



LA CALIDAD DE LA EVIDENCIA FÍSICA: ANALISIS FRENTE A VALORACIÓN DEL RIESGO¹

Sergio Roberto Dasilva

Doctor en Administración, Magíster en Administración, Administrador de Empresas, Contador, Investigador en temas de Contabilidad y Transparencia
Universidad Católica de Sao Paulo
fernando@fernandoasantos.com.br

Ludivia Hernández Aros

Magister en Auditoria y Gestión Empresarial de la Universidad UNINI – Puerto Rico
Especialista en Revisoría Fiscal y Control de Gestión de la Universidad Cooperativa de Colombia. Profesora investigadora de la facultad de Contaduría Pública Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué, Colombia, Grupo de Investigación PLANAUDI.
ludivia.hernandez@campusucc.edu.co

Nasly Juliana Henao Morales

Estudiante décimo semestre pregrado, Programa de Contaduría Pública la Universidad Cooperativa de Colombia - sede Ibagué.
nasly.henao@campusucc.edu.co.

Arantxa Alexandra Caicedo Arias

Estudiante décimo semestre pregrado, Programa de Contaduría Pública la Universidad Cooperativa de Colombia - sede Ibagué.
arantxa.caicedo@campusucc.edu.co

¹. Artículo derivado de proyecto de investigación asociado al grupo PLANAUDI, adscrito al centro de investigaciones del programa de Contaduría Pública – Línea de Investigación Control y Aseguramiento de la Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué, financiado el mismo por CONADI.

LA CALIDAD DE LA EVIDENCIA FÍSICA: ANÁLISIS FRENTE A VALORACIÓN DEL RIESGO

Resumen

El presente artículo muestra la incidencia que tiene la evidencia física en el encargo de la auditoría como una herramienta para sustentar la opinión del auditor, de ahí la importancia que reviste la suficiencia, relevancia y competencia de la evidencia física, así como la calidad y claridad de los papeles de trabajo; estableciendo comparaciones y sustentaciones con lo revisado y hallado en el procedimiento de la auditoría. Principalmente consta de dos usos, el primero de ellos es contable donde apoya al proceso de auditoría e incluye la información financiera de los que se obtienen los estados financieros, como otra información con potencial justificativo, el segundo representa un elemento material probatorio, con el fin de determinar las diferencias y contenidos en una figura con capacidad demostrativa e investigativa. Es decir, tienen vocación comprobatoria, en tal sentido es importante verificar el valor y el potencial de la evidencia física.

Palabras clave: Elemento material probatorio, evidencia física, auditoría, judicial, papeles de trabajo.

THE QUALITY OF PHYSICAL EVIDENCE: ANALYSIS AGAINST RISK ASSESSMENT

Abstract

This article shows the impact of physical evidence on the audit engagement as a tool to support the auditor's opinion, hence the importance of the sufficiency, relevance and competence of the evidence, as well as the quality and clarity of Working papers; Establishing comparisons and substantiations with what was reviewed and found in the audit procedure. Mainly it consists of two uses, the first one is accounting where it supports the audit process and includes the financial information from which the financial statements are obtained, as other information with justifiable potential, the second represents a material probative element, with the purpose to determine the differences and contents in a figure with demonstrative and investigative capacity. That is, they have a verifying vocation, In this regard, it is important to verify the value and potential of the physical evidence.

Key words: *Evidence material element, physical evidence, audit, judicial, working papers*

INTRODUCCIÓN

La calidad de la evidencia física en el encargo de la auditoria representa los soportes y los hallazgos detectados por el auditor, de ahí la importancia que reviste la suficiencia, relevancia y competencia de esta evidencia así como la calidad y claridad en los papeles de trabajo, atendiendo a que la información que se recoge está escrita siempre a terceros que son los clientes (Hernandez, 2012).

Una vez esta evidencia sea necesaria dentro de un proceso judicial, además de lo anteriormente expuesto debe contener unos requisitos específicos para poder convertirse en prueba, para estos fines se analiza los aspectos del hallazgo, utilidad, pertenencia, legalidad, procedimiento de consecución, autenticidad, aducción en audiencia de juicio oral y valoración (Código de Procedimiento Penal, 2004).

Santilla (2012), determina que la evidencia física representa una afirmación en los documentos presentados en una auditoria para así proporcionar una base para que el auditor exprese su opinión o sugerencia. Este procedimiento se requiere para probar y verificar errores o irregularidades que afecten la precisión de los saldos o gestión de la entidad frente a los recursos de esta.

Considerando los anterior, este artículo analiza la calidad de la evidencia física cuando se está recolectando mediante una auditoria para ser llevada a un proceso judicial o simplemente para la presentación de un informe, teniendo en cuenta los procesos y procedimientos que realizaron en un encargo de auditora o una investigación preliminar al ente económico, siendo esto una base para determinación o posición de dicha entidad, así se verá reflejada una estructura u orden que sustente la calidad de un trabajo y el éxito de la misma.

La evidencia y su historia en el encargo de auditoría

La evidencia se utiliza desde que el hombre realiza investigaciones empíricas hasta estos días, con la invención de la contabilidad y la teneduría de libros contables surgió la necesidad de una búsqueda de soluciones más objetivas para las posibles irregularidades que se presentarán en los libros. Se buscaba tener elementos que permitirán conseguir información objetiva e imparcial surgiendo una idea de estudio de elementos materiales que se obtuvieran en un periodo. De allí la necesidad de estudiar toda una consecuencia de un hecho a través de un procedimiento que pueda comprobar una acción ocurrida.

En este aspecto Rodríguez (2010), explica que la evidencia es la certeza del auditor, frente a las cifras contables y las cuentas anuales del ejercicio a examinar, estas deben encontrarse debidamente soportadas mediante el sistema contable, explicando que la información obtenida puede ser de otras fuentes ya sean de auditorías anteriores, procedimientos de control de calidad y la aceptación y continuidad de clientes. Este expresa que la calidad de la evidencia se ve afectada por la relevancia y fiabilidad de la información en que se basa el ejercicio.

