



FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS
DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA INTERNA
Nº 3

**LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR INTERNO DE
CONSIDERAR EL EFECTO DEL FRAUDE O ERROR EN
LA AUDITORIA
DNAI-3**

➤ **Versión 0: Directorio Nacional Ampliado julio 2011**

COMITÉ PERMANENTE DE AUDITORÍA INTERNA

DIRECTORIO NACIONAL AMPLIADO PORLAMAR, ESTADO NUEVA ESPARTA

(VIERNES 8 Y SÁBADO 9 DE JULIO DE 2011)

El Directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, en cumplimiento con lo aprobado en la Sesión Plenaria del Directorio Nacional Ampliado reunido en Porlamar, Estado Nueva Esparta.

CONSIDERANDO

Que las actividades de auditoría interna son ejercidas en ambientes de negocio, legales y culturales diversos, dentro de organizaciones que varían según sus propósitos, tamaño y estructura y por personas de dentro o fuera de la organización. Si bien estas diferencias pueden afectar la práctica de la auditoría interna en cada ambiente, el cumplimiento de las Normas para el Ejercicio Profesional de la auditoría Interna en Venezuela es esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos. En el caso de que los auditores internos no puedan cumplir con ciertas partes de las Normas por impedimentos legales o de regulaciones, deberán cumplir con todas las demás partes y efectuar la correspondiente declaración.

CONSIDERANDO

Que de acuerdo con el Instituto de Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors), la auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

CONSIDERANDO

Que las Normas sobre Atributos tratan lo referente a las características de las organizaciones y los individuos que desarrollan actividades de auditoría interna. Estas Normas se refieren particularmente al propósito, autoridad y responsabilidad, independencia y objetividad del auditor, aptitud y cuidado profesional y al programa de aseguramiento y mejora de la calidad.

CONSIDERANDO

Que las Normas sobre Desempeño se refieren particularmente a la administración de la actividad de auditoría interna, la naturaleza, planificación y desempeño del trabajo, comunicación de resultados, seguimiento del progreso y decisión de aceptación de los riesgos por la alta dirección.

CONSIDERANDO

Que las Normas sobre Atributos y sobre Desempeño se aplican a todos los servicios de auditoría interna en general, mientras que las Normas de Implantación se aplican a determinados tipos de trabajos. Las Normas de Implantación amplían las Normas sobre Atributos y Desempeño, proporcionando los requisitos aplicables a las actividades de Aseguramiento (A) y Consultoría (C).

CONSIDERANDO

Que las Normas forman parte del Marco Internacional de Prácticas Profesionales. Este Marco comprende la Definición de Auditoría Interna, el Código de Ética, las Normas Internacionales, Consejos para la Práctica, Documentos de Posición y Guías Prácticas. La guía referida a cómo aplicar las Normas se encuentra en los Consejos para la Práctica. El cumplimiento de los consejos para la práctica es opcional.

EMISION

El Directorio Nacional de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (Directorio de la FCCPV), en cumplimiento con lo aprobado en la Sesión Plenaria del Directorio Nacional Ampliado, reunido en Porlamar, Estado Nueva Esparta, los días 8 y 9 de Julio de 2011.

PROPÓSITO

1. El propósito de esta Declaración es definir la responsabilidad del Auditor Interno con respecto al fraude y error en una Auditoría.
2. El propósito de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, a través del Comité Permanente de Auditoría Interna, es establecer normas y proveer guías al auditor, que le permitan obtener una razonable seguridad de que los estados financieros están libres de declaraciones erróneas causadas por fraude o por error. Por estas consideraciones, se proponen las siguientes normas sobre el debido cuidado profesional, en materia de fraude o error.

OBJETIVO

3. Esta Declaración tiene como objetivo establecer las normas mediante las cuales un Contador Público entiende que la responsabilidad del auditor interno con respecto al fraude y error en una Auditoría, induce a que las normas relativas a la planificación y ejecución de una auditoría sean resaltadas.

ALCANCE

4. Los acuerdos expresados en esta Declaración de Normas de Auditoría Interna n° 3 (DNAI-3) Versión 1 “la Responsabilidad del Auditor Interno de considerar el efecto del Fraude o Error en la Auditoría” se aplicarán para todas las entidades del sector privado.

