad Católica Boliviana

Docente UPB y Posgrado UMS

jmendezacrespo@yahoo.com

Resumen

El concepto de fraude es amplio pero básicamente está dado a un acto intencional perpetrado por la Gerencia, o personal de una empresa, con fines ilícitos para buscar una ventaja personal o para un grupo determinado. Otra de las condiciones importantes es que tiene un impacto considerable en los estados financieros, distorsionando la información financiera, mencionando principalmente al Estado de Resultados y Balance General.

El error es un acto no intencional, y puede ser cometido por empleados de la compañía, por olvido o incompetencia, que en todo caso no tiene efectos grandes en los estados financieros.

Para detectar el fraude en una auditoría de estados financieros, el auditor externo debe estar plenamente capacitado para detectarlo y debe tener siempre presente la desconfianza ante cualquier hecho que llame la atención en su trabajo de campo en la auditoría específica.

La existencia en la empresa del Gobierno Corporativo, es importante en la empresa a ser auditada, porque es un aval del buen manejo del dinero y de los recursos de la empresa, de no existir un buen Gobierno Corporativo, el riesgo de fraude y error es más alto.

Para concluir, el conocimiento del auditor externo de las normas contables (NIC/NIIF), y de las Normas Internacionales de Auditoría

(NIA), son importantes para respaldar la calidad del trabajo realizado, por el profesional independiente.

Cabe recalcar también que los estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la empresa, pero el auditor se convierte en un profesional que da fe por la buena marcha, y valida la razonabilidad de la información financiera, que sirve de base para terceros inversionistas, empleados o público en general, de ahí la importancia de la detección oportuna del fraude, de existir este en una auditoría de estados financieros.

ANTECEDENTES

NIA 240, tiene las siguientes definiciones al respecto:

Fraude: se refiere a un acto intencional por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, implicando el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal. Al auditor le atañe el fraude que causa una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros. Los auditores no toman determinaciones legales de si ha ocurrido realmente fraude.

Se tienen los siguientes conceptos:

- Fraude administrativo, cuando el fraude involucra a uno o más miembros de la administración o de los encargados del gobierno corporativo.
- Fraude de empleados, cuando el fraude involucra sólo a empleados de la entidad.

En cualquiera de los dos casos, puede haber colusión dentro de la entidad o con terceros fuera de ella.

Dos tipos de representaciones erróneas intencionales son relevantes para el auditor:

- Representaciones erróneas que resulten de: información financiera fraudulenta.
- Representaciones erróneas que resulten de: malversación de activos.

Error: se refiere a una representación errónea no intencional en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una revelación como las siguientes:

- Una equivocación en la compilación o procesamiento de datos con los que se preparan los estados financieros.
- Una estimación contable incorrecta que se origina al pasar por alto o malinterpretar los hechos.
- Una equivocación en la aplicación de principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.

MATERIALIDAD Y RIESGO DE AUDITORÍA

NIA 200 y NIA 320, indica: “El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para información financiera aplicable. La evaluación de qué es de importancia relativa es un asunto de juicio profesional”.

NIA 200, indica: “El auditor reduce el riesgo de auditoría al diseñar y desempeñar procedimientos para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para extraer conclusiones razonables en las que se base una opinión. Se obtiene seguridad razonable cuando el auditor ha reducido el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo”.

Al respecto, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, menciona lo siguiente:

Importancia relativa: El monto de importancia relativa o materialidad, es establecer una medida de tolerancia sobre errores o desviaciones que puedan existir y no sean detectados por nuestro trabajo de auditoría, a fin de minimizar el riesgo de emitir una opinión sin salvedad sobre estos estados financieros que contienen errores importantes o desviaciones a los principios de contabilidad.

Riesgo de auditoría: Representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades sobre estados financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa. El riesgo de auditoría es el efecto combinado de tres factores:

- Riesgo inherente: Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno.

