

*Auditoría financiera: Una opción de ejercicio profesional independiente para el Contador Público**

Escalante D., Pedro P.

Recibido: 16-04-2013 - Revisado: 15-12-2013 - Aceptado: 20-01-2014

Escalante D., Pedro P.
Lcdo. en Contaduría Pública
Especialista en Contaduría, Mención Auditoría
Universidad de Los Andes, Venezuela
Núcleo Universitario "Dr. Pedro Rincón Gutiérrez"
pescal@ula.ve

La función de auditoría financiera en Venezuela es una facultad legal exclusiva del contador público. El auditor debe planificar su examen, para obtener evidencia suficiente, competente y optimizar costos, esfuerzo y tiempo de trabajo. La existencia de control interno en la entidad, garantiza estados financieros razonables, se debe evaluar el control interno para determinar naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría. Concluido el examen, el auditor emitirá y suscribirá su opinión en el dictamen de auditoría sobre los estados financieros examinados, preparados según las normas. Un estudio con base en información aportada por contadores públicos en ejercicio y estudiantes del último año o equivalente de la carrera, reveló que los colegios de contadores en los que están inscritos y las universidades, respectivamente, deben promover de forma contundente el ejercicio de la función de auditoría. Actualmente, esta formación la están brindando las firmas de auditores. En consecuencia, los informantes consideran la función de auditoría compleja, por lo tanto, no la contemplan como una opción de ejercicio profesional.

Palabras clave: Auditor, estados financieros, control interno, dictamen, ejercicio profesional.

RESUMEN

* Este artículo científico es producto del proyecto de investigación intitulado "Auditoría financiera, modelo de examen integral de estados financieros" financiado por el CDCHTA de la Universidad de Los Andes, identificado con el código NUTA-H-358-12-09-B

The objective of financial auditing in Venezuela is an exclusive and legal right of the public accountants. Auditors must plan the exam to obtain sufficient and competent evidence and optimize costs, effort and auditing time. The existence of the entity's internal control guarantees reasonable financial statements. Internal control must be evaluate to determine the nature, extent and timing of audit procedures. After the audit, the auditor will issue and sign an opinion on the financial statements examined, prepared according to the rules. A study based on information provided by public accountants and last year students revealed that Accountants Associations and universities, respectively, should promote the exercise of the function audit. Currently, this training is provide by the audit firms. Consequently, informants considered complex audit function, therefore, this function is not contemplated as an option for professional practice.

Keywords: Auditor, financial statements, internal control, audit opinion, professional practice.

ABSTRACT

1. Introducción

Los estados financieros presentados por las entidades son el producto del proceso contable desarrollado, preparados y presentados con base en las normas emitidas y/o adoptadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV). En importante señalar que con fecha 13 de diciembre de 2013, la FCCPV ratificó la aplicación en Venezuela de las Normas Internacionales de Auditoría y Revisión de Estados Financieros emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), para los ejercicios económicos que si inicien el 1° de enero de 2014 o fecha posterior, así como también contempla su aplicación anticipada.

Escalante (2012) afirma entre otras cosas, que la realidad señala que las entidades económicas, especialmente en el interior del país, le prestan poca importancia al examen de sus estados financieros por parte de contadores públicos independientes, situación que ha limitado el desarrollo de auditores y/o firmas de contadores públicos especializadas en esta área de la profesión. Por consiguiente, los contadores públicos no cuentan con la suficiente experiencia profesional en el área de auditoría, observando que esta situación conlleva a que los exámenes de las entidades que auditan sus estados financieros están concentrados en un reducido

número de contadores públicos.

Consecuentemente, la escasa información, formación y/o experiencia que los contadores públicos poseen sobre la revisión de estados financieros les representa un riesgo profesional alto, para Escalante (2009), es el riesgo “que está dispuesto a asumir por aquellas operaciones y/o transacciones que no forman parte de la muestra a revisar” (p. 54). Esta situación incide en forma importante en el nivel del riesgo de detección, en el transcurso del examen, lo que incrementa el riesgo de emitir una opinión inadecuada (riesgo de auditoría).

