



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA

**ESTUDIO EXPLORATORIO DE LOS CAMBIOS EN LA
PLANIFICACIÓN Y DESARROLLO DEL TRABAJO EN LAS FIRMAS
AUDITORAS, PRODUCTO DE LA ADOPCION DE LAS NIIF EN
EMPRESAS CHILENAS, PERIODO 2009-2010**

**Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado
en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión**

Tesista: Rodrigo Alejandro Herrera Alarcón

Profesora Guía: Marcela Fernández Rozas

VALPARAISO 2012

INDICE

	Páginas
RESUMEN	4
MARCO TEÓRICO	5
ANTECEDENTES GENERALES	5
1. ANÁLISIS DE AUDITORÍA	6
1.1 Concepto de Auditoría	6
1.2 Tipos de Auditoría	6
1.2.1. Auditoría Interna	7
1.2.2. Auditoría Externa	7
2. DEL TRABAJO QUE REALIZAN LAS FIRMAS AUDITORAS	8
2.1.1. Tipos de trabajo que realizan	9
2.1.2. Tipos de entidades a las se dirige su trabajo	9
2.2 Organismos reguladores del trabajo de Auditoría	10
2.2.1. Nacionales	10
2.2.2. Internacionales	12
2.3 Normas que regulan el trabajo de Auditoría	13
2.3.1. Normas de Auditoría	13
2.3.2. Normas Contables	14
3. ESTRUCTURA GENERAL DE UN TRABAJO DE AUDITORIA	15
3.1 Etapa de Planificación del trabajo de Auditoría	17
1. Plan Previo	18
2. Obtención de antecedentes	18
3. Obtención de información sobre las obligaciones legales de la empresa	19
4. Realización de procedimientos analíticos preliminares	20
5. Establecer la importancia y evaluar el riesgo aceptable de Auditoría y el riesgo inherente	21
6. Entender la estructura de control interno del cliente	25

7. Desarrollar un plan de Auditoría general y un programa de Auditoría	26
8. Papeles de Trabajo	27
3.2 Etapa de Desarrollo del Trabajo de Auditoría	28
3.2.1. Tipos de Enfoque	29
3.2.2. Tipos de Prueba	31
3.3. Etapa del Informe del Trabajo de Auditoría	33
3.3.1. Dictamen de Auditoría	33
4. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LAS EMPRESAS EN ESTUDIO	34
4.1 PricewaterhouseCoopers	35
4.2 Deloitte	35
4.3 KPMG	36
4.4 UHY Ossandón Consultores	37
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	38
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION	39
METODOLOGIA EMPLEADA	40
ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS	43
CONCLUSIONES	48
BIBLIOGRAFIA	50
ANEXOS	52
I.A. Instrumento (Encuesta)	52
I.B. Instrumento (Entrevista)	55

RESUMEN

Las firmas auditoras cumplen un rol importante respecto a la supervisión que realizan sobre las entidades en las que desarrollan su trabajo, no tan solo por aquellas que se encuentran obligadas a hacerlo por alguna disposición legal, como es el caso de las sociedades anónimas abiertas, sino que también por aquellas que voluntariamente lo desean, utilizándola como una herramienta de evaluación para algunas de sus actividades o procesos que desarrollan. El proceso de convergencia hacia las NIIF que actualmente está en desarrollo en nuestro país y que comenzó a efectuarse desde el 1 de Enero del año 2009, ha generado consigo un cambio en la manera de presentar y revelar la información financiera correspondiente a hechos económicos producidos por la empresa y sobre la cual las auditoras concentran sus análisis a la hora de desarrollar su trabajo.

Producto de la adopción de las NIIF es que estas empresas auditoras han debido efectuar algunos cambios para poder afrontar este nuevo desafío, sobre el que actualmente no existe estudio que precise estos cambios y la trascendencia que han tenido en el trabajo que efectúan estas firmas. En esta investigación se pretende descubrir los cambios que se han generado y que han afectado a las firmas auditoras producto de la convergencia de la norma contable por parte de las empresas sobre las cuales éstas realizan su trabajo, además de especificar los cambios en la normativa que afectan a las empresas en estudio. La metodología de la investigación es de carácter cualitativa, por lo que se aplicará una encuesta con preguntas de tipo abierta a la muestra en estudio, lo que permitirá identificar y analizar los cambios producidos y que afectaron el trabajo de Auditoría realizado por las empresas auditoras.

Se espera determinar con el desarrollo de la presente investigación, los cambios que han afectado a la estructura del trabajo de Auditoría que practican las empresas auditoras en estudio y la trascendencia de estos cambios en la realización de su trabajo, tomando como referencia para la investigación el periodo 2009-2010.

MARCO TEORICO

ANTECEDENTES GENERALES

Las dificultades de poder comparar los informes financieros emanados por entidades de distintos países, viene dada por la existencia de normas contables locales en cada uno de ellos, las que en Chile se denominan Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). El uso de estas normas dificulta la comparabilidad de los Estados Financieros y la toma de decisiones por parte de inversionistas y analistas financieros, al no poder contar con información homogénea sobre la cual basar sus decisiones.

Debido a esto surge la necesidad de establecer una estandarización de las prácticas contables a nivel mundial, y así obtener información homogénea y comparable que facilite la toma de decisiones, es así como surgen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Las NIIF comenzaron a aplicarse en Chile a partir del 1 de Enero del año 2009, estas tienen por objeto establecer requisitos de uniformidad en el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar referidas a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros de una entidad.

Como consecuencia de lo anterior, se han producido cambios en la manera en que las empresas elaboran y presentan la información en sus estados financieros, los que son supervisados por las firmas auditoras, que a raíz de esto, han debido realizar ciertas adaptaciones o modificaciones en el trabajo que desarrollan sobre estas empresas.

El trabajo que desarrollan estas firmas es de vital importancia, debido a que representa una aceptación de fe, de que la información presentada por las empresas corresponde a su situación económica real, actuando en estos casos como ministro de fe ante la comunidad económica, por ende su labor constituye un pilar fundamental en la obtención de nuevos capitales e inversionistas para estas empresas.

1.- ANÁLISIS DE AUDITORÍA

1.1.- Concepto de Auditoría

Defliese et cols. (2001) definen la Auditoría como un proceso que permite la obtención y evaluación de las evidencias recopiladas, las cuales brindan soporte a las afirmaciones que emanan de la entidad relacionada con los acontecimientos económicos que ocurren en ella, con el propósito de evaluar si estas afirmaciones se encuentran de acuerdo a los criterios establecidos y comunicando los resultados a los interesados de la información.

De acuerdo a lo expuesto se puede distinguir ciertos factores relevantes de este concepto, los cuales se mencionan a continuación:

- a) La Auditoría como un proceso sistemático está basada en un conjunto de procedimientos con los que el Auditor debe cumplir, para lograr una obtención de evidencia suficiente y necesaria, que le permita fundamentar adecuadamente su opinión.
- b) Las evidencias obtenidas deben ser evaluadas de manera objetiva e imparcial por el profesional quien debe mantener siempre una actitud mental independiente en el ejercicio de sus labores.
- c) Las afirmaciones son manifestaciones que realiza la entidad respecto de acontecimientos y actos económicos que ocurren en ésta, los cuales son informados a través de informes y estados a los interesados de esta información.

La Auditoría constituye además una herramienta de control y de supervisión para la gerencia o directorio de una entidad, la cual proporciona asesoría y recomendaciones respecto de las actividades realizadas por la organización, lo que les permite corregir eventuales fallas detectadas durante la revisión.

1.2 TIPOS DE AUDITORÍA

La Auditoría como concepto representa confiabilidad y seriedad ante la comunidad económica y el público en general. Es por ello que en la actualidad existen diversos tipos de estudios o investigaciones que se realizan en las empresas bajo esta denominación los que varían de acuerdo a los objetivos y propósitos que persigue cada una de ellas. Es así, como en la práctica se pueden encontrar definiciones que se relacionan con áreas

administrativas, operacionales, informáticas, de Recursos Humanos de la organización, sólo por nombrar algunas a modo de ilustración.

Para el desarrollo del siguiente análisis se considerarán dos tipos de Auditoría, de acuerdo al enfoque del profesional que las realiza, que son Auditoría Interna y Auditoría Externa.

1.2.1 Auditoria Interna

A partir de lo planteado por Holmes (1997) se infiere que la Auditoría interna es una actividad realizada por una o más personas naturales, empleadas por la propia empresa auditada, lo que los hace tener un vínculo laboral con el cliente, que limita el grado de independencia con el que actúa al momento de desarrollar su trabajo. Normalmente el personal de Auditoría interna depende directamente de la gerencia.

El trabajo que se realiza en este tipo de Auditoría en muchos aspectos es de tipo detallada, aunque también se utiliza el sistema de pruebas selectivas. La utilización de uno u otro método va a depender del tamaño de la organización en la que se efectúa dicha Auditoría.

Existe también otro método, el sistema rotativo que consiste en aplicar este trabajo durante el año a distintas áreas de la empresa, en virtud de lo cual se pretende cubrir toda la empresa durante el transcurso del año. Por lo mismo, este tipo de trabajo tiende a descubrir eventuales fraudes o irregularidades, de la que son responsables los Auditores de detectarlos, si los hay. Además apoya a la gerencia como asesor en temas relacionados con el control interno, operaciones y gestión, entre otros.

Mediante los informes periódicos que se emiten, se da a conocer los resultados de sus labores realizadas sobre rubros específicos de la entidad. El uso de estos informes se encuentra restringido, ya que tiene como receptor a la gerencia de la empresa.

1.2.2 Auditoría Externa o Independiente

A partir de lo planteado por Holmes (1997) se infiere que la Auditoría independiente o externa es aquella realizada por firmas o agrupaciones de contadores públicos auditores independientes, las cuales están compuestas por profesionales que cuentan con la

habilidad y capacidad técnica como Auditor. Quienes son empleados por la propia firma, lo cual les permite gozar de total independencia en el desarrollo de sus funciones garantizando con ello una opinión profesional e imparcial de los resultados obtenidos de su trabajo.

Este trabajo generalmente se realiza en base a pruebas selectivas y no de manera detallada por factores de tiempo y costo, los cuales se incrementarían producto de la mayor carga de trabajo a realizar, no obstante esto, en algunos casos y de manera especial o a pedido del cliente puede llegar a darse la situación de una Auditoría detallada. Por ejemplo, en el caso de una Auditoría de peritaje que tiene por objeto detectar posibles fraudes efectuados por una empresa haciendo indispensable en este caso la revisión total y detallada de la información para cumplir con el objeto del trabajo. Por lo mismo no es objetivo básico de una Auditoría moderna el comprometerse a detectar eventuales fraudes, obviamente el Auditor tiene el deber y la obligación de informarlos a la gerencia en caso de que los haya detectado dentro del alcance de sus pruebas selectivas.

El auditor debe informar a la gerencia de las diferencias detectadas durante el desarrollo de su trabajo, sugiriéndole en algunos casos ajustes o reclasificaciones, solo hasta el punto en que no comprometa el grado de independencia con el que actúa, estas sugerencias pueden ser o no aceptadas por la gerencia. Cabe mencionar que el Auditor independiente es solo responsable de la opinión que emite.

En el caso de la Auditoría de estados financieros el informe que emite el auditor expresa su opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros son preparados y presentados conforme con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados (PCGA). Este informe va dirigido al directorio de la sociedad y al público en general, normalmente no existe restricción en su uso.