- **Riesgo de control:** Representa el riesgo de que los errores importantes que pudieran existir en un rubro específico, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno.
- **Riesgo de detección:** El riesgo de que los procedimientos diseñados de auditoría no detecten los posibles errores importantes que escaparon al sistema de control interno.

Gobierno corporativo

Se entiende por gobierno corporativo al conjunto de principios y normas que regulan el diseño, integración y funcionamiento de los órganos de gobierno de la empresa, como son los tres poderes dentro de una sociedad: los Accionistas, Directorio y Alta Administración. Un buen Gobierno Corporativo provee los incentivos para proteger los intereses de la compañía y los accionistas, monitorea la creación de valor y uso eficiente de los recursos.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD), emitió en mayo de 1999 sus “Principios de Gobierno Corporativo”. Los principios contemplan:

- Proteger los derechos de accionistas.
- Asegurar el tratamiento equitativo para todos los accionistas, incluyendo a los minoritarios y a los extranjeros.
- Todos los accionistas deben tener la oportunidad de obtener una efectiva reparación de los daños por la violación de sus derechos.
- Reconocer los derechos de terceras partes interesadas y promover una cooperación activa entre ellas y las sociedades en la creación de riqueza, generación de empleos y logro de empresas financieras sustentables.
- Asegurar que haya una revelación adecuada y a tiempo de todos los asuntos relevantes de la empresa, incluyendo la situación financiera, su desempeño, la tenencia accionaria y su administración.
- Asegurar la guía estratégica de la compañía, el monitoreo efectivo del equipo de dirección por el consejo de administración y las responsabilidades del Consejo de Administración con sus accionistas.

En particular, el Gobierno Corporativo se refiere a las prácticas formales o informales que establecen las relaciones entre la Junta Directiva, quienes

definen las metas de la empresa; la Gerencia, los que la administran y operan día a día; y los Accionistas, aquellos que invierten en ella.

El entorno de la aplicación de Gobierno Corporativo gira en un control interno, de las juntas directivas y los comités de auditoría los cuales tienen la responsabilidad de dar seguridad en la contabilidad de los reportes financieros. Los riesgos que se pueden presentar, se dan cuando no existen los entes de control como ser: el comité de auditoría o la junta directiva, y no se genera confiabilidad, traduciendo esto a una gran posibilidad de fraude.

Responsabilidad por los estados financieros

Si bien el auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad por la preparación y presentación de los mismos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, es de la administración de la entidad, con supervisión de los encargados del gobierno corporativo. La auditoría de los estados financieros no releva a la administración ni a los encargados del gobierno corporativo de sus responsabilidades.

Controles relevantes para la auditoría

De acuerdo a NIA 315, el auditor debe tomar en cuenta los siguientes factores:

- El juicio del auditor sobre la importancia relativa.
- El tamaño de la entidad.
- La naturaleza del negocio de la entidad, incluyendo su organización y características de propiedad.
- La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
- Requisitos legales y reglamentarios aplicables.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que son parte del control interno de la entidad, incluyendo el uso de organizaciones de servicios.

Riesgos específicos al control interno de una entidad relacionados con TI (Tecnología de Información)

Incluyen los siguientes:

- Dependencia de sistemas o programas que procesen los datos de una manera no exacta o que procesen datos no exactos, o ambas cosas.

- Acceso no autorizado a datos que puedan dar como resultado destrucción de datos o cambios no apropiados a los mismos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes.
- Cambios no autorizados a sistemas o programas.
- Intervención manual inapropiada.
- Potencial pérdida de datos o incapacidad de acceder a los datos según se requiere.

Obtener un entendimiento del sistema de información

El auditor deberá considerar las siguientes áreas:

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros.
- Los procedimientos, tanto en sistemas de TI como manuales, por los que se inician, registran, procesan e informan dichas transacciones en los estados financieros.
- Los registros contables relacionados, ya sea electrónicos o manuales, que soportan información y cuentas específicas en los estados financieros, respecto de iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones.
- Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones, distintos de clases de transacciones, que son importantes para los estados financieros.
- El proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes.

