



Procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada en la auditoría financiera. Una caracterización desde el enfoque teórico y normativo

Procedures to obtain sufficient and adequate evidence in the financial audit. A characterization from the theoretical and normative approach

Yosman Valderrama* - Luis Briceño** - Joselyn Sánchez***

Resumen: Los procedimientos de auditoría representan un conjunto de herramientas fundamentales que permiten al auditor la obtención de evidencia suficiente y adecuada a fin de sustentar la opinión profesional expresada en el dictamen. La presente investigación tuvo como propósito caracterizar los procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada en la auditoría financiera. Siguiendo parámetros normativos y conceptuales establecidos en las Normas Internacionales de Auditoría, emitidas por la Federación Internacional de Contadores en su versión 2018. El enfoque metodológico adoptado se basó en un estudio cualitativo con diseño documental de un universo teórico que comprendió 37 NIA clarificadas, lo que condujo a la aplicación de un muestreo teórico a través de una lectura en profundidad de su contenido, extrayendo un total de ocho NIA estrechamente vinculadas con la caracterización propuesta. A modo de reflexión, los procedimientos de auditoría dependen del juicio profesional del auditor; pero este en su labor puede considerar la naturaleza, oportunidad y extensión de la evidencia que desea obtener, así como, el objetivo de la misma, pudiendo escoger entre la aplicación de procedimientos a los sistemas contables o aplicarlos a la información producida por estos, lo que permitirá, obtener información relevante para la expresión de una opinión, tanto en los aspectos cualitativos como cuantitativos de la información.

Palabras clave: Procedimientos de auditoría, evidencia suficiente y adecuada, auditoría de estados financieros.

Abstract: The audit procedures represent a set of fundamental tools that allow the auditor to obtain sufficient and adequate evidence to support the professional opinion expressed in the opinion. The purpose of this investigation was to characterize the procedures for obtaining sufficient and adequate evidence in the financial audit. Following the normative and conceptual parameters established in the International Auditing Standards, issued by the International Federation of Accountants in its 2018 version. The methodological approach adopted was based on a qualitative study with documentary design of a theoretical universe that comprised 37 clarified ISAs, which led to the application of a theoretical sampling through an in-depth reading of its content, extracting a total of eight ISAs closely linked to the proposed characterization. By way of reflection, the audit procedures depend on the professional judgment of the auditor; but this in his work may consider the nature, timing and extent of the evidence that he wishes to obtain, as well as, the purpose of it, being able to choose between the application of procedures to the accounting systems or to apply them to the information produced by them, which will allow obtaining relevant information for the expression of an opinion, both in the qualitative and quantitative aspects of the information

Keywords: Audit procedures, sufficient and adequate evidence, audit of financial statements.

* Doctor en Ciencias Contables. Magister Scientiarum en Gerencia Empresarial. Licenciado en Contaduría Pública. Profesor Agregado de la Universidad de Los Andes, Venezuela.


ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5250-7362> - yosmanjose@ula.ve

** Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de Los Andes, mención honorífica Magna Cum Laude.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2841-0995> - lui-sbriceo29@hotmail.com

*** Licenciada en Contaduría Pública. Universidad de Los Andes, mención honorífica Cum Laude.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8451-310X> - joselyn_nathaly@hotmail.com

Artículo de investigación científica y tecnológica. **Sección:** Control, auditoría, gobernanza y revisoría fiscal
Recibido: 06/02/2020 **Aceptado:** 03/05/2021 **JEL:** I21, M41. **Licensed under a:** 

Citación: Valderrama, Y., Briceño, L. & Sánchez, J. (2021). Procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada en la auditoría financiera. Una caracterización desde el enfoque teórico y normativo. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 9(17), 39-63.

Introducción

La auditoría tiene su fundamento en la expresión de una opinión profesional sobre si los estados financieros se encuentran libres de incorrecciones materiales y si han sido preparados de conformidad con el marco de referencia para la información financiera adoptado por la entidad y aceptado por el auditor, de tal modo, que el soporte base de su trabajo es la aplicación de procedimientos que permitan obtener evidencia que sustente el dictamen profesional.

En efecto, la evidencia da sustento y objetividad al dictamen, sobre esta se basa la credibilidad de la opinión profesional que el contador expresa a los interesados de los estados financieros. La Norma Internacional de Auditoría (NIA 200) (IAASB, 200) señala que la evidencia es la información aplicada por el auditor al momento de concluir sobre la revisión realizada.

Arroyo (2014) argumenta que la evidencia de auditoría puede ser “cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia/asunto en cuestión cumple con los criterios aplicables” (pág. 104). Se trata entonces de un requerimiento específico que debe satisfacer la información de acuerdo con el juicio del auditor, a la luz de los objetivos propios de la auditoría.

En este contexto, la naturaleza, extensión y cantidad de evidencia de auditoría obedecerá a factores inherentes al criterio del auditor, Penuela (2017) sostiene que la evidencia permite reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, de tal modo, que esta es importante para alcanzar conclusiones razonables.

Al respecto, la NIA 500 (IAASB, 2018) establece que en el contexto del aseguramiento de la información es necesario que la evidencia sea suficiente y adecuada, en aras de garantizar que las conclusiones alcanzadas por el auditor han sido razonables de acuerdo a los hallazgos obtenidos.

La referida normativa plantea que la suficiencia de la evidencia está asociada con la cantidad de la información que recoge, mientras que la adecuación se asocia con la calidad de la misma. Es allí, donde la obtención de evidencia encuentra una encrucijada operativa, pues el auditor se posiciona frente a la necesidad de recopilar la menor cantidad de información que cumpla los más altos requerimientos de calidad posibles.

Bermúdez (2003) sostiene que una evidencia de auditoría cumple los parámetros de suficiencia y adecuación cuando al reflexionar sobre ella induce a una conclusión, superando el estado de duda o el cumplimiento o no de ciertos criterios preestablecidos por el auditor.

Es en este punto donde es fundamental preguntarse ¿Cuáles son los procedimientos de auditoría que permiten obtener una evidencia suficiente y adecuada?, considerando aquí, que el diseño de procedimientos de auditoría corresponde con la aplicación del juicio profesional del auditor, y este a su vez es una respuesta a los riesgos evaluados en la revisión.

