

# ANÁLISIS TEÓRICO DE DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS NACIONALES E INTERNACIONALES. DETECCIÓN DE FRAUDES COMO UNIDAD DE ANÁLISIS<sup>1</sup>

José Salas A.<sup>2</sup>, y Jorge Sánchez H.<sup>3</sup>

**RESUMEN.** Los conceptos de estandarización y/o armonización de las normas de auditoría generalmente aceptadas están nuevamente siendo debatidas universalmente (Patel *et al.*, 2002). Debido a la globalización de los mercados, las normas basadas en criterios profesionales, como los procedimientos de auditoría, han recobrado una importancia perdida durante años anteriores. Nobes y Parker (2000) sostienen que una armonización o estandarización es fácil de lograr cuando los estándares de auditoría tienen un bajo común denominador profesional; esta situación no ocurre con las normas de auditoría, pues es reconocido el gran valor profesional que estas normas tienen. En definitiva, este buen nivel profesional de las normas de auditoría generalmente aceptadas nos sugiere un importante esfuerzo al momento de decidir procedimientos de homogenización y comparabilidad de normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta investigación analizó teóricamente el efecto de establecer que en ausencia de reglas nacionales acerca de la detección de fraudes se deberían utilizar normas internacionales u otro tipo de normas acerca del tema. Se analizaron las normas de auditoría chilenas, la sección 240 de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs, o ISAs) y la sección 360 de los Statements on Auditing Standards norteamericanos (SASs) definiendo cuáles son las principales diferencias entre ellas, y llegando a una conclusión natural acerca de futuros análisis. Futuras investigaciones debieran realizarse acerca de auditorías a derivados, valor justo, y e-commerce, entre otras.

## 1. INTRODUCCIÓN

El concepto de estandarización o armonización de las normas de auditoría generalmente aceptadas ha recibido bastante menos atención que la misma idea en el área contable. La armonización y/o estandarización contable ha sido estudiada extensamente por académicos y profesionales desde los años ochenta, no así la estandarización y/o armonización de los procedimientos de auditoría. Nobes y Parker (2000) sostienen que armonización o estandarización es fácil de lograr cuando los estándares de auditoría tienen un bajo común denominador profesional.

---

<sup>1</sup> Recepción de originales: 22 de abril de 2004

<sup>2</sup> Contador Público y Auditor (Universidad de Talca, 1985); Certified Information System Auditor (C.I.S.A.) y Ph. D.© en Contabilidad y Negocios Internacionales (Universidad de Texas-PanAmerican, USA). Profesor Escuela de Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad de Talca. Casilla 721, Talca, Chile. E-mail: [jsalas@utalca.cl](mailto:jsalas@utalca.cl)

<sup>3</sup> Contador Público y Auditor (Universidad Santiago de Chile, 1984) y Magíster en Gestión de Recursos Humanos (Universidad de Santiago de Chile, 2000). Profesor Escuela de Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad de Talca. Casilla 721, Talca, Chile. E-mail: [jsanchez@utalca.cl](mailto:jsanchez@utalca.cl)

Wood (1996) sostiene que la estandarización y/o armonización de los procedimientos de auditoría generalmente aceptados es muy difícil de operacionalizar, lo cual genera problemas de orden práctico al momento del análisis, pero no impide un raciocinio teórico acerca de las diferencias y/o similitudes de normas de auditoría generalmente aceptadas. Patel y Psaros (2000) y Patel *et al.* (2002) generan algún tipo de análisis teórico-práctico acerca de las diferencias y similitudes de normas de auditoría. Siguiendo la idea de Patel y Psaros (2000), y basados en fundamentos normativos, hemos querido realizar un estudio en donde un análisis positivo de la teoría es necesario.

Salas y Sánchez (1995) y Salas *et al.* (2000) sostuvieron similares posturas profesionales, acerca del estudio unificado de procedimientos de auditoría, pero en un campo más restringido, como fue la auditoría a sistemas de información e intercambio electrónico de datos.

Como fue mencionado anteriormente, este estudio pretende analizar las diferencias acerca de situaciones particulares relacionadas con los procedimientos de auditoría; para ello se seleccionaron los procedimientos acerca de la detección de fraudes, que es bastante nuevo dentro de las normas nacionales e internacionales.