Actividades de control

Se tienen por ejemplo las siguientes actividades de control específicas:

- Autorización.
- Revisiones de desempeño.
- Procesamiento de información.
- Controles físicos.
- Segregación de deberes.

Al obtener un entendimiento de las actividades de control, la principal consideración del auditor es si, y cómo, una actividad de control específica, en lo individual o en combinación con otras, previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

Información financiera fraudulenta

Se puede lograr de la siguiente manera:

- Con manipulación, adulteración (incluyendo falsificación), o alteración de registros contables o documentación de soporte con los que se preparan los estados financieros.
- Representación errónea u omisión intencional en los estados financieros de hechos, transacciones u otra información importante.
- Mala aplicación intencional de principios de contabilidad relativos a cantidades, clasificación, manera de presentación o revelación.

El fraude puede cometerse cuando la administración sobrepasa los controles, usando técnicas como:

- Registrar asientos ficticios en el libro diario, particularmente cerca del final de un ejercicio contable, para manipular los resultados de operación o lograr otros objetivos.
- Omitir, adelantando o retrasando su reconocimiento en los estados financieros, hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo que se reporta.
- Ocultar, o no revelar, hechos que pudieran afectar las cantidades registradas en los estados financieros.
- Alterar registros y términos relacionados con transacciones importantes e inusuales.
- Reducir utilidades en un monto de importancia relativa para minimizar impuestos o para inflar utilidades y asegurar el financiamiento de los bancos.

Malversación de activos

La malversación de activos implica el robo de activos de una entidad y, a menudo, se perpetra por empleados en cantidades relativamente pequeñas y de poca importancia. Si se involucra la administración será más difícil de detectar, y se pueden lograr de varias formas, a saber:

- Falsificar recibos (malversando cuentas por cobrar, o desviando recibos por cuentas canceladas a cuentas bancarias personales).
- Robar activos físicos o propiedad intelectual (robar inventario para uso personal o posterior venta, robar chatarra para reventa).
- Hacer que una entidad pague por bienes y servicios no recibidos (pagos a vendedores ficticios, compra con sobreprecio, pagos a empleados ficticios).
- Usar los activos de la empresa para uso personal (usar los activos de la entidad como colateral para un préstamo personal).

La malversación es acompañada por registros o documentos falsos o engañosos, para ocultar el hecho de que faltan los activos o de que se han comprometido sin la autorización apropiada.

Factores de riesgo de fraude

En la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá considerar si la información obtenida indica que están presentes uno o más factores de riesgo de fraude.

Los eventos o condiciones conocidos como factores de riesgo de fraude, pueden ser:

- La necesidad de cumplir las expectativas de terceros para obtener financiamiento adicional de capital, puede crear una presión para cometer fraude. Por ejemplo las personas pueden cometer fraude en un entorno que imponga suficiente presión sobre ellos.
- Si la administración está bajo presión para cumplir con expectativas de utilidades, puede haber un riesgo de que la administración esté inflando las ventas, participando en convenios de venta que incluyen términos que impiden el reconocimiento de ingresos, o facturando ventas antes de la entrega.
- Un ambiente de control poco efectivo puede crear una oportunidad para cometer fraude. Por ejemplo cuando una persona está en un puesto de confianza, o tiene conocimiento de debilidades específicas en el control interno.
- El dominio de la administración por una sola persona, puede ser una debilidad potencial, ya que existe la oportunidad de que la administración sobrepase los controles.