De igual forma Press (2009), argumenta que la evidencia puede tener un valor agregado siempre y cuando cumpla con las características de ser suficiente, competente y pertinente, expresando información que cuantitativamente es eficiente o apropiada para lograr los resultados de una auditoría y que cualitativamente tiene imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad; según lo anterior están ligada estrechamente con la credibilidad, oportunidad y materialidad.

Existen varios tipos de evidencia, en la cual se encuentra la evidencia testimonial que es obtenida de personas que trabajan en el negocio o que tienen relación con el mismo; estas pueden proporcionar importantes indicios que no siempre se tienen en el negocio, sino a través de otras formas de trabajo como auditorías internas, que deben ser confirmadas si son utilizadas como una prueba testimonial, expresada por escrito por parte del entrevistado.

Seguidamente la evidencia analítica informa sobre los datos comparativos, cálculos, estadísticas entre otras, el análisis puede realizarse sobre indicadores de rendimiento y

tendencias reportadas en los informes financieros y de otro tipo, de igual forma puede llegar a realizar un análisis exhaustivo de otras fuentes que pueden ser utilizadas para realizar la auditoría; del mismo modo, se puede realizar comparaciones con normas obligatorias o propias del sector al que pertenece la organización.

Por otra parte, la evidencia documental soportada con cheques, facturas y contratos, esta puede ser de carácter física o electrónica siendo internas o externas de la organización. La externa abarca las salidas, cartas, facturas de proveedores, contratos y otros informes y confirmaciones de tercero, las internas tienen su origen en la organización como son los registros contables, correspondencias, planes, presupuestos, políticas y procedimientos internos de la organización -estos valorándose en relación con los objetivos de la auditoría-.

Posteriormente, la evidencia informática que se encuentra en datos, sistemas de aplicaciones, instalaciones y soportes para determinar la confiabilidad de los procesos, en estas se efectúa una revisión de controles generales de los sistemas teniendo como requisitos la suficiencia, competencia y relevancia para obtener resultados de la aplicación con certeza razonable de que los hechos son comprobados.

Por último, se encuentra la evidencia física, tema de reflexión en este artículo, que es necesaria para corroborar o contradecir las afirmaciones que se tienen con los estados financieros o el momento de desarrollar la auditoría, así mismo, proporcionar una base para que el auditor pueda expresar su opinión y diseñar en base a las evidencias obtenidas en el periodo a examinar (Rodríguez, 2015).

En el concepto de la evidencia física: “es necesaria para corroborar o contradecir las afirmaciones que se tienen con los estados financieros”, se parte que esta es la verificación de los movimientos plasmados en los informes produciendo información útil para probar o descartar el hecho que se esté investigando.

Por otro lado, en lo enunciado “proporcionar una base para que el auditor pueda expresar su opinión y diseñarla” establece que el auditor se basará en las evidencias encontradas en el desarrollo de la auditoría para poder dar un dictamen, opinión o sugerencia que tendrá que ser plasmada en su informe final y soportada por las respectivas evidencias halladas.

La objetividad de este tipo de evidencia es la confiabilidad o calidad que se espera de un periodo determinado en el que se desarrolla una auditoria, está presente la validez de la evidencia física frente a lo que se quiere demostrar, a través de un documento físico que presume la verificación y el análisis para brindar un resultado sobre los requerimientos encontrados.

La evidencia física y su importancia en el encargo de auditoría

La evidencia física se obtiene mediante la observación y la inspección directa de actividades, bienes y sucesos. Esta evidencia de tal naturaleza que puede presentarse en forma de memorando donde se resume el resultado de la inspección o de la observación, del mismo modo se presentara como fotografías, gráficos, mapas o muestras materiales. El auditor diseñará y aplicará procedimientos para la obtención de la evidencia suficiente y adecuada para que esta permita alcanzar conclusiones razonables en las que se pueda basar para dar su opinión tal y como lo nombra la NIA 500.

Los elementos básicos para la presentación de una evidencia puede ser, el examen físico, en el cual se inspecciona todos los movimientos realizados en un periodo, siendo un medio directo para verificar que en realidad existe este hecho determinado, considerándose como un elemento más confiable. También se encuentra la confirmación en que expresa la recepción de una respuesta oral o escrita que verifica la precisión de la información que ha solicitado el auditor (Vega, 2012).

De igual forma el elemento de documentación es el examen que hace el auditor de los documentos y archivos que se tiene al momento para apoyar la información. Para el desempeño implica verificar de nuevo una muestra de los cálculos y transferencia de información durante el periodo (Files, s.f.).

La evidencia en una auditoria que sirve de base en un proceso judicial cuenta con los criterios de recolección, aplicación, calidad, y presentación, otorgando amparo al encargo de auditoría para asegurar los movimientos realizados respaldados por soportes que pueden ser utilizados en un instante de una irregularidad en el desarrollo del ejercicio contable de la entidad. En el momento de la comprobación del hecho, la evidencia pasará a una segunda etapa de corroboración de datos mediante un

sistema jurídico probatorio para así mismo comenzar con un nuevo proceso judicial.

Según Hernandez,(s.f.), la evidencia es una prueba definitiva e irrefutable en un proceso judicial, y esta se utiliza para demostrar la verdad de un hecho basándose en lo establecido en la ley; a la vez teniendo en cuenta los criterios y procesos para la obtención de esta, utilizándose para sentenciar a alguien o dejarlo en libertad.

