

CONSIDERACIONES BÁSICAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

BASIC CONSIDERATIONS IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

Miriam Gil

Departamento de Ciencias Económicas Administrativas y Contables. Núcleo Universitario “Rafael Rangel”. Universidad de Los Andes Trujillo – Venezuela. E-mail: (mairim294@hotmail.com)

Resumen

El objetivo de este trabajo es presentar las consideraciones básicas que se deben cumplir en la realización de una auditoría de estados financieros. Se destacan las fases que enmarcan el trabajo del auditor, partiendo de la definición de auditoría, su objetivo y la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). En conclusión, todo contador público que se dedique al trabajo de auditoría, debe cumplir cada una de las fases, de manera que pueda emitir su dictamen, que puede ser limpio, con salvedades o negar su opinión respecto a los estados financieros del período que se examinó.

Palabras clave: Auditoría- Riesgo - Evidencia - Pruebas - Auditor

Abstract

The aim of this paper is to present the basic considerations that must be followed in conducting an audit of financial statements. It highlights the phases that frame the auditor’s work, from the definition of audit, its purpose and implementation of the International Standards on Auditing (ISAs). In conclusion, all public accountant engaged to audit work, must meet each of the phases, so that it can give its opinion, which can be clean, qualified or deny your opinion regarding the financial statements of the period examined.

Key words: Audit-Risk-Evidence-Tests-Auditor

Recibido: 03-10-2013 / **Aprobado:** 04-12-2013

Introducción

El crecimiento de las organizaciones y el desarrollo tecnológico, ha permitido que interactúen en una economía globalizada, empresas que ofrecen bienes y servicios a millones de consumidores. De tal manera que los inversionistas de ellas se encuentran diseminados en diferentes partes del mundo y como todo el que invierte un capital necesita información de cómo se desarrolla el negocio en el que invirtió y en este sentido la gerencia encargada debe someter su gestión a la revisión de la información financiera, para verificar si la misma se ha registrado conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y saber si se cumple las políticas de control interno diseñadas para salvaguardar el patrimonio de la entidad.

La auditoría de los estados financieros es la rama de la Contaduría Pública, que le permite a los usuarios de la información financiera de una entidad, sea ésta del sector privado o público, conocer si la misma, se ha registrado conforme a NIIF de manera consistente y si refleja la situación financiera razonablemente.

La importancia de la auditoría, radica en la confianza que da el auditor independiente a los usuarios de los estados financieros ya sean: dueños, trabajadores, proveedores, el Estado y sobre todo cuando se trata de entidades que deben presentar información al público en general, como son las de carácter financiero entre ellas: bancos, cajas de ahorro, compañías de seguros y empresas del Estado como Petróleos de Venezuela S.A. (PDVSA), entre otras. Pues el auditor certifica si esa información financiera esta libre de representaciones erróneas que puedan incidir en las toma de decisiones.

El objetivo general de este trabajo es presentar las consideraciones básicas que

debe aplicar el auditor cuando asume el trabajo de realizar una auditoria de estados financieros, esto se logra a través de los siguientes objetivos específicos: Definir que es la auditoria, señalar cual es el objetivo de la auditoria, describir las normas técnicas que regulan la auditoria y describir las cuatro fases que comprende el trabajo de auditoria, que son: fase 1. Planificación inicial, fase 2. Riesgo de auditoria, fase 3. Ejecución del trabajo y fase 4. Resultado final, todas ellas en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoria (NIAS), NIIF, con base en una revisión bibliográfica sobre el tema.

¿Que es la Auditoría?

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (1978), en un sentido amplio, la auditoría es la verificación y análisis de la información financiera y administrativa de una entidad, para determinar si se cumplen los procedimientos contables y administrativos de control interno, que permitan a la misma cumplir el objetivo por el cual fue creada. En sentido estrictamente contable se define como la revisión que hace el Contador Público a los estados financieros de una entidad, sea pública o privada, para determinar si los mismos están preparados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados en el período examinado y emitir o negar una opinión sobre la razonabilidad de los mismos.

Arens, A. y Loebbecke, J. (1996:16) definen la auditoría como:

El examen realizado por el auditor a los estados financieros de una organización, a través de la aplicación de una serie de procedimientos sujetos a ciertas reglas y la realización de ciertas pruebas basadas en sólidos conocimientos contables, para cerciorarse de que presentan una visión fiel y clara de las transacciones

resumidas en el período en revisión y así poder emitir una opinión imparcial.