La sección 101 de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile, menciona la obligatoriedad de las Normas de Auditoría y que en ausencia de pronunciamientos específicos, el auditor independiente deberá considerar las Guías Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC, los Statements of Auditing Standards (“SAS”) del Instituto Americano de Contadores Públicos y otros pronunciamientos de aceptación general emitidos por asociaciones profesionales reconocidas.

En Uruguay y otros países latinoamericanos, las normas de auditoría siguen exactamente esta idea, especificando que cuando no exista reglamentación o normativa específica, es recomendable que las normas internacionales de auditoría se utilicen en manera suplementaria. El ejemplo uruguayo se puede referenciar desde el pronunciamiento N° 13 de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, en donde se sigue la aplicación de NIAs desde julio del 2000.

Específicamente esto ocurre con las normas de auditoría relacionadas con la detección de fraudes, en donde no se cuenta con normativas nacionales, pero si existen normas internacionales y normas norteamericanas.

Esta investigación pretende analizar teóricamente el efecto de establecer que en ausencia de reglas nacionales se deberían utilizar normas internacionales u otro tipo de normas sin haber realizado un acabado estudio de lo que significa estandarizar sin conocimiento de los efectos que pueda provocar esta decisión tan simple de dejar abierta una puerta profesional a otros procedimientos de auditoría.

## **2. BASES TÉCNICAS**

Habitualmente, las normas de auditoría de los países que conforman el MERCOSUR no cuentan con procedimientos específicos para la detección y conocimiento de fraudes. En el caso de este estudio, Chile es la unidad principal de análisis, y los otros países del MERCOSUR son las unidades secundarias, principalmente por el hecho de no conocer todas las normas de auditoría de los demás países.

La sección 101 de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile, menciona la obligatoriedad de las Normas de Auditoría y que en ausencia de pronunciamientos específicos, el auditor independiente deberá considerar las Guías Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC, los Statements of Auditing Standards (“SAS”) del Instituto Americano de Contadores Públicos y otros pronunciamientos de aceptación general emitidos por asociaciones profesionales reconocidas. Lo anterior supone que los demás países de MERCOSUR siguen la misma definición de ausencia de normativas específicas.

La sección 240 de las Normas Internacionales de Auditoría (ISAs), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) con fecha de 30 de Junio del 2002, establece una serie de procedimientos de auditoría relacionados al conocimiento y detección de fraudes.

La sección 316 de las Normas de Auditoría Norteamericanas (SASs), emitidas por el Instituto Americano de Contadores Certificados (AICPA) con fecha de diciembre del 2002 establece una nueva serie de procedimientos de auditoría relativas al conocimiento y detección de fraudes. Esta sección reemplaza a la misma sección definida en el SAS N° 82 de fecha de febrero de 1997.

Basados en esta información, hemos querido generar una serie de propuestas de investigación, las que apuntan a conocer en dónde estas diferencias tienen un efecto negativo en el trabajo del auditor, relacionado a la detección de fraudes. En los siguientes puntos de nuestra investigación, detallamos aquellos aspectos no considerados en las normas nacionales y que pueden afectar negativamente los

procedimientos de auditoría en términos de calidad. Además, realizamos algunos análisis acerca de qué podría acontecer cuando estamos realizando una auditoría externa y no detectamos un fraude que está ocurriendo, y después de algún tiempo, los accionistas o administradores podrían inferir algún grado de culpabilidad nuestra en la no detección de dicho fraude. En Chile ya tenemos algunas malas experiencias acerca de este punto, en donde las empresas, objeto de algún fraude, están demandando a los auditores externos por la no detección de este hecho y por la devolución de los dineros defraudados, basados en nuestras propias normas de auditoría.

### **3. NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

De acuerdo a la sección 240 de las NIAs, el término fraude se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados, o terceras partes, que da como resultado un representación errónea de los estados financieros. El fraude puede implicar:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos
- Malversación de activos
- Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros documentos
- Registro de transacciones sin sustancia
- Mala aplicación de políticas contables.

El término “error” se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros, tales como equivocaciones matemáticas o de oficina en los registros subyacentes datos contables, omisión o mala interpretación de hechos, mala aplicación de políticas contables, y responsabilidad de la administración.

Adicionalmente esta sección sostiene que la responsabilidad por la prevención y detección de fraude y error descansa en la administración por medio de la implementación y continuada operación de sistemas de contabilidad y de control interno adecuados, tales sistemas reducen pero no eliminan la posibilidad de fraude y error.

En relación a la responsabilidad del auditor, esta sección sostiene que el auditor no es ni puede ser hecho responsable de la prevención de fraude y error, el hecho de que se lleve a cabo una auditoría anual, sin embargo, actúa como un aminoramiento.