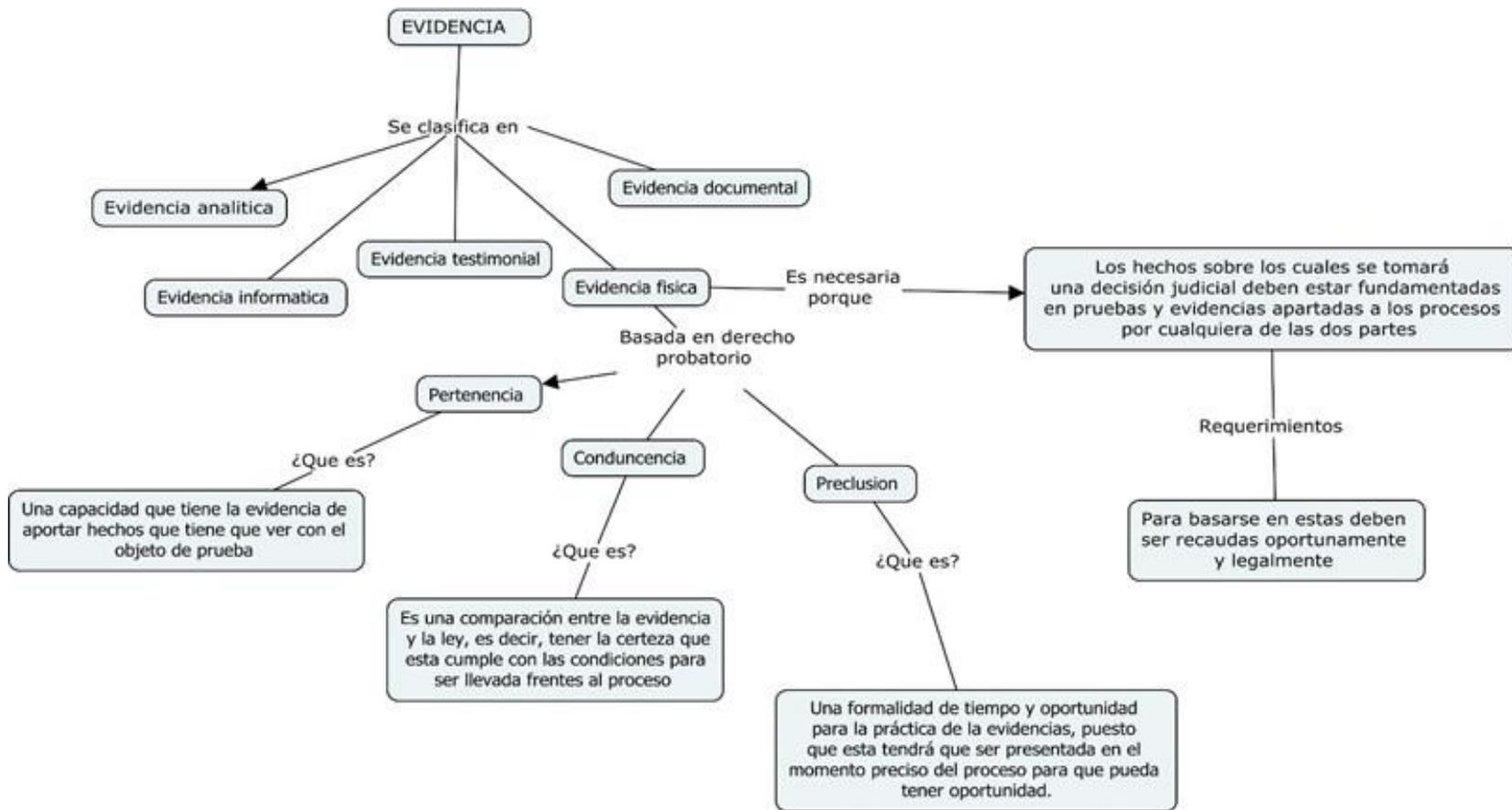
Para que el elemento material probatorio pueda ser admisible como prueba en el juicio, se requiere acreditar tanto su legalidad como su autenticidad. La primera consiste en que su recolección se haya verificado y observado según los parámetros de la ley, la segunda implica que su detención, fijación, recolección y embalaje se haya efectuado técnicamente y que se hubiera sometido a una cadena de custodia; si este último requerimiento no se ha cumplido, la parte que presente el elemento probatorio o evidencia física debe demostrar su autenticidad. (Tabarees, 2013).

Según la ley 906 de 2004 principios rectores y garantías procesales, el sistema penal tiene una visión frente a la prueba relacionándola con la evidencia física como un sustento en las decisiones judiciales en los procesos llevados a cabo. La valoración y aceptación de la evidencia física en una audiencia está pre limitada al análisis del juez en el proceso, para que pueda tomar y sustentar su decisión final frente al hecho a examinar.

Para la presentación de la evidencia física por ejemplo en una audiencia judicial, se tendrá en cuenta el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia que menciona el debido proceso que se aplicará en todos los procesos judiciales y administrativos, estableciendo que los involucrados tienen derecho a presentar pruebas y a controvertirlas con evidencia (Const, 1991, Art 29).

El objetivo de la evidencia física en relación a un proceso judicial o administrativo es de brindar un adecuado proceso al investigador y al juez en las audiencias preliminares en donde la labor del investigador y el juez es observar, inspeccionar, recolectar y documentar todas las posibles evidencias y pruebas para poder llegar a una decisión.

Figura 1. La Evidencia Física y el Derecho Probatorio



Fuente: Cabrera (2010) adaptado y modificado por los autores

Esta decisión tiene que encontrarse basada en los hechos que han sido comprobados mediante la evidencia física presentada al juez, para así mismo tener claridad de las actividades realizadas en el periodo que se está ejecutando la investigación. Una vez tomada la decisión se tendrá que tener la certeza que se cumplió con un proceso establecido por el juez y el investigador, siempre y cuando la evidencia cumpla con los requisitos decretados por la ley llevándose a cabalidad.

Figura 2. Clasificación papeles de trabajo

CLASIFICACIÓN	CLASES DE PAPELES DE TRABAJO	CONCEPTOS	ASPECTOS RELEVANTES	EJEMPLOS
Por su uso	Archivo de la auditoría	Son papeles de uso limitado se preparan en el transcurso de la auditoría y su beneficio se referirá a las cuentas, fecha o periodo en que se traten.	De acuerdo a su utilización el archivo puede ser único y examinado o elaborado en un solo periodo.	Análisis de las pruebas de auditoría prácticas
	Archivo continuo	Son aquellos que se usan continuamente siendo útiles para la comprobación de las cuentas en el presente periodo o ejercicios futuros.	Debe considerarse como integrante de los papeles de trabajo conociéndose como archivo permanente.	Historia de la compañía, contratos y convenios.
Por su contenido	Hoja de trabajo	Son hojas multicolumnares en las cuales se agrupan cuentas de mayor saldo sujetos a un examen.	Sirven de resumen o guías, presentando los estados financieros en conjunto	Hoja de trabajo
	Cédulas	Contienen el primer análisis de los datos relativos a uno de los renglones de trabajo, no incluyen pruebas o comprobaciones pero están sujetas a estas y a la conclusiones a que llegue el auditor.	Se elabora con los rubros correspondientes a un grupo homogéneo que permita un análisis de manera más eficiente.	Cédula analítica y cédula sumaria

Fuente: Zamarron, (2009), adaptado y modificado por autores

Los auditores conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco (5) años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y soportes de las conclusiones que consten en el informe. En caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente al que se refiera este apartado pudiera constituir un elemento de prueba; siempre que el auditor tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia o finalización del procedimiento.