Por lo anteriormente expresado se concluye el auditor es responsable de expresar una opinión sobre la información presentada en los estados financieros, la formulación y presentación de los estados financieros es responsabilidad de la administración de la entidad.

Objetivo de la Auditoría

El objetivo de la auditoría de los estados financieros de una entidad, es manifestar una opinión técnica sobre si los mismos expresan en todos sus aspectos, la situación financiera real de la entidad, así como el resultado de las operaciones en el período examinado, conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o Normas Nacionales de Contabilidad en el caso de Venezuela identificadas con las siglas VEN-NIF a partir del 31 de diciembre del 2008 o fecha posterior para las grandes entidades y a partir del 1 de enero de 2011 para las pequeñas y medianas entidades (Arrechedera, M. y Herrera, A. 2012: 28) o la combinación de ambas.

En este orden de ideas de expresar una opinión respecto a una información financiera Whittington, O. y Pany, K. (2001:4) Señalan:

La contribución del auditor independiente es proporcionar credibilidad a la información: La credibilidad en este contexto, significa que puede creerse en la información; es decir personas externas, como accionistas, acreedores, reguladores gubernamentales, clientes y otros terceros interesados pueden confiar en ella.

Normas de Auditoría

Debido a la responsabilidad que asume el Contador Público ante terceros, es importante que cumpla con los requisitos

mínimos para expresar una opinión sobre la información financiera, por lo que debe cumplir tres tipos de normas: Normas técnicas de carácter general, de la ejecución del trabajo y sobre la preparación del dictamen.

La Norma Internacional de Auditoría N°1 (NIA1), establece cual es el objetivo y principios que gobiernan una auditoría de estados financieros.

Normas técnicas de carácter general

Estas normas se refieren a las cualidades que debe reunir un auditor conforme a lo señalado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV; 2001) en el Código de Ética Profesional del Contador Público, éstas tienen que ver con:

Independencia mental, es decir que el auditor debe emitir su opinión sobre elementos objetivos, pues ésta debe ser útil a los usuarios de los estados financieros. Capacidad profesional y entrenamiento técnico. La capacidad profesional es la preparación que debe tener el auditor, que le permita prestar sus servicios en forma satisfactoria cuando se los soliciten, ésta tiene mucho que ver con la experiencia que ha desarrollado en las actividades propias de la profesión, mientras que el entrenamiento técnico son los conocimientos y habilidades para desempeñar el trabajo de auditor y por último cuidado y diligencia profesional. El auditor al asumir un trabajo debe poner toda su atención y cuidado de manera tal que el compromiso adquirido sea desempeñado con la integridad, confidencialidad y conducta profesional que de él se espera.

Normas técnicas relativas a la ejecución del trabajo

Estas normas se refieren a la planeación y aplicación de trabajos de investigación que le permitan obtener evidencias para sacar conclusiones sobre aseveraciones plasmadas en los estados financieros.

Normas técnicas sobre la preparación del dictamen

Son los lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor, como resultado de la revisión y verificación de la información contenida en los estados financieros en el período examinado. Estos lineamientos para la preparación del dictamen están contemplados en la Norma Internacional de Auditoría N° 13 (NIA13).

Fases de la Auditoría

La característica fundamental de una auditoría es el desarrollo de cada una de las fases que conforman el trabajo del auditor. Estas son: Fase 1, que corresponde a la planificación inicial. Fase 2, relativa al análisis de riesgo. Fase 3, que es la ejecución del trabajo y Fase 4, corresponde a la preparación del dictamen. A continuación se describen brevemente cada una de ellas.

Fase 1. Planificación Inicial

En esta fase se establecen los términos del trabajo que se va a ejecutar, esto se hace mediante una carta compromiso.

Esta fase esta considerada en la NIA N° 2, se refiere a los términos del trabajo de auditoría y el propósito de ella es marcar la pauta sobre: a) el acuerdo de los términos del trabajo con el cliente y b) la respuesta del auditor a una petición del cliente, para cambiar los términos de un trabajo por otro que brinde un nivel más bajo de certidumbre.