2.- DEL TRABAJO QUE REALIZAN LAS FIRMAS AUDITORAS

Las firmas auditoras realizan distintos tipos de trabajo, dependiendo de los objetivos que se pretendan lograr con ella. Estos trabajos se efectúan de acuerdo a normas establecidas y en conformidad con lo dispuesto por organismos reguladores.

2.1.1- Tipos de trabajo que realizan

Existen diferentes tipos de denominaciones de Auditoría según lo que se ha expuesto con anterioridad, por lo cual los tipos de trabajo de auditoría varían de acuerdo al enfoque y objetivos que persiga cada una de ellas. Para efectos del análisis y de acuerdo a lo expuesto por Defliese et cols. (1997) consideraremos tres tipos de trabajos efectuados por las Auditoras que son:

Auditoría de Estados Financieros: Es aquella en la que el Auditor busca dar una opinión por escrito y de acuerdo a las evidencias recopiladas, sobre la razonabilidad en cuanto a la preparación y presentación de los estados financieros elaborados por la entidad y de su conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Auditoría de Cumplimiento: En la que el profesional busca determinar si se ha cumplido con las políticas y procedimientos que afecten a las operaciones o a los informes que prepara la entidad, mediante la revisión de documentos que soporten legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones para comprobar si tales procedimientos utilizados operan de manera efectiva y si son adecuados para el logro de los objetivos de la entidad.

Auditoría de Operación: En la cual el Auditor revisa total o en parte las operaciones o actividades de una entidad, dentro de los cuales se encuentra los controles internos establecidos en la organización, el cumplimiento que tenga con leyes y/o reglamentos que le sean aplicables, la confiabilidad e integridad de la información financiera presentada, el uso eficiente de los recursos de la organización y por último el logro de los objetivos establecidos para las operaciones. Todo ello, con el objeto de determinar el grado de efectividad, economía y eficiencia alcanzada por la organización, además de efectuar recomendaciones para mejorar las operaciones o actividades evaluadas.

2.1.2.- Tipos de entidades a las que dirige su trabajo

Los tipos de trabajo que efectúan las firmas auditoras son realizados a diferentes empresas de distinta naturaleza jurídica, lo que para algunas puede ser efectuado de manera voluntaria, por una decisión propia de la entidad o bien en otros casos pueden ser a causa de una exigencia legal que las obliga a realizar este tipo de trabajo.

Actualmente en Chile y de acuerdo a lo exigido en el artículo 52 de la Ley 18.046 Ley de Mercado de Valores se establece la obligatoriedad que tienen las sociedades anónimas abiertas de someter a Auditoría sus estados financieros, las cuales además se encuentran fiscalizadas por la superintendencia de Valores y Seguros.

2.2.- Organismos reguladores del trabajo de Auditoría

Estos organismos son los encargados de regular a las empresas auditoras que efectúen auditorías de estados financieros. Para el desarrollo del siguiente análisis se expondrán algunos organismos tanto nacionales como internacionales encargados de esta labor.

2.2.1.- Nacionales

Dentro de los organismos reguladores nacionales se encuentran la Superintendencia de Valores y Seguros y el Colegio de Contadores de Chile A.G.

A.- Superintendencia de Valores y Seguros

La Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) se define como una institución autónoma encargada de la fiscalización superior de las actividades y entidades que participan de los valores y seguros en Chile, para lo cual desarrolla una serie de funciones que permiten el logro de ese objetivo.

Funciones de la SVS

Entre las principales funciones desarrolladas por la SVS se encuentran:

- a.- La función supervisora: Esta función de la Superintendencia tiene como objeto velar por el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias por parte de las entidades que integran el mercado.
- b.- La función normativa: Mediante el ejercicio de esta facultad, la Superintendencia dicta normas e instrucciones que regulan el mercado y a las entidades que lo integran.
- c.- La función sancionadora: Esta facultad tiene como objeto la aplicación por parte de la Superintendencia de sanciones en caso de incumplimiento de las normas o instrucciones que regulan al mercado y a las entidades que lo integran.

Organización de la SVS

La Superintendencia de Valores y Seguros se encuentra segmentada en dos áreas principalmente, que son:

1.- El área de valores: La cual se encarga de la supervisión de entidades relacionadas con el mercado de valores tales como Sociedades Anónimas Abiertas, emisión de valores de Oferta Pública, Administradoras de Fondos Mutuos, Auditores Externos, entre otras.

2.- El área de seguros: La cual se encarga de la supervisión de entidades que participen en el mercado de seguros tales como Compañías de Seguros, Compañías de Reaseguro, Corredores de seguro, Agentes de Seguro, entre otras.

Entidades Supervisadas y Registros Públicos a cargo de la SVS

En la actualidad la Superintendencia maneja un registro de 40 tipos de entidades a las que supervisa; compuesto tanto por entidades pertenecientes al área de valores como al área de seguros. Además mantiene 18 tipos de registros públicos a su cargo dentro de los cuales se encuentra el Registro de Empresas de Auditoras Externas (REAE).

De acuerdo a las nuevas exigencias emanadas por esta Superintendencia a través de su Norma de carácter General N° 275 publicada el 19 de enero de 2010, se establece las normas de inscripción y funcionamiento del registro de empresas de Auditoría Externa, que señala que solo aquellas firmas que cumplan con los requisitos estipulados en esta norma y se encuentren inscritas en este registro estarán autorizadas a efectuar Auditorías de Estados Financieros sobre las empresas inscritas y obligadas por ley a ser fiscalizadas por esta Superintendencia.

B.- Colegio de Contadores de Chile A.G.

Según la Ley 13.011 en su artículo 2 “El Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial es una institución creada por ley, que tiene por objeto velar por el progreso, prestigio y prerrogativa de la profesión del Contador y por su regular y correcto ejercicio, mantener la disciplina profesional y prestar protección a los Contadores.” (Gobierno de Chile, 1958)

El Colegio de Contadores tiene la facultad por ley de dictar normas relativas al ejercicio de la profesión, las cuales son de aplicación general en el país, además es asesorada en

determinadas materias por ciertas comisiones que la integran, como lo es la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad y la Comisión de Auditoría.

La primera tiene como objetivo la emisión de normas contables a través de boletines técnicos y normas de información financiera que establecen los criterios a considerar durante la preparación y presentación de la información financiera por parte de una entidad. Mientras que la segunda está encargada de proponer pronunciamientos técnicos y normas profesionales relacionados con la calidad del trabajo desarrollado por parte del Auditor y de los objetivos que han de alcanzarse.

En este sentido el Colegio de Contadores asumió el compromiso de desarrollar un plan de convergencia que permitiese uniformar la normativa chilena con la internacional.

2.2.2- Internacionales

Dentro de los organismos internacionales se encuentra el Public Company Accounting Oversight Board quien es el encargado de regular a aquellas firmas auditoras que realicen auditorías de estados financieros en Estados Unidos.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

La Junta de Supervisión de Firmas de Contabilidad Pública (PCAOB) se define como una corporación sin fines de lucro, creada por la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) a raíz de los escándalos financieros producidos en Estados Unidos, por los casos Enron, WorldCom, que hicieron perder la credibilidad del sistema financiero y de la profesión de Contabilidad y Auditoría. Esta Corporación tiene por objeto supervisar a las firmas Auditoras que operan en el mercado estadounidense y velar por los intereses de los inversores, para ello desarrolla una serie de funciones que le permiten cumplir con su labor fiscalizadora.

Entre estas funciones se destacan:

- a.- La de llevar un registro de las Firmas Auditoras
- b.- La de inspeccionar el trabajo que desarrollan estas Firmas y de verificar que cumplan con los estándares de control de calidad y principios éticos.
- c.- La de sancionar y aplicar medidas sancionadoras en caso de incumplimiento con las normas establecidas.

En resumen, si una Firma quisiese operar en Estados Unidos, éstas quedarían bajo la Supervisión y Fiscalización de este organismo.

2.3.- Normas relacionadas con el trabajo de auditoría

Existen varias normas que se relacionan con en el trabajo que realiza el auditor, algunas de ellas enfocadas en regular el desempeño profesional del Auditor durante una auditoria como son las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas y las Normas Internacionales de Auditoria, mientras que otras como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Internacionales de Información Financiera, constituyen la base para la confección de los estados financieros de toda empresa y en virtud del cual el auditor debe velar por su cumplimiento a la hora de emitir su opinión.

2.3.1.- Normas de Auditorías

a.- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

A partir de lo planteado por el Colegio de Contadores de Chile (2004), las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) son principios fundamentales de Auditoría de carácter general, que norma el desempeño del profesional Auditor, con el objeto de poder garantizar la calidad del trabajo profesional que éste entrega.

Una vez promulgadas estas normas por la comisión de Auditoría del Colegio de Contadores son de uso obligatorio para el desarrollo de una Auditoría en Chile, éstas se aplican al efectuar una Auditoría independiente con el objeto de dar una opinión de la situación financiera de una entidad, no obstante ello de igual manera y cuando sea apropiado se puede aplicar a otras actividades relacionadas con los auditores.

Clasificación de las NAGA

Para desarrollar un trabajo el auditor debe cumplir con ciertas normas, las cuales se clasifican en tres grande grupos, que son:

Normas Generales o Personales: Se refieren principalmente a la conducta que debiese tener el Auditor, además de establecer ciertos requisitos y aptitudes necesarias para actuar como tal. Dentro de esta norma se hace mención a las capacidades técnicas y habilidades como Auditor que debiese tener el profesional al momento de realizar su

trabajo, así como también la actitud mental independiente con la que debiese actuar en los asuntos relacionados con su trabajo, manteniendo siempre el debido cuidado profesional.

Normas de Ejecución del Trabajo: Se abocan principalmente a regulación del trabajo que realiza el Auditor durante todo el proceso de Auditoría, comenzando por una adecuada planificación del trabajo a realizar, una correcta evaluación del Sistema de Control Interno y la obtención de evidencia suficiente y adecuada que permita al profesional emitir una opinión fundada sobre los Estados Financieros presentados por la entidad.

Normas Relativas al Informe: Esta norma trata específicamente lo relacionado con la emisión del informe por parte del Auditor, quien deberá emitir una opinión por escrito y en base a las evidencias recabadas en sus papeles de trabajo durante el proceso de Auditoría, de la razonabilidad en cuanto a la preparación y presentación de los Estados Financieros de la entidad.

b.- Normas Internacionales de Auditoría

De acuerdo a lo expuesto por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (2001), se infiere que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), son un conjunto de principios, reglas o procedimientos establecidos y obligatorios para el desarrollo de una auditoría de Estados Financieros por parte del Auditor.

2.3.2.- Normas Contables

a.- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Son un conjunto de normas y de principios que regulan la preparación y presentación de la información contenida en los Estados Financieros de una entidad, con el objeto de poder reflejar fielmente la situación financiera de la empresa.

Estas normas son analizadas y emitidas por la comisión de principios y normas de contabilidad del Colegio de Contadores, y tienen por objeto establecer ciertos criterios que permitan sustentar el registro, tratamiento y presentación de los hechos económicos ocurridos en una empresa

b.- Normas Internacionales de Información Financiera

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son un conjunto de normas, y de principios, los cuales establecen criterios para el reconocimiento, la valuación, la presentación y la revelación de la información contenida en los Estados Financieros que presentan las empresas.