RESULTADOS

Valoración de los riesgos del auditor en la obtención de la evidencia física

La NIA 520 proporciona modelos detallados con respecto a la naturaleza, objetivos y oportunidad de los procedimientos de revisión analítica. Este término es utilizado para describir el análisis de relaciones y tendencias que incluye la investigación resultante de las incoherencias de las partidas. De acuerdo con esta norma, el auditor debe utilizar procedimientos analíticos para la obtención suficiente y apropiada de la evidencia física en el desarrollo de una auditoría formando una conclusión sobre las inconsistencias encontradas en los estados financieros.

Según Zanabria(2015) para la obtención de la evidencia física existe un procedimiento que es el conjunto de técnicas de investigación, que se va aplicar a un grupo de hechos y circunstancias relacionadas con los estados financieros sujetos a un examen; mediante este procedimiento el contador público basará su opinión (Ocampo, 2015), argumenta que en el procedimiento de la auditoría existe un orden a seguir como es la planeación, ejecución, informe y seguimiento en el refleja la evidencia física unos riesgos cuando se tiene errores y omisiones significativas en conjunto, no detectados por el sistema de control interno o el auditor; lo anterior, para minimizar el riesgo de emitir un informe inadecuado o falta de documentación física.

El procedimiento inicia con la planeación en donde se encuentra el riesgo de control que influye de manera importante en los sistemas de control interno que están implementados y que lleguen a ser insuficientes o inadecuados para la detección oportuna de alguna irregularidad. Es por esto la necesidad de una administración constante en revisión, verificación y ajustes en los procedimientos de control interno. En este riesgo se puede observar irregularidades significativas como es la falta de protección de los activos, los controles gerenciales y también las deficiencias en los cálculos de las planillas de la entidad.

En la planeación también se puede encontrar el riesgo de detección de incoherencias o realizar un procedimiento para prevenir insuficiencias en los sistemas de control interno y control contable, donde el auditor tendrá que evaluar un diseño de operación sobre los controles establecidos con el fin de evitar el riesgo de tomar malas decisiones

sobre una administración o un control que se puede realizar en el ente (Federación Internacional de Contabilidad, 2012, p. 102)

En segunda instancia se encuentra la ejecución que se ve afectada por el riesgo inherente en la evidencia física que tiene que ver exclusivamente con la actividad económica o negocio de la empresa independientemente del sistema de control interno que se estén aplicando, entre la existencia de este riesgo se puede detectar la naturaleza de las actividades económicas y la naturaleza de volumen en transacciones.

Este riesgo se ve reflejado en el saldo de una cuenta o un movimiento erróneo que se pudiera realizar con una importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no existió un control interno relacionado para supervisar tal movimiento afectando varias clases de transacciones y dando un resultado negativo tanto económico como documental.

La susceptibilidad de un saldo de cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o en el agregado cuando se acumule con representaciones erróneas en otros saldos o clases, suponiendo que no hubiera un control interno relacionado. Se reconoce que la administración de la entidad auditada es la responsable de diseñar e implementar los mecanismos necesarios para reducir los posibles efectos que pueda traer este tipo de riesgo sobre los estados financieros (Federación Internacional de Contabilidad, 2012, p. 102).

Por último se encuentra el riesgo de detección en la ejecución, este tipo está directamente relacionado con los procedimientos de auditoría por lo que se trata de la no detección de la existencia de errores en el proceso realizado, en este riesgo se expresa una posibilidad de que el informe de auditoría exprese una opinión inapropiada, producto de la mala aplicación de los procedimientos de auditoría.

En tercera instancia en procedimiento de la auditoría se encuentra el informe en donde se puede presentar el riesgo de comprensión, el objetivo de este riesgo es evitar una mala interpretación de lo presentado y hallado en la auditoría por parte de los interesados, además puede que el informe no se encuentre completo por ocultación de documentos por parte los administrativos.

Figura 3. Matriz de riesgo

Clasificación de riesgos	Tipos de papeles de trabajo	Decreto 2420/NIA	Descripción	Probabilidad		Significatividad
				Probabilidad	Consecuencia	
Riesgo de control	Estados financieros	NIA 700	Responsabilidad que tiene el auditor para formar una opinión sobre los estados financieros, basadas en evaluaciones de las conclusiones extraídas por los soportes de la conformación de los estados financieros.	Probabilidad 1	La información no este validada por la firma el contador, representante legal y revisor fiscal.	Significativo
Riesgo detección de incoherencia	Hojas de trabajo	NIA 230	Con base a la documentación que tiene los estados financieros, para realizar un completo trabajo es necesario la hoja de trabajo donde será uno de los requerimientos para la conformación de los estados financieros y la comprobación de sus cifras.	Probabilidad 3	No se comprobarán las cifras establecidas en los estados financieros	Muy significativo
Riesgo inherentes	Cédulas sumarias	NIA 240	Busca la buena preparación de la documentación garantizando la calidad del trabajo y proporcionando un fácil análisis y revisión, estas cédulas son aquellas que contienen el primer análisis de los datos relativos a uno de los reglones de la hoja de trabajo sirviendo como nexo entre estas y las cédulas analíticas.	Probabilidad 3	No se podrá garantizar calidad de trabajo, ni un fácil análisis y revisión de los rubros.	Muy significativo
Riesgo detección de incoherencia	Cédulas analíticas	NIA 220	Con base en la cédula sumaria se detallan los rubros de esta para realizar una respectiva comprobación de los datos establecidos en la hoja de trabajo.	Probabilidad 3	No tener un adecuado análisis de los rubros	Muy significativo
Riesgo de investigación inapropiada e incoherente	Historia de la compañía	NIA 300	El auditor tiene que establecer un plan para el desarrollo de la auditoria y en este debe de contemplarse el conocimiento de la empresa que esta siendo auditada, es decir, tener el conocimiento de como fue iniciada la empresa cual es su misión y visión para así mismo poder evaluar si esta esta alcanzado sus metas.	Probabilidad 1	No se tendrá un adecuado conocimiento sobre la empresa auditada	No significativo
Riesgo de mal manejo de los recursos de la empresa	Políticas contables	NIA 315	Es responsabilidad del auditor conocer los lineamientos establecidos por la empresa que esta siendo auditada para así mismo establecer si los rubros están siendo manejados de manera correcta cumpliendo con los establecido en el manual de políticas contables.	Probabilidad 1	No se podrá comprobar el buen manejo de los recursos	Significativo
Riesgo de dar una opinión inapropiada	Estados financieros último año	NIA 200	El auditor tiene el objetivo y responsabilidad de examinar los estados financieros y establecer que estos estan libres de incorrección materiales, de fraude o error para así mismo el auditor poder expresar una opinión sobre los estados financieros si estos se encuentran bien preparados en todos los aspectos	Probabilidad 3	No poder comparar los movimientos de los rubros y no poder dar una opinión verídica	Muy significativo