PLANTEAMIENTO

5. El Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, celebrado en la ciudad de Cumaná, estado Sucre, durante los días 13 y 14 de julio de 2007, aprobó la adopción de las Normas Internacionales para el Ejercicio de la Auditoría Interna (NIEPAI), emitidas por el Instituto de Auditores Internos (The Institute Of Internal Auditors).
6. La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, mediante el Comité Permanente de Normas de Auditoría Interna, ha considerado conveniente elaborar el presente pronunciamiento para el estudio de la responsabilidad del Auditor Interno de Considerar el efecto del Fraude o Error en la Auditoría.
7. La referencia bibliográfica de apoyo consultada y utilizada para la preparación de este documento fue la siguiente:

Declaraciones de Normas emitidas por el Instituto de Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors), las cuales, dentro de la ejecución del trabajo de auditoría, se refieren más concretamente a las Normas sobre atributos y desempeño que debe seguir el auditor interno

ACUERDOS

8. El Comité Permanente de Auditoría Interna de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, entiende que la responsabilidad del auditor interno con respecto al fraude y error en una auditoría, induce a que las normas relativas a la planificación y ejecución de una auditoría sean resaltadas, por lo que es importante previamente aclarar a que se refieren los términos “fraude y error”.
9. El término “fraude” se refiere a un acto intencional por el cual uno o más individuos, que pueden ser parte de la gerencia, empleados o terceras personas, resulta en un aprovechamiento de bienes de la empresa, que ocasiona una presentación falsa de los estados financieros.
10. El término “error” se refiere a una presentación errónea en los estados financieros que incluye la omisión de un monto o una nota, tales como:
 1. Un error de recolección o procesamiento de datos, de los cuales se preparan los estados financieros.
 2. Un estimado contable incorrecto, por sobrevaluación o interpretación equivocada de los hechos.
 3. Un error en la aplicación de los principios de contabilidad, relativos a montos, clasificación, maneras de presentar o revelación.
11. En todo caso, el principal factor que distingue el fraude del error, es determinar si el acto implícito que resulta en el hecho bajo revisión, es intencional o no. En consecuencia, se incluyen principios básicos y procedimientos esenciales, especialmente referidos a lo siguiente:
12. Al planificar la auditoría, se debe incluir pruebas que determinen que la gerencia entiende la importancia del sistema de control interno y de la contabilidad, para prevenir y detectar el fraude o errores y el riesgo de que los estados financieros puedan ser materialmente afectados, como consecuencia de dicho fraude o error.
13. Determinar si la gerencia está consciente de cualquier fraude o posible fraude, o cualquier error material descubierto, y se deberá considerar la utilidad de conseguir y hacer seguimiento a las acciones tomadas en esos casos.
14. Enfatizar en la importancia de mantener un escepticismo profesional en la planificación y ejecución del trabajo, incluso, estar alerta cuando la auditoría:

15. Contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos o de las evidencias.
16. Cuando se planifican y ejecutan los procedimientos de auditoría y se evalúan y reportan los resultados, el auditor debe considerar el riesgo de presentar errores materiales, producto de fraude o error en los estados financieros.

DEBIDO CUIDADO PROFESIONAL

Los auditores internos deben ejercer el debido cuidado profesional al realizar las auditorias.

17. El debido cuidado profesional exige la aplicación del cuidado y conocimientos que se esperan de un auditor interno razonablemente prudente y competente en iguales o similares circunstancias. El cuidado profesional, por tanto, debe ser el apropiado para las complejidades de la auditoria en ejecución. Al ejercer el debido cuidado profesional, los auditores internos deben estar alertas a la posibilidad de la existencia de hechos intencionadamente incorrectos, errores y omisiones, ineficacias, despilfarros y conflictos de intereses. También deben prestar atención a aquellas condiciones y actividades en las que es más probable que se produzcan irregularidades. Además deben identificar los controles inadecuados y recomendar mejoras para promover el cumplimiento de procedimientos y prácticas aceptables.