2. El deber ser de la función de auditoría

El ejercicio profesional del contador público en Venezuela, principalmente está enmarcado dentro de las facultades contenidas en la Ley de ejercicio de la Contaduría Pública (1973), y su Reglamento (1975), en los Artículo 7 y 8 respectivamente, donde se señala entre otras, el emitir dictamen sobre los estados financieros, tanto de empresas públicas como privadas. Esta facultad legal que poseen los contadores públicos, les permite desarrollar la función de auditoría financiera, una vez que está relacionada con el dictamen sobre los estados financieros. Al respecto, la expresión dictamen de auditoría en el sentido estricto de la Norma Internacional de Auditoría 200 (NIA 200) del IFAC (2010), es “la expresión de una opinión del auditor sobre si los estados financieros están preparados en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable” (párrafo 3); en este mismo orden de ideas, la Norma Internacional de Auditoría 700 (NIA 700) del IFAC (2010), establece que “los objetivos del auditor son: (a) formarse una opinión sobre los estados financieros (...); y (b) expresar claramente esa opinión a través de un dictamen por escrito que también describa la base para esa opinión” (Párrafo 6). Como se observa, ambas normas, consideran el dictamen del auditor, como el producto final de un examen o auditoría de estados financieros.

En consecuencia, el proceso de examen o auditoría como lo señalan las normas, es un conjunto sistemático de análisis, procedimientos e investigaciones, que lleva a cabo el contador público, con el objeto de satisfacerse de todas y cada una de

las aserciones expresadas por su cliente a través de los estados financieros.

El deber ser de estos procedimientos, contempla además del perfil profesional que debe reunir el auditor, que incluye la adecuada preparación en relación con los exámenes de estados financieros y suficiente conocimiento del área económica específica, en donde su cliente desarrolla sus negocios, al respecto el Código de Ética IFAC para el Profesional de la Contaduría de la FCCPV, (2013) señala en relación con:

(c) Competencia profesional y cuidado debido.

Un Contador Público tiene un deber continuo de mantener el conocimiento y la habilidad profesionales al nivel que se requiere, con el fin de asegurar que un cliente (...) reciba un servicio profesional competente que se base en desarrollos actuales de la práctica, la legislación y las técnicas (Párrafo 100.4).

En este sentido, y tomando en cuenta la realidad de la globalización, donde se han superado algunos paradigmas de espacio y tiempo, permitiendo la comunicación y el acceso a la información en tiempo real, este escenario obliga a las organizaciones a optimizar sus procesos y procedimientos con el objetivo de ser competitivos y mantenerse en el mercado, el cual ha evolucionado de un mercado local y físico, a uno global y virtual; por tanto, el presente de las empresas amerita de información contable bajo esos mismos criterios de globalización. En efecto, esta realidad ha forzado a la estandarización de las normas de contabilidad al ámbito mundial como normas internacionales de contabilidad (NIC), y/o normas internacionales de información financiera (NIIF).

Como se observa, el devenir de la función contable dentro de las organizaciones, se ha tornado compleja, producto de la cantidad y calidad de información económico – financiera, que se maneja según las normas internacionales señaladas, en tal sentido, la función de auditoría financiera como ejercicio profesional del contador público, le demanda una alta formación y conocimientos de los nuevos paradigmas contables y empresariales para ofrecer un servicio de calidad. El examen de los estados financieros por parte de un auditor independiente, bajo un enfoque de auditoría

basado-en-riesgos, siguiendo las normas, debe contener por lo menos:

2.1. Planificación y supervisión

La función de auditoría se desarrolla en un ambiente de riesgos. El auditor debe conocer y evaluar por lo menos los riesgos asociados al negocio del cliente (riesgos inherente y de control), y los relacionados al examen de los estados financieros (riesgos de detección y de auditoría). La planificación del examen de los estados financieros por parte de un auditor independiente, persigue controlar estos riesgos. Al respecto, la Norma Internacional de Auditoría 300 (NIA 300) del IFAC (2010), indica que “planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría. La planeación adecuada beneficia a la auditoría de estados financieros...” (Párrafo 2). Para desarrollar estas ideas, Arens y Otros (2007), señalan que el trabajo de auditoría debe ser cuidadosamente planificado por el auditor y al respecto señala que: “existen tres razones importantes del porqué (...) planear de manera correcta los contratos: para (...) obtener evidencia competente y suficiente de acuerdo a las circunstancias; para ayudar a mantener costos razonables (...); y para evitar los malentendidos con el cliente” (p. 194).

Respecto a las ideas señaladas, se tiene que el auditor debe orientar su examen a obtener evidencias de auditoría. La evidencia recabada por el auditor debe ser capaz de satisfacer el objetivo de la revisión (evidencia suficiente), y por tanto, tener relación directa con lo examinado (evidencia competente).

De igual modo, el auditor mediante la planificación del trabajo, consigue la optimización de esfuerzos y costos de materiales y horas-hombre, que redundan en mayor competitividad, especialmente al ofrecer sus servicios a nuevos clientes.

También la planificación le brinda al auditor, el control de discrepancias con el cliente, permitiéndole anticipar situaciones que podrían necesitar un tratamiento especial de su parte, y así, prestar un servicio profesional de auditoría de alta calidad y a costos razonables. Por lo tanto, se considera importante para asignar y guiar el trabajo de auditoría entre sus colaboradores, que el auditor prepare los programas de auditoría necesarios con base

en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procesos o técnicas a desarrollar. Los programas de auditoría deben ser redactados suficientemente amplios, contener desde las instrucciones básicas hasta el detalle de todos y cada uno de los procedimientos de auditoría a aplicar. En este sentido, la NIA 300 del IFAC (2010), indica que “El auditor debe planear la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo (...) y de la revisión de su trabajo” (párrafo 11).

Al respecto, se hace necesario que el auditor les proporcione todas y cada una de las instrucciones mínimas requeridas para el óptimo desarrollo del examen. En relación con el personal asistente, el auditor debe ser más un líder que un supervisor, proporcionándole a su equipo de trabajo, la motivación y entrenamiento necesario, orientado a que ellos adquieran destrezas y experiencia para el desarrollo de auditorías con el mínimo de supervisión y altos estándares de calidad. La responsabilidad del auditor en la ejecución y desarrollo del trabajo no pueden ser delegadas.

2.2. Evaluación del ambiente de control interno

Las entidades deben tener seguridad de llevar a cabo procesos razonablemente exentos de errores significativos, con el resguardo adecuado de sus recursos contra el mal uso o uso no autorizado, la adecuada autorización y registro de las operaciones, y en consecuencia, estados financieros razonables, que representen la situación económico-financiera de la organización, así como, sus resultados, sus flujos de efectivo y la situación patrimonial. Esta premisa se alcanza a través de la implantación de un ambiente de control interno adecuado. Al respecto, el auditor según la Norma Internacional de Auditoría 315 (NIA 315) del IFAC (2010) debe:

Identificar y evaluar los riesgos de error material, ya sea debido a fraude o error, a los niveles de estado financiero y de aseveración, a través de entender la entidad, dando así una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados de error material (Párrafo 2).