En este contexto, la presente investigación se centra en caracterizar los procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada en la auditoría financiera según lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría y los fundamentos teóricos estudiados, para lo cual aplicó una revisión documental de antecedentes e investigaciones previas con el propósito de fundamentar el estado del arte y avance del programa del conocimiento científico del área temática aborda.

El desarrollo de este trabajo ha puesto frente a una limitación importante, y es el hecho que los procedimientos de obtención de evidencia de auditoría aun cuando son esgrimidos en las Normas Internacionales de Auditoría desde su versión clarificada en el 2009, no son ampliamente abordados en estudios precedentes, lo cual ha representa un reto fundamental para este trabajo científico.

Particularmente, algunos antecedentes de la investigación lo fundamentaron los resultados de Montoya, Silva y Orozco (2013), quienes denotaron dentro de sus hallazgos que la evidencia según lo establecen las Normas Internacionales de Auditoría, brindan un fundamento para el ejercicio pleno de la auditoría, lo cual deriva de la aplicación de procedimientos objetivos en el caso de la adopción de la normativa en el ámbito colombiano, lo que puede ser extensivo a diferentes países.

Por su parte, Cruz, Moreno & Pérez (2013), permitieron con sus resultados de investigación contextualizar el análisis del tema en el ámbito de la adopción de las NIA, tomando en cuenta que su texto expone una disertación sobre el conjunto de eventualidades y problemas que pueden derivarse de la adopción de la normativa profesional en el ejercicio del auditor.

Para el logro de la intencionalidad de investigación, el estudio se presenta en cuatro partes fundamentales: 1) aspectos metodológicos; 2) Precisiones teóricas sobre los procedimientos de obtención de evidencia; 3) algunos razonamientos al respecto de las precisiones teóricas expuestas sobre los procedimientos de obtención de evidencia; y, 4) reflexiones finales, desplegando un conjunto de argumentos sobre los cuales se pueden sustentar futuras investigaciones, así como, el aporte final al campo de investigación.

Materiales y Métodos

La investigación se desarrolló siguiendo un enfoque cualitativo, a través del cual se logró comprender los lineamientos establecidos en las Normas Internacionales de Auditoría en todo lo referente a procedimientos de auditoría, para lo cual el estudio aplicó un diseño propio que permitió la interpretación de los preceptos teóricos establecidos sobre el tema. Martínez (2006) señala que los estudios basados en el paradigma cualitativo desarrollan un diseño flexible y permiten conocer situaciones en las que hay poco saber sobre lo que está pasando.

En cuando al tipo de investigación se acudió a un estudio analítico, el cual de acuerdo a Hurtado (2006) implica la reinterpretación de lo analizado en función de algunos criterios. De este modo, el trabajo se fundamentó en desintegrar o descomponer en partes los fundamentos teóricos abordados sobre los procedimientos de auditoría, a fin de estudiar en forma intensiva cada uno de sus componentes y las relaciones de éstos entre sí y con la totalidad, a fin de comprender su naturaleza y oportunidad de acuerdo al cuerpo normativo establecido sobre el ejercicio profesional del auditor.

Como diseño de investigación se aplicó un trabajo documental, definido por Hurtado (2006, p. 143) como aquel “donde las fuentes no son vivas, sino documentos o restos”, de este modo, se desarrolló una exploración teórica de las Normas Internacionales de Auditoría, convirtiéndose así en un universo teórico estudiado conformado por treinta y siete (37) Normas Internacionales de Auditoría clarificadas, emitidas por las Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en Ingles), en su versión 2018.

Matriz 1. Universo teórico estudiado

37 Documentos, conformados por Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la IFAC libro 2018.	
Contenido	Tipo
Información para llevar a cabo trabajos de auditoría de estados financieros.	Normas Internacionales de Auditoría, Revisión Aseguramiento y Servicios Relacionados, emitidas por la IFAC
Grupo de NIA	Descripción
Principios generales y responsabilidades	Están definidos en ocho (08) normas en las cuales se hace referencia a los aspectos generales de la auditoría, entre los cuales destacan los objetivos generales del auditor y la forma de conducir una auditoría, la documentación empleada para la realización de la misma, entre otros.
Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados	Son seis (06) las normas que hacen mención de aspectos relacionados con la planeación de la auditoría, la identificación y evaluación de los riesgos mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, las respuestas de los auditores a estos riesgos, entre otros.
Evidencia de auditoría	Se encuentra definida en once (11) normas, en las cuales se explica lo que es la evidencia de auditoría, los procedimientos empleados para la obtención de la misma y otros aspectos relacionados.
Utilización del trabajo de otros	Un conjunto de tres (03) normas que hacen referencia al uso del trabajo de auditores internos, así como de otros expertos sobre materias específicas.
Conclusiones y dictamen de auditoría	Seis (06) normas que dan una explicación acerca de las modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente, la responsabilidad del auditor con relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados, entre otros.
Áreas especializadas	Tres (03) normas enfocadas en las consideraciones especiales de la auditoría, entre ellas la auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con estructuras de propósito especial, entre otros.

Fuente: Elaboración propia (2020) a partir de los preceptos normativos establecidos en las NIA (2018).

A razón de la utilización de un universo teórico identificado en la matriz 1 que precede, fue necesario establecer un sistema muestral, acudiendo para ello a un muestreo teórico definido por Quintana (2006, p. 68) como “una forma de muestreo no probabilístico, que depende de las habilidades del investigador para hacer decisiones acerca de que observar, basado, justamente, en criterios tales como oportunidad e interés personal”. De esta manera, el muestreo teórico aplicado se fundamentó en analizar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) cuyos preceptos se enfocaban en regular el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría en el examen de los estados financieros, resultado así una unidad muestral de

ocho (08) Normas Internacionales de Auditoría que establecen pautas para la caracterización de los procedimientos de auditoría.

Matriz 2. Muestreo teórico aplicado

Código de la Norma	Identificación de su contenido
250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros
300	Planificación de la auditoría de estados financieros
330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados
500	Evidencia de auditoría
505	Confirmaciones externas
520	Procedimientos analíticos
530	Muestreo de auditoría
570	Empresa en funcionamiento

Fuente: Elaboración propia (2020)

Como técnica de análisis de información se aplicó una lectura a profundidad de las NIA, como información seleccionada, así mismo, el examen crítico y un resumen analítico formaron parte de las técnicas aplicadas para analizar el contenido de la normativa profesional, lo cual permitió extraer las categorías de análisis, así como, los datos que las componen, consignándolos en notas donde se registraron las tendencias, convergencias y contradicciones. Finalmente se realizó una lectura en forma cruzada y comparativa de cada una de las NIA, tomando en cuenta los hallazgos realizados en la lectura anterior, con el propósito de construir una síntesis comprensiva total, sobre la evidencia de auditoría.