En relación a la detección del fraude, esta sección sostiene que, basado en la evaluación del riesgo, el auditor debería diseñar procedimientos de auditoría para obtener certeza razonable de que son detectadas las representaciones erróneas que surgen de fraude y error que son de importancia relativa a los estados financieros tomados globalmente. Consecuentemente, el auditor busca suficiente evidencia apropiada de auditoría de que no han ocurrido fraude y error que puedan ser de importancia para los estados financieros o que, si han ocurrido, el efecto del fraude está reflejado en forma correcta en los estados financieros o que el error está corregido.

Si estudiamos esta sección con detenimiento, debiéramos entender que si existen fraudes por montos que superan nuestra materialidad, estos debiesen ser detectados por nuestra auditoría.

Como la mayoría de los auditores externos saben, y debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, hay un riesgo inevitable de que las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude y, a un menor grado, de error, puedan no ser detectadas.

El descubrimiento subsecuente de representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros, resultantes de fraude o error existentes durante el periodo cubierto por el dictamen del auditor, no indica, en sí mismo, que el auditor haya dejado de apearse a los principios básicos y procedimientos esenciales de una auditoría. Una auditoría está sujeta al riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros no sean detectadas, aún si la auditoría está propiamente planeada y desempeñada de acuerdo con las NIAs.

### **3.1. Efectos sobre los riesgos de auditoría**

El riesgo de no detectar representaciones erróneas resultantes de fraude es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea resultante de error. Este análisis está basado en el hecho de que el fraude ordinariamente implica actos que tienen la intención de ocultarlo, tales como colusión, falsificación, falla deliberada en el registro de transacciones, o representaciones erróneas intencionales hechas al auditor (sección 240). Cuando la aplicación de procedimientos de auditoría diseñados a partir de las evaluaciones del riesgo, indica la posible existencia de fraude o error, el auditor debería considerar el efecto potencial sobre los estados financieros. Si el auditor cree que el fraude o error que se indica podría tener un efecto de importancia sobre los estados financieros, el auditor debería desempeñar los procedimientos modificados o adicionales apropiados.

### **3.2. Ejemplos de condiciones o eventos que aumentan el riesgo de fraude o error (sección 240)**

#### *3.2.1 Cuestiones respecto a la integridad o competencia de la administración*

- La administración está dominada por una persona (o un grupo pequeño) y no hay un consejo o comité de vigilancia efectivo
- Estructura corporativa compleja donde la complejidad no parece estar justificada
- Continua falla para corregir debilidades importantes en el control interno donde tales correcciones son factibles
- Alto porcentaje de rotación de personal clave financiero y de contabilidad
- Importante y prolongada escasez de personal en el departamento de contabilidad
- Cambios frecuentes de asesoría legal o de auditores.

#### *3.2.2 Presiones inusuales dentro o sobre una entidad*

- La industria está declinando y las fallas están aumentando
- Hay un capital de trabajo inadecuado debido a ganancias decrecientes o a una expansión demasiado rápida
- La calidad de las utilidades se deteriora, por ejemplo, toma de riesgos aumentada respecto de ventas a crédito, cambios en las prácticas de negocio o selección de políticas contables alternativas que mejoren el ingreso
- La entidad necesita una tendencia a la alta de las ganancias para soportar el precio de mercado de sus acciones debido a que se contempla una oferta pública, un cambio de posesión u otra razón
- La entidad tiene una inversión importante en una industria o línea de productos que se distingue por su rápido cambio
- La entidad depende fuertemente de uno o unos cuantos productos o clientes
- Presión financiera sobre los altos directivos
- Se ejerce presión sobre el personal de contabilidad para que complete los estados financieros en un periodo de tiempo excepcionalmente corto.

### *3.2.3 Transacciones inusuales*

- Transacciones inusuales, especialmente cerca de fin de año, que tienen un efecto importante sobre utilidades
- Transacciones o tratamientos contables complejos
- Transacciones con partes relacionadas
- Pagos por servicios (por ejemplo, a abogados, consultores o agentes) que parecen excesivos en relación con el servicio proporcionado.