Dentro de los objetivos que tiene esta norma se encuentra el lograr establecer una estandarización de las prácticas Contables a nivel mundial y de lograr una mayor transparencia y comparabilidad de la información financiera entre las empresas, las cuales se han convertido en las causas que han llevado a diferentes países a desarrollar esta convergencia, que involucra un cambio desde una normativa contable local hacia una normativa contable internacional por parte de las empresas.

El organismo responsable de la elaboración, aprobación y de la publicación de estas normas, es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que es un organismo técnico encargado de la emisión de Normas Contables a nivel internacional.

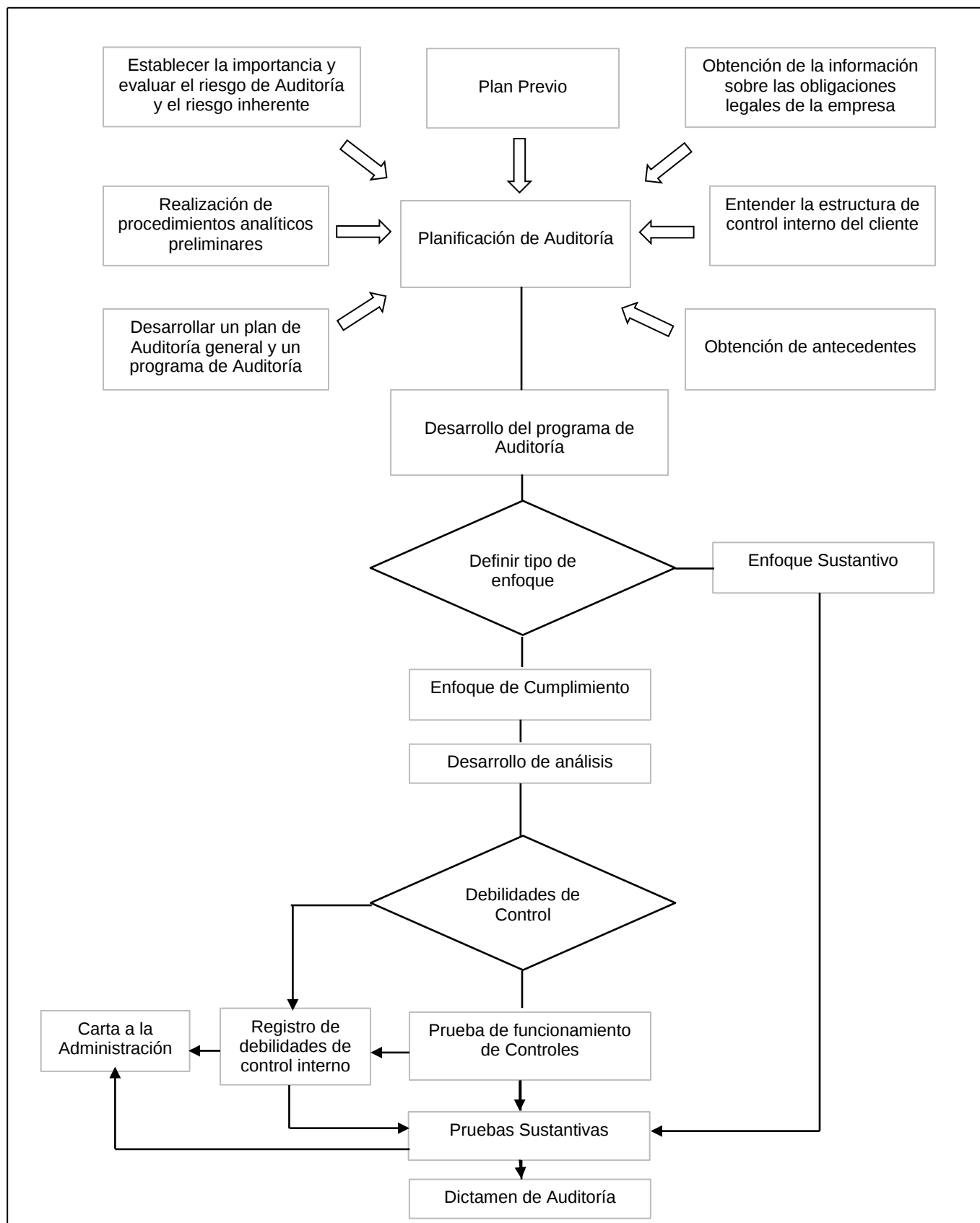
Causas de la Convergencia de los PCGA a NIIF

Según lo expuesto por la SVS (2006) este proceso de convergencia comienza a gestarse producto de la globalización de las actividades de negocios, que provoca la necesidad de establecer un lenguaje común en este ámbito, por lo cual se pretende mediante esta convergencia la estandarización de las prácticas contables, que permitan la obtención de información financiera de manera transparente y comparable dentro de los Estados Financieros, con el objeto de ayudar y facilitar en la toma de decisiones a los usuarios de esta información.

3.- ESTRUCTURA GENERAL DE UN TRABAJO DE AUDITORÍA

Tal como se muestra en el esquema 3.1, el trabajo de Auditoría consta de una serie de pasos debidamente estructurados que brindarán la orientación durante todo el proceso de las actividades a realizar en cada una de la fases establecidas, esta estructura para efectos pedagógicos se dividirá en tres etapas, la primera correspondiente a la fase de planificación del trabajo en donde el auditor desarrollará una serie de actividades que le permitirán entre otras cosas adquirir un entendimiento del negocio del cliente que le

Esquema 3.1: Estructura del Trabajo de Auditoría



ayudará a definir sus pruebas que ejecutará durante la siguiente fase, que corresponde al desarrollo del trabajo, que abarca principalmente la aplicación de las distintas pruebas planificadas en su programa de trabajo durante la fase inicial y por último la tercera fase referida al informe de Auditoría que principalmente se enfoca en el Dictamen que realiza el profesional de acuerdo a las evidencias recopiladas acerca de la razonabilidad en cuanto a la presentación de los EEFF del cliente según los PCGA. Cada una de estas etapas se explicará con mayor detalle a continuación.

3.1.- ETAPA DE PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

El trabajo que realiza el Auditor requiere de una planificación adecuada de las actividades que desarrollará durante el proceso de auditoría y de una apropiada supervisión de las labores que realizarán los integrantes del equipo de Auditoría, según lo exigido en la norma relativa a la ejecución del trabajo del auditor.

La importancia que tiene el planificar un trabajo de Auditoría es explicada por tres razones fundamentales. La primera es permitirle al profesional Auditor obtener las evidencias suficientes y adecuadas para el correcto desarrollo de su trabajo, la segunda dice relación con ayudar a mantener los costos que involucra la realización de trabajo en un nivel razonable, y la tercera de evitar malos entendidos con el cliente, a través de la explicación a éste de los servicios, condiciones y alcances que involucrará el trabajo profesional.

En el proceso de planificación de un trabajo de Auditoría, se pueden distinguir siete actividades relevantes que desarrollará el auditor con el fin de obtener el conocimiento necesario acerca de la entidad, logrando con ello adquirir un entendimiento general de las prácticas y transacciones desarrolladas por ésta y que a su juicio puedan llegar a tener un impacto significativo en sus Estados Financieros, las cuales son:

1. Plan Previo
2. Obtención de antecedentes
3. Obtención de información sobre las obligaciones legales de la empresa
4. Realización de procedimientos analíticos preliminares
5. Establecer la importancia y evaluar el riesgo aceptable de Auditoría y el riesgo inherente
6. Entender la estructura de control interno del cliente
7. Desarrollar un plan de Auditoría general y un programa de Auditoría

1. Plan previo

El plan previo de la Auditoría es la primera actividad que efectúa el profesional para lograr un primer acercamiento con la entidad, con el objeto de evaluar si ésta se tomará o no como cliente, además de obtener una carta compromiso de ella y de la selección del personal que efectuará la Auditoría.

Para la aceptación de un nuevo cliente, se requiere de la investigación de éste por parte de la firma, para determinar su aceptabilidad, evaluando criterios como el prestigio que tiene el cliente dentro del entorno empresarial, estabilidad financiera y las relaciones con firmas auditoras anteriores. Una vez que se haya aceptado el realizar o continuar efectuando una Auditoría, es importante que la firma, obtenga una carta compromiso, en la que se establezcan las condiciones del trabajo con el objeto de reducir al mínimo los malos entendidos con el cliente. En esta carta se estipulan entre otras cosas el tipo de trabajo a realizar, el alcance que va a tener, los honorarios por la prestación de servicio y la fecha tanto de inicio como de término de la Auditoría. Mediante esta carta se deja además en claro al cliente que el auditor no se compromete a descubrir fraudes, los que naturalmente debe informar si fuesen detectados dentro del alcance de sus pruebas selectivas, ya que en caso contrario entraría en complicidad con ellos. Respecto de la selección de las personas que conformarán el equipo de Auditoría y de acuerdo a lo exigido por las NAGAS, donde se establece que la Auditoría debe ser efectuada por personas que cuenten con el adecuado entrenamiento y capacidad profesional como Auditor. Entre las consideraciones que hay que tener en cuenta al momento de efectuar esta selección, se encuentra la continuidad que pueda tener el profesional con el trabajo, originando una relación o familiaridad de éste con el negocio del cliente y el nivel de conocimiento que éste pueda tener de la industria en la cual se encuentra inserta el cliente.

2. Obtención de antecedentes

La obtención de antecedentes involucra adquirir un conocimiento tanto del cliente como de la industria en la cual opera el negocio, la mayor parte de este conocimiento se adquiere en las instalaciones u oficinas del cliente.

Para lograr un conocimiento adecuado del funcionamiento del negocio del cliente, es necesario que el profesional realice visitas a sus instalaciones u oficinas, donde a través

de entrevistas iniciales con ejecutivos de diversas áreas de la empresa, reuniones con el comité de Auditoría, revisión de documentación, manuales, memorias de años anteriores, revisión de estados financieros entre otros, permita el conocimiento de la forma en que opera la empresa. Además es necesario lograr una comprensión de la industria en la que ésta se encuentra inserta, por tres razones fundamentales según lo expuesto por /et cols. (1997), primero por el hecho de que existan requerimientos especiales o únicos para determinadas industrias, segundo porque a través de ello el auditor puede identificar el riesgo asociado a la industria (riesgo del entorno) que afecta a la evaluación del riesgo aceptable de Auditoría y por último tenemos la comprensión de los riesgos inherentes comunes a clientes en ciertas industrias. Una de las prácticas que se utiliza para lograr este conocimiento es las reuniones con auditores anteriores.

3. Obtención de información sobre las obligaciones legales de la empresa

La obtención de información sobre las obligaciones legales del cliente es punto importante dentro de la Auditoría debido a que permite interpretar los hechos relacionados que surjan a partir de actos ejecutados por el cliente y asegurarse que se manifiesten adecuadamente en los estados financieros.

Este conocimiento lo obtendrá el auditor examinando cuidadosamente durante la primera fase de la Auditoría, hechos como el acta constitutiva y estatutos, las minutas de las juntas del consejo directivo y de accionistas; y de los contratos que pudiesen haberse celebrado.

- El acta constitutiva es un documento mediante el cual se reconoce una empresa como entidad independiente especificando en ella el nombre de la compañía, la fecha de su constitución, los tipos y montos de capital, los tipos de actividades empresariales que pudiese realizar, entre otros datos que individualicen y reconozcan a la empresa como un ente económico particular.
- Las minutas de las juntas representan un registro en el que se incluyen los resúmenes de los acuerdos tomados en las reuniones de directorio en las cuales se toman decisiones importantes y trascendentales para la compañía.
- Los contratos son convenciones celebradas entre la compañía y un tercero para acordar derechos y obligaciones.