Precisiones teóricas sobre los procedimientos de obtención de evidencia

Los procedimientos de obtención de evidencia representan un conjunto de herramientas de auditoría centradas en facilitar al auditor la fundamentación de su opinión sobre si los estados financieros se encuentran libre de errores materiales, y si los mismos, han sido preparados de conformidad con el marco de referencia para la información financiera (Norma

Internacional de Auditoría 500, IAASB, 2018). Estos pueden ser utilizados entre otros aspectos, para la evaluación del riesgo, representando una base satisfactoria para identificar exposiciones a errores a nivel de estado financiero y de aseveración, todo ello enmarcado en la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés).

De acuerdo a la NIA 500 (IAASB, 2018) los procedimientos de obtención de evidencia pueden ser empleados, como pruebas de control, las cuales son necesarias cuando la evaluación del riesgo por el auditor incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles, razón por la cual surge la necesidad que el auditor pruebe estos últimos, para soportar la evaluación del riesgo.

Así mismo, los procedimientos de obtención de evidencia pueden constituir pruebas sustantivas, las cuales de acuerdo a la referida NIA 500 (IAASB, 2018) son planeadas y desempeñadas por el auditor con el propósito de responder a la evaluación relacionada de los riesgos de representación errónea de materialidad. Tal como lo establece la NIA 505 (IAASB, 2018) los procedimientos sustantivos son requeridos para clases importantes de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones para obtener evidencia suficiente y adecuada de auditoría.

De este modo, y en concordancia con lo señalado por la NIA 300 (IAASB, 2018) los procedimientos de auditoría pueden aplicarse como pruebas para valorar los riesgos, evaluar los controles de la entidad o como procedimientos sustantivos, esto dependerá de la naturaleza de información financiera que se examina, la complejidad de las operaciones contables, así como, por la información disponible para un período o tiempo determinado.

Escalante (2014) sostiene que la evidencia de auditoría es el resultado de los hallazgos obtenidos una vez se han aplicado los procedimientos planificados, por tanto, es fundamental que la labor realizada quede sustentada eficientemente a través de los papeles de trabajo o documentación de auditoría. Para Mora (2000) los procedimientos o pruebas de auditoría se clasifican en dos grupos, los cuales dependen del universo en el que se realizan: 1) procedimientos aplicados sobre los sistemas contables; y 2) procedimientos aplicados sobre la información producida por los sistemas contables.

Llegando a este punto es importante resaltar que aun cuando las NIA (IAASB, 2018) no clasifican los procedimientos de auditoría como lo hace Mora (2000), en esta investigación se consideró relevante distinguir los diversos procedimientos de auditoría a través de la clasificación realizada por este autor, considerando la realización de una profundización teórica, la cual se presenta a continuación a través de la confrontación de auditores con la doctrina regulatoria establecida en las NIA.

Procedimientos aplicados sobre los sistemas contables

Catacora (2001, p. 110) expresa que un sistema contable “reúne y presenta datos resumidos o detallados acerca de la actividad económica de una empresa a una fecha o por un período determinado”, para el referido autor, el mismo está compuesto por todos los elementos de información contable y financiera que se relacionan entre sí, con el fin de apoyar la toma de decisiones gerenciales de una empresa.

En opiniones de Cruz (2020, p. 5) la tendencia actual de los sistemas contables inclina la balanza hacia la aplicación de “herramientas que procesan, almacenan, sintetizan, restauran y presentan información. Es por esto que las innovaciones, en este ámbito, se convierten esenciales en cualquier empresa, debido que al utilizarlas incrementan la eficiencia y la eficacia de todos los procesos de la compañía”.

Sánchez & Briceño (2016), argumentan que los sistemas contables se integran de políticas de procesamiento y de control, estos últimos son los que atraen la atención prioritaria del auditor, pues el funcionamiento eficaz de los controles internos permite otorgar confianza al desarrollo del procesamiento. La NIA 520 (IAASB, 2018) señala que un ejemplo de esto lo constituye el hecho que “al establecer controles sobre el procesamiento de las facturas de venta, una entidad puede incluir controles sobre el registro de las unidades vendidas¹” (apartado A13, p. 460).

Para Mora (2000) los procedimientos de auditoría aplicados sobre los sistemas contables tienen como objetivo constatar si, efectivamente, las transacciones de la misma naturaleza reciben siempre la misma aplicación contable. Así mismo, permiten detectar algunos procedimientos o acciones,

1 **Traducción propia de:** *in establishing controls over the processing of sales invoices, an entity may include controls over the recording of unit sales.*

que pudieran realizarse en forma más eficiente y, en esos casos, propicia la comunicación de estos hallazgos a la entidad auditada a fin de establecer un conjunto de recomendaciones que pudieran considerarse útiles.

Siendo así, la auditoría de los estados financieros parte de la comprobación del funcionamiento correcto del sistema contable, por lo cual requiere de la aplicación de procedimientos que le permiten lograr su objetivo, para Mora (2000) las pruebas de controles y de cumplimiento son parte integrante de este tipo de procedimientos, ya que facilitan el conocimiento de los controles de la entidad, la verificación de su actividad y otros aspectos relacionados a ellos.

Pruebas de control

Las pruebas de control son empleadas cuando la evaluación del riesgo incluye una expectativa relacionada con la efectividad operativa de los controles, se requiere que el auditor pruebe estos últimos para soportar dicha evaluación. Asimismo, es necesaria su aplicación cuando los procedimientos sustantivos por si solos no proporcionan evidencia suficiente de auditoría, siendo a través de ellas que este propósito es logrado.

Para Cantos (2019) la prueba de control evalúa si las políticas de control interno funcionan adecuadamente de acuerdo a los objetivos trazados por la entidad, en la mayoría de los casos este tipo de procedimientos incluye la aplicación de métodos de auditoría enfocados en cuestionarios, narrativas contables o diagramas de flujo; la medición de sus resultados intentan fundamentar la evaluación de los riesgos de representaciones erróneas, pues si al término de su aplicación se concluye que los controles son eficientes el nivel de riesgo de errores disminuye, si por el contrario, la prueba de controles no satisface los requerimientos de los objetivos trazados, el riesgo de encontrar representaciones erróneas en los estados financieros aumenta.