En este orden de ideas, el auditor evaluará el ambiente de control interno, y consecuentemente, determinará los niveles de riesgo relacionados al examen de los estados financieros, así

como, determinará la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, bajo los criterios de eficiencia, es decir, obtener evidencia de la mayor calidad con inversión del menor esfuerzo y recursos. La evaluación del ambiente de control interno, la realiza el auditor aplicando pruebas de cumplimiento o de control, orientadas a verificar la existencia de la política de control interno implementada por la gerencia, y que dicha política cumpla con los objetivos de control para lo cual fue diseñada; bajo los criterios de segregación de funciones, especialmente observar la separación de las operaciones de su registro contable. El talento humano de la organización debe conocer de la existencia de los controles. El auditor, producto de la evaluación del sistema de control interno determinará si éste es fuerte o débil, y diseñará en el primer caso un examen orientado a corroborar la fortaleza de los controles (pruebas de control o cumplimiento), y en el segundo, un examen enfocado en satisfacer las aserciones en relación con los saldos presentados en los estados financieros (pruebas de saldos o sustantivas).

2.3. Obtención de evidencia comprobatoria

Los hallazgos como resultado de los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor, en el transcurso del examen de los estados financieros, están respaldados por la evidencia obtenida y adecuadamente presentada en los papeles de trabajo de auditoría. La evidencia recabada por el auditor, debe cumplir con los criterios de competente y suficiente. Competente, se refiere a la pertinencia o calidad de la evidencia, capaz de satisfacer al auditor sobre la razonabilidad o no de una determinada aserción manifestada por el cliente, y contenida en los estados financieros, y suficiente, se refiere a la cantidad mínima requerida de una evidencia competente, para considerar satisfecha la revisión relacionada a una determinada aserción.

Es importante destacar que la calidad de la evidencia recopilada, viene dada por la fuente o los informantes, es decir, se considera que la evidencia obtenida mediante la confirmación de determinados asuntos, y/o saldos directamente con terceros relacionados con el cliente, es la de mayor calidad, debido a su independencia respecto a los estados financieros objeto de la

revisión; esta calidad disminuye en la misma proporción en que la fuente es controlada por el cliente. Una evidencia de calidad, le facilita al auditor establecer conclusiones acertadas que minimizan el riesgo de responsabilidad legal, y aumentan su reconocimiento por parte de la comunidad.

2.4. Aplicación de normas relativas al informe o dictamen de auditoría

El trabajo de auditoría de estados financieros para los clientes, se materializa mediante el dictamen o informe del auditor. El auditor en el dictamen, emite y suscribe su opinión sobre los estados financieros examinados por él, este informe, debe ser preparado conforme a las normas dictadas al respecto NIA 700, Norma Internacional de Auditoría 705 (NIA 705), y Norma Internacional de Auditoría 706 (NIA 706)), que están orientadas a presentar en forma escrita y de manera clara e inequívoca, la relación y responsabilidad del auditor, con respecto a los estados financieros del cliente.

El informe identifica los estados financieros, y señala que dichos estados financieros con sus notas, es responsabilidad de la gerencia de la entidad; la responsabilidad del auditor es emitir una opinión producto de su auditoría. También el auditor en su informe señala que, realizó su examen con base en las normas de auditoría vigentes, planificó y desarrolló su examen para obtener seguridad razonable, de que los estados financieros están exentos de errores significativos dentro de un contexto de materialidad o importancia relativa. Igualmente, indica que la auditoría incluyó, la revisión mediante pruebas selectivas de la evidencia que soportan los montos y divulgaciones en los estados financieros, así como, la evaluación de los principios de contabilidad, aplicados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia.

Como se observa en el proceso de auditoría explicado (Gráfico 1), el cliente recibe como resultado de la auditoría, únicamente el dictamen o informe del auditor, no obstante, el auditor ha aplicado pruebas de auditoría, orientadas a evaluar el ambiente de control interno durante el transcurso de su examen, con hallazgos importantes que pueden ayudar al cliente a optimizar dichos controles internos. La Norma Internacional de Auditoría 265 (NIA

265) del IFAC (2010) indica que es “la responsabilidad del auditor de comunicar de manera apropiada a los encargados del gobierno corporativo y a la administración las deficiencias en el control interno que (...) ha identificado en una auditoría de estados financieros” (párrafo 1), y presenta la forma y consideraciones bajo las cuales el auditor, podría presentar y suscribir un informe de control interno por separado de su opinión, señalando entre otras cosas, que aun cuando dicho estudio y evaluación no constituyó una revisión detallada del sistema de control interno, fue hecho con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y determinar con base en pruebas selectivas, la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas de auditoría, necesarias para expresar una opinión sobre el conjunto de estados financieros auditados. La información presentada en un informe o memorando de control interno, le proveen al cliente un valor adicional sobre el examen de sus estados financieros, y consecuentemente, le dan un valor agregado a la función de auditoría prestada por el auditor.