El auditor y el cliente deben acordar los términos del trabajo en una carta compromiso que debe señalar:

- El objetivo de la auditoría de los estados financieros.
- Responsabilidad de la administración de la entidad por los estados financieros.
- El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a legislación aplicable, reglamentos y pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales este adscrito el auditor.
- Indicar limitaciones al alcance de información inherente al sistema contable y de control interno, sobre representaciones erróneas sustanciales que puedan permanecer sin ser descubiertas.
- Acceso sin limitación a las pruebas que se deban realizar sobre registros, documentos u otra información necesaria para el proceso de auditoría.
- Confirmación por escrito del encargo de realizar la auditoría.
- Honorarios, número de horas estimadas para realizar el trabajo y condiciones de pago.
- Contacto con auditores anteriores.
- Ayuda que se espera recibir de la entidad, como sería involucrar a auditores internos u otro personal.
- Fecha de entrega del informe o dictamen de auditoría.

Cualquier otra consideración que el auditor estime necesaria para el desarrollo de su trabajo. Se hace necesario que en esta fase el auditor y el personal que van a realizarla, conozcan el funcionamiento interno de la entidad y el entorno en donde esta ubicada. Igualmente deben hacer una revisión analítica de la información financiera

de la entidad, tales como: comparación de estados financieros, revisión de índices financieros, presupuestos, proyecciones, punto de equilibrio, entre otros, que permitan obtener un conocimiento de los aspectos más relevantes de la entidad.

Con relación al punto b) sobre cambios en los términos del trabajo, el auditor y el cliente deben estar de acuerdo sobre los nuevos términos. Cuando no hay una justificación razonable, el auditor no debe estar de acuerdo y cuando el auditor manifieste no estar de acuerdo y no se le permita continuar el trabajo como se planteo originalmente, debe retirarse del mismo, previa revisión si hay alguna obligación, sea contractual o de otro tipo de participar a otros, bien sea al consejo directivo o de accionistas las circunstancias por las cuales se retira.

En esta fase es necesario considerar la definición de importancia relativa según el Comité Internacional de Normas de Contabilidad, citado por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (1995:112).

La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información para ser útil.

De acuerdo a esta definición se entiende que el importe de un error en los estados financieros, mientras no sea superado el margen aceptable, no es necesario considerarlo en la opinión del auditor, porque

no desvirtúa la imagen fiel en el conjunto de los estados financieros; por ejemplo: una cuenta por pagar que no se registro y cuyo monto no compromete la posición financiera de la entidad.

De las consideraciones señaladas en la planificación inicial, es importante detallar en la carta compromiso cualquier información que pueda tener incidencia en el desarrollo de la auditoria, como seria involucrar al auditor en litigios o asuntos legas, pues debe quedar claro que su opinión va a estar basada en lo que pudo comprobar en el examen realizado conforme a la información financiera mostrada por la gerencia de la entidad que es la responsable.

Fase 2 Análisis de Riesgo

Esta se refiere a la opinión sin salvedad que pueda emitir el auditor inconscientemente, sobre aseveraciones de la gerencia sustancialmente incorrectas.

La NIA N°6 sobre Evaluaciones de Riesgo y Control Interno establece las normas y proporciona los lineamientos para comprender los sistemas de contabilidad, control interno y riesgo de auditoría.

El sistema de contabilidad comprende las tareas y registros que se efectúan en una entidad, sea de carácter civil o mercantil, para procesar las transacciones financieras. A través del sistema de contabilidad se identifican, clasifican, analizan, calculan, registran, resumen e informan las transacciones y otros eventos de carácter financiero realizados por la entidad. Mientras que el control interno según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C (1980), en la declaración sobre Normas de Auditoría N°1 (Párrafo 320.09), traducida del libro de Statement Auditing Standars, sus siglas SAS 1, emitida en 1949 por el Comité de Procedimientos de Auditoría.

El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia.....un “sistema “de control interno se proyecta más allá de aquellas cuestiones que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas. (p.15)

Mendivil, V. (2002: 28) Define:

El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura, ya que la información es un elemento fundamental en la marcha del negocio pues con base en ella se toman las decisiones y formulan los programas de acción futuros en las actividades del mismo.