De conformidad con la NIA 330 (IAASB, 2018) cuando la evaluación de riesgo de representación errónea, incluye una expectativa sobre si los controles están operando de manera efectiva, el auditor deberá desempeñar pruebas de control, para obtener evidencia de la operación efectiva de los controles, en momentos relevantes durante el período que se audita. Por su parte, la NIA 520 (IAASB, 2018) establece que la concepción inicial de aplicar pruebas de controles se fundamenta en obtener evidencia sobre la eficacia

operativa de los mismos a fin de aportar mayor grado de confiabilidad sobre la información producida por estos.

En este contexto, las pruebas de control son comprobaciones que el auditor realiza para asegurarse del correcto funcionamiento de determinados controles, se puede concluir que cuando el auditor obtiene entendimiento de las políticas y procedimientos internos, logra identificar las características que indican la efectividad de un control y las posibilidades de desviación del funcionamiento adecuado del mismo. Tomando en cuenta esto, el auditor puede poner a prueba los controles mencionados cuando haya o no presencia de alguna de sus características, que llamen su atención a través del diseño de pruebas de cumplimiento.

Pruebas de cumplimiento

De acuerdo a la NIA 500 (IAASB, 2018) las pruebas de cumplimiento son aquellas llevadas a cabo para evaluar la efectividad operativa de los controles para prevenir, detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración. Es decir, estas pruebas se llevan a cabo para verificar que los controles de una entidad funcionan de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos.

El auditor parte del entendimiento del control interno, para identificar las características que indican la efectividad de un control y las posibilidades de desviación del funcionamiento adecuado del mismo. Tomando en cuenta esto, pone a prueba los controles mencionados y detecta la existencia de alguna característica que llame su atención y sea sinónimo de un incorrecto funcionamiento de los mismos.

La NIA 500 (IAASB, 2018) señala que la inspección de registros y documentos internos de una entidad, son un ejemplo de las pruebas de cumplimiento, ya que a través de ella se obtiene evidencia de la efectividad de los controles sobre su producción. Hernández, De Almeida, Barragán y Vargas (2017) sostienen que este tipo de pruebas están interrelacionadas con las pruebas sustantivas, pues estas verifican la aplicación de las normas y procedimientos por el ente económico en el desarrollo de su actividad operativa, la esencia de este tipo de pruebas radica en medir que el personal aplicado a ciertas labores, haya desarrollado su trabajo de la manera correcta.

En el ámbito normativo, la NIA 250 (IAASB, 2018) señala que en algunas ocasiones las pruebas de cumplimiento son requeridas por el auditor para obtener evidencia de la observancia de los requerimientos regulatorios a los cuales está expuesta la entidad, y su vinculación y efecto con la información financiera que se está auditando. Igualmente, la NIA 570 (IAASB, 2018) establece que es preponderante en el caso de la auditoría la detección de indicios que podría afectar el principio de empresa en funcionamiento, lo cual puede derivarse en ocasiones del incumplimiento de un precepto legal establecido al cual la entidad debe someterse.

Procedimientos aplicados sobre la información producida por los sistemas contables

Tal como se ha discutido, a través de la auditoría de los sistemas contables se puede obtener evidencia de auditoría adecuada para fundamentar la opinión del auditor; esto también puede hacerse a través de la revisión de la información derivada de estos sistemas como lo son los estados financieros, libros de contabilidad, entre otros. Para este propósito, es necesario que el auditor ejecute procedimientos de auditoría ya sea analíticos o de verificación, mediante los cuales, de respuesta a la evaluación relacionada de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, que incluyen los resultados de las pruebas de controles, si las hay.

Hernández, Florez, Arias & Angarita (2018), sobre los procedimientos aplicados a la información producida por los sistemas contables, afirman que estos permiten aplicar técnicas de pruebas analíticas centradas en medir la veracidad de la información contenida en los estados financieros, tomando en cuenta las unidades monetarias que estos representan, se comprueban aquí, las inconsistencias existentes en las cifras reveladas y la magnitud de los riesgos a los que se enfrenta el auditor.

De acuerdo con la NIA 330 (IAASB, 2018) este tipo de procedimientos tiene el tratamiento normativo de pruebas sustantivas, la cual comprende “un procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones²” (apartado 4, p. 344). En consecuencia, la referida normativa establece en el apartado 20 (p. 348), que este tipo de procedimiento incluye:

-
- 2 **Traducción propia de:** *an audit procedure designed to detect material misstatements at the assertion level*

- a. Comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtiene; y
- b. Examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

Al respecto, Mora (2000) señala que los procedimientos aplicados sobre la información producida por los sistemas contables en ocasiones son diseñados como complemento de las pruebas aplicadas sobre los sistemas contables, de este modo, el auditor ejecuta pruebas directamente sobre la información que producen tales sistemas. De tal modo, que la información que se presenta o que habrá de presentarse en los estados financieros objeto de la auditoría es examinada por el auditor y su equipo de trabajo, a través de una revisión general (pruebas analíticas) o el examen detallado (pruebas de verificación).

Pruebas analíticas

Son aquellas que resultan de la aplicación de procedimientos analíticos, los cuales según la NIA 540 (IAASB, 2018) “consisten en evaluaciones de información financiera a través del análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros³” (apartado A21, p. 1130). Los procedimientos analíticos pueden ser empleados para la evaluación del riesgo, para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno; como procedimientos sustantivos, o como una revisión general de los estados financieros.

Para Zambrano y Armada (2020) las pruebas analíticas se realizan sobre la base del análisis y verificación de datos, algunos de los razonamientos que incluye agrupa: cálculos, análisis de ratios, tendencias y patrones de datos, comparaciones con normativas aplicables para vigilar su cumplimiento; el análisis incluye consideraciones sobre aspectos numéricos y no numéricos, por tanto, se enfoca en aspectos estáticos y dinámicos de la contabilidad y las finanzas de las entidades.

Particularmente, la NIA 520 (IAASB, 2018) señala que las pruebas analíticas comprenden la investigación de las variaciones resultantes al comparar los estados financieros auditados con periodos precedentes, o un estudio

3 **Traducción propia de:** *consist of evaluations of financial information through analysis of plausible relationships among both financial and non-financial data*

de las relaciones identificadas que pueden resultar poco razonables. Por su parte, de acuerdo a la NIA 500 (IAASB, 2018) el diseño de este tipo de pruebas incluye “identificar las condiciones relevantes para el propósito de la prueba que constituyen una representación errónea en la afirmación relevante⁴” (apartado A30, p. 411).