1. El fraude abarca una gama completa de irregularidades y actos ilegales, caracterizada por un engaño intencionado. El fraude puede ser perpetrado en beneficio o en detrimento de la organización y puede ser efectuado tanto por personas de fuera como de dentro de la misma.

2. El fraude planeado en beneficio de la organización generalmente produce este beneficio, aprovechándose de una situación injusta o deshonestas que también puede perjudicar a terceros ajenos a la organización. Los que efectúan tales fraudes generalmente se benefician de forma indirecta, ya que el beneficio personal habitualmente surge cuando la organización se favorece por tal acto. Algunos ejemplos son:

- a) Venta o asignación de activos ficticios o falseados.

- b) Pagos impropios, tales como aportaciones políticas ilegales, cohechos, sobornos o pagos a funcionarios del gobierno, intermediarios de funcionarios del gobierno, a clientes o a proveedores, etc.

c) Presentación o valoración premeditada e irregular de transacciones, activos, pasivos o beneficios.

d) Precios de transferencia premeditados e irregulares (Ej.: valoración de mercancías intercambiadas entre sociedades relacionadas). Estructurando, de forma interesada, técnicas de precios no adecuadas, la dirección puede mejorar los resultados de explotación de una organización involucrada en la transacción, en detrimento de otra organización.

e) Transacciones premeditadas e irregulares entre partes relacionadas entre sí, en las cuales una de las partes percibe algún beneficio, que no se puede obtener de una transacción sin trato de favor.

f) Se observen u obtengan indicios de que se han cometido errores intencionados en el registro o publicación de información relevante con el objeto de mejorar la presentación financiera de la organización frente a terceros.

g) Actividades de negocio prohibidas, tales como las que violan las leyes, normas, reglamentos o contratos.

h) Fraude fiscal.

18. La disuasión consiste en programar acciones encaminadas a evitar la realización del fraude y a limitar los riesgos, para con ello tratar de impedir que el fraude se consuma. El principal mecanismo para la disuasión del fraude es el control. La responsabilidad primaria para el establecimiento y mantenimiento del control recae sobre la dirección.

19. Los auditores internos son responsables de ayudar a la disuasión del fraude mediante el examen y la evaluación de la adecuación y efectividad del sistema de control interno, considerando el grado de exposición o riesgo potenciales en los diferentes segmentos de las operaciones de la entidad. Para llevar a cabo esta Responsabilidad, los auditores internos deberán, por ejemplo, determinar si:

a) El ambiente de la organización favorece la conciencia de control.

b) Se fijan metas y objetivos realistas para la organización.

- c)** Existen políticas escritas (por ej.: código de conducta) que describan las actividades prohibidas y las acciones requeridas cuando se descubre cualquier violación.

 - d)** Se han establecido y mantenido políticas apropiadas de autorización para las transacciones.

 - e) Se han desarrollado políticas, prácticas, procedimientos, informes y otros mecanismos para vigilar las actividades y salvaguardar los activos, especialmente en áreas de alto riesgo.

 - f) Los canales de comunicación proporcionan información adecuada y fiable a la dirección.

 - g) Es necesario hacer recomendaciones para establecer o mejorar controles eficientes para colaborar en la disuasión del fraude.
20. El debido cuidado implica una prudencia y competencia razonable, no la infalibilidad ni una actuación extraordinaria. El debido cuidado exige que el auditor lleve a cabo exámenes y verificaciones hasta un extremo razonable, pero no requiere una revisión detallada de todas las transacciones. Por ello, el auditor interno no puede ofrecer la seguridad absoluta de que no existan irregularidades e incumplimientos. Sin embargo, al emprender una auditoría, el auditor interno debe considerar siempre la posible existencia de incumplimientos e irregularidades significativas.
1. La detección consiste en identificar indicadores del fraude, suficientes para justificar que se realice una investigación. Estos indicadores pueden aparecer con resultado de los controles establecidos por la dirección, por pruebas realizadas por los auditores y por otras fuentes, tanto internas como externas de la organización.