Cuando el auditor emite una opinión sin salvedad, esta expresando que las aseveraciones de la gerencia de la entidad, reflejadas en la información financiera son correctas, pero existe el riesgo de que inconscientemente pueda estar emitiendo un dictamen limpio sobre información incorrecta, a esto se le llama “Riesgo de Auditoría” y tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

Conforme a la NIA N° 6, el riesgo inherente se refiere a los errores que pueden ocurrir durante el proceso contable y que pueden ser significativos en la afectación de una o varias cuentas, el riesgo de control puede ocurrir por que el control interno no detecta o corrige todos los errores, que pudieran ocurrir, bien sea porque resultaría muy costoso o porque la gerencia no considere prioritario la exactitud de toda la información generada por el sistema contable y el riesgo de detección cuando los procedimientos sustantivos aplicados por el

auditor no detectan, todos los errores que no han sido detectados por el control interno de la entidad y que pueden ser sustanciales, porque la auditoría proporciona seguridad razonable, más no absoluta. La seguridad absoluta será posible sólo si se rehace todo el proceso contable, este tipo de auditoría se hace cuando hay litigios que involucran grandes entes corporativos.

En el análisis de riesgo tiene mucho que ver la experiencia del auditor y el conocimiento que tenga de la entidad que va a auditar, por tanto con la finalidad de disminuir el riesgo el auditor debe aplicar más procedimientos sustantivos de auditoría.

Fase 3: Ejecución del trabajo

En esta fase se elabora el plan de trabajo y se ejecuta el mismo, tiene que ver con la evaluación del sistema contable y control interno basado en la evidencia y las pruebas sustantivas aplicadas.

Esta fase comprende: a) la elaboración del plan de trabajo de auditoría y b) la ejecución del mismo. El plan de trabajo de auditoría, se basa en la comprensión que tenga el auditor de la información del sistema contable y control interno sea manual o computarizada. La NIA N°4 establece las normas y los lineamientos sobre la planeación del trabajo de auditoría y ésta tiene que ver con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la experiencia del auditor con el conocimiento de la entidad. El conocimiento que el auditor tenga ayuda a identificar eventos, transacciones y prácticas que pueden tener relevancia en los estados financieros. El auditor puede discutir con el comité de auditoría, administración y personal de la entidad el plan de auditoría y ciertos procedimientos a seguir, pero el plan global de auditoría es responsabilidad del auditor y éste debe considerar: conocimiento

de la entidad, comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno, riesgo e importancia relativa, naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos, coordinación, dirección, supervisión y revisión así como otros asuntos que requieran atención especial. El plan global de auditoría debe revisarse durante el desarrollo de la misma y especificar razones que den lugar a cambios importantes en la planeación.

Lo anteriormente expuesto en lo que debe basarse la planeación se registra en los papeles de trabajo que de acuerdo a la NIA N°9 numeral 2 “El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar la opinión de auditoría y dar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría”, en el numeral 6 señala “El auditor deberá registrar en papeles de trabajo, la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desempeñados y por lo tanto los resultados y las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida “ p.74.

En relación a los papeles de trabajo y el uso de los sistemas electrónicos de registro Mendivil, V. (2002:13) señala:

Actualmente la tendencia a documentar en archivos electrónicos va en incremento y aunque todavía se maneja un volumen importante de papeles, la tendencia será a una disminución hasta alcanzar un mínimo, que nos dejará la mayoría del trabajo, documentado en archivos electrónicos.

b) Ejecución del trabajo de auditoría. Se refiere a la realización de las pruebas de control y procedimientos sustantivos que permiten al auditor obtener evidencia para basar su opinión. Las pruebas de control son las evidencias que debe obtener el auditor sobre como están diseñados el sistema contable y el control interno de manera

que permitan: prevenir, detectar y corregir desviaciones de importancia relativa así como su operatividad efectiva.

Los procedimientos sustantivos son las comprobaciones de las aseveraciones que están plasmadas en los estados financieros, por ejemplo: las cuentas por cobrar se puede evidenciar su existencia como su valuación. La evidencia de auditoría puede provenir tanto de fuentes internas como externas, se obtiene por uno o más de los siguientes procedimientos: Inspección, observación, investigación, confirmación, cómputo y análisis.

La inspección según la NIA N° 8 en su numeral 20 p.150 define:

La inspección consiste en examinar registros, documentos o activos tangibles. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente y de la efectividad de los controles sobre su procesamiento.