Pruebas de verificación

Los procedimientos de verificación o pruebas sobre la información producida por los sistemas contables son la base para que el auditor y su equipo de trabajo puedan obtener evidencia sobre la cifra que expresan las partidas contenidas en los estados financieros. A razón de ello, la NIA 530 (IAASB, 2018) establece que este tipo de procedimientos son aplicados en la auditoría cuando es necesario obtener una seguridad razonable sobre una o más aseveraciones de una cifra de los estados financieros.

En este contexto, la referida NIA 530 (IAASB, 2018) señala que los procedimientos para obtener evidencia incluyen procedimientos de inspección, observación, investigación, confirmación, calculo y otros, de este modo, la selección de la técnica apropiada para aplicar un procedimiento de verificación durante la auditoría será un asunto de juicio profesional del auditor de acuerdo a los riesgos de representaciones erróneas evaluados, así como, a los resultados de las pruebas analíticas realizadas durante la ejecución del trabajo.

Al mismo tiempo, la NIA 500 (IAASB, 2018) establece como técnicas para aplicar pruebas de verificación en la auditoría de los estados financieros las siguientes: inspecciones de registros o documentos, inspección de activos intangibles, observación, investigación, confirmación, volver a calcular y volver a desarrollar. No obstante, a la hora de aplicar pruebas de verificación el auditor y su equipo deberán evaluar los riesgos asociados a la partida que analizan, de tal modo, que mientras más bajo sea el riesgo de representación errónea de importancia relativa para los estados financieros, más baja será la seguridad requerida de las pruebas adoptadas para formarse una opinión sobre las aseveraciones.

4 **Traducción propia de:** *identifying conditions relevant to the purpose of the test that constitute a misstatement in the relevant assertion*

En la siguiente matriz de análisis se describen algunas técnicas mencionadas por la NIA 500 (IAASB, 2018) aplicables dentro del grupo de pruebas de verificación.

Matriz 3: Técnicas de auditoría aplicables como pruebas de verificación

Técnica	Descripción
Inspección de registros y documentos	Consiste en examinar registros o documentos, ya sean internos o externo, en forma impresa, electrónica, o en otros medios.
Inspección de activos intangibles	Consiste del examen físico de los activos. Puede proporcionar evidencia de auditoría confiable respecto de su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones o la valoración de los activos.
Observación	Consiste en observar un proceso o procedimientos que se desempeña por otros.
Investigación	Consiste en buscar información de personas bien informadas, tanto en lo financiero como en lo no financiero, en la entidad o fuera de ella. Puede ir desde investigaciones formales por escrito hasta investigaciones orales informales.
Confirmación	Es un tipo específico de investigación, es el proceso de obtener una representación de información o de una condición existente directamente de un tercero.
Volver a calcular	Consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros.
Volver a desarrollar	Es la ejecución independiente por el auditor de procedimientos o controles que originalmente se desarrollaron como parte del control interno de la entidad, ya sea manualmente o con el uso de Técnicas de Auditoría con Ayuda del Computador.

Fuente: Elaboración propia (2020). Adaptado de la NIA 500 (IAASB, 2018)

En la matriz precedente se evidencia una diversidad de técnicas de auditoría las cuales de acuerdo a los estándares internacionales pueden ser aplicadas en el examen de los estados financieros como procedimientos de verificación de cifras, su adecuación a cada caso será un asunto de juicio profesional de acuerdo a los riesgos evaluados, así como a las condiciones específicas de la entidad auditada y la partida sobre la cual deberá obtenerse evidencia.

Resultados y Discusión

Una vez analizadas las precisiones teóricas enmarcada en los procedimientos de obtención de evidencia de auditoría, podría afirmarse que para lograr la obtención de evidencia que sea útil y confiable para el proceso de auditoría, es necesario que el auditor aplique un conjunto de procedimientos que a su juicio sean los necesarios, para lograr los fines correspondientes. En este sentido, la selección, diseño y aplicación correcta de los procedimientos de obtención de evidencia de auditoría favorecerá el trabajo desempeñado por el auditor, debido a que permitirá que este adquiera información en la cual basar su opinión.

De esta manera, en el contexto de esta investigación los procedimientos auditoría que permiten la obtención de evidencia suficiente y adecuada se agrupan en dos tipos: procedimientos aplicados a los sistemas contables y aquellos aplicados a la información producida por los sistemas contables, los cuales una vez contextualizados teóricamente y normativamente permitieron la discusión que se presenta a continuación.

Procedimientos aplicados sobre los sistemas contables

Las entidades para optimizar sus actividades, diseñan e implementan sistemas contables, buscando con ello lograr un buen desempeño financiero a través de los objetivos y estrategias planeadas. Sin embargo, el diseño e implementación, no garantizan que las actividades se están llevando a cabalidad. Por ello, el auditor al ejecutar la auditoría, busca obtener evidencia sobre los mismos, a través de pruebas de control orientadas a evaluar su diseño, para estar al tanto de si estos son idóneos para la organización, y poder evaluar a través de pruebas de cumplimiento si estos controles se están aplicando de la manera en el que han sido diseñados.

Pruebas de control

Deberán aplicarse a las políticas de control interno con el fin de identificar las características y atributos del mismo, basado en su diseño. Mediante esta prueba el auditor podrá determinar si los mismos tienen correspondencia con las necesidades de la entidad, y si pueden tener deficiencias en partidas específicas, representando así mayor posibilidad de presencia de riesgos. En relación a esto, se muestra un ejemplo, donde el auditor, al revisar las políticas de control relativas a su inventario, se percate de su deficiencia, pudiendo determinar la afectación que tiene en los estados financieros.

Aun cuando no se evidencien deficiencias en los controles, y para el momento de la auditoría no se encuentren afectadas las partidas de los estados financieros, sigue siendo beneficioso el uso de pruebas de control, ya que mediante ellas se pueden determinar posibles fallas a futuro. Esto se puede demostrar en el ejemplo anterior, suponiendo que la entidad tiene como política el resguardo de sus productos en un almacén cuyas condiciones no son las indicadas, pero que, al momento de realizar la auditoría, estos efectos no se habrán manifestado.