Gráfico 1. Auditoría financiera como proceso. Fuente: Elaboración propia.

3. La función de auditoría desde la óptica de los contadores públicos

Una vez señalado el deber ser del auditor, tanto en lo relativo a su perfil profesional, como a las normas aplicables relacionadas con el desarrollo del trabajo, es importante averiguar la proporción de contadores públicos, que ejercen la función de auditoría en relación con el total de los profesionales de la contaduría pública, así como también, conocer el nivel de aptitud de los profesionales, en cuanto a la función de auditoría. De igual manera, investigar sobre la disposición y aptitud de los estudiantes de la carrera de contaduría pública, en relación con la función de auditoría financiera como opción de ejercicio profesional.

3.1. Metodología

La investigación se enmarcó en la metodología cualitativa, motivado a que dentro de las variables a ser investigadas están el nivel de conocimiento, disposición y aptitud frente al ejercicio de la auditoría. Entendiendo a los informantes como sujeto y objeto de producción de conocimiento práctico, producto de sus experiencias profesionales y/o académicas, relacionadas con la función de auditoría.

3.1.1 Técnicas de recolección de datos

Con el objeto de obtener información, se diseñaron sendos cuestionarios, con la finalidad de obtener respuestas sobre las interrogantes señaladas, el primero, orientado a conocer por parte de los contadores públicos, si dentro de su perfil profesional está la función de auditoría, el nivel de preparación y experiencia en el área, así como, conocer sus opciones de formación (gremio, universidades u otros); y el segundo, dirigido a los estudiantes de los dos últimos semestre o equivalente de la carrera de contaduría pública de algunas universidades, tanto públicas como privadas, a fin de advertir en ellos, futuros contadores públicos, el nivel de conocimiento y aptitud asociada a la función de auditoría y su consideración de la función de auditoría financiera como opción de ejercicio profesional independiente.

3.1.2. Informantes

La información sobre el desempeño de los contadores públicos como auditores independientes, se obtuvo de cuatro colegios de contadores públicos (región andina y llanos occidentales), a los que se les consultó a través de sus juntas directivas, sobre la proporción de auditores externos en relación con el total de contadores públicos registrados.

Según los datos e información obtenida, se tiene:

Cuadro 1
Proporción de auditores externos en relación con los contadores públicos registrados en región andina

Entidad Federal	Contadores públicos registrados (1)	Auditores externos (2)	Proporción (2)÷(1) x 100
Táchira	4.688	420	8,96%
Mérida	3.842	210	5,47%
Región andina	8.530	630	7,39%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 2
Proporción de auditores externos en relación con los contadores públicos registrados en región llanos occidentales

Entidad Federal	Contadores públicos registrados (1)	Auditores externos (2)	Proporción (2)÷(1) x 100
Portuguesa	1.800	200	11,11%
Apure	1.300	150	11,54%
Región llanos occidentales	3.100	350	11,29%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 3
Proporción de auditores externos en relación con los contadores públicos registrados en región andina y llanos occidentales

Región	Contadores públicos registrados (1)	Auditores externos (2)	Proporción (2)÷(1) x 100
Región andina	8.530	630	7,39%
Región llanos occidentales	3.100	350	11,29%
Total muestra	11.630	980	8,43%

Fuente: Elaboración propia

Adicionalmente, se seleccionaron cinco contadores públicos, al azar, de cada uno de los colegios de contadores públicos de la muestra, para un total de 20 informantes, con el objeto de aplicar un instrumento (cuestionario), y conocer sobre la aptitud y el ejercicio de la función de auditoría externa.