### *3.2.4 Problemas en la obtención de suficiente evidencia apropiada de auditoría*

- Registros inadecuados, por ejemplo, archivos incompletos, excesivos ajustes a libros y cuentas, transacciones no registradas de acuerdo a los procedimientos normales y cuentas de control fuera de balance
- Documentación inadecuada de transacciones, como falta de la autorización apropiada, documentos soporte no disponibles y alteración a documentos (cualesquier de estos problemas de documentación cobran mayor importancia cuando se refieren a grandes transacciones o transacciones insólitas)
- Un excesivo número de diferencias entre los registros de contabilidad y confirmaciones de terceras partes, evidencia conflictiva de auditoría y cambios inexplicables en los porcentajes de operación
- Respuestas evasivas o irrazonables por parte de la administración a las averiguaciones de auditoría.

## **4. NORMAS AMERICANAS DE AUDITORÍA (SASs)**

La Declaración sobre Normas de Auditoría N° 1 (Statements on Auditing Standards), emitido por el Consejo de Normas de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), en su sección AU 110 dice explícitamente que “El auditor tiene una responsabilidad al planear y ejecutar la auditoría, para obtener una razonable seguridad acerca de si los estados financieros están libres de importantes malas interpretaciones, causadas por un error o un fraude”.

La sección 316 (Declaración sobre Normas de Auditoría N° 99) dice que “proporciona una guía para llevar a cabo esa responsabilidad, cuando se refieren al fraude en una auditoría de estados financieros”. Dicha declaración comienza haciendo una distinción bastante clara entre fraude y error, para ello plantea el concepto de intencionalidad, en ese sentido describe dos tipos de errores, las malas interpretaciones en los informes financieros fraudulentos y las declaraciones falsas que surgen de una incorrecta aplicación de los activos. Dicha sección especifica los siguientes aspectos:

*a) Los errores que surgen de información financiera fraudulenta pueden involucrar los siguientes actos:*

- Manipulación de libros contables o de su sustento
- Falsificación de libros contables o de su sustento
- Alteración de libros contables o de su sustento
- Presentación falsa de eventos en los estados financieros
- Omisión intencional de eventos en los estados financieros
- Presentación falsa de operaciones en los estados financieros
- Presentación falsa de información importante en los estados financieros
- Falsa aplicación intencional de los principios de contabilidad relativos a cantidades, clasificación, forma de presentación o revelación.

*b) Los fraudes que surgen de malas aplicaciones de activos involucran el robo de activos, el cual puede constituirse de varias formas:*

- Malversación de recibos
- Robo de activos
- Pago por mercancías no recibidas
- Pago por servicios no recibidos
- Falsos registros o documentos
- Engañosos registros o documentos.

Los fraudes se producen cuando se cree que se puede burlar el sistema de control interno y frecuentemente involucra por una parte presión o un incentivo para cometer el fraude y por la otra cuando se percibe una oportunidad para hacer el fraude.



#### **4.1 Ocultamiento del fraude**

Un elemento muy difícil de manejar por parte del auditor es conocer los mecanismos en base a los cuales se pueden ocultar los fraudes, entre otros, se tienen:

- Falsificación de documentos
- Falsificación de firmas
- Creación de aplicaciones electrónicas no válidas
- Colusión entre los involucrados
- Pérdida de documentos
- Descuadres contables.

Es importante tener presente la limitación que se tiene en una auditoría para descubrir un fraude, es así que la sección 316 plantea que “el auditor está capacitado para obtener solamente una razonable seguridad, de que los errores importantes sean detectados en los estados financieros, incluyendo las malas interpretaciones, que puedan resultar en un fraude”, adicionalmente agrega “en vista de las características del fraude, particularmente aquellas que involucran ocultaciones y falsedades en los documentos (incluyendo falsificaciones), un plan de auditoría apropiado y desarrollado, puede no detectar un error importante. Por ejemplo, una auditoría conducida de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, raramente involucra la autenticidad de la documentación, ni los auditores son entrenados para o esperan ser expertos en tal autentificación. Igualmente, procedimientos de auditoría pueden ser inefectivos para detectar un error intencional, que es ocultado a través de una colusión entre el personal del cliente y terceras partes o entre la gerencia o empleados del cliente”.

Adicionalmente, la sección 316 plantea que “al planear la auditoría, el auditor está preocupado por asuntos que pudieran ser importantes para los estados financieros. El auditor no tiene la responsabilidad para planear y llevar a cabo la auditoría, con el fin de obtener una razonable seguridad de que declaraciones falsas, causadas por errores o fraudes, que no son importantes para los estados financieros, sean detectadas”.