 2. En el desarrollo de los trabajos de auditoría, las responsabilidades del auditor interno en la detección de fraude son:
 - a)** Tener conocimiento suficiente sobre el fraude para poder identificar los indicadores de que el fraude pudiera haberse cometido. Estos conocimientos incluyen la necesidad de conocer las características del fraude, las técnicas utilizadas para cometerlo y los tipos relacionados con las actividades auditadas.

b) Prestar atención a situaciones, como debilidades de control, que podrían permitir el fraude. Algunos ejemplos de indicadores son: transacciones no autorizadas, elusión de los controles, excepciones de precios no explicadas y pérdidas anormales e importantes de productos. Los auditores internos deben conocer que la presencia de más de un indicador al mismo tiempo aumenta la probabilidad de que el fraude pudiera haber ocurrido.

c) Evaluar los indicadores de que el fraude pudiera haberse cometido y, decidir si es necesaria alguna actuación posterior o, si se deben recomendar una investigación.

d) Comunicar a los niveles de autoridad apropiados dentro de la organización, si se ha llegado a la conclusión de que hay indicios suficientes de la comisión de un fraude como para recomendar una investigación.

3. No es de esperar que los auditores internos tengan conocimientos similares a los de aquellas personas cuya responsabilidad principal es la detección e investigación del fraude. Asimismo, los procedimientos de auditoría por sí solos, incluso cuando se llevan a cabo con el debido cuidado profesional, no garantizan que el fraude será detectado.

21. Cuando el auditor interno en el transcurso de la realización de su trabajo obtenga indicios mediante los documentos y libros revisados que le sugieran la existencia de un probable fraude, debe informar a la gerencia de la organización de la organización. El auditor interno puede recomendar cualquier investigación que considere necesaria en tales circunstancias. Posteriormente, el auditor debe efectuar un seguimiento para asegurarse de que las responsabilidades del departamento de auditoría interna se han cumplido.

1. La investigación del fraude consiste en la realización de procedimientos, tan amplios como sea necesario, para determinar la existencia del supuesto fraude, según se deduce de los indicadores o indicios encontrados, ha ocurrido. Dentro de la investigación se incluye la obtención de evidencia suficiente sobre los detalles específicos del fraude descubierto. Auditores internos, abogados, investigadores, personal de seguridad y otros especialistas, tanto dentro como de fuera de la organización, son las personas que, normalmente, dirigen o participan en las investigaciones del fraude.

2. Durante la investigación del fraude los auditores internos deben:

a) Evaluar, el grado de probabilidad y la extensión de la complicidad en el fraude dentro de la organización. Puede ser crucial asegurarse de que el auditor interno evita dar información a personas que pudieran estar involucradas, u obtener información falseada de éstas.

b) Determinar los conocimientos, técnicas y disciplinas, necesarios para llevar a cabo eficazmente la investigación. Se debe realizar una investigación de las calificaciones y conocimientos de los auditores internos y de los especialistas disponibles para participar en la investigación, con el fin de garantizar que ésta se realice por personas que poseen la clase y nivel de experiencia técnica apropiados. Debe asegurarse también sobre materias tales como: certificados profesionales, licencias, reputación, y que no existe relación con los que están siendo investigados, o con cualquiera de los empleados o directivos de la organización.

c) Diseñar los procedimientos a intentar para utilizar la identificación de los perpetradores, la amplitud del fraude, las técnicas utilizadas y las causas del fraude.

d) Coordinar las actividades con el personal directivo, asesor legal y otros especialistas, según resulte necesario, durante el proceso de la investigación.

e) Conocer los derechos de los presuntos perpetradores, los derechos de las personas afectadas por la investigación y la reputación de la organización como tal.

3. Una vez que la auditoria realizada para determinar las evidencias del supuesto fraude ha concluido, se deben evaluar los hechos encontrados para:

a) Determinar si es necesario implantar algún control o reforzar los ya existentes, para reducir la vulnerabilidad en el futuro.

b) Diseñar pruebas de auditoría que ayuden a detectar la existencia de fraudes similares en el futuro.

c) Ayudar a cumplir las responsabilidades del auditor interno, para mantener un conocimiento suficiente acerca del fraude, y por lo tanto, poder identificar indicadores de fraude en el futuro.

d) Ayudar a cumplir las responsabilidades del auditor interno, para mantener un conocimiento suficiente acerca del fraude, y por lo tanto, poder identificar indicadores de fraude en el futuro.