Factores importantes a tomar en cuenta

Los aspectos importantes a considerar, son:

- Considerar las relaciones inusuales o no esperadas que puedan indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Por ejemplo cuando realizamos análisis horizontal o vertical a los estados financieros, en los procedimientos de revisión analítica se podrían detectar partidas inusuales, también leyendo las memorias de la empresa, y el informe de auditoría del año anterior (con referencia a los hechos relevantes).
- Conocer políticas de manejo corporativo, y de la administración del negocio, para entender cuál es el énfasis que pone la administración en la prevención del fraude. Lo que implica una cultura de honradez y comportamiento ético. Incluye el contratar, entrenar y promover a los empleados apropiados, trabajar en la cultura organizacional, y emprender una acción apropiada en respuesta al fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude.
- Considerar factores como: la habilidad del perpetrador, el tamaño relativo de las cantidades particulares manipuladas, y la antigüedad de las personas involucradas.
- Si estamos frente a fraude administrativo, será más difícil de detectar, porque la administración está en una posición de manipular directa o indirectamente los registros contables y de presentar información financiera fraudulenta. Por ejemplo: dando instrucciones a los subordinados de registrar incorrectamente las transacciones o para ocultarlas.
- Se determina, si es que el auditor ha desempeñado una auditoría de acuerdo con las NIA, por los procedimientos de auditoría desempeñados en las circunstancias, la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de los mismos y lo adecuado del dictamen del auditor con base en una evaluación de dicha evidencia.
- El auditor deberá mantener una actitud de escepticismo profesional en toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de que pudiera existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, a pesar de la experiencia pasada del auditor con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo.

- Si las condiciones identificadas durante la auditoría hacen que el auditor crea que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento han sido modificados, hace investigación adicional. Por ejemplo: confirmando directamente con el tercero o considerando usar el trabajo de un experto para evaluar la autenticidad del documento.
- Realizar averiguaciones con empleados involucrados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales, y quienes supervisan o monitorean a dichos empleados. También es importante consultar con asesoría legal de la empresa.

Respuesta del auditor frente a riesgos de fraude

Para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, el auditor usa el juicio profesional, y considera los siguientes aspectos:

- Identifica los riesgos de fraude considerando la información obtenida mediante procedimientos de evaluación del riesgo y considerando las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones en los estados financieros.
- Relaciona los riesgos de fraude identificados con lo que pueda estar mal a nivel de aseveración.
- Considera la probable magnitud de la representación errónea potencial, incluyendo la posibilidad de que el riesgo pudiera dar origen a múltiples representaciones erróneas y la probabilidad de que ocurra el riesgo.
- Mayor susceptibilidad en la selección de la naturaleza y extensión de la documentación por examinar, en soporte de las transacciones de importancia relativa. Por ejemplo realizar pruebas a toda la población en vez de a una muestra, en revisión de cuentas o transacciones importantes.
- Mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las representaciones de la administración que conciernen a asuntos de importancia relativa.

Planeación de la auditoría, en la evaluación del Riesgo

Al planear la auditoría, el auditor debería evaluar el riesgo de distorsión material que el fraude o error pueda producir en los estados financieros, y

debería indagar ante la gerencia si existe fraudes o errores significativos que hayan sido descubiertos.

- **Detección:**
Basado en la evaluación del riesgo el auditor debería diseñar procedimientos de auditoría para obtener seguridad razonable que sea detectada las distorsiones producidas por fraude o error material en los EE.FF.
- **Limitaciones Inherentes a una Auditoría:**
Una auditoría está sujeta al riesgo inevitable de que algunos errores materiales de los estados financieros no sean detectados.
- **Procedimientos a Seguir cuando hay indicios de que existe Fraude o Error:**
El auditor debería considerar el efecto potencial sobre los estados financieros. Si el auditor cree que dicho fraude o error podría tener un efecto de importancia sobre los estados financieros, el auditor debería desarrollar los procedimientos modificados o adicionados apropiados.
- **Informe sobre Fraude o Error:**
A la administración; respecto al fraude el auditor evaluaría la responsabilidad de la administración, si esto conlleva a que están inmersos buscaría a los socios o accionistas, o sino el auditor buscaría asesoría legal para auxiliarse en los procedimientos a seguir.
A los usuarios del dictamen del auditor sobre los EE.FF.; si la empresa impide que obtenga suficiente evidencia, el auditor hace una observación o una abstención de opinión sobre los EE.FF.