#### **4.2 Evaluación de riesgos**

Existen factores de riesgo relativos a errores que surgen de información financiera fraudulenta, los cuales se pueden agrupar en las siguientes categorías:

- Características de la gerencia e influencia sobre el ambiente de control
- Condiciones de la industria
- Características operacionales y estabilidad financiera.

Las características de la gerencia e influencia sobre el ambiente de control, corresponde a la habilidad de la gerencia, presiones, estilo y actitud relativa al control interno y al proceso de información financiera, entre otros, se tienen los siguientes ejemplos:

- Una motivación de la gerencia para tener información financiera fraudulenta
- Un fracaso de la gerencia para exponer y comunicar una actitud apropiada en relación con el control interno y del proceso de la información financiera
- Excesiva participación no financiera de la gerencia, o preocupación con la selección de principios de contabilidad o determinación de estimaciones importantes
- Renovación excesiva de la alta gerencia, el consejo o sus miembros
- Relaciones con mucha tensión entre la gerencia y el actual o anterior auditor
- Historia conocida de violaciones a la ley de seguros o reclamaciones en contra de la entidad o de su alta gerencia, suponiendo fraudes o violaciones a la misma ley.

Las condiciones de la industria involucran el ambiente económico y regulatorio en el cual la entidad opera, los factores de riesgo son los siguientes:

- Nuevos requerimientos de contabilidad, estatutarios o regulatorios que pudieran perjudicar la estabilidad financiera o de utilidades de la entidad
- Alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañados por márgenes de decadencia
- Decadencia de la industria con fracasos de incrementos de negocios e importante decaimiento de las demandas de los clientes
- Rápidos cambios en la industria, tales como alta vulnerabilidad para los cambios rápidos de tecnología o rápida obsolescencia de los productos.

Las características operacionales y estabilidad financiera, corresponden a la naturaleza y complejidad de la entidad y sus operaciones, la condición financiera de la misma y su productividad, entre otros, se tienen los siguientes ejemplos:

- Falta de habilidad para generar flujos de efectivo de las operaciones, mientras se reportan utilidades y crecimiento de las mismas
- Presión por obtener capital adicional
- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados sobre estimaciones importantes, que involucran generalmente juicios subjetivos o incertidumbres, o que estén sujetos a potenciales cambios importantes en un pronto término, en una forma que pueden tener un trastorno financiero para la entidad
- Importantes operaciones con partes relacionadas, no en el curso diario de los negocios o con entidades igualmente relacionadas, no auditadas o auditadas por otra firma
- Operaciones importantes de cuentas de bancos, subsidiarias o sucursales en jurisdicciones con diferentes regulaciones impositivas, las cuales parecen no claras, para una justificación de negocios
- Estructura organizacional compleja, que involucra numerosas o inusuales entidades legales, líneas de dirección de autoridad o arreglos contractuales, sin propósito aparente de negocios
- Dificultad para determinar la organización o individuos que controlan la entidad
- Crecimiento o utilidades rápidas o inusuales, especialmente comparadas con otras compañías de la misma industria
- Vulnerabilidad alta, especialmente a los cambios de las tasas de interés
- Inusual o alta dependencia sobre deudas o habilidad marginal para encontrar requerimientos de reembolso de las mismas, convenios de deuda que son difíciles de mantener
- Ventas o programas de incentivos de utilidad agresivos y no reales
- Amenazas de quiebra o quiebra técnica o anticipada
- Consecuencias adversas sobre operaciones importantes pendientes
- Posición financiera pobre o deteriorada.

Existen también factores de riesgo relativos a errores que surgen de una mala aplicación de activos (malversación), los cuales se pueden agrupar en las siguientes categorías:

- Susceptibilidad de una mala aplicación de activos

- Controles.

La susceptibilidad de una mala aplicación de activos, esto corresponde a la naturaleza de los activos de una entidad y al grado al cual están sujetos a robo, entre otros, se tienen los siguientes ejemplos de factores de riesgo:

- Grandes cantidades de efectivo en caja o procesados
- Características de los inventarios, tales como tamaño pequeño, valor alto o demanda alta
- Activos fácilmente convertibles, tales como bonos al portador, diamantes o circuitos chips de computador
- Características de los activos fijos, tales como de tamaño pequeño, fáciles de liquidar en el mercado o de falta de identificación de propiedad.