4. Realización de procedimientos analíticos preliminares

Los procedimientos analíticos preliminares son una técnica utilizada por el auditor principalmente en la fase de planificación, en la que se determina la naturaleza alcance y oportunidad del trabajo a realizar. Mediante esta técnica el auditor puede identificar aquellas áreas o partidas que requieran de una especial atención al momento de realizar la Auditoría o que representen un mayor riesgo para ésta.

Cuadro 1: Propósitos de los procedimientos analíticos durante la fase de planeación

Oportunidad	Propósito
Fase de Planeación	- Obtención del conocimiento de la industria y giro del cliente - Evaluación de la empresa en marcha - Indicar posibles errores - Reducir pruebas detalladas

Fuente: Arens y Loebbecke (1996)

Como lo muestra el cuadro 1, existen cuatro propósitos fundamentales para la realización de procedimientos analíticos preliminares en la fase de planificación, los que son:

- la obtención del conocimiento de la industria y giro del cliente, a través del cálculo de índices importantes del negocio del cliente y de su comparación con el promedio que arroja la industria.
- La evaluación de la empresa en marcha, mediante el cálculo de la relación deuda-capital y compararla con años anteriores y empresas con éxito en la industria.
- Indicar posibles errores, comparando los gastos de reparación y mantenimiento con años anteriores, buscando grandes fluctuaciones.

- Reducir pruebas detalladas, comparando los gastos pagados por anticipado y las cuentas de gasto relacionadas con años anteriores.

Además existen otras oportunidades en las que se puede realizar procedimientos analíticos preliminares en una auditoría como lo indica el cuadro 2 que a continuación se muestra.

Cuadro 2: Oportunidad en que se aplican los procedimientos analíticos

Oportunidad	Propósito
Fase de Prueba	- Indicar posibles errores - Reducir pruebas detalladas
Fase de Terminación	- Evaluar la Empresa - Indicar posibles errores

Fuente: Arens y Loebbecke (1996)

5. Establecer la importancia y evaluar el riesgo aceptable de Auditoría y el riesgo inherente

La importancia relativa es el reconocimiento de que algunas partidas son más importantes que otras para efectos de una presentación razonable de los EEEF en conformidad a los PCGA. En otras palabras es el margen de error que se pudiese esperar en una determinada partida sin que afecte una decisión razonable por parte de los usuarios de los EEEF.

Al determinar la importancia, el auditor puede definir la aplicación o no de alguna prueba para concluir acerca de la razonabilidad con que la información es presentada en los estados financieros, esto dependerá en cierta medida de la detección de algún error material o importante que pudiese ser detectado durante el proceso de Auditoría y que eventualmente podría afectar la decisión razonable de los usuario de estos estados.

Cuadro 3: Pasos para determinar la importancia relativa

Pasos	Detalle	Fase
1	Establecer el criterio preliminar sobre la importancia	Planeación del Alcance de las pruebas
2	Asignar el criterio preliminar sobre la importancia a los segmentos	
3	Estimar el error total en el segmento	
4	Estimar el error combinado	Evaluación de Resultados
5	Comparar el estimado combinado con el criterio preliminar o revisado sobre la importancia	

Fuente: Arens y Loebbecke (1996)

El nivel de importancia establecido dependerá de los criterios utilizados por cada auditor, sin embargo, existe una serie de pasos que permiten la obtención de esta importancia de manera uniforme. (Cuadro 3)

En la fase de planeación que se muestra en el cuadro 3 se aprecia el alcance que tendrán las pruebas a aplicar, para ello en el primer paso se establece el criterio preliminar sobre

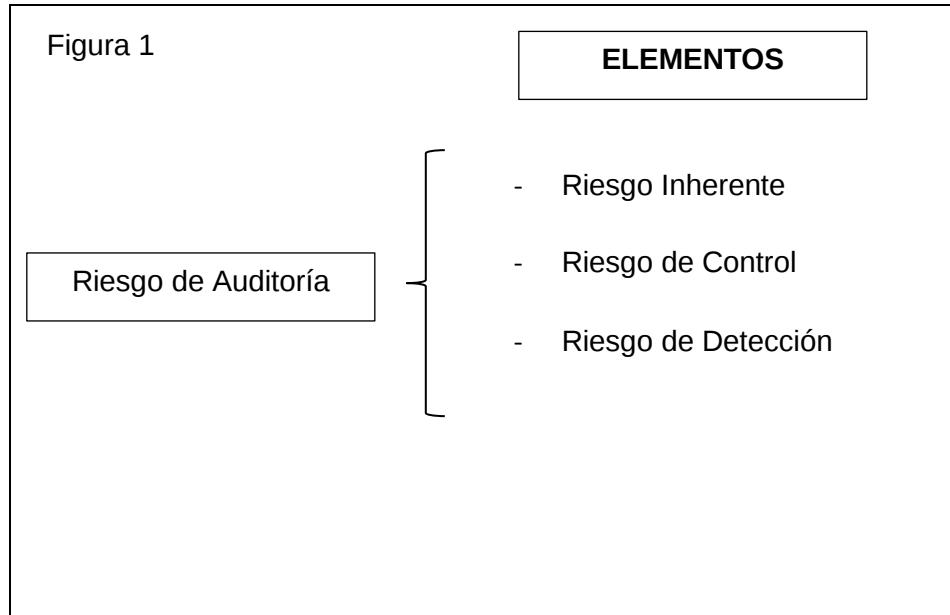
la importancia, que busca formar un juicio preliminar sobre las cantidades que se considerarán importantes, es decir el monto máximo que auditor crea que los estados puedan estar equivocados sin afectar la decisión razonable de los usuarios de éstos. El establecer este criterio ayuda al auditor a planear las evidencias adecuadas que recopilará y que sustentará al final su opinión.

El segundo paso consiste en asignar el criterio preliminar sobre la importancia a los segmentos, ya que tal como expone Arens y Loebbecke (1996) los hechos se acumulan por segmentos y no para todos los estados financieros, por lo que generalmente esta asignación se concentra en las cuentas del balance, y cumple con el propósito al igual que el paso uno, de planear las evidencias adecuadas para cada una de las cuentas, cumpliendo así con el objetivo de reducir los costos de la Auditoría. Al final del proceso de Auditoría, el auditor confía en que los errores combinados en todas las cuentas sean inferiores o iguales al criterio preliminar sobre la importancia.

En el paso número tres el auditor estima el error total en el segmento (cuenta) que se registra en la hoja de trabajo que mantiene el profesional durante la ejecución de la Auditoría, luego de realizado los pasos anteriores se procede a la fase de evaluación de resultados, comenzando con el paso cuatro, en donde se procede a combinar en la hoja de trabajo los montos de errores detectados en las cuentas obteniendo con ello el error combinado, que corresponde a la sumatoria de los errores por segmentos. Por último en el paso cinco se efectúa la comparación entre el error estimado combinado y la importancia determinada realizada en la fase de planificación por el auditor, si el error estimado combinado fuese inferior que el nivel de importancia determinado el auditor no necesitaría ampliar las pruebas de Auditoría ya que con ello satisface la prueba del error tolerable, sin embargo si el error estimado combinado fuese mayor a la importancia determinada, el auditor debiese realizar procedimientos de Auditoría adicionales o bien solicitarle al cliente que haga un ajuste a los errores estimados detectados.

Otro aspecto importante dentro de la planificación es la evaluación del riesgo de Auditoría, se refiere al riesgo de que puedan existir errores importantes o materiales en los estados financieros y de que no hayan sido detectados por los procedimientos de Auditoría. Este riesgo está compuesto por tres elementos como muestra la figura 1

Figura 1: Elementos que componen el riesgo de Auditoría



Fuente: Arens y Loebbecke (1996)

A continuación se explica cada uno de estos elementos:

- **El riesgo Inherente:** Se produce cuando los estados financieros están susceptibles a contener errores importantes o materiales producto de la inexistencia de controles internos sobre los mismos.
- **El riesgo de Control:** Es el riesgo de que un error importante o material no sea prevenido o detectado por las políticas o procedimientos internos de control.
- **El riesgo de Detección:** es el riesgo que errores importantes o materiales no sean detectados por los procedimientos de Auditoría aplicados por el auditor.

Cabe recordar que la Auditoría moderna se basa en el trabajo y análisis a través de muestreos, por lo cual la opinión que entrega el auditor es en base a una muestra, la que es seleccionada cuidadosamente utilizando para ello su adecuado criterio profesional, producto de esto siempre existe la posibilidad del riesgo de que algún error importante o material no haya sido cubierto por la muestra y por ende no haya sido detectado oportunamente por los procedimientos de Auditoría aplicados por el profesional. Por ello

es que el riesgo de detección tiene a su vez como variables los procedimientos analíticos, otras pruebas sustantivas relevantes y el riesgo de muestreo, este último asociado a la determinación estadística de la muestra que realiza el auditor de acuerdo a lo señalado anteriormente.

La determinación de este riesgo de Auditoría influirá al igual que la evaluación de la estructura de control interno, que se analizarán en el punto siguiente, en el alcance que tendrán las pruebas que se aplicarán durante el proceso de Auditoría por el profesional.

6. Entender la Estructura de Control Interno del Cliente

Como se mencionó anteriormente, el entendimiento y evaluación del sistema de control del cliente determinará el grado de confianza que se tenga sobre cada uno de los procesos y sus correspondientes aseveraciones en los estados financieros que han sido publicados oficialmente por el cliente, y permitirá establecer el alcance que tendrán las pruebas a aplicar durante el desarrollo de la Auditoría.

Este sistema de control interno se puede segmentar en cinco categorías de acuerdo a lo expuesto por Arens y Loebbecke (1996) y que a continuación se detallan:

- **Ambiente de Control:** Son las acciones y políticas establecidas por la administración de la entidad las que reflejan la actitud de ésta sobre el control y su importancia para la organización.
- **Actividades de Control:** Son aquellas políticas y procedimientos que la administración ha establecido con el objeto de cumplir con sus objetivos de informes financieros.
- **Evaluación del Riesgo:** Consiste en identificar y analizar los riesgos pertinentes a la preparación de los estados financieros de la entidad.
- **Información y Comunicación:** Corresponden a las técnicas y métodos utilizados por la entidad para identificar, reunir, procesar, almacenar e informar acerca de las operaciones y procesos ejecutados por ésta.

- **Monitoreo:** Es la revisión constante que se realiza por parte de la administración para evaluar el funcionamiento eficaz de la estructura de control desarrollada por la entidad y de modificarla cuando se requiera.

El diseño y establecimiento de una estructura de Control Interno adecuada y eficaz le proporciona a la entidad una seguridad razonable de que los objetivos de control de la administración se cumplirán, previniendo y detectando errores importantes o materiales que pudiesen provocar un impacto y con ello afectar la decisión razonable de los usuarios de esta información.

