

## **LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGAS)**

### **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 auditoria. 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 Norteamerica en el año 1948

En el Perú, fueron aprobados en el mes de octubre de 1968 con motivo del II Congreso de Contadores Públicos, llevado a acabo 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.

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

#### *Normas Generales o Personales*

1. Entrenamiento y capacidad profesional
2. Independencia
3. Cuidado o esmero profesional.

#### *Normas de Ejecución del Trabajo*

4. Planeamiento y Supervisión
5. Estudio y Evaluación del Control Interno
6. Evidencia Suficiente y Competente

#### *Normas de Preparación del Informe*

7. Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
8. Consistencia
9. Revelación Suficiente
10. Opinión del Auditor

### **3. Definición De Las Normas**

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor. La mayoría de este grupo de normas son contempladas también en los Códigos de Etica de otras profesiones.

Las Normas detalladas anteriormente, se definen de la forma siguiente:

### **Normas Generales o Personales**

Se refiere a la cualidad que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo.

### **Entrenamiento y Capacidad Profesional**

"La Auditoría debe ser efectuada por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como Auditor".

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.

### **Independencia**

"En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio".

La independencia puede concebirse como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, etc.) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo).

Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional. Si bien es cierto, la independencia de criterio es una actitud mental, el auditor no solamente debe "serlo", sino también "parecerlo", es decir, cuidar, su imagen ante los usuarios de su informe, que no solamente es el cliente que lo contrató sino también los demás interesados (bancos, proveedores, trabajadores, estado, pueblo, etc.).

En Venezuela, se encuentran en vigencia una diversidad de normas que tratan de garantizar la independencia del auditor, así tenemos:

- Reglamento para la información financiera auditada (Artículo 5º), aprobada por la Resolución CONASEV (Nº 014-82-efc/94.10).
- Ley de profesionalización del Contador Público (Decreto Ley Nº 13253).
- Código de Ética Profesional del Contador Público
- Ley del Sistema Nacional de Control (Decreto Ley 26162).
- Reglamento de Designación de Sociedades de Auditoría, aprobado por Resolución de Contraloría Nº 162-93-CG.
- Normas de Auditoría Gubernamental – NAGU, aprobadas por Resolución de Contraloría Nº 162-95-CG.
- Lineamientos generales para cautelar el adecuado fortalecimiento e independencia de los Organos de Auditoría Interna, aprobado por Resolución de Contraloría Nº 189-93-CG, etc.

## *Normas De Auditoria Generalmente Aceptadas (Nagas)*

Las cuatro últimas normas regula específicamente la actuación del auditor gubernamental y de las Sociedades de Auditoría cuando realizan auditoría a las entidades estatales.

### **Cuidado O Esmero Profesional**

"Debe ejercerse el esmero profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación del dictamen".

El cuidado profesional, es aplicable para todas las profesiones, ya que cualquier servicio que se proporcione al público debe hacerse con toda la diligencia del caso, lo contrario es la negligencia, que es sancionable. Un profesional puede ser muy capaz, pero pierde totalmente su valor cuando actúa negligentemente.

El esmero profesional del auditor, no solamente se aplica en el trabajo de campo y elaboración del informe, sino en todas las fases del proceso de la auditoría, es decir, también en el planeamiento o planeamiento estratégico cuidando la materialidad y riesgo.

Por consiguiente, el auditor siempre tendrá como propósito hacer las cosas bien, con toda integridad y responsabilidad en su desempeño, estableciendo una oportuna y adecuada supervisión a todo el proceso de la auditoría.

### **Normas De Ejecución Del Trabajo**

Estas normas son más específicas y regulan la forma del trabajo del auditor durante el desarrollo de la auditoría en sus diferentes fases (planeamiento trabajo de campo y elaboración del informe). Tal vez el propósito principal de este grupo de normas se orienta a que el auditor obtenga la evidencia suficiente en sus papeles de trabajo para apoyar su opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros, para lo cual, se requiere previamente una adecuado planeamiento estratégico y evaluación de los controles internos. En la actualidad el nuevo dictamen pone énfasis de estos aspectos en el párrafo del alcance.