Fuente: Los autores, información extraída de la NIA

Finalmente en el proceso de auditoria nos encontramos con el seguimiento en el cual se establecerá un proceso diseñado para proporcionar una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente, el riesgo que se incurre en este es que el que no se cumpla o no se sigan las sugerencias dictaminadas en el informe de la auditoría; por lo menos una vez al año la de firma de auditoría comunicara los resultados del seguimiento de sus sistema de control de calidad a los socios. (Decreto 2420, 2015)

Dependiendo del nivel de riesgo de auditoria que un auditor enfrente, así serán las respuestas globales que éste defina con el propósito de minimizar las posibilidades de emitir una opinión errónea acerca de la razonabilidad de los estados financieros sobre los cuales dictamina. Para que el auditor no corra el riesgo de dictaminar una opinión errónea este tendrá que designar un personal experimentado dentro de su equipo de trabajo que ayude a la recolección de evidencia verídica (Mensén, 2012).

Procedimiento para la obtención, análisis y presentación de evidencia física

Según Acuña (2015), la obtención de la evidencia física se realiza bajo una planeación, ejecución e informe que tienen que ir relacionados con el desarrollo de la auditoria. En la planeación se realiza la investigación y confirmación de la información que se encuentra dentro y afuera de la entidad; la investigación puede ser formal que se realiza de manera escrita y se dirige a terceras personas e incluso se puede realizar investigación oral informales dirigidas a las personas internas, la respuesta a estas investigaciones puede dar información no obtenida anteriormente o evidencia corroborativa.

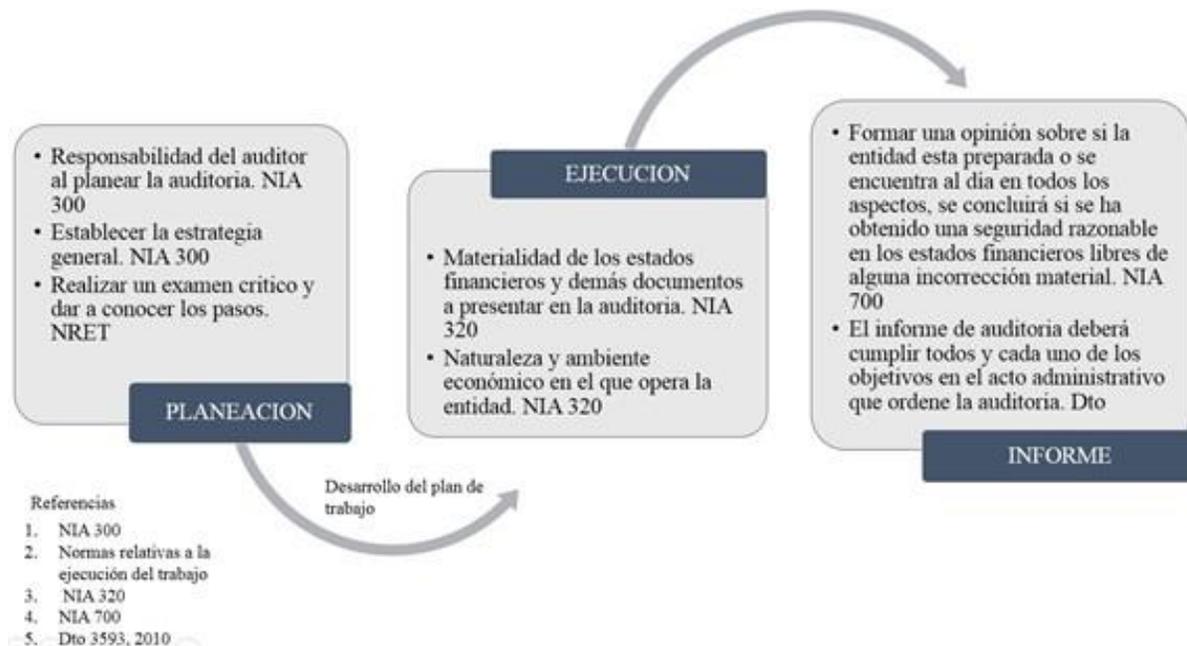
En el paso de ejecución se encuentra la inspeccion que consiste en examinar los registros, documentos, activos y demás bienes de la empresa proporcionando evidencia física de auditoria confiable dentro de las tres (3) categorías: evidencia física de auditoria elaborada y retenida por terceros; evidencia física obtenida por terceros y retenida por la entidad y evidencia física elaborada y retenida por la entidad.

Continuamente de se debe realizar una observación que trata un método apropiado para la revisión de las evidencias físicas que documentaran el funcionamiento de

los controles internos que se ejecutan en la entidad, teniendo en cuenta el proceso de la ejecución de cada área para la obtención de las evidencias física permitiendo comprobar los procedimientos que la empresa tiene.