La falta de controles diseñados para prevenir o detectar una mala aplicación de activos, entre otros, se tienen los siguientes ejemplos de factores de riesgo:

- Descuido de la administración, supervisión inadecuada o falta de vigilancia en establecimientos lejanos
- Falta de aplicación del trabajo, procedimientos de protección a empleados con acceso a activos susceptibles de malversación
- Registro inadecuado en los libros, en relación a activos susceptibles de malversación
- Falta de una apropiada segregación de deberes o chequeos independientes
- Falta de un sistema apropiado de autorización y aprobación de operaciones
- Resguardos físicos pobres sobre el efectivo, inversiones, inventarios o activos fijos
- Falta de documentación a tiempo o inapropiada de las operaciones
- Falta de una programación adecuada de las vacaciones obligatorias de los empleados que realizan funciones de control.

## CONCLUSIONES

Del análisis y estudio de las normas de auditoría generalmente aceptadas, tanto a nivel nacional como internacional, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- 1) La falta de claridad de las normas nacionales podría crear confusión acerca de los procedimientos de auditoría a aplicar. El hecho de dejar abierta la posibilidad de incluir otras dos normas profesionales (NIAs y SASs) en el trabajo de terreno, podría crear confusión para el auditor al momento de decidir los procedimientos de auditoría que realizará, considerando que estas normas profesionales no son similares en cuanto a los procedimientos para la detección de fraudes.
- 2) Dejar temas profesionales atados a otras realidades (SASs) puede generar una confusión teórica, que a la larga generará deficiencias en la aplicación de normas de auditoría a realidades específicas.
- 3) Es necesario que las normas nacionales representen todos los procedimientos definidos en las normas internacionales, y que en conjunto muestren homogeneidad técnico-profesional.
- 4) Todos los países debiesen tener un estándar mínimo acerca de las situaciones analizadas en las normas de auditoría internacionales.
- 5) Es necesario un cambio de mentalidad en términos de abrir nuestras ideas y procedimientos a evaluaciones de nuevos riesgos y conceptualizaciones en conjunto con otros profesionales y países.
- 6) Trabajos empíricos necesarios al momento de desarrollar propuestas profesionales transnacionales. Normalmente los trabajos empíricos muestran las preferencias profesionales de los auditores acerca de los procedimientos de auditoría, y son fundamentales en este caso, ya que cuando existen normativas impares es imprescindible conocer cuál es la percepción profesional de otros profesionales.
- 7) Solicitar la creación de un comité, o sub-comité, de estudios de armonización de Normas de Auditoría. Este comité debiera estudiar las similitudes y diferencias de las normas de auditoría

generalmente aceptadas, definiendo el efecto que pueden tener estas normas para todo el conglomerado de países participantes; ejemplo, países del MERCOSUR. Este comité no debiese tener la posibilidad de cambiar las normas de auditoría de los países, pero sí identificar cuáles son las diferencias entre dichas normas, y la conveniencia de tener macro-procedimientos. Este comité debiese tener una estrecha relación con los entes profesionales internacionales (AIC, IFAC), además de una estrecha relación profesional con los organismos nacionales. La conformación de este comité debiese ser decidida bajo aspectos absolutamente profesionales y de investigación científica.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1997. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standards No. 82. New York, NY: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2002. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA.
- Nobes, C., and Parker, R. 2000. Comparative International Accounting. Pearson Education Limited. Edinburgh Gate. England.
- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas Chilenas. Colegio de Contadores de Chile.
- Patel C., Harrison, G., and McKinnon J. 2002. Cultural Influence on judgments of professional accountants in auditor-client conflict resolution. Journal of International Financial Management and Accounting. Vol. 13. N. 1. pp 1-31.
- Patel, C, and Psaros, J. 2000. Perceptions of external auditors' independence: Some cross-cultural evidence. The British Accounting Review. Vol. September. pp. 311-338.
- Salas J., Sánchez, J., Caru, R. 2000. Riesgos de IS/IT y su efecto sobre el sistema de control interno. Conferencia Latino Americana de Auditoría, Control y Seguridad (CACs).
- Salas, J., y Sánchez, J. 1995. Intercambio Electrónico de Datos. Revista de Contabilidad, Auditoría e Impuestos. Vol. 39, Junio 1995.
- Seccion 240. 2002. The auditor's responsibility to considerer fraud and error in an audit of financial statements. International Standards on Auditing (ISAs). International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de International Federation of Accounting Committee (IFAC).
- Wood, R. 1996. Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: an empirical examination. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation. Vol. 5. N. 2. pp. 215-229.