### **Planeamiento Y Supervisión**

"La auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser debidamente supervisado".

Por la gran importancia que se le ha dado al planeamiento en los últimos años a nivel nacional e internacional, hoy se concibe al planeamiento estratégico como todo un proceso de trabajo al que se pone mucho énfasis, utilizando el enfoque de "arriba hacia abajo", es decir, no deberá iniciarse revisando transacciones y saldos individuales, sino tomando conocimiento y analizando las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, cuyo efectos económicos podrían repercutir en forma importante sobre los estados financieros materia de nuestro examen. Lógicamente, que el planeamiento termina con la elaboración del programa de auditoría.

En el caso, de una comisión de auditoría la supervisión del trabajo debe efectuarse en forma oportuna a todas las fases del proceso, eso es a planeamiento, trabajo de campo y elaboración del informe, permitiendo garantizar su calidad profesional. En los papeles de trabajo, debe dejarse constancia de esta supervisión.

### **Estudio Y Evaluación Del Control Interno**

"Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno (de la empresa cuyos estados financieros se encuentra sujetos a auditoría) como base para establecer el grado de confianza que merece, y consecuentemente, para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría".

El estudio del control interno constituye la base para confiar o no en los registros contables y así poder determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos o pruebas de auditoría. En la actualidad, se ha puesto mucho énfasis en los controles internos y su estudio y evaluación conlleva a todo un proceso que comienza con una comprensión, continúa con una evaluación preliminar, pruebas de cumplimiento, reevaluación de los controles, arribándose finalmente – de acuerdo a los resultados de su evaluación – a limitar o ampliar las pruebas sustantivas.

En tal sentido, el control interno funciona como un termómetro para graduar el tamaño de las pruebas sustentativas.

La concepción moderna del control interno incluye los componentes de ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y los de supervisión y seguimiento.

Los métodos de evaluación que generalmente se utilizan son: descriptivo, cuestionarios y flujogramas.

### **Evidencia Suficiente Y Competente**

"Debe obtenerse evidencia competente y suficiente, mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos a la auditoría. Como se aprecia del enunciado de esta norma, el auditor mediante la aplicación de las técnicas de auditoría obtendrá evidencia suficiente y competente. La evidencia es un conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes para sustentar una conclusión.

La evidencia será suficiente, cuando los resultados de una o varias pruebas aseguran la certeza moral de que los hechos a probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando han quedado razonablemente comprobados. Los auditores también obtenemos la evidencia suficiente a través de la certeza absoluta, pero mayormente con la certeza moral.

Es importante, recordar que será la madurez de juicio del auditor (obtenido de la experiencia), que le permitirá lograr la certeza moral suficiente para determinar que el hecho ha sido razonablemente comprobado, de tal manera que en la medida que esta descienda (disminuya) a través de los diferentes niveles de experiencia de los auditores la certeza moral será más pobre. Es por eso, que se requiere la supervisión de los asistentes por auditores experimentados para lograr la evidencia suficiente. La evidencia, es competente, cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que tienen real importancia, en relación al asunto examinado.

Entre las clases de evidencia que obtiene el auditor tenemos:

- Evidencia sobre el control interno y el sistema de contabilidad, porque ambos influyen en los saldos de los estados financieros.
- Evidencia física
- Evidencia documentaria (originada dentro y fuera de la entidad)
- Libros diarios y mayores (incluye los registros procesados por computadora)
- Análisis global
- Cálculos independientes (computación o cálculo)
- Evidencia circunstancial
- Acontecimientos o hechos posteriores.

#### ***Normas De Preparación Del Informe***

Estas normas regulan la última fase del proceso de auditoría, es decir la elaboración del informe, para lo cual, el auditor habrá acumulado en grado suficiente las evidencias, debidamente respaldada en sus papeles de trabajo.

Por tal motivo, este grupo de normas exige que el informe exponga de qué forma se presentan los estados financieros y el grado de responsabilidad que asume el auditor.

Aplicación De Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)  
"El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados".

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son reglas generales, adoptadas como guías y como fundamento en lo relacionado a la contabilidad, aprobadas como buenas y prevalecientes, o también podríamos conceptualizarlos como leyes o verdades fundamentales aprobadas por la profesión contable.