Posteriormente en el informe se encuentra la expresión del auditor que es la respuesta a la investigación donde se corrobora la información contenida en las evidencias físicas recolectadas en el proceso de la auditoria, basado en estas el auditor dará las opiniones y sugerencias de forma escrita y soportada.

Figura 4. Diagrama de procesos



Fuente: Los autores, información extraída de la NIA

De acuerdo con la NIA 520, el auditor debe utilizar procedimientos analíticos para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría, y ayudar a formar una conclusión general sobre los estados financieros, determinando si son consistentes. Los procedimientos analíticos son aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles en el tiempo. De esta manera, los procedimientos analíticos son las evaluaciones de la información financiera mediante análisis de relaciones factibles entre datos, tanto financieros como no financieros.

Importancia de la evidencia física del perito contable en el proceso judicial

El perito contable, es el profesional que realiza la labor de investigación con una finalidad judicial. Se estudian los libros y registros de contabilidad y la información de las partes y de terceros, realizando la aplicación de métodos y procedimientos que permiten establecer los hechos puestos a consideración.

La importancia del perito contable en una empresa o particular puede tener la necesidad de realizar una auditoria o informe pericial contable para saber el estado de sus cuentas o patrimonio, o quizás para defenderse ante un procedimiento judicial. El perito es necesario en los procesos de valoración de activos o en la determinación de un problema contable o pérdida de beneficios. Los dictámenes periciales acumulan toda la información que se ha recuperado en todos los procesos de la auditoria y establece unas conclusiones valoradas que podrán ser defendidas en un proceso judicial mediante la radicación del informe (Rodríguez, 2014).

Teniendo en cuenta todos los riesgos que se tienen en un proceso de auditoria en el área de las evidencias físicas, es necesario que tanto el auditor como el ente auditado tenga pleno conocimientos de los procedimientos que se pueden realizar para la revisión completa de las evidencias físicas, relacionando esto con personas profesionales en el tema para que así se pueda verificar su procedencia ya sea para el desarrollo de la auditoria o incluso como prueba si llegara el caso (Vélez, 2014).

Después de ejecutado el procedimiento para la obtención de la evidencia física esta puede llegar a ser una prueba en un proceso judicial siempre y cuando cumpla con los requisitos establecido en la Ley 906 del 2004 en donde se menciona lo que puede llegar a entender como evidencia física en un dictamen pericial.

Seguidamente para el Código de Procedimiento Civil de Colombia expone que la prueba pericial es una regla general que consiste en que debe estar fundamentada en evidencias allegadas al proceso, en el mismo sentido la Constitución Política De Colombia en su artículo 29 aclara que las pruebas que se obtenga del proceso o del debido proceso con alguna violación, serán nulas en pleno derecho.

Según Bedoya (2008) elemento material probatorio o evidencia física será toda

cosa u objeto que directa o indirectamente pueda aportar información acerca de uno o varios aspectos estructurales del delito o de la identidad del acusado, para que esta evidencia se convierta en prueba pericial tendrá que haber pasado por el debido proceso de custodia.

Para que la prueba pericial sea tenida en cuenta en un proceso judicial debe revestirse de legalidad cumpliendo con todos los requisitos exigidos por la ley colombiana así como también ser producto de un proceso de auditoría hecho por un perito por el juez o quien sea la competencia; además, la prueba debe ser amplia y suficiente, para que aporte significativamente al proceso judicial (Hernandez, 2016).

La labor del perito contable en un carácter extra jurídico, es como auxiliar; le ayuda al juez a la comprensión de los hechos o, en algunas ocasiones, a pesar de tener ese conocimiento el juez, es necesario incorporarlo al proceso por intermedio de un tercero para que se dé un adecuado contradictorio sin que en ningún caso el juez pueda suplirlo (Hernandez, 2015).

Para Ramirez, Robayo, & Parra (s.f) el perito contable es el encargado de elaborar el dictamen pericial, se enfrenta en especial las pruebas físicas tomadas de bases de datos o inspecciones judiciales de acuerdo a la urgencia de la indagación o las políticas institucionales de la fiscalía en la que se lleva el caso.

En la mayoría de los casos los documentos de este tipo son obtenidos por la policía judicial, la DIAN, empresas promotoras de salud entre otras; en esta instancia el perito analiza los materiales probatorios y las evidencias para generar un informe pericial que determine su grado de cumplimiento de la legislación contable, fiscal y estatutaria, para ser aplicada en el caso que se está investigando.

DESCRIPCIÓN DEL CASO DE ESTUDIO

Antecedentes

La empresa se encuentra en el sector de la construcción ubicada en la ciudad de Armenia y pertenece al sector privado con diez (10) años de existencia. Tras estudios de la administración por causa de una demanda se encontraron las siguientes inconsistencias; personal no capacitado para el cargo establecido, irregularidades en la nómina de los empleados, contrato sin los requisitos completos, no se encontraba respectiva aplicación del control interno en la entidad y por ultimo alteración de la presentación de los estados financieros.

Con base en los resultados de la auditoria se confirmaron las incoherencias y por esta causa los papeles de trabajo fueron solicitados por la parte judicial, para realizar el respectivo análisis de estos y poder tomar la decisión adecuada respecto al caso.

Procedimiento

La empresa solicito un informe detallado de lo sucedido en la organización en el periodo a auditar, la firma de auditoría llevó acabo el procedimiento en base a las técnicas tradicionales, como son el análisis de saldos, análisis de movimientos, inspección, investigación, observación y confirmación, para esto utilizó un proceso de planeación, ejecución y entrega del informe de la auditoría, en el desarrollo de la auditoria se exigieron documentos para el reconocimiento de la empresa; entre ellos se encontraba el manual de políticas contables, su archivo permanente, permisos de funcionamiento, soportes de pago de nóminas, soportes de contratación, hojas de trabajo y estados financieros.