La observación es mirar como se realiza un procedimiento por el personal de la entidad, ejemplo: observar la recepción y salida de inventario. Por su parte la investigación es la búsqueda de información que hace el auditor a personas dentro y fuera de la entidad, que puede ser formal por medio de comunicaciones escritas o informales a través de comunicaciones orales, mientras que la confirmación es la respuesta a la investigación para corroborar información contable de los registros, ejemplo: confirmación de las cuentas por cobrar. Por su lado el cómputo es la verificación que hace el auditor de la exactitud aritmética de los comprobantes contables y por ultimo el análisis que es el procedimiento que realiza el auditor para comprobar si los pronósticos sobre los índices y tendencias significativas, tanto en las ventas, utilidades esperadas o

estimaciones de costos se han desviado. Es importante señalar que la NIA N° 8, que establece los lineamientos sobre la cantidad y calidad de la evidencia de auditoría presenta adicionalmente cinco partes que se deben considerar:

Parte A: Asistencia a conteo físico del inventario

El auditor debe constatar la existencia del inventario, asistiendo al conteo físico del mismo, ello le permite evaluar los sistemas de contabilidad y control interno respecto al inventario, evidenciar las locaciones donde se tiene el inventario y si ellas están debidamente adecuadas y resguardadas, de manera que permitan identificar inventarios obsoletos o dañados, así como, mercancías que se encuentran en consignación. La asistencia al conteo físico del inventario permite al auditor observar los procedimientos de conteo y realizar conteos de prueba. El auditor debe realizar pruebas antes, durante y después del conteo del inventario. Cuando la entidad utiliza el sistema de inventario continuo, el auditor debe evaluar si se hacen los registros contables de los ajustes que surjan entre el conteo físico y el registro del inventario continuo. Cuando existan inventarios en consignación, el auditor debe obtener confirmación por parte del consignador de las cantidades y condiciones del inventario entregadas al consignatario.

Parte B: Confirmación de las cuentas por cobrar

La confirmación de los saldos de las cuentas por cobrar debe tener la autorización de la administración de la entidad, para que el deudor revele la información al auditor, esto se hace mediante cartas, que pueden ser de confirmación positiva, cuando se le pide al deudor que confirme su acuerdo o desacuerdo con el saldo registrado por el acreedor o confirmación negativa cuando

se pide respuesta al deudor sólo en caso de desacuerdo con el saldo registrado por el acreedor. El auditor puede utilizar la combinación de ambas formas.

Parte C: Investigación respecto a litigios y reclamaciones

Los litigios y reclamaciones que puedan tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros deben ser revelados en los mismos. El auditor debe enterarse de litigios y reclamaciones que puedan incidir en la información de los estados financieros, para ello debe:

- Investigar con la administración de la entidad para obtener evidencias
- Revisar las minutas del consejo directivo y correspondencia con los abogados de la entidad
- Revisar las cuentas por gastos legales
- Obtener información del departamento legal de la entidad

Cuando el auditor no logre obtener información respecto a litigios y reclamaciones, bien sea, por que la administración no permita la comunicación con los abogados de la entidad o que los abogados se rehúsen a darla, el auditor deberá dar una opinión con salvedades o una abstención de opinión.

Parte D: Valuación y revelación de inversiones a largo plazo

El auditor debe obtener suficiente evidencia, si las inversiones a largo plazo son de importancia relativa, para ello debe discutir con la administración, si la entidad continuará reteniéndolas a largo plazo y obtener manifestación por escrito de ello. Así mismo el auditor debe considerar las cotizaciones de mercado del valor de las

inversiones y compararlas con el monto registrado en los libros, para determinar si se requiere un ajuste.

Parte E: Información por segmentos

Cuando la información por segmentos es de importancia relativa, el auditor utilizará procedimientos analíticos y otras pruebas de auditoría, como por ejemplo; comparar que porcentaje representan los gastos de operación respecto a las ventas.

En esta fase el auditor es el responsable de que el plan de trabajo se ejecute como fue concebido, aquí es necesario la supervisión de los trabajadores a sus cargo para la realización de la auditoría, la documentación a través de los papeles de trabajo, la observación, la evidencia y las pruebas sustantivas que el auditor prepara y evalúa para sustentar su opinión.

Fase 4: Resultado final

En esta fase el auditor prepara un documento en donde expresa su opinión profesional sobre el trabajo que realizó. Este documento se llama “Dictamen del Auditor”, la NIA N°13 señala los elementos básicos que debe contener y son: a) título, b) destinatario, c) entrada o párrafo introductorio, d) párrafo de alcance, e) párrafo de opinión, f) fecha del dictamen y h) firma del auditor.