Sin embargo, merece aclarar que los PCGA, no son principios de naturaleza sino reglas de comportamiento profesional, por lo que nos son inmutables y necesitan adecuarse para satisfacer las circunstancias cambiantes de la entidad donde se lleva la contabilidad.

Los PCGA, garantizan la razonabilidad de la información expresada a través de los Estados Financieros y su observancia es de responsabilidad de la empresa examinada. En todo caso, corresponde al auditor revelar en su informe si la empresa se ha enmarcado dentro de los principios contables.

#### **4. Opinión Del Auditor**

"El dictamen debe contener la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en su integridad, o la aseveración de que no puede expresarse una opinión. En este último caso, deben indicarse las razones que lo impiden. En todos los casos, en que el nombre de un auditor esté asociado con estados financieros el dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de la auditoría, y el grado de responsabilidad que está tomando".

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.

1. Opinión limpia o sin salvedades
2. Opinión con salvedades o calificada
3. Opinión adversa o negativa
4. Abstención de opinar

#### **Procedimientos y técnicas de auditoria**

Se requieren varios pasos para realizar una auditoria. El auditor de sistemas debe evaluar los riesgos globales y luego desarrollar un programa de auditoria que consta de objetivos de control y procedimientos de auditoria que deben satisfacer esos objetivos

El proceso de auditoria exige que el auditor de sistemas reúna evidencia, evalúe fortalezas y debilidades de los controles existentes basado en la evidencia recopilada, y que prepare un informe de auditoria que presente esos temas en forma objetiva a la gerencia. Asimismo, la gerencia de auditoria debe garantizar una disponibilidad y asignación adecuada de recursos para realizar el trabajo de auditoria además de las revisiones de seguimiento sobre las acciones correctivas emprendidas por la gerencia.

#### **Planificación de la auditoria**

Una planificación adecuada es el primer paso necesario para realizar auditorias de sistema eficaces. El auditor de sistemas debe comprender el ambiente del negocio en el que se ha de realizar la auditoria así como los riesgos del negocio y control asociado.

A continuación se menciona algunas de las áreas que deben ser cubiertas durante la planificación de la auditoria:

##### **1. Comprensión del negocio y de su ambiente.**

Al planificar una auditoria, el auditor de sistemas debe tener una comprensión de suficiente del ambiente total que se revisa. Debe incluir una comprensión general de las diversas prácticas comerciales y funciones relacionadas con el tema de la auditoria, así como los tipos de sistemas que se utilizan. El auditor de sistemas también debe comprender el ambiente normativo en el que opera el negocio. Por ejemplo, a un banco se le exigirá requisitos de integridad de sistemas de información y de control que no están presentes en una empresa manufacturera. Los pasos que puede llevar a cabo un auditor de sistemas para obtener una comprensión del negocio son: Recorrer las instalaciones del ente. Lectura de material sobre antecedentes que incluyan publicaciones sobre esa industria, memorias e informes financieros. Entrevistas a gerentes claves para comprender los temas comerciales esenciales. Estudio de los informes sobre normas o reglamentos. Revisión de planes estratégicos a largo plazo. Revisión de informes de auditorias anteriores.

##### **2. Riesgo y materialidad de auditoria.**

Se puede definir los riesgos de auditoria como aquellos riesgos de que la información pueda tener errores materiales o que el auditor de sistemas no pueda detectar un error que ha ocurrido. Los riesgos en auditoria pueden clasificarse de la siguiente manera: Riesgo inherente: Cuando un error material no se puede evitar que suceda por que no existen controles compensatorios relacionados que se puedan establecer. Riesgo de Control: Cuando un error material no puede ser evitado o detectado en forma oportuna



por el sistema de control interno. Riesgo de detección: Es el riesgo de que el auditor realice pruebas exitosas a partir de un procedimiento inadecuado.

El auditor puede llegar a la conclusión de que no existen errores materiales cuando en realidad los hay. La palabra "material" utilizada con cada uno de estos componentes o riesgos, se refiere a un error que debe considerarse significativo cuando se lleva a cabo una auditoria. En una auditoria de sistemas de información, la definición de riesgos materiales depende del tamaño o importancia del ente auditado así como de otros factores.