Inicialmente el grupo de auditores, elaboró un plan de auditoría conjuntamente con el gerente de la entidad, este plan se preparó teniendo en cuenta la normatividad aplicable al proceso y a las actividades por evaluar. El desarrollo de la auditoría se inició con el análisis de la evidencia física suministrada por el gerente en donde se inspeccionó y se validaron los saldos con lo presentado en los estados financieros.

Para la terminación de este proceso se evidenciaron inconsistencias en la contratación de los empleados y el pago de nómina de estos; puesto que el valor

cancelado y respaldado por la nómina es diferente a lo estipulado en el contrato firmado por el empleado y gerente, además no se está cumpliendo con la legislación establecida en el Código Sustantivo del Trabajo.

Se observa que el personal no se encuentra capacitado para cumplir con las obligaciones y labores establecidos en los cargos que desempeñan, por lo cual no se cumplen los objetivos que han sido encargados a cada área laboral, asignando a un personal con poca experiencia, haciendo esto que se conlleve a un proyecto poco especializado o con alguna inconsistencia en el desarrollo de este.

Revisadas las inconsistencias se encuentran alteraciones en los saldos de los estados financieros del periodo auditado, para la comprobación de esto se realizaron los papeles de trabajo con sus respectivas referencias – hoja de trabajo, cedula analítica, cedula sub- analítica y cedula sumaria- en estos se encuentra una inconsistencia en los movimientos de gastos de personal lo que afecta simultáneamente la caja o el banco puesto que se está pagando más de lo que se tenía presupuestado.

Seguidamente se encuentra que el proceso de desarrollo de la actividad económica del ente no se cuenta con los permisos de funcionamiento, es decir, no se contaba con el respaldo de la ley para el cumplimiento de las obras y construcciones a realizar, por lo cual se incumple el debido proceso de obtención de la licencia de funcionamiento lo que concluye que no existe el debido soporte para las obras realizadas en ese periodo.

Respecto a lo anterior hubo una demanda por parte de un afectado por grandes grietas y humedades en un proyecto que finalizó en el año 2016, este presentó los daños anteriormente mencionados pasado tres (3) meses de su entrega; en el inicio de la investigación por parte de las autoridades competentes se solicitan como primera instancia los permisos establecidos por la ley para el desarrollo de proyectos de construcción.

El juzgado encargado de llevar el caso está en la tarea de analizar las evidencias suministradas por ambas partes, para así mismo poder dar un veredicto basado en las evidencias físicas estudiadas por el perito contable que se encuentra como auxiliar del juez para el desarrollo del caso.

Relacionado con los hallazgos anteriores la firma auditora diagnostica que no existe un control interno en el ente, puesto que no se da un adecuado manejo a los recursos humanos y financieros, lo que genera errores constantes en el desarrollo de las actividades del ente. Dicha auditoria de control interno estaba diseñada para asegurar en forma razonable la fiabilidad de la información contable realizando el examen para reafirmar una estructura operativa y administrativa en la que se observa una falta capacidad de orden.

La firma de auditores elaboro un informe en donde se reportaron los hallazgos encontrados en la ejecución de la auditoría de control interno, expresando su opinión y recomendaciones para mejorar y organizar contablemente y administrativamente la entidad, en este reporte se estableció la frecuencia en la que los errores eran cometidos y la evidencia física que haría parte de cada inconsistencia.

Figura 5. Matriz de evidencia física

		BAJO	Ocasional		
		INTERMEDIO	Frecuente		
		ALTO	Muy frecuente		
Tipo de evidencia	Norma	Descripción de los hechos		Recurrencia	Consecuencia
Estados financieros	NIA 700	Se hizo la respectiva revisión y se encontraron incongruencias con respecto a los soportes físicos suministrador por el gerente del ente económico.		Frecuente	La información no se encontraba validada los hechos reales soportados con los documentos.
Hojas de trabajo	NIA 230	La hojas de trabajo se encontraba alteradas sin base en los documentos.		Frecuente	Al encontrarse las hojas de trabajo alteradas los estados financieros no reflejó la verdadera naturaleza de los saldos.
Cédulas sumarias	NIA 240	Se volvieron a realizar las cédulas sumarias en base a los documentos recolectados mediante el desarrollo de la auditoria y los soportes entregados por el gerente.		Ocasional	Se encontraron varias inexactitudes respecto a los saldos reflejados en los estados financieros.
Cédulas analíticas	NIA 220	Con base en la cédula sumaria se detallan los rubros de esta para realizar una respectiva comprobación de los datos establecidos en la hoja de trabajo.		Ocasional	No tener un adecuado análisis de los rubros
Contratos de trabajo	N/A	Se encontraron contratos sin los debidos datos requeridos por la empresa		Muy frecuente	Se encontraba personal no calificado en los puestos de trabajo
Nómina	N/A	La nómina no se encontraban bien liquidada y no se tenía el soporte mensual de los pagos realizados a los empleados		Muy frecuente	Se evidenciaban saldos en la cuenta por pagar que ya habían sido cancelados y no tenían el respectivo soporte de estos.

N/A para contratos de trabajo y nómina puesto que la norma internacional respecto la legislación nacional de cada país en estos criterios.

La firma de auditores entrega el informe al gerente para que este tome las acciones correspondientes contra las inconsistencias encontradas en el desarrollo de la auditoría de control interno realizada a la entidad, de esta forma el grupo auditor procede a dar la debida custodia de la evidencia física reglamentado por la ley 43 en su artículo 9.

CONCLUSIONES

La investigación reveló la calidad de la evidencia física que tiene en el encargo de la auditoría, de una forma relevante y significativa para un proceso contable, estas son necesarias puesto que incluyen todas las influencias en la mente de un auditor afectando su juicio acerca de la exactitud de proposiciones remitidas a él para su revisión.

La evidencia física es la información que obtiene un auditor en las que sustenta su opinión, siendo relativa al trabajo de campo para proporcionar los elementos necesarios en el encargo de la auditoría, siendo esta confiable, consistente, tangible y generadora de valor agregado a la organización objeto de auditoría.