Procedimientos de auditoría frente al fraude

Los procedimientos pueden diseñarse para:

- Poner a prueba la propiedad de los **asientos de diario** registrados en el libro mayor y otros ajustes hechos en la preparación de los estados financieros. Revisando la propiedad de los mismos y si existe la debida autorización en su registro y elaboración.
- Revisar **estimaciones contables** por sesgos que pudieran dar como resultado representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

- Obtener un entendimiento de la ***lógica del negocio para transacciones importantes*** de las que el auditor se da cuenta que están fuera del curso normal de los negocios para la entidad o que, de otro modo, aparecen como inusuales dado el entendimiento que tiene el auditor sobre la entidad y su entorno.

Asientos de diario. En la selección de los ***asientos de diario***, se tomará en cuenta:

- Las características de asientos del diario u otros ajustes fraudulentos. Estas características pueden incluir asientos:
 - En cuentas no relacionadas, inusuales o que rara vez se usan.
 - Hechos por personas que típicamente no hacen asientos en el diario.
 - Que se registran al final del periodo o como asientos posteriores al cierre, los cuales tienen poca o ninguna explicación o descripción.
 - Que se hacen antes o durante la preparación de los estados financieros y no tienen números de cuenta.
- La naturaleza y complejidad de las cuentas. Los asientos de diario o ajuste inapropiados pueden aplicarse a cuentas que:
 - Contienen transacciones que son complejas o inusuales en su naturaleza.
 - Contienen estimaciones importantes y ajustes de final de periodo.
 - Han sido propensas a representaciones erróneas en el pasado.
 - No se han conciliado de manera oportuna o contienen diferencias sin conciliar.
 - Contienen transacciones intercompañías.
- Asientos del diario u otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios. Los asientos no estándares del diario pueden no estar sujetos al mismo nivel de control interno que los asientos de diario que se usan en forma recurrente para registrar transacciones como las ventas, compras y desembolsos de efectivo mensuales.

Estimaciones contables. Se evalúan las acciones de la administración aparecen como si subestimaran o exageraran todas las provisiones o

reservas en la misma forma como si estuvieran planeadas, ya sea para disimular las utilidades en dos o más periodos contables, o para lograr un nivel designado de utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción del desempeño y rentabilidad de la entidad.

Lógica del negocio para transacciones importantes. Se considera lo siguiente:

- Si la administración ha discutido la naturaleza y la contabilización de dichas transacciones con los encargados del gobierno corporativo de la entidad, y si hay documentación adecuada.
- Si las transacciones que implican partes relacionadas no consolidadas, se han revisado y aprobado de manera apropiada por los encargados del gobierno corporativo de la entidad. Por ejemplo: utilidades entre empresas relacionadas, deben ser eliminadas para fines de consolidación, salvo excepciones (FAS 142).

Representaciones de la administración

El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración en las que:

- Reconoce su responsabilidad por el diseño e implementación del control interno para prevenir y detectar el fraude.
- Ha revelado al auditor su conocimiento de cualesquier alegato de fraude o sospecha de fraude, que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicados por los empleados, ex empleados, analistas, reguladores u otros.
- Ha revelado al auditor su conocimiento del fraude o de sospecha de fraude que afecta a la entidad y que implica a: la administración; empleados que tienen funciones importantes en el control interno.

Incapacidad del auditor de continuar el trabajo

Si el auditor encuentra circunstancias excepcionales que traen a cuestionamiento su capacidad para seguir desempeñando la auditoría, el auditor deberá:

- Considerar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si hay un requisito de que el auditor reporte a la persona o personas que hicieron el nombramiento de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras.