El auditor de sistemas debe tener una cabal comprensión de estos riesgos de auditoria al planificar. Una auditoria tal vez no detecte cada uno de los potenciales errores en un universo. Pero, si el tamaño de la muestra es lo suficientemente grande, o se utiliza procedimientos estadísticos adecuados se llega a minimizar la probabilidad del riesgo de detección. De manera similar al evaluar los controles internos, el auditor de sistemas debe percibir que en un sistema dado se puede detectar un error mínimo, pero ese error combinado con otros, puede convertirse en un error material para todo el sistema. La materialidad en la auditoria de sistemas debe ser considerada en términos del impacto potencial total para el ente en lugar de alguna medida basado en lo monetario.

### **3. Técnicas de evaluación de Riesgos.**

Al determinar que áreas funcionales o temas de auditoria que deben auditarse, el auditor de sistemas puede enfrentarse ante una gran variedad de temas candidatos a la auditoria, el auditor de sistemas debe evaluar esos riesgos y determinar cuales de esas áreas de alto riesgo debe ser auditada. Existen cuatro motivos por los que se utiliza la evaluación de riesgos, estos son: Permitir que la gerencia asigne recursos necesarios para la auditoria. Garantizar que se ha obtenido la información pertinente de todos los niveles gerenciales, y garantiza que las actividades de la función de auditoria se dirigen correctamente a las áreas de alto riesgo y constituyen un valor agregado para la gerencia. Constituir la base para la organización de la auditoria a fin de administrar eficazmente el departamento. Proveer un resumen que describa como el tema individual de auditoria se relaciona con la organización global de la empresa así como los planes del negocio.

### **4. Objetivos de controles y objetivos de auditoria.**

El objetivo de un control es anular un riesgo siguiendo alguna metodología, el objetivo de auditoria es verificar la existencia de estos controles y que estén funcionando de manera eficaz, respetando las políticas de la empresa y los objetivos de la empresa. Así pues tenemos por ejemplo como objetivos de auditoria de sistemas los siguientes: La información de los sistemas de información deberá estar resguardada de acceso incorrecto y se debe mantener actualizada. Cada una de las transacciones que ocurren en los sistemas es autorizada y es ingresada una sola vez. Los cambios a los programas deben ser debidamente aprobados y probados. Los objetivos de auditoria se consiguen mediante los procedimientos de auditoria.

### **5. Procedimientos de auditoria.**

Algunos ejemplos de procedimientos de auditoria son: Revisión de la documentación de sistemas e identificación de los controles existentes. Entrevistas con los especialistas técnicos a fin de conocer las técnicas y controles aplicados. Utilización de software de manejo de base de datos para examinar el contenido de los archivos de datos. Técnicas de diagramas de flujo para documentar aplicaciones automatizadas.

**Desarrollo del programa de auditoria.**

Un programa de auditoria es un conjunto documentado de procedimientos diseñados para alcanzar los objetivos de auditoria planificados. El esquema típico de un programa de auditoria incluye lo siguiente:

1. **Tema de auditoria:** Donde se identifica el área a ser auditada.
2. **Objetivos de Auditoria:** Donde se indica el propósito del trabajo de auditoria a realizar.
3. **Alcances de auditoria:** Aquí se identifica los sistemas específicos o unidades de organización que se han de incluir en la revisión en un período de tiempo determinado.
4. **Planificación previa:** Donde se identifica los recursos y destrezas que se necesitan para realizar el trabajo así como las fuentes de información para pruebas o revisión y lugares físicos o instalaciones donde se va auditar.
5. **Procedimientos de auditoria:** Estos procedimientos se realizaran para lograr:
  - Recopilación de datos.
  - Identificación de lista de personas a entrevistar.
  - Identificación y selección del enfoque del trabajo
  - Identificación y obtención de políticas, normas y directivas.
  - Desarrollo de herramientas y metodología para probar y verificar los controles existentes.
  - Procedimientos para evaluar los resultados de las pruebas y revisiones.
  - Procedimientos de comunicación con la gerencia.
  - Procedimientos de seguimiento.