En una auditoría, la evidencia física se considera como competente y suficiente siempre y cuando cumpla con una caracterización relevante, en la que ayuda al auditor a llegar a un punto específico de lo que se buscaba de acuerdo con los objetivos establecidos en el encargo, también busca ser auténtica, pues es verdadera en todas sus características, llegando a ser verificable; una de las características más importantes, pues es un requisito que permite que dos o más auditores lleguen por separado a las mismas conclusiones en las mismas circunstancias.

Para la evidencia física existe un proceso de planeación, ejecución e informe se obtiene a través de una observación e inspección directa de las actividades del ente, en la cual se puede utilizar todo aquel soporte físico tangible que nos revele una información para comprobar o soportar una decisión o un proceso a llevar.

De esta manera la evidencia puede emitir aspectos positivos y negativos identificados en el proceso de la auditoría, y cualquiera sea el caso, los hechos y situaciones planteados en el informe que debe estar soportados. Estas evidencias recobran una mayor importancia, cuando lo reportado en el informe de auditoría trata

sobre hechos irregulares encontrados en el proceso, por lo que con mayor razón deben estar suficientemente respaldados por dichas evidencias físicas; como lo son los documentos y pruebas que garanticen la veracidad de lo informado.

Con base a lo anterior la evidencia física está conformada por los papeles de trabajos que son la acumulación de todas las evidencias obtenidas durante el desarrollo de la auditoría, los papeles de trabajo tiene varias funciones; sus propósitos principales son el de ayudar a organizar y coordinar las fases de la revisión de la auditoría, proporcionar información que será incluida en el informe del auditor y servir como respaldo para opinión del grupo auditor, estos papeles también sirven como evidencias en caso de demandas legales, fuente de información para futuras declaraciones y otros informes especializados.

Para la obtención de la evidencia y los papeles de trabajo, el auditor debe tener el consentimiento del auditado puesto que estas son confidenciales, pero esto no excluye que el auditor no pueda verse en la necesidad de revelar alguna información, incluso contra los deseos del cliente, con el fin de cumplir con las normas de auditoría.

De igual forma en la obtención, la evidencia física podrá ayudar a corroborar o sustentar según sea el caso, a suplir una colaboración con el auditor cuando este se enfrenta a un nivel de riesgo teniendo en cuenta el nivel de riesgo así será el nivel y cantidad de la evidencia física, como es el caso del riesgo inherente, ayudando a tomar una implementación positiva o negativa en la cual la evidencia tenga su debido proceso y requisito respaldando el riesgo de control, así se podrá tener un mayor orden en cuanto a situaciones presentadas y halladas en el proceso de auditoría.

REFERENCIAS

Decreto 2420, (2015). Obtenido de <http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/decretos/2015/Decretos2015/DECRETO%202420%20DEL%2014%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202015%20-%20copia.pdf>

500, N. (s.f.). Aobaudidores. Obtenido de Aobaudidores : <http://aobaudidores.com/nias/nia500>

Acuña. (2015). Obtenido de <https://www.definicionabc.com/derecho/evidencia.php>

Armando. (2014). slideshare. Obtenido de slideshare: <https://es.slideshare.net/edwinarmando125/riesgos-y-evidencia-de-auditoria-1>

Bedoya. (2008). Obtenido de <https://www.ramajudicial.gov.co/web/noticias-paloquemao/informacion>

Cabrera. (2010). Blogspot. Obtenido de Blogspot : <http://abogada-lannytorres.blogspot.com.co/>

Constituyente, A. N. (1991). Constitución Política de Colombia.

Files. (s.f.). Auditool. Obtenido de Auditool: <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/772-la-evidencia-de-auditoria>

Hernandez. (2012). Gestipolis. Obtenido de Gestipolis: <https://www.gestipolis.com/evidencias-papeles-trabajo-auditoria/>

Hernandez. (s.f.). slideshare. Obtenido de slideshare: <https://es.slideshare.net/sergioigg/la-evidencia>

Ludivia Hernandez, M. F. (2015). El dictamen pericial contable, medio de pruebas y criterios de valoración. Dialogo de saberes.

Ludivia hernandez, R. P. (2016). El debido proceso y la cadena de custodia frente las pruebas judiciales presentadas por el auditor forense . Dialogo De Saberees.

Mejia. (2009). Wikispaces. Obtenido de Wikispaces : <https://preparatorioauditoria.wikispaces.com/file/view/Unidad+Nueve.pdf>

Ocampo. (2012). Obtenido de <http://www.uap.edu.pe/intranet/fac/material/03/20102BT030203413030108011/20102BT03020341303010801117401.pdf>

Ocampo. (2015). Obtenido de <http://www.uap.edu.pe/intranet/fac/material/03/20102BT030203413030108011/20102BT03020341303010801117401.pdf>

penal, C. d. (s.f.).

Press. (2009). Obtenido de <https://blogauditoria.files.wordpress.com/2009/11/evidencia.pdf>

Ramirez, Robayo, & Parra. (s.f.). La prueba pericial contable especializada en los delitos economico y financieros, analisis del caso DMG . Bogota .

Rodriguez. (2010). Auditoria. word . Obtenido de Auditoria.word: 5. <https://blogauditoria.wordpress.com/etapas-de-la-auditoria-de-estados-financieros/ejecucion/tipos-de-evidencia/>

Rodriguez. (2014). Obtenido de <http://peritosinformaticos.es/perito-contable-mercantil/>

Rodriguez. (2015). Universidad del cauca. Obtenido de Universidad del cauca: <http://artemisa.unicauca.edu.co/~gcuellar/normas.htm>

Tabarees. (2013). Obtenido de <http://reflejojuridico.blogspot.com.co/2012/02/prueba-material-o-evidencia-fisica-t-de.html>

Vega. (2012). Universidad Militar. Obtenido de Universidad Militar: <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/11638/1/LA%20EVIDENCIA%20F%C3%8DSICA%20Y%20LOS%20ELEMENTOS%20MATERIALES%20COMO.pdf>

Velez. (2014). Obtenido de <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v16nspe42/v16nspe42a05.pdf>

Zamarron. (2009). Papeles de trabajo: auditoría. Cordoba, ar el cid editor .

Zanabria. (2015). Universidad del cauca. Obtenido de Universidad del cauca: <http://artemisa.unicauca.edu.co/~gcuellar/normas.htm>