Una vez realizada la evaluación de esta estructura por el equipo de Auditoría y como se ha mencionado, el auditor podrá determinar la naturaleza, alcance y oportunidad (NAO) que tendrán las pruebas que se aplicarán de acuerdo a lo planificado. Si no existiera un sistema de control interno o bien si éste funcionase de manera ineficiente, el auditor deberá actuar con mayor cautela ya que aquel proceso o ciclo que obedece a ese control representa un mayor riesgo de Auditoría, por el que deberá dar un mayor alcance a las pruebas que aplicará, para satisfacer que la información contenida en los estados financieros refleje la situación real de la empresa, por el contrario si este sistema funciona de manera eficiente, es menor el riesgo de que exista un error material o importante, por ende es menor el alcance de las pruebas a aplicar para validar la información contenida respecto de ese proceso o ciclo auditado. Por lo cual el principal objetivo que tiene el auditor para efectuar este entendimiento y conocimiento de la estructura del control interno es evaluar el riesgo de control que exista para cada objetivo de Auditoría establecido y que permita su satisfacción.

Una vez efectuados los puntos anteriores, se comienza con la elaboración y desarrollo de un plan de Auditoría general y un programa de Auditoría que guiará el trabajo a realizar por el equipo de Auditoría, considerando para ello todos los antecedentes recabados previamente.

7. Desarrollar un plan de Auditoría general y un programa de Auditoría

Los seis pasos anteriores correspondientes a la planificación de una Auditoría, tienen como objeto ayudar al auditor en la elaboración eficiente de un plan y un programa de

Auditoría, los que constituyen el plan de acción que guiará el examen a realizar por los profesionales.

El plan de Auditoría es el documento que elabora el profesional cuyo contenido resume las decisiones más importantes relativas a la estrategia adoptada para el desarrollo de la Auditoría.

La estructura de este plan contiene puntos como el origen de la Auditoría, los objetivos y el alcance que tendrá, los criterios de Auditoría a utilizar, el equipo de profesionales que se designará para el trabajo, el tipo de informe a emitir y fecha de entrega, cronograma de actividades, entre otros, y representan los aspectos más generales de la Auditoría mientras que el programa de Auditoría tiene relación con los aspectos más específicos y detallados de lo que se llevará a cabo durante el examen.

El programa de Auditoría al igual que el plan debe constar por escrito, y es distinto para cada Auditoría que se realice. En él se establecen las pruebas que se realizarán y el alcance que tendrán cada una de ellas, para así permitir el cumplimiento de los objetivos de Auditoría establecidos para cada área o rubro de los estados financieros y con ello garantizar una opinión responsable y fundamentada de éstos por parte del auditor.

Dentro de las características que debe tener este programa es la de ser flexible, o sea que admita modificaciones, mejoras o ajustes durante el transcurso de la Auditoría por parte del encargado o supervisor previa aprobación del socio responsable de la Auditoría.

8.- Los Papeles de Trabajo

Arens y Loebbecke (1996) definen los papeles de trabajo como los archivos en los que el auditor registra los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones respectivas arrojadas del proceso de Auditoría realizado, lo que los hace ser una base para toda Auditoría y cuyo propósito es acumular dichas evidencias arrojadas del proceso y obtener los resultados de las pruebas efectuadas, para que el auditor pueda sustentar su opinión y determinar el informe adecuado a emitir.

El diseño, la preparación y la organización de estos papeles puede diferir entre auditoras, esto va a depender del criterio que utilice cada una de ellas para efectuar su diseño, pero sin duda lo que en todas ellas concuerdan es en la búsqueda de una mayor eficiencia en

el cumplimiento de los propósitos que tienen los papeles de trabajo para una Auditoría, mencionados en el párrafo anterior.

Los papeles que hayan sido confeccionados durante la Auditoría y aquellos efectuados por el propio cliente son de exclusiva propiedad de la firma auditora, los que permanecerán en su poder para referencias futuras, no obstante ello el cliente u otra persona tendrá el derecho a examinar estos papeles el día en que un tribunal así lo requiera, utilizándose como evidencia legal.

Existe además una confidencialidad que debe tener el auditor respecto de la información contenida en sus papeles, y que representan aspectos importantes y valiosos para el negocio del cliente, por lo mismo el profesional no debe revelar ningún tipo de información de carácter confidencial obtenida durante el desarrollo de la Auditoría salvo en el caso en que el propio cliente autorice dicha revelación.

Estos papeles se pueden clasificar de acuerdo a su uso en archivos permanentes y archivos presentes. El primero se refiere a aquellos que tienen por objeto la recopilación de datos históricos o relativos a la presente Auditoría y que representa una fuente de información conveniente de un año a otro, mientras que el segundo tiene que ver con toda la información recopilada en el año en que se realiza este examen y que incluye el programa de trabajo descrito en la etapa de planificación vista anteriormente, información de carácter general, balanza de comprobación de trabajo, asientos de reajustes y reclasificación, cédulas de apoyo, por nombrar algunos.

3.2.- ETAPA DE DESARROLLO DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

En esta fase el auditor comienza con el desarrollo de lo establecido en su programa de trabajo, realizando las distintas pruebas contenidas en el programa y considerando el alcance establecido para cada una de ellas.

El desarrollo de estas pruebas se efectúa en base a enfoques, estos enfoques pueden ser de dos tipos, el primero un enfoque de cumplimiento en donde se evalúa el diseño y efectividad de los controles establecidos por la administración, mientras que el segundo se refiere a la aplicación de pruebas de sustancia a los saldos de determinadas cuentas de los EEFF, estos enfoques se detallan a continuación:

3.2.1. Tipos de Enfoque

a) Enfoque de Cumplimiento

El enfoque de cumplimiento se utiliza principalmente cuando el auditor ha depositado confianza en los controles internos establecidos por la administración y evaluados durante la fase de planificación de la auditoría.

Este enfoque se basa en el análisis de las transacciones ocurridas en determinadas cuentas a través de pruebas de cumplimiento con el fin de determinar si éstas cumplen o no con los objetivos de control básico establecido y sus disciplinas, los cuales se detallan a continuación.

Objetivos de Control Básico:

- **Totalidad:** Se refiere a que todas las transacciones efectuadas en la empresa sean registradas e ingresadas una única vez.
- **Exactitud:** Asegura que las transacciones hayan sido registradas con exactitud e ingresadas al sistema.
- **Autorización:** Mediante este objetivo se garantiza que las transacciones no sean ficticias y que guardan relación con el cliente.
- **Mantención:** Apunta a que las modificaciones que se realicen sobre los datos permanentes sean efectuados mediante una autorización.
- **Actualización:** Que las transacciones ingresadas y aceptadas para su procesamiento, sean actualizadas de manera exacta.

Disciplinas de Control:

- **Segregación de funciones:** Esta consiste en prevenir o reducir el riesgo de errores o irregularidades, a través de la separación adecuada de responsabilidades como por ejemplo separar la custodia de la autorización de los activos y la responsabilidad administrativa de la responsabilidad contable.

- **Autorización:** Se refiere a que todas las operaciones y actividades deben ser autorizadas de forma adecuada, si los controles han de ser satisfactorios.
- **Supervisión:** Tiene como objetivo el análisis continuo de las técnicas de control instauradas por la administración con el fin de evaluar constantemente su efectividad.

El hecho que las transacciones cumplan íntegramente todos estos objetivos de control básico (TEAMA) y sus disciplinas, repercutirá en la naturaleza, alcance y oportunidad (NAO) de las pruebas sustantivas a aplicar por el auditor a los saldos de esas cuentas. Por ejemplo, si se obtiene una evaluación satisfactoria del control interno de la empresa con respecto a estos objetivos y sus disciplinas, la naturaleza de las pruebas sería sustantiva de tipo analítica, en cuanto a su alcance lo más probable es que se realice a través de muestras y que la oportunidad en que se aplicarían sería antes del 31 de diciembre con el objeto de lograr mayor eficiencia en el trabajo de Auditoría que se está efectuando por parte de los auditores.

Durante el desarrollo de este enfoque, el auditor puede detectar deficiencias o debilidades de control en el sistema instaurado por la administración los que quedan plasmados en un registro de debilidades del control interno llevados por el auditor, el cual los informa a la administración mediante una carta (carta a la administración) en la cual da cuenta de esta situación para que ésta pueda efectuar las correcciones correspondientes.

b) Enfoque Sustantivo

Este enfoque se utiliza cuando el auditor no ha logrado depositar la confianza suficiente sobre los controles internos de la entidad, producto quizás de la inexistencia o deficiencia de controles detectadas por él, durante la evaluación del control interno efectuado en la fase de planificación.

Al no depositar confianza en los controles establecido sería ilógico pensar en optar por un enfoque de cumplimiento. Es por ello que en estos casos el profesional determina que es más apropiado el uso de un enfoque sustantivo. Al no existir esta confianza la NAO se ve afectada, siendo la naturaleza de las pruebas a aplicar sustantivas de tipo detallada, producto de que existe mayor riesgo que el saldo contenga errores, su alcance sería a

través de la revisión total y la oportunidad en que se aplicarían las pruebas serían a la fecha de cierre de los EEEF.

3.2.2. Tipos de Pruebas

Las principales pruebas que se realizan en esta fase de la auditoría se pueden categorizar en dos tipos principalmente, las pruebas sustantivas que a su vez pueden ser tanto de detalle como analíticas y las pruebas de cumplimiento, las que se detallan a continuación.

a) Pruebas de Cumplimiento

Estas pruebas tienen como objeto proporcionar una seguridad razonable de que los procedimientos de control establecidos por la administración se cumplen de manera eficiente y de acuerdo a lo planificado, en otras palabras probar el diseño e implementación del control y la eficacia operativa de éste.

Existen técnicas que se pueden utilizar como prueba de controles, mediante por ejemplo:

- **Consultas al personal:** Una forma de obtención de evidencia es a través de la corroboración que se realiza con el personal de la empresa, aunque no es una fuente idónea por su grado de dependencia con ésta. Es una técnica que se utiliza por parte de los auditores.
- **Examinación de documentos, informes y registros:** Este procedimiento se basa en la búsqueda de evidencia documental para las actividades efectuadas por la entidad, y con ello asegurarse que están completos, revisados y con las autorizaciones correspondientes.
- **Observación de actividades relacionadas con el control:** Este procedimiento se utiliza cuando no existe evidencia documental respecto de los controles, en estos casos el profesional está presente cuando se aplican.
- **Repetición de los procedimientos:** El desarrollo de este procedimiento ocurre cuando la evidencia documental y de los controles es insuficientes para asegurarle al auditor que los controles funcionan de manera efectiva, en estos casos se repite la actividad de control para ver los resultados obtenidos.

b) Pruebas Sustantivas

Son pruebas cuyo objetivo primordial es la obtención de evidencia comprobatoria, respecto de las afirmaciones efectuadas por la administración e incorporadas como componentes de los EEFF.

Estas declaraciones de la administración pasan a ser los objetivos de Auditoría del auditor, con los cuales mediante su comprobación podrá determinar si el saldo de una determinada cuenta incluida en los EEFF se presenta razonablemente.

Estas afirmaciones pueden ser calificadas en cinco categorías generales de acuerdo a lo señalado en la sección 326 de la NAGA correspondiente a la Evidencia Comprobatoria, las cuales son:

- **Existencia u ocurrencia:** Se refiere a que todos los activos y pasivos de la entidad existan a una fecha determinada y que las transacciones registradas hayan ocurrido durante un periodo dado.
- **Integridad:** Se refiere a que todas las transacciones realizadas estén efectivamente registradas.
- **Derechos y obligaciones:** Estas afirmaciones son referidas a que los activos presentados por la entidad constituyan efectivamente derechos de ésta, como así los pasivos representen las obligaciones reales de ella a una fecha determinada.
- **Valuación o asignación:** Se refiere si las partidas que componen los activos, pasivos, patrimonio, ingreso y gasto han sido incorporados en los EEFF a sus valores apropiados.
- **Presentación y revelación:** Esta afirmación se refiere si los componentes de los EEFF están debidamente clasificados, descritos y revelados.