4. La información sobre el fraude comprende las diversas comunicaciones, orales o escritas, intermedias o finales, remitidas a la dirección y relativas a la situación y a los resultados de las investigaciones.
 5. La realización de un informe, preliminar o final, puede ser conveniente a la terminación de la fase de detección. El informe debe incluir las conclusiones del auditor interno sobre si existe información suficiente para proceder a una investigación. También debe incluir un resumen de las evidencias que sirven de base para tal decisión.
 6. La Norma de Auditoría Interna N° 2 (DNAI N° 2), proporciona interpretaciones aplicables a los informes de auditoría interna emitidos como resultado de las investigaciones del fraude. Las pautas interpretativas adicionales sobre el informe del fraude son las siguientes:
 - a) Cuando la incidencia de un fraude significativo ha sido establecida con un grado razonable de certeza, se debe comunicar inmediatamente a la dirección o al Consejo de Administración.
 - b) Los resultados de la investigación de un fraude pueden indicar que el fraude ha tenido con anterioridad un efecto adverso importante y no descubierto, sobre la posición financiera y los resultados de las operaciones de una organización durante uno o más años, en los cuales se han emitido ya los estados financieros. Los auditores internos deben informar a la alta dirección y al Consejo de tales hechos.
 - c) Se debe emitir un informe escrito a la conclusión de la fase de investigación. Debe incluir todas las evidencias, conclusiones, recomendaciones y acciones correctoras que se hayan tomado.
 - d) Un borrador del informe propuesto sobre el fraude debe ser sometido a la asesoría jurídica para su revisión. En aquellos casos en que el auditor interno quiera invocar los derechos de terceros, debe tenerse en cuenta la posibilidad de remitir el informe a la asesoría jurídica.
22. El ejercicio del debido cuidado profesional significa la utilización de prácticas de auditoría y criterios razonables al efectuar el examen. Para este fin, el auditor interno debe considerar:
- 1 El alcance del trabajo de auditoría necesario para lograr sus objetivos.
 - 2 La materialidad o la importancia relativa de los temas sobre los que se aplican los procedimientos de auditoría.

- 3 La idoneidad y eficiencia de los controles internos.
 - 4 El costo de la auditoria en relación con sus beneficios potenciales.
23. El debido cuidado profesional incluye la evaluación de las reglas operativas establecidas y la determinación de si dichas normas son aceptables y si se cumplen. Cuando dichas reglas estén poco definidas, deben buscarse interpretaciones de responsables de suficiente nivel dentro de la organización. Si se solicita a los auditores internos para la interpretación o la selección de reglas operativas, éstos deben llegar a un acuerdo con los auditados en cuanto a las normas necesarias para medir el rendimiento de las operaciones.

APROBACIÓN Y VIGENCIA

24. Esta norma fue aprobada en el Directorio Nacional Ampliado celebrado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela celebrado en Porlamar, Estado Nueva Esparta los días 8 y 9 de julio de 2011 y entra en vigencia desde la fecha de su publicación.

DIRECTORIO NACIONAL DE LA FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA

2009 - 2011

PRESIDENTE	Licenciado Rafael Rodríguez Ramos
VICE-PRESIDENTE	Licenciado Diego Mendoza
SECRETARIA GENERAL	Licenciada Yadira Camacho
SECRETARIO DE ESTUDIOS E INVESTIGACIONES	Licenciado Ricardo Briceño
SECRETARIO DE FINANZAS	Licenciado Héctor Carapaica
SECRETARIO DE RELACIONES INTERNACIONALES	Licenciado Luis Herrera Morao
SECRETARIO DE DEFENSA GREMIAL	Licenciado Eduardo Chaparro

COMITÉ PERMANENTE DE AUDITORIA INTERNA

COORDINADOR

Licenciado Nergio Prieto

INTEGRANTES

Licenciado Pablo Navas Gutierrez

Licenciada Yohana Mora de Garcia

Licenciada Nereida Chacón Gomez