De todo esto, se deriva la necesidad de aplicar pruebas de controles, a través de las cuales pueda obtener información relacionada con la existencia y diseño de los controles implementados en la entidad, para luego poner a prueba su efectividad. No obstante, desde una perspectiva normativa, el ejercicio profesional del auditor debe fundamentarse en un conjunto de lineamientos establecidos a través de las Normas Internacionales de Auditoría, por lo cual, la presente investigación propone la aplicación de la guía 1 para el diseño de pruebas de control en el examen de los estados financieros.

Guía 1: Propuesta de normas empleadas para fundamentar la aplicación de pruebas de control

Identificación de la norma	Descripción de la norma	Justificación de su aplicación
NIA 330	Procedimientos del auditor en respuesta a riesgos evaluados.	Describe cuándo son aplicadas las pruebas de control.

Fuente: Elaboración propia (2020)

Pruebas de cumplimiento

Las pruebas de cumplimiento buscan proporcionar una seguridad razonable sobre si los procedimientos relativos a los controles están siendo aplicados de la forma en como fueron establecidos y de manera eficiente. Estas se realizan tomando en cuenta los controles que fueron evaluados mediante pruebas de control, ya que, aunque su diseño pudo realizarse de manera correcta, esto no implica que su aplicación sea adecuada.

Este tipo de procedimientos puede permitir la obtención de evidencia relacionada con hechos como las conciliaciones bancarias, tomando en cuenta que una entidad puede tener como política, la realización de las mismas, sin embargo, esto no asegura que quien las lleve a cabo esté totalmente preparado, por lo cual pueda errar en su ejecución, representando así, un desempeño ineficiente de los controles.

Partiendo de esto se presenta la guía 2, en la cual se muestran aspectos que pueden ser tomados en cuenta por el auditor durante la aplicación de las pruebas de cumplimiento.

Guía 2: Aspectos a considerar en la aplicación de pruebas de cumplimiento

Aspecto a considerar	Descripción
Cantidad de partes inmiscuidas en la ejecución del control	Dependiendo del control que se esté evaluando, se debe tomar en cuenta el número de partes involucradas en su ejecución , ya que pueden haber asuntos que por su naturaleza pueden requerir ser llevadas a cabo por una sola persona.
Tiempo de duración de la actividad	Se debe evaluar si el control fue pautado para ser desempeñado en un período determinado de tiempo, y si este es cumplido, o se emplea mayor tiempo para su ejecución.
Grado de preparación poseído por quienes los llevan a cabo	El auditor debe tomar en cuenta, cuan preparados están quienes lleven a cabo los controles, puesto que este aspecto está relacionado directamente con la eficiencia de los mismos.
Limitación en su realización	Si los encargados de ejecutar los controles, están sometidos a algunas presiones pudieran modificar la forma en que lo ejecutan, por lo cual el auditor no podría tener total certeza de la misma.

Fuente: Elaboración propia (2020)

La guía 2, que antecede muestra algunos aspectos que el auditor puede considerar a la hora de ejecutar las pruebas de cumplimiento, con el fin que estas logren de la manera más eficiente, la consecución de los objetivos de la auditoría. Sin embargo, la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría en el diseño de las mismas representa una observancia del ejercicio profesional hacia los preceptos normativos establecidos sobre la auditoría, por lo cual, se recomienda el estudio de lo propuesto en la guía 3.

Guía 3: Propuesta de normas empleadas para fundamentar la aplicación de pruebas de cumplimiento

Identificación de la norma	Descripción de la norma	Justificación de su aplicación
NIA 500	Evidencia de auditoría	Describe qué son las pruebas de cumplimiento.

Fuente: Elaboración propia (2020)

Procedimientos aplicados sobre la información producida por los sistemas contables

Los procedimientos de obtención de evidencia, también están dirigidos a la información generada de los sistemas contables, aquí el auditor puede evaluar los distintos datos con el fin de llegar a una seguridad razonable de los mismos. En virtud de aquellos posibles riesgos que se detecten, el profesional de auditoría puede aplicar pruebas analíticas y de verificación, que ayuden a reflejar la situación financiera real de la entidad, a fin de expresar una opinión acertada de acuerdo a la evidencia obtenida.

Pruebas analíticas

Las pruebas analíticas son aquellas que se ejecutan después de realizados los procedimientos analíticos, en estos últimos, el auditor evalúa información financiera y no financiera de la entidad, buscando con ello tener una seguridad razonable de la misma. En caso de que, dicha información se presente inconsistente, comparándola con la obtenida previamente, empleará pruebas que le ayuden a obtener evidencia apropiada para su trabajo.

Se explica entonces, un supuesto, en el cual el auditor al evaluar las cuentas por cobrar, evidencia que las mismas están conformadas por un alto saldo, además sus deudores están cancelando a un tiempo mayor al estimado según sus políticas, razón por la cual los contadores de la entidad deben partir de este hecho, para estimar la provisión para estas cuentas. Si el profesional de la auditoría, al analizar el caso anterior observa un posible error de importancia relativa, motivado a lo que él considera que ha sido una estimación incorrecta de la provisión, debe aplicar pruebas analíticas que le ayuden a la obtención de evidencia.

Basándose en las ideas expuestas, cuando el profesional de la auditoría, aun observando inconsistencias en algunas partidas, no decida realizar pruebas analíticas, puede caer en suposiciones, ya que no obtendría información de lo que la entidad ha considerado para estas partidas. En relación con las implicaciones, el auditor debe tomar en cuenta y aplicar pruebas analíticas, que resulten convenientes cuando desee aclarar lo que él considere como desviaciones inusuales en la información financiera y no financiera de la entidad, para este objetivo se propone la aplicación de la guía 4.

Guía 4: Propuesta de normas empleadas para fundamentar la aplicación de pruebas analíticas

Identificación de la norma	Descripción de la norma	Justificación de su aplicación
NIA 520	Procedimientos analíticos	Define distintos aspectos relativos a las pruebas analíticas.

Fuente: Elaboración propia (2020).

Pruebas de verificación

Las pruebas de verificación, también conocidas como procedimientos de verificación son estrategias aplicadas por el auditor en su afán de obtener una seguridad razonable sobre las cifras que presentan los estados financieros de una entidad. A razón de ello, se encargan de descomponer una determinada partida en los elementos que la integran para que el auditor pueda concluir si su revelación se ha realizado de conformidad con el marco de referencia de información financiera aplicado por la entidad.

De acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2018), las pruebas de verificación son conocidas como procedimientos sustantivos, y su propósito se centra en obtener evidencia sobre la veracidad de una determinada cifra arrojada por una partida de importancia relativa para el auditor. Existe una amplia variedad de técnicas de auditoría aplicables para conducir una prueba de verificación en el examen de los estados financieros, sin embargo, a groso modo las más utilizadas en el contexto de las NIA son: observación, investigación, confirmación, volver a calcular, volver a desarrollar, entre otras.

La elección sobre una técnica u otra dentro de la aplicación de los procedimientos de verificación será un asunto de juicio profesional del

auditor de tal modo que la experiencia, el conocimiento y la identificación de los riesgos juegan un rol preponderante en la utilización de este tipo de procedimientos de auditoría. No obstante, aun cuando esta determinación estará sujeta al juicio del experto podría aplicarse la guía 5.

Guía 5: Técnicas de auditoría apropiadas para los procedimientos de verificación

Técnica	Aspecto a considerar para su elección
Inspección de registros y documentos	-Acceso ilimitado al soporte contable de las operaciones registradas por la contabilidad. -Confiability de los soportes utilizados para el registro contable.
Inspección de activos intangibles	-Disponibilidad para la visualización física de los bienes. -Soporte requerido para contrastar que los bienes visualizados corresponden a la entidad auditada y son de su propiedad.
Observación	-Factibilidad de observar la actividad ejecutada por el personal de la entidad sin influir sobre su labor.
Investigación	-La persona disponible para facilitar información posee el conocimiento suficiente sobre el asunto a informar. -Confiability de la información recabada del sujeto informante.

Fuente: Elaboración propia (2020)

La guía 5 que precede hace referencia a las técnicas que pueden ser empleadas por el auditor como procedimientos de verificación. La elección de cualquiera de ellas, dependerá de las intenciones del auditor y las necesidades de la auditoría. Sin embargo, para esto es necesario el estudio y aplicación de la guía 6 que se presenta a continuación.

Guía 6: Propuesta de normas empleadas para fundamentar la aplicación de pruebas de verificación

Identificación de la norma	Descripción de la norma	Justificación de su aplicación
NIA 530	Muestreo de auditoría y otros medios de prueba	Establece cuándo son aplicadas las pruebas de verificación.
NIA 500	Evidencia de auditoría	Señala las técnicas que pueden ser empleadas como pruebas de verificación.
NIA 505	Confirmaciones externas	Indica aspectos que deben ser tomados en cuenta por el auditor cuando requiera de la realización de alguna verificación.

Fuente: Elaboración propia (2020).

Conclusiones

En concordancia con la intencionalidad de la investigación, caracterizar los procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada en la auditoría financiera, según lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría; se puede afirmar la existencia de cuatro los tipos de procedimientos que pueden ser llevados a cabo para adquirir información a ser empleada en el trabajo de auditoría, se incluyen aquí: las pruebas de control y de cumplimiento, que se aplican a los sistemas contables; y las pruebas analíticas y de verificación, ejecutadas sobre la información generada por los mismos.

Los hallazgos de la investigación, permitieron conocer que en el caso de los procedimientos aplicados a los sistemas contables, las pruebas de control brindan la base para aplicar las pruebas de cumplimiento, porque a través de las primeras se identifica la existencia o inexistencia de las políticas internas y sus controles, razón por la cual si no hay políticas de control, sería innecesario medir su efectividad, y por lo tanto no se llevarían a cabo procedimientos para verificar su cumplimiento; visto de otro modo, el auditor no puede evaluar el cumplimiento de algo que no existe dentro de la entidad auditada.

Se debe resaltar que los procedimientos aplicados a los sistemas contables dan cuenta de la existencia de políticas contables y de los mecanismos de control instituidos dentro de la entidad, a través de ellos se puede medir la calidad de las políticas y el cumplimiento de los objetivos y metas de la organización, en conjunto con el afianzamiento de la medición del riesgo de que el auditor encuentre representaciones erróneas en los estados financieros.

En cuanto a los procedimientos aplicados a la información obtenida de los sistemas contables, se evidenció que las pruebas analíticas surgen de la evaluación del riesgo realizada mediante procedimientos analíticos, el auditor valora la información financiera y no financiera de su cliente, con el fin de adquirir evidencia sobre posibles errores que sean inconsistentes con los datos obtenidos previamente, los cuales pueden derivar en resultados satisfactorios o no de acuerdo al juicio profesional del auditor, es decir, aquellas partidas que no han cubierto los parámetros del contable, en grado propicio, requerirán la aplicación de pruebas adicionales de verificación.

Además de ello, puede afirmarse que la obtención de evidencia de auditoría mediante la aplicación de pruebas de verificación permite identificar la exactitud en las cifras mostradas en los estados financieros, y en su defecto, la corroboración de la información generada por las pruebas analíticas previamente aplicadas sobre una partida. Estos procedimientos, de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría, pueden ser llevados a cabo empleando técnicas como la inspección, observación, investigación, confirmación, volver a calcular o volver a desarrollar.

En síntesis, tanto las pruebas analíticas como las de verificación son una herramienta útil para la auditoría financiera, razón por la cual no se podría determinar cuál puede ser más factible, ni argumentar cómo la aplicación de una, excluye la otra. Reflexionando así, que para la obtención de evidencia suficiente y adecuada es necesario estudiar y diseñar los procedimientos a aplicar, con base en las necesidades de la auditoría y el conocimiento del cliente. Adicionalmente, los procedimientos deben ser aplicados adecuadamente, para adquirir evidencia suficiente y adecuada que sustente la opinión profesional del auditor.

Finalmente, mediante el análisis de la información mostrada con anterioridad, se infiere que la adecuación de la evidencia de auditoría financiera en el marco de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría, se asocia con el grado de convencimiento que pueden causar los procedimientos aplicados durante el examen, tanto en el auditor, como en terceros interesados en la información recogida durante la auditoría practicada, es decir, es la condición de la evidencia que le permite al profesional de la auditoría formarse opiniones con base en datos confiables y de calidad, los cuales posteriormente expresará íntegramente en el dictamen correspondiente.