A su vez y como se menciona anteriormente, este tipo de prueba puede ser de dos tipos, analítica o bien detallada.

Las pruebas o procedimientos analíticos se definen según la sección 329 de la NAGA, como la evaluación de la información financiera a través de un estudio de relaciones

normales entre datos financieros y no financieros, por ejemplo algunos se utilizan efectuando análisis de las razones financieras de la empresa con el fin de observar su comportamiento en el tiempo, también realizando comparaciones entre dos o más EEFF, haciendo análisis de tendencia, de datos, entre otras.

Las pruebas de detalle, son pruebas más acuciosas que se aplican generalmente cuando no se ha obtenido la confianza necesaria por parte del auditor de los controles establecidos por la administración, los que tienen por objeto entre otras cosas el de salvaguardar los activos de la compañía y de contar con un sistema contable eficiente, por ejemplo en el caso de las existencias de una empresa, se quiere saber si se cumple con el objetivo de auditoria de existencia en el Inventario y si además el sistema de control interno es deficiente lo más seguro para que el auditor pueda comprobar y validar esa afirmación deberá aplicar este tipo de prueba realizando con ello un inventario total de las existencia en bodega del cliente lo cual le permitirá saber si lo que existe físicamente concuerda con la afirmación presentada en los EEFF por la empresa.

De acuerdo a lo expuesto en esta misma sección de la NAGA (sección 329) señala que la confianza que requiere el auditor para alcanzar un objetivo de auditoria relacionado con una afirmación específica puede ser obtenida por la aplicación de una prueba de detalle, de un procedimiento analítico o bien una combinación de ambos que dependerá en gran medida de la naturaleza de la afirmación que se desea cubrir.

3.3.- ETAPA DEL INFORME DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

3.3.1. El Dictamen de Auditoría

La última fase a realizar en una Auditoría, es el dictamen, en donde el auditor expresa su opinión respecto de la razonabilidad que tiene en cuanto a la preparación y presentación los estados financieros presentados por el cliente y de su adhesión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (transición a IFRS), fundamentando su opinión con las evidencias recabadas durante el desarrollo de la Auditoría y que fueron recopiladas y clasificadas en sus papeles de trabajo.

Existen cuatro tipos de dictámenes los cuales se presentan a continuación:

- **Dictamen sin salvedades:** En este dictamen el auditor expresa que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera del cliente y de su apego a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en cuanto a su uniformidad y consistencia entre un año y otro.
- **Dictamen con salvedades:** Es en el cual el auditor expresa que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera del cliente, salvo ciertas excepciones que no afectan de manera significativa la situación reflejada en estos estados.
- **Dictamen adverso:** En esta situación el auditor determina que la información contenida en los estados financieros, no refleja razonablemente la situación financiera real del cliente y la uniformidad en aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- **Dictamen con abstención de la opinión:** Ocurre cuando el auditor no se encuentra en condiciones de emitir una opinión profesional sobre los estados financieros presentados por el cliente, en virtud de lo cual se abstiene de opinar por razones que deberá exponer claramente.

4.- DESCRIPCIÓN GENERAL DE LAS EMPRESAS EN ESTUDIO

Las empresas seleccionadas para el desarrollo del presente estudio corresponden a cuatro firmas inscritas en el REAE de la SVS a Octubre del 2010, de las cuales tres de ellas conforman el denominado Big Four, que representa las cuatro firmas auditoras más grandes e importantes del mundo, mientras que la restante corresponde a una firma nacional con reconocimiento y proyección internacional. A continuación se detallan de acuerdo a la información publicada por cada una de ellas en sus sitios webs.

4.1 PricewaterhouseCoopers

PricewaterhouseCoopers (PwC) es una de las mayores firmas de servicios profesionales en el mundo, funciona como una red global que comprende firmas separadas e independientes, comprometidas a trabajar en conjunto para ofrecer servicios de alta calidad de manera uniforme por el mundo.

Actualmente esta firma opera en más de 151 países, contando con más de 163.000 profesionales que trabajan en equipo, reuniendo su experiencia y soluciones para el desarrollo de nuevas perspectivas y brindar asesoramiento práctico a sus clientes. En el mercado chileno lleva operando más de 90 años.

Los profesionales con lo que cuenta esta firma participan constantemente de programas de especialización y capacitación, además tienen la posibilidad de trabajar con algunas de las empresas más grandes del mundo lo que les permite conocer los principales cambios que enfrentan día a día cada una de estas empresas.

- Visión: Ser reconocida por las empresas líderes como los mejores consultores para la solución de problemas complejos de gestión.
- Misión: Apoyar a sus clientes en la búsqueda de diferenciación competitiva y éxito empresarial.
- Estrategia: Alcanzar un crecimiento permanente y rentable, aumentando su liderazgo en el mundo a través de la diferenciación basada en la calidad de sus servicios reconocida en el mercado.

4.2 Deloitte

Deloitte es una firma de reconocimiento internacional, una marca bajo la cual se reúnen firmas independientes de todo el mundo que colaboran en la prestación de los diferentes servicios entre los que se encuentran los de Auditoría, impuestos, consultorías y asesoramientos financieros, entre otros, todos estos servicios son prestados con calidad y excelencia hacia sus clientes.

Actualmente esta firma opera en más de 140 países a través de su red global de firmas miembro, contando con más de 168.000 profesionales comprometidos con su visión de ser modelo de excelencia, unidos por una cultura de cooperación basada en integridad con el fin de ayudar a sus clientes a alcanzar el éxito desde cualquier lugar del mundo en el que éstos operen.

Visión y Estrategia: Ser modelo de excelencia

La orientación estratégica desarrollada por Deloitte durante la última década se centra en el crecimiento y alcance global de la firma, sin embargo los nuevos desafíos y las nuevas oportunidades existentes en el mercado han hecho necesario una nueva orientación estratégica.

La visión y estrategia para el 2010 de esta empresa, es la de convertirse en modelo de excelencia en todos los sectores de actividad y en todos los servicios que las firmas miembro presten.

Esta visión de empresa se refleja en el respeto que sus clientes y socios sienten por ella, además de ser la firma preferida por los mejores talentos del mundo, atraídos por su prestigio, cultura y diversidad, además de ser la firma elegida por los clientes más importantes, atraídos por la amplitud y profundidad de sus servicios de clase mundial y en todos los segmentos del mercado.

4.3 KPMG

KPMG es una firma internacional con más de 100 años de experiencia en el mercado opera en Chile desde 1987, con oficinas en sus principales ciudades. En el mundo se encuentra presente en más de 146 países, con el propósito de guiar a las empresas en sus planes de expansión.

- Misión: Convertir el conocimiento en valor para beneficio de sus clientes, su gente y los mercados de capitales.
- Visión: Ser líderes del mercado, el número uno en cuanto a reputación y ser el número uno o dos en tamaño.

- Estrategia: Ser una firma multidisciplinaria que ofrezca servicios de Auditoría, impuestos y asesorías, ser el empleador preferido, tener el conocimiento de la industria que soporta su estrategia de mercado y ser consistente a nivel global.

4.4 UHY Ossandón Consultores

Ossandón Consultores es una firma de profesionales fundada en el año 1999 en la ciudad de Viña del Mar, miembro desde el 2005 de UHY Urbach Hacher Young, que es una organización internacional de auditores consultores establecida en el año 1986, con presencia en más de 72 países y que reúne a más de 6.417 profesionales.

Preocupada de proporcionar hacia sus clientes, un servicio de consultoría integral, con una visión de trabajo multidisciplinario, otorgando soluciones oportunas a las necesidades de sus clientes, tanto para organizaciones públicas como privadas.

Nota: Actualmente Ossandón Consultores es miembro de BKR International, que es una asociación de firmas auditoras y consultoras de negocio que representa a más de 145 firmas, con presencia en más de 70 países alrededor del mundo.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Producto de la globalización de los negocios y de los mercados financieros, ha surgido la necesidad de establecer un lenguaje común, una estandarización de las prácticas contables a nivel mundial que permita revelar la información en un mismo lenguaje, facilitando su interpretación y comparabilidad por parte de inversionistas y analistas financieros. En virtud de esto, en Chile se ha iniciado desde el año 2009, el proceso de implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por parte de las empresas. Este cambio de normativa contable ha generado cambios en la manera en que las empresas preparan y presentan su información económica expresadas a través de los estados financiero, del cual las firmas Auditoras se hacen partícipes de este proceso de cambio verificando que dicha información representa fielmente la situación económica-financiera real de la entidad, actuando en este caso como ministro de fe ante inversionistas y analistas financieros.

Debido a esta adopción e implementación, es que hoy las Firms Auditoras han debido realizar ciertos cambios, en el trabajo de Auditoría, que efectúan en tales empresas. En la actualidad no se ha levantado ningún tipo de estudio que evidencie las nuevas exigencias y los cambios que han realizado las firmas auditoras producto de la adopción por parte de las empresas chilenas de las NIIF y como estos cambios han afectado al desarrollo de su trabajo de Auditoría.

El presente estudio exploratorio pretende contribuir al conocimiento respecto de los cambios que han experimentado en la planificación y desarrollo de su trabajo las firmas Auditoras, como consecuencia de la convergencia que se ha producido, de una Normativa Contable Local a una Normativa Contable Internacional por parte de empresas chilenas, tomando como referencia para efectuar el estudio el periodo 2009-2010.

OBJETIVOS

Objetivo General

Determinar los cambios en la planificación y desarrollo del trabajo de las firmas auditoras desde la implementación de las NIIF en las empresas chilenas periodo 2009-2010.

Objetivos Específicos

- 1.-**Describir los cambios en la normativa que afectan el trabajo de las empresas en estudio, durante el periodo 2009-2010, mediante la revisión de la documentación de los organismos facultados.
- 2.-**Indicar los factores claves en la puesta en marcha de las nuevas exigencias demandadas a las empresas en estudio, a través de la toma de una encuesta a los responsables de éstas.
- 3.-**Identificar los principales cambios que han debido realizar en su trabajo las empresas en estudio a partir de la adopción de las NIIF por parte de empresas chilenas, mediante la aplicación de una encuesta a los representantes de éstas.

METODOLOGÍA EMPLEADA

El presente estudio cuantitativo es de tipo exploratorio y se desarrollará en las siguientes etapas.

ETAPA 1: RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN

- Revisar información en oficios, circulares y normas emanadas de la Superintendencia de Valores y Seguros (2009-2010), con respecto a las nuevas exigencias demandadas a las firmas Auditoras.
- Revisar información bibliográfica, acerca del concepto e importancia de una Auditoría, los diferentes tipos que existen y de la forma en que se estructura el trabajo que realizan las firmas Auditoras.
- Revisar información de internet, acerca de las normas y organismos reguladores del trabajo de Auditoría externa.
- Revisar información contenida en el artículo 52 de la Ley 18.046, acerca de las empresas obligadas a someter a Auditoría sus Estados Financieros.
- Revisar información contenida en el título XXVIII de la Ley 18.045, que rige a las empresas Auditoras.
- Entrevista inicial a experto en el tema para lograr un acercamiento a la investigación.