En relación con la investigación en el seno de cuatro universidades, a saber: Universidad Central de Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, Universidad de Los Andes y Universidad Católica del Táchira, dos públicas y dos privadas, se aplicaron los instrumentos (cuestionarios) a diez estudiantes de la carrera de contaduría pública en cada universidad, para un total de 40 informantes seleccionados al azar, de los dos últimos semestres o último año de carrera según corresponda.

4. Resultados

Como se observa en el cuadro 1, en promedio sólo 7,39% de los contadores públicos de los estados Táchira y Mérida (Región andina), ejercen la función de auditoría. El cuadro 2, muestra la proporción de contadores públicos de los estados Portuguesa y Apure (Región llanos occidentales), que se desempeñan como auditores, la cual alcanza 11,29% en promedio. En síntesis, como se señala en el cuadro 3, un reducido número de contadores públicos (8,43% en promedio), en relación con el total registrado en cada uno de los Colegios de Contadores Públicos, tomados en cuenta para el estudio y análisis, ejercen la función de auditoría financiera

de forma independiente.

La información suministrada por los contadores públicos seleccionados sustentó las siguientes aseveraciones:

- La mayoría (18 informantes, 90%), expresaron que la educación que recibieron en las universidades en el área de auditoría, la consideran de corte académico, por lo tanto, no es suficiente para afrontar un trabajo de auditoría financiera.
- Un gran número (14 informantes, 70%), señalaron que la formación ofrecida por parte de los colegios de contadores públicos, no está orientada a adiestrarlos en el área de auditoría.
- Algunos (6 informantes, 30%), expresaron que parte de la formación que poseen en el área de auditoría, es producto de experiencia laboral en firmas de auditores.
- Pocos (4 informantes, 20%), no consideran importante la inversión en formación en el área de auditoría por existir poca demanda. Señalaron que las áreas tributaria y laboral son las más demandadas.

En relación con la investigación en las universidades, la información obtenida permitió afirmar lo siguiente:

- La mayoría de los discentes (38 informantes, 95%), señalaron que la carrera ha sido orientada a formar expertos contables, considerando el área de auditoría como complementaria.
- Gran cantidad de los estudiantes (28 informantes, 70%), indicaron que las asignaturas de auditoría están enfocadas en escenarios teóricos y estudios de casos, situación que no les proporciona seguridad suficiente para considerar la función de auditoría externa como opción profesional.
- Algunos (14 informantes, 35%), expresaron que consideran necesario la existencia de prácticas de campo en el área de auditoría como parte de los pensa de estudio de la carrera de contaduría pública.
- Pocos (11 informantes, 27,5%), dijeron que sí consideran la opción de la función de auditoría externa como opción profesional, pero, que antes de ejercerla, deben tomar estudios de postgrado en el área o en su defecto, adquirir experiencia laboral en una firma de auditores.

5. Conclusiones y recomendaciones

- La función de auditoría es una competencia legal del contador público.
- El auditor debe planificar su examen, a fin de obtener evidencia suficiente y competente, optimizar costos y evitar discrepancias con el cliente.
- El auditor puede recibir colaboración en el desarrollo del examen, por parte de personal asistente de un nivel menor de conocimientos y experiencia.
- La responsabilidad de la auditoría indeclinablemente, recae sobre el auditor, él debe instruir y supervisar adecuadamente al personal asistente que le colabora.
- La función supervisora por parte del auditor, debe estar orientada a liderar grupos de trabajo eficientes y proporcionar a estos grupos motivación y entrenamiento para que adquieran destrezas y experiencia.
- Un ambiente de control interno adecuado, proporciona resguardo de los recursos contra el mal uso o uso no autorizado, la adecuada autorización y registro de las operaciones, generando estados financieros razonables.
- El auditor debe evaluar el ambiente de control interno, para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad, de los procedimientos de auditoría a aplicar durante el desarrollo del examen
- El auditor, producto de la fortaleza del sistema de control interno, diseñará un examen orientado a corroborar la existencia de controles (pruebas de control o cumplimiento), o enfocado en satisfacer la razonabilidad de los saldos presentados en los estados financieros (pruebas de saldos o sustantivas).
- Los hallazgos como resultado de los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor en el transcurso del examen de los estados financieros, están respaldados por la evidencia obtenida y, adecuadamente presentada en los papeles de trabajo de auditoría.
- Evidencia de auditoría competente, se refiere a la pertinencia o calidad capaz de satisfacer al auditor, sobre la razonabilidad o no de una determinada aserción.