De este modo, la persuasividad de la evidencia obtenida en la auditoría financiera, será alcanzada cuando el auditor haya ejecutado una evaluación del riesgo eficientemente, que sus fundamentos de revisión se sustenten en información de distintas fuentes, y que esta haya sido corroborada por el auditor y su equipo a través de distintos procedimientos de auditoría, a fin de minimizar los riesgos de manipulación de datos, y por tanto, se reduzca al máximo la posibilidad de amparar fraudes dentro de los estados financieros examinados.

La descripción del término de persuasividad de la evidencia de auditoría, presentada anteriormente, puede ser divulgada y manejada por

profesionales y otras personas interesadas en el área de auditoría, para que fortalezca su trabajo y permita el fomento de nuevas investigaciones que sustenten este aporte, tal puede ser el caso de la determinación cuantitativa del grado de persuasividad utilizado por los auditores en la realización de su trabajo.

Puede referirse que los resultados de esta investigación permiten la estratificación de los procedimientos de auditoría aplicados a partir de dos enfoques macro: los sistemas y la información, la caracterización de cada uno de ellos es una necesidad para la auditoría financiera, pues es menester del contador el aseguramiento de la información partiendo de la aplicación de procedimientos óptimos y razonables de acuerdo con los riesgos de representaciones erróneas evaluados.

Una de las principales limitaciones a que se enfrentó este estudio se desarrolló a partir del tecnicismo del discurso profesional, pues el amplio campo de la auditoría ameritado el descubrimiento e investigaciones de una cantidad importante de asuntos relacionados con el trabajo de aseguramiento, queda condiciones por explorar, queda mundo por recorrer, quedan cuestiones por confirmar, aprender y comprender.

Lo que queda claro en este trabajo, es que aun cuando el desarrollo profesional cuenta con un cuerpo normativo bastante armónico, explicado y detallado es necesario, transcendental y conveniente la contextualización del discurso profesional a través de la simplificación del tecnicismo aplicado en el acercamiento científico, se trata pues de simplificar el lenguaje utilizado, matizar la terminología y hacer más entendible cuestiones someras e importantes para el desempeño del auditor.

En este ámbito, la investigación que se finaliza aquí se desarrolló, con el pensamiento claro de contribuir al acervo científico de la profesión, a la comprensión de la actividad del auditor y a la simplificación de aspectos fundamentales que se han disipado y difuminado en algunos planteamientos normativos y terminológicos lo que han dejado ver una complejidad excesiva en la práctica profesional, tocara al lector juzgar particularmente si tal afirmación ha sido satisfecha en su totalidad.

Referencias

- Arroyo, J. (2014). Similitudes y diferencias entre la evidencia de auditoría y la prueba en el procedimiento judicial o administrativo. *Revista Nacional de Administración*, 5(2), 101-118.
- Bermúdez, H. (2003). *Evidencia en Auditoría*. Disponible en: <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/Evidencia.doc>.
- Cantos, M. (2019). La auditoría integral como herramienta de validación de la gestión institucional. *Telos: Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales*, 21(2), 422-448.
- Catacora, F. (2001). *Sistemas y Procedimientos Contables*. Bogotá, Colombia. Mc Graw-Hill Interamericana, S.A. 365.
- Cruz D., Moreno, P. & Pérez, S. (2013). *Beneficios y problemáticas en la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría en México*. México: Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo.
- Cruz, J. (2020). *Importancia de los sistemas contables en el sector hotelero*. Universidad Estatal Península de Santa Elena. Disponible en: <https://repositorio.upse.edu.ec/bitstream/46000/5505/1/UPSE-TCA-2020-0042.pdf>.
- Escalante, P. (2014). Auditoría financiera: Una opción de ejercicio profesional independiente para el Contador Público. *Revista Actualidad Contable FACES*, 17(28), 40-55.
- Hernández, L., De Almeida, F., Barragán, L. & Vargas, J. (2017). Interpretación de las evidencias por las pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento en el encargo de la auditoría. *Pensamiento republicano*, 7, 81-107.
- Hernández, L., Florez, M., Arias, C. & Angarita, B. (2018). Auditoría tributaria de impuestos nacionales: análisis a partir de las pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento. *Pensamiento republicano*, 9, 87-103.
- Hurtado, J. (2006). *El proyecto de investigación, metodología de la investigación holística*. Cuarta edición. Bogotá: Quirón. 234.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría 530, Muestreo de auditoría. New York, USA.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría 200, Objetivos globales del auditor independiente y la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. New York, USA.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2018). Norma Internacional de Auditoría 520, Procedimientos analíticos. New York, USA.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB).

- (2018). Norma Internacional de Auditoría 500, Evidencia de auditoría. New York, USA.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2018). Norma Internacional de Auditoría 300, Planificación de la auditoría de estados financieros. New York, USA.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2018). Norma Internacional de Auditoría 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados. New York, USA.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2018). Norma Internacional de Auditoría 250, Consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. New York, USA.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2018). Norma Internacional de Auditoría 570, Empresa en funcionamiento. New York, USA.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2018). Norma Internacional de Auditoría 505, Confirmaciones externas. New York, USA.
- Martínez, M. (2006). Validez y confiabilidad en la metodología cualitativa. *Paradigma*. 27(2), 07-33.
- Montoya, L., Silva, V. & Orozco, A. (2013). *Análisis de la implementación y plan de adopción de las Normas Internacionales de Auditoría NIAS, NIA 500 Evidencia de auditoría en Colombia*. Medellín: Universidad de San Buenaventura, Seccional Medellín.
- Mora, R. (2000). *Auditoría de Estados Financieros Tomo I*. Primera edición. México. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Penuela, A. (2017). *Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y su incidencia en las PYMES*. Documento en línea. Consultado en: mayo de 2021 Disponible en: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/16890/PenuelaSanchezAnaMaria2017.pdf?sequence=3&isAllowed=y>.
- Quintana, A. (2006). *Metodología de investigación científica cualitativa*. Lima: Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- Sánchez, J. & Briceño, L. (2016). *Persuasividad de la evidencia de auditoría financiera en el marco de la adopción de las normas internacionales de auditoría*. Trabajo Especial de Grado Publicado. Universidad de Los Andes. Trujillo, Venezuela.
- Zambrano, M. & Armada, E. (2020). *Procedimientos de auditoría de gestión*. Documento en línea. Consultado en; mayo de 2021. Disponible en: https://www.mfp.gob.cu/revista_mfp/index.php/RCFP/article/view/06_V4N22020_MIZZyEAT/185.