ETAPA 2: SISTEMATIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RECOPIADA Y DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA EN ESTUDIO

La información recopilada será ordenada y clasificada a través de esquemas, cuadros y figuras.

Para la determinación de la muestra en estudio, se seleccionarán cinco firmas auditoras de acuerdo a los siguientes criterios:

- Que se encuentren inscritas en el Registro de Empresas Auditoras Externas (REAE) de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) a Octubre 2010.
- Por la factibilidad y disponibilidad de acceso a la información necesaria para el cumplimiento de los objetivos de esta investigación.

ETAPA 3: ELABORACIÓN, VALIDACIÓN Y APLICACIÓN DE INSTRUMENTO

Encuesta:

- Elaborar una Encuesta que servirá como instrumento para recolectar la información que permita identificar los cambios experimentados en el trabajo de las firmas Auditoras a raíz de la aplicación de las NIIF en empresas chilenas e indicar cuales han sido los factores determinantes en el éxito en la puesta en marcha de las nuevas exigencias demandadas a éstas. (ver anexo 1)
- Validar el instrumento basado en el juicio de expertos.
- Aplicar el Cuestionario a Gerentes y Seniors de las Firmas seleccionadas del REAE de la SVS.

ETAPA 4: ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

- Tabulación de la información recopilada en el cuestionario a través de categorías.

CATEGORIAS	SUBCATEGORIAS
Cambios normativos a partir de la convergencia que afecta el trabajo de Auditoría	Nuevas exigencias emanadas de organismos facultados
Cambios en el trabajo de Auditoría a partir de la implementación de IFRS	- Planificación - Pruebas - Dictamen
Aspectos generales de los cambios en el trabajo de Auditoría	- Requerimientos de especialistas - Recursos
Aspectos claves de la firma para asumir esta nueva exigencia demandada por el mercado	Factores determinantes en la puesta en marcha de estas exigencias

- Interpretación de la información tabulada y ordenada por categorías.
- Obtención de las Conclusiones a partir de la información analizada.
- Redacción del informe final de tesis de acuerdo al reglamento de titulación de la Escuela de Auditoría.

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

Antecedentes Generales:

En primer lugar se efectuó una revisión de la documentación de los organismos facultados para recopilar antecedentes acerca de nuevas exigencias solicitadas a las Firmas auditoras a raíz de la implementación de las NIIF en Chile, este proceso se llevó a cabo mediante la revisión de la información publicada tanto por Colegio de Contadores de Chile A.G., como de la Superintendencia de Valores y Seguros durante el periodo 2009-2010.

En segundo lugar para identificar los principales cambios que afectaron a las firmas en relación a la estructura del trabajo de Auditoría que desarrollan producto de la convergencia de las normas contables (PCGA-NIIF), se aplicó una encuesta a los representantes de las firmas auditoras en estudio y además se consideró la entrevista inicial realizada a un socio de una firma auditora, lo que permitió contrastar los resultados obtenidos.

En tercer lugar para indicar los factores claves en la puesta en marcha de las nuevas exigencias demandadas a las firmas auditoras en estudio, se formuló dentro de la misma encuesta esta interrogante la que fue aplicada a los representantes de estas firmas.

Los siguientes son análisis realizados a partir de la entrevista y encuestas que se anexan a esta tesis y tabulados de acuerdo a las categorizaciones expuestas en la metodología:

1.- Cambios normativos que afectan el trabajo de Auditoría

a) Nuevas exigencias emanadas de organismos facultados

En si no han surgido a partir de la implementación de IFRS nuevas exigencias normativas que afecten la estructura del trabajo que realizan hoy en día las firmas Auditoras, la cual se rige principalmente por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G. a través de su comisión de Auditoría las que representan los principios fundamentales de Auditoría en la cual debe enmarcarse el desempeño del auditor durante este proceso. Ni tampoco por parte de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) quien es el ente fiscalizador de estas empresas en Chile.

2.- Cambios en el trabajo de Auditoría

En si el enfoque de Auditoría practicado por cada una de las firmas en estudio no se ha visto afectado por la adopción de las normas internacionales, pero si produjo ciertos cambios en las fases de un Engagement de Auditoría (trabajo de Auditoría).

a) Planificación:

Los cambios detectados que afectan a la fase de planificación guardan relación con el alcance del trabajo efectuado durante una Auditoría por parte de la firma, además del personal que conformará el equipo de Auditoría designado para la ejecución de este trabajo y el plazo en el cual éste se desarrollará.

a.1) Trabajo a realizar

Bajo IFRS aumenta el alcance del trabajo a realizar durante una Auditoría, debido a la mayor cantidad de revelaciones que se exigen para cada uno de los rubros que componen los EEFF, como también de técnicas de auditoria que permitan validar cada uno de estos rubros.

a.2) Personal:

Respecto al personal, las firmas auditoras requieren hoy en día profesionales competentes, con conocimientos suficientes en esta nueva norma que le permita desarrollar su trabajo de manera adecuada. Es por ello que la preparación que han efectuado las firmas a sus profesionales se ha llevado a cabo principalmente a través de capacitaciones, charlas y diplomados en IFRS, todos costos que han tenido que asumir las propias firmas.

a.3) Plazos:

Los plazos promedio en que la firma desarrolla su trabajo de Auditoría se han visto incrementados aunque no significativamente, como consecuencia de la cantidad de revelaciones exigidas bajo IFRS y de la extensión de los procedimientos de Auditoría aplicados para cubrirlos.

b) Pruebas:

Respecto a los procedimientos de Auditoría, éstos han debido extenderse producto de las nuevas exigencias de la normativa contable implementadas con las NIIF, lo que ha llevado a las firmas a realizar un mayor trabajo para validar cada una de las cuentas presentadas en los EEFF, de acuerdo a estas nuevas exigencias.

Para ello estas firmas han requerido realizar procedimientos adicionales para cubrir cada uno de los objetivos de Auditoría relacionados con las afirmaciones emanadas de la sociedad y presentadas en sus EEFF, a raíz de la mayor cantidad de revelaciones exigidas bajo IFRS.

Por ejemplo en el caso de los terrenos, para validarlos ahora bajo IFRS se deben realizar tasaciones, las que permitirán reflejar estos bienes a sus valores justos (Fair Value), situación que no ocurría antes con PCGA.

c) Dictamen:

Respecto al dictamen que emiten los auditores el cambio viene dado en la base en la cual el auditor se apoya para dar su opinión respecto a la razonabilidad en cuanto a la preparación y presentación de los EEFF de la sociedad, que antes era de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado (PCGA) y ahora es en base a las Normas Internacionales de información Financiera (NIIF).

3.- Aspectos generales de los cambios en el trabajo de Auditoría

a.1) Recursos:

Los recursos que han debido emplear las firmas auditoras con IFRS, se han incrementado, a raíz del aumento del costo promedio de una Auditoría, la cual debe asumir la propia firma, como una estrategia competitiva. Entre los costos asumidos, tenemos los relacionados con las capacitaciones que la empresa realiza a su personal, las que tienen por objeto brindarle conocimientos suficientes y adecuados al profesional para que desarrolle su trabajo de forma eficiente.

A raíz de este proceso, las firmas también se han visto beneficiadas ya que al ser un segmento nuevo, desconocido para las empresas sobre las cuales aplica esta nueva norma, surgen áreas de asesoría en IFRS, cursos de capacitación a empleados de las empresas afectadas por esta norma, lo que permite a las firmas recuperar por este medio parte de la inversión en entrenamiento de sus propios profesionales.

a.2) Requerimiento de especialistas:

Como consecuencia de este cambio normativo se ha requerido adicionalmente la ayuda de ciertos especialistas que complementen el trabajo de Auditoría en áreas específicas que necesitan una opinión de experto, tales como actuarios y tasadores, este último utilizado para verificar posibles deterioros de valor que pudiesen experimentar los bienes del activo.

4.- Aspectos claves de la firma para asumir esta nueva exigencia demandada por el mercado

a) Cuales han sido los factores determinantes en la puesta en marcha de estas exigencias

Los aspectos determinantes que ha manejado la firma para lograr adaptarse a estas nuevas exigencias que han surgido y que se les demanda producto de la implementación de las NIIF tienen relación con el personal de su firma. Es por lo cual, que a éstas les ha surgido la necesidad de realizar entrenamientos constantes al personal de su firma principalmente a través de capacitaciones que les permitirá una actualización de las exigencias contables que vayan surgiendo por ejemplo caso convergencia PCGA-IFRS, con el objeto de prestar un servicio de mayor calidad y profesional que disminuya la posibilidad de errores durante el desarrollo de una Auditoría.

CONCLUSIONES

El cambio normativo detectado que afecta a las firmas auditoras es el relacionado con la convergencia producida de las normas contables locales a las normas contables internacionales, por lo que el auditor deberá poseer un dominio tal que le permita emitir su opinión respecto de la razonabilidad en cuanto a las preparación y presentación de los estados financieros presentados por las empresas sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Los cambios visualizados que afectan a la estructura del trabajo de Auditoría a partir de la implementación de las NIIF, se abocan principalmente en la etapa de planificación respecto al personal que utiliza la firma durante el desarrollo de una auditoría, el cual debe poseer para estos efectos los conocimientos suficientes y adecuados en la nueva norma contable, que le permitan desarrollar su trabajo de manera eficiente garantizando con ello la entrega de un servicio de calidad por parte de la firma. Además estas auditoras han establecido la necesidad de contar con profesionales preparados en esta nueva norma, lo que representa una nueva exigencia demandada al mercado laboral para estos profesionales, de la que se tienen que hacer parte las instituciones educativas que imparten esta carrera y preparan a futuros auditores. En la etapa de aplicación de pruebas, básicamente se ha requerido extender los procedimientos de Auditoría aplicados por las firmas, producto de la mayor cantidad de revelaciones exigidas bajo la nueva norma contable y que son necesarios a la hora de validar cada una de las afirmaciones emanadas de los estados financieros y presentadas por las empresas auditadas. En la etapa de la emisión del dictamen de Auditoría el cambio se refiere principalmente sobre la base contable en la cual el auditor se apoya para emitir su opinión respecto de la razonabilidad en cuanto a la preparación y presentación de los estados financieros del cliente, la que era en base a PCGA ahora es sobre la base de las NIIF.

El factor clave que han manejado las firmas para lograr adaptarse a estas nuevas exigencias que han surgido y que se les demanda, guarda relación con el personal que éstas poseen, para lo cual las firmas se han preocupado de realizar entrenamientos constantes que les permita a sus profesionales lograr una actualización de sus conocimientos respecto de las exigencias de la normativa contable que vayan surgiendo, como lo es actualmente con las NIIF.

Los recursos empleados para dar cumplimiento a estas exigencias, han sido destinados principalmente al tema de capacitaciones que estas empresas han debido efectuar a sus profesionales con el objeto de otorgarles el conocimiento adecuado respecto de las exigencias contables que vayan surgiendo a través de la normativa existente, estos costos han debido ser asumidos por la propia firma como parte de una estrategia, evitando perder competitividad en el mercado. También esta convergencia ha traído beneficios a las empresas auditoras, ya que por tratarse de un segmento nuevo de mercado, desconocido en el país, ha permitido a las firmas implementar áreas de consultorías (Sector Advisory) para empresas que estén interesadas ya sea por una exigencia legal o voluntariamente en implementar las NIIF, también servicio de capacitaciones, charlas y diplomados en NIIF a empleados de estas empresas, lo que le ha permitido recuperar por este medio parte de los recursos invertidos en entrenamiento de sus propios profesionales.