- Evidencia suficiente, es la cantidad mínima requerida, para considerar satisfecha la revisión relacionada a una determinada aserción.
- El auditor emite y suscribe su opinión en el dictamen de auditoría, sobre los estados financieros por él examinados, preparados conforme a las normas dictadas al respecto (NIA 700; NIA 705 y NIA 706).
- El auditor adicionalmente, puede presentar y suscribir un informe de control interno, bajo la forma y consideraciones establecidas en la NIA 265.
- El informe de control interno, le provee al cliente un valor adicional sobre el examen de sus estados financieros, y le brindan un valor agregado a la función de auditoría prestada por el auditor.
- Un reducido número de contadores públicos (8,43% en promedio), ejercen profesionalmente la función de auditoría externa.
- Los colegios de contadores públicos, deben diseñar e impartir programas de instrucción, orientados a formar a sus agremiados en el área de auditoría financiera.
- Las universidades le han dado a la función de auditoría, el tratamiento como área complementaria.
- La formación que ofrecen las universidades en el área de auditoría, tiene un alto carácter académico, haciéndose necesaria mayor práctica.
- Las universidades deben incluir prácticas de campo del área de auditoría, en sus pensa de estudios de la carrera de contaduría pública.
- Las firmas de auditores a través de la experiencia laboral, ofrecen entrenamiento y formación en el área de auditoría.

6. Referencias

- Arens, A; Randal, E. y Mark, B. (2007) *Auditoría. Un enfoque integral*. (10ª ed.). México: Pearson Educación.
- Escalante, P. (2009). *Auditoría de estados financieros con base en pruebas selectivas*. Evaluación e Investigación. Año 4, N° 1, enero-junio 2009, Venezuela, Universidad de Los Andes, Núcleo Universitario Dr. Pedro Rincón Gutiérrez, pp. 53-62.

- Escalante, P. (2012). *Auditoría Financiera, modelo de examen integral de estados financieros* (2012). Proyecto de investigación CDCHTA. Universidad de Los Andes. Mérida.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV). (2013). *Código de Ética IFAC para el profesional de la Contaduría*. Caracas: FCCPV.
- International Federation of accountants (IFAC) (2010). *Norma Internacional de Auditoría 200*. (Suárez J. y A. Chalé, Trads.) (11^a ed.)México: IMCP.
- ___ (2010). *Norma Internacional de Auditoría 265*. (Suárez J. y A. Chalé, Trads.) (11^a ed.)México: IMCP.
- ___ (2010). *Norma Internacional de Auditoría 300*. (Suárez J. y A. Chalé, Trads.) (11^a ed.)México: IMCP.
- ___ (2010). *Norma Internacional de Auditoría 315*. (Suárez J. y A. Chalé, Trads.) (11^a ed.)México: IMCP.
- ___ (2010). *Norma Internacional de Auditoría 700*. (Suárez J. y A. Chalé, Trads.) (11^a ed.)México: IMCP.
- República de Venezuela. *Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública*. Gaceta Oficial N° 30.273. 5 de diciembre de 1973.
- República de Venezuela. *Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública*. Decreto N° 735. 4 de febrero de 1975.