- Considerar la posibilidad de retirarse del trabajo.
- Si el auditor se retira: discutir con el nivel apropiado de la administración y los encargados del gobierno corporativo el motivo del retiro.

Las circunstancias excepcionales pueden surgir, cuando:

- La entidad no emprende la acción apropiada respecto del fraude que el auditor considera necesaria en las circunstancias, aun cuando el fraude no sea de importancia relativa para los estados financieros.
- El auditor tiene una preocupación importante sobre la competencia e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo.

Evidencia de auditoría

Al respecto NIA 500, indica que el auditor usa aseveraciones para evaluar los riesgos al considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que puedan ocurrir.

Las aseveraciones caen dentro de las siguientes categorías:

- Aseveraciones sobre **clases de transacciones y eventos** por el periodo que se audita:
- Ocurrencia: las transacciones y eventos que se han registrado han ocurrido y corresponden a la entidad. Por ejemplo pueden existir gastos personales del dueño de la empresa, que no corresponden al negocio auditado.
- Integridad: se han registrado todas las transacciones y eventos que debieran haberse registrado. Por ejemplo, pueden omitirse pasivos o gastos para aumentar ingresos.
- Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y eventos registrados, son exactos y válidos.
- Corte: las transacciones y eventos se han registrado en el ejercicio contable correcto. Por ejemplo, se pueden registrar ingresos correspondientes al próximo año.
- Clasificación: las transacciones y eventos se han registrado en las cuentas apropiadas. Por ejemplo vencimientos de préstamos de corto plazo, se exponen en el largo plazo para mejorar la posición financiera de la empresa, y mejorar el cálculo del capital de trabajo.

Aseveraciones sobre **saldos de cuentas**, al final del ejercicio:

- Existencia: los activos, pasivos existen. Por ejemplo, los estados financieros pueden indicar existencia de mercadería, cuando en realidad ésta ya ha sido vendida (ventas no facturadas).
- Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos a los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad. Pueden existir pasivos con proveedores inexistentes.
- Valuación y asignación: los activos, pasivos se incluyen en los estados financieros, por los montos apropiados y cualesquier ajuste de valuación o asignación resultantes se registran de manera apropiada. Por ejemplo pueden existir revalúos de activos fijos, que son irracionales, por ejemplo se dan valores de mercado a muebles y equipos de computación más altos a los originales, sabiendo que éstos pierden valor en el tiempo en vez de aumentar.

Procedimientos frente a riesgos evaluados

De acuerdo a NIA 330, el auditor deberá diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración.

Considerando aspectos como:

- La importancia del riesgo.
- La probabilidad de que ocurra una representación errónea de importancia relativa.
- Las características de la clase de transacciones, saldo de la cuenta o revelaciones implicadas.
- La naturaleza de los controles específicos usados por la entidad y, en particular, si son manuales o automatizados.
- Si el auditor espera obtener evidencia de auditoría para determinar si los controles de la entidad son efectivos para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa.

BIBLIOGRAFÍA

1. IASB, *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF) 2004
2. WILLIAMS Jan R., GUIA MILLER DE PCGA. *Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad – Bolivia*, “Compendio de Normas de Contabilidad”, Bolivia, 2008.

3. *Impuestos Nacionales*, “Ley 843 (Texto compilado y actualizado al 31/12/05).
4. *Impuestos Nacionales*, “Ley 2492 (Texto compilado y actualizado al 31/12/05).
5. IASB. (2004). *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF). (1ra. Ed.). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos
6. AMAT, O & Perramon, J. (2006). *Normas Internacionales de Contabilidad* NIC/NIIF. (2da. Ed.) . España: Ediciones Gestión 2000
7. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS-IFAC, Lito-Grapo de C.V. Colima 35, “Normas internacionales de auditoría”, México, 2007.
8. CONSEJO TÉCNICO NACIONAL DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD, “Compendio de Normas de Auditoría”, Bolivia, 2008.

Recibido: 1/07/2009
Aceptado: 1/09/2009