Dentro de los organismos reguladores, la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) ha jugado un rol importante en el proceso de convergencia de las normas contables que se está llevando a cabo en Chile desde el año 2009, a través de la emisión de sus circulares, y en virtud de las cuales los auditores deberán velar por el cumplimiento de los requerimientos que allí se les exijan a las empresas reguladas o fiscalizadas por esta Superintendencia.

Actualmente la Superintendencia maneja un nuevo Registro de Empresas Auditoras Externas (REAE), que contiene aquellas firmas auditoras que hayan cumplido con los requisitos exigidos en la Norma de Carácter General (NCG) n°275 emitida por esta Superintendencia y en virtud de la cual establece entre otros, que sólo podrán prestar servicios de Auditoría, las firmas que se encuentren inscritas y vigentes en este nuevo registro.

Por otra parte dentro de las normas que regulan el trabajo de Auditoría, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) cumplen un rol fundamental en el desarrollo de un trabajo de Auditoría, por ende que todo trabajo que se realice deberá cumplir con esta norma o en su defecto con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) según sea el caso, en Chile aún no existe un pronunciamiento claro respecto de una convergencia de normas de Auditoría.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

Arens, A. y Loebbecke, J.K. (1996). *Auditoría un enfoque integral* (6a. ed.). México: Prentice Hall

Arens, A. Elder, R. y Beasley, M. (2007). *Auditoría un enfoque integral*. (11ª. Ed.). México: Prentice Hall.

Colegio de Contadores de Chile A.G. (2004). *Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas Chile*. Chile: Autor.

Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (2001). *Normas internacionales de auditoría: pronunciamientos técnicos*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Defliese, P. Jaenicke, H. Sullivan J. y Gnospelius R. (2001). *Auditoría Montgomery*. México: Limusa

Holmes, A. (1997). *Auditoria Principios y Procedimientos Tomo I y Tomo II*. México: Limusa

Whittington, R. (2005). *Principios de Auditoría* (14º ed.). México: Mcgraw Hill

LEYES, DECRETOS, OFICIOS Y CIRCULARES

Ministerio de Educación (1958). *Ley No.13.011, art.2: de la constitución y finalidad del Colegio de Contadores*. Santiago de Chile: Autor.

Ministerio de Hacienda (1981). *Ley No.18.045 Mercado de Valores, Título XXVIII: las empresas de auditoría externa*. Santiago de Chile: Autor.

Ministerio de Hacienda (1981). *Ley No.18.046 Sociedades Anónimas, Título V: de la fiscalización de la administración*. Santiago de Chile: Autor.

Superintendencia de Valores y Seguros (2010). Circular No.1974: *Información de las bases de preparación en los estados financieros de acuerdo a IFRS y el informe de auditoría que emitan los auditores externos*. Santiago de Chile: Autor.

Superintendencia de Valores y Seguros (2010). NCG No.275: *Normas de inscripción y funcionamiento del registro de empresas de auditoría externa*. Santiago de Chile: Autor.

Ministerio de Hacienda (1982). *Reglamento de las Sociedades Anónimas, Título IV: Inspectores de cuenta y auditores externos*. Santiago de Chile: Autor.

ARTÍCULOS RESCATADOS DE INTERNET

Superintendencia de Valores y Seguros (s/f). *Acerca de la SVS*. Recuperado Septiembre 9, 2010 de <http://www.svs.cl/sitio/acerca/presentacion.php>

Public Company Accounting Oversight Board (s/f). *Acerca de PCAOB*. Recuperado Septiembre 9, 2010 de <http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>

Pricewaterhousecoopers (s/f). *Acerca de PWC*. Recuperado Septiembre 9, 2010 de <http://www.pwc.com/cl/es/quienes-somos/index.jhtml>

Deloitte (s/f). *Acerca de Deloitte*. Recuperado Septiembre 9, 2010 de http://www.deloitte.com/view/es_CL/cl/quienes-somos/acerca-de-deloitte/index.htm

KPMG (s/f). *Acerca de KPMG*. Recuperado Septiembre 9, 2010 de <http://www.kpmg.com/CL/es/WhoWeAre/Paginas/default.aspx>

UHY Ossandon Consultores (s/f). *Acerca de UHY Ossandon Consultores*. Recuperado Septiembre 9, 2010 de www.uhyossandon.cl

Fernández, E. (s/f). *Proceso de Auditoría* [Word]. Recuperado Septiembre 9, 2010 de www.soeduc.cl/apuntes/proceso%20de%20auditoria.doc

Hurtado, P.E. (s/f). *Curso elemental de Auditoría*. Recuperado Septiembre 9, 2010 de <http://www.mailxmail.com/curso-elemental-auditoria>

ANEXO I.A.

ENCUESTA DIRIGIDA A LOS REPRESENTANTES DE LAS FIRMAS AUDITORAS EN ESTUDIO

La presente encuesta forma parte integral de la tesis titulada ***“Estudio exploratorio de los Cambios en la Planificación y Desarrollo del Trabajo de Auditoría en las firmas auditoras, producto de la adopción de las NIIF en empresas chilenas, periodo 2009-2010”*** y cuyo objetivo general es Contribuir al conocimiento de los cambios en la planificación y desarrollo del trabajo de las firmas auditoras desde la implementación de las NIIF en las empresas chilenas periodo 2009-2010.

Esta encuesta tiene por objeto principal **identificar los principales cambios que han debido realizar en su trabajo las firmas a partir de la adopción de las NIIF por parte de las empresas chilenas.**

Esta encuesta contiene preguntas de tipo abierta, en las cuales usted expresará su opinión y experiencia frente a lo sucedido en su firma con respecto a lo señalado en el párrafo anterior. Se solicita encarecidamente no dejar preguntas sin contestar y fundamentar las respuestas realizadas sean estas afirmativas o negativas. Se hace mención que la información recopilada solo será utilizada para fines educacionales.

I. Antecedentes Generales

Empresa	
Cargo	

II. Preguntas generales

Esta sección consta de 6 preguntas de tipo general correspondiente a diversos tópicos relacionados con la implementación de las NIIF en Chile.

1. ¿Ha habido, a raíz de la convergencia de las normas contables, nuevas exigencias requeridas a la firma, emanadas de organismos como la SVS o el Colegio de Contadores, cuáles?
2. ¿Ahora para efectuar una Auditoría bajo IFRS, se requiere de un mayor compromiso de trabajo de parte de la firma Auditora? Comente.
3. ¿Cómo ha sido la preparación de los profesionales de su firma para enfrentar este desafío? Comente.
4. ¿Los plazos promedios en que desarrollaban su trabajo de Auditoría bajo PCGA, se han visto incrementados como consecuencia de la necesidad de realizar un mayor trabajo producto de la mayor cantidad de exigencias que vienen bajo IFRS para las empresas? Comente.
5. De lo anterior. ¿Se ha producido un aumento en los costos de realización de este trabajo para la firma?, Si fuese afirmativa la respuesta, ¿Cuál es la estrategia que han utilizado para asumir este mayor costo como firma, sin ser traspasado al cliente? Comente.
6. ¿Cuáles a su juicio han sido los factores claves que ha manejado su firma para lograr adaptarse a las nuevas exigencias que han surgido y que se les demanda producto de la implementación de esta norma?

III. Preguntas específicas

Esta sección contiene 8 preguntas específicas acerca del trabajo que desarrolla el auditor y que busca dilucidar cambios que se hayan efectuado en este trabajo, como resultado del proceso de convergencia de normas contables, que se ha iniciado a partir del año 2009 en nuestro país.

1. ¿Cómo afectó este cambio normativo, la manera en que la firma confecciona sus papeles de trabajo? Comente.
2. ¿Fue necesario efectuar algún cambio o adaptación del enfoque de Auditoría, utilizado por su firma producto de la convergencia, cuáles y por qué?
3. ¿Hubo que cambiar, adaptar o ampliar los procedimientos de Auditoría aplicados por su firma durante el desarrollo de su trabajo, cuáles y por qué?
4. ¿Se requiere ahora bajo IFRS procedimientos o pruebas adicionales para cubrir los objetivos de Auditoría relacionados con las afirmaciones de los EEEF, cuáles y por qué?
5. Producto de la mayor cantidad de revelaciones exigidas bajo IFRS, ¿Se hace necesario un mayor esfuerzo en el trabajo por parte de la firma, por qué?
6. A raíz de lo anterior, ¿Se han visto en la necesidad de contar con ayuda de parte de especialistas en el desarrollo de su trabajo? Comente.
7. ¿Hubo algún cambio que se haya efectuado ya sea tanto en la preparación, como en la información que debiese contener el dictamen de Auditoría emitido por la firma, cuáles y por qué?
8. Comente finalmente ¿Cómo afectó este cambio normativo en general el trabajo de Auditoría practicado por su firma?

Muchas gracias por su tiempo y colaboración, su información será muy útil para el logro de los objetivos de este estudio.

ANEXO I.B.

ENTREVISTA DIRIGIDA A SOCIO DE UNA FIRMA AUDITORA EN ESTUDIO

La presente entrevista forma parte integral de la tesis titulada ***“Estudio exploratorio de los Cambios en la Planificación y Desarrollo del Trabajo de Auditoría en las firmas auditoras, producto de la adopción de las NIIF en empresas chilenas, periodo 2009-2010”*** y cuyo objetivo general es Contribuir al conocimiento de los cambios en la planificación y desarrollo del trabajo de las firmas auditoras desde la implementación de las NIIF en las empresas chilenas periodo 2009-2010.

Esta entrevista de tipo no estructurada tiene por objeto principal **lograr un acercamiento inicial a la temática investigación, además de proporcionar gran utilidad en la fase de exploración para el diseño del instrumento (encuesta) que se utilizará principalmente en la recolección de antecedentes que permitan cumplir cada uno de los objetivos propuestos para este estudio.**

I. Antecedentes Generales

Empresa	
Cargo	

II. Preguntas

- 1.- ¿Cuáles son los organismos que regulan el trabajo del auditor externo?
- 2.- ¿Cuál es la relación que existe entre las firmas y la SVS?

- 3.- ¿Cuál es la relación que existe entre las firmas y el Colegio de Contadores?
- 4.- ¿Han emanado nuevas exigencias con respecto a su trabajo por parte de la SVS?
- 5.- ¿Ha habido cambios en los requisitos de inscripción o permanencia en el registro de empresas auditoras externas de la SVS?
- 6.- ¿Existen nuevas exigencias demandadas hacia su trabajo por parte del colegio de contadores?
- 7.- ¿Cómo ha afectado la implementación de las NIIF en Chile, en la estructura del trabajo de Auditoría que practican Uds. Como firma?
- 8.- ¿Cómo han preparado a los profesionales de su firma para asumir este nuevo desafío?
- 9.- ¿Han modificado sus políticas de contratación de personal, con respecto a contratar personal capacitado en IFRS?
- 10.- ¿Uds. como firma que norma de auditoría aplican en el desarrollo de su trabajo?
- 11.- ¿Qué diferencia existe entre las NAGAS y las NIAS?
- 12.- ¿Cuál es el rol que cumple el profesional auditor?
- 13.- Por tratarse de un segmento de nuevo de mercado, ¿cómo se ha comportado la demanda de sus servicios?