En relación al título, por lo general el auditor le colocará el que considere apropiado, de manera que se pueda distinguir de otros dictámenes emitidos por otros funcionarios de la entidad o por otros auditores, éste podría ser: “Auditor Independiente” o “Dictamen del Contador Público Independiente”. En cuanto al destinatario, por lo general va dirigido a los accionistas, consejo directivo, organismo o cliente que contrató la auditoría.

En el párrafo introductorio, debe dejarse claro cuáles fueron los estados financieros auditados, incluyendo las fechas y el período cubierto, igualmente debe incluir la declaración de que la información plasmada en los estados financieros es responsabilidad de la administración de la entidad y la declaración del auditor de que su responsabilidad es expresar una opinión sobre esa información basada en la auditoría realizada.

En el párrafo de alcance, se describe que el trabajo se realizó aplicando las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), así como normas o prácticas nacionales relevantes. También describe que la auditoría fue planeada y desempeñada para obtener certeza razonable de que los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa. Así como la práctica de pruebas que sustentan la evidencia de los montos y revelaciones de los estados financieros, la evaluación de los principios contables y las estimaciones importantes hechas por la administración en la preparación y la presentación general de los estados financieros.

En el párrafo de opinión, el auditor expresará si los estados financieros presentan un punto de vista verdadero y razonable y si los mismos cumplen con los requisitos legales, como la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en una base uniforme. Cuando se trate de dictaminar sobre estados financieros que se envíen fuera del país de origen, es recomendable que el auditor se refiera a las normas del país de origen.

Cuando el auditor expresa la razonabilidad y veracidad de la presentación de los estados financieros, se dice que es una opinión limpia, pues implica que los cambios en los principios contables o en el método

de su aplicación han sido determinados y revelados en forma apropiada, así como, sus efectos consecuentes.

Puede ocurrir que el auditor no pueda emitir una opinión limpia, cuando hay limitaciones en el alcance del trabajo o algún desacuerdo con la administración, respecto a la aceptación de las políticas contables sugeridas o la revelación es que deban presentar los estados financieros. Ante estas situaciones descritas el auditor puede expresar: a) una opinión con salvedades b) una abstención de opinión o c) una opinión adversa.

La opinión con salvedades, es aquella donde el auditor no haya podido obtener suficientes elementos de juicio para apoyar su opinión, pero que no afectan sustancialmente los estados financieros, en este caso en el dictamen indicará en que consiste la excepción.

La abstención de opinión se da cuando las restricciones son muy importantes a la aplicación de los procedimientos de auditoría o por que los resultados de los procedimientos de auditoría no hayan sido satisfactorios, en este caso el auditor no tiene elementos de juicio y debe hacer constar de manera clara y precisa que no se encuentra en condiciones de dar una opinión profesional. Una opinión adversa la da el auditor, cuando el efecto de un desacuerdo es tan importante y omnipresente que no se resuelve con salvedades pues las revelaciones en los estados financieros son equívocas e incompletas.

La fecha del dictamen, debe ser la fecha de terminación de la auditoría y la dirección del auditor, será la de la ciudad en donde se encuentre la oficina del auditor responsable. El dictamen deberá ser firmado a nombre de la firma auditora, el auditor responsable o ambas.

El resultado final de la auditoria se expresa en el dictamen sobre los estados financieros, que es la opinión profesional que emite el auditor y que puede ser limpio con salvedades o abstenerse de omitir opinión sobre lo mismo.

A continuación tres modelos de dictamen.

Modelo de Dictamen Limpio

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores Accionistas (o Consejo Directivo, Junta Directiva)

Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía XXX al 31 de diciembre de 20X0, y los estados relacionados de resultados, flujos de efectivo y estado de cambios en las cuentas del patrimonio para el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión de estos estados financieros basada en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría. Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, la evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20X0, y de los resultados de sus operaciones, y de sus flujos de efectivo y estado de cambio en las cuentas del patrimonio para el año que terminó en esa fecha de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera, aplicadas sobre bases uniformes con las del año anterior.

AUDITOR RESPONSABLE

FECHA

DIRECCIÓN

Modelo de Dictamen con salvedades

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores Accionistas (o Consejo Directivo, Junta Directiva)

Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía XXX al 31 de diciembre de 20X0, y los estados relacionados de resultados, flujos de efectivo y estado de cambios en las cuentas del patrimonio para el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión de estos estados financieros basada en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría. Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, la evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables

usados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

No observamos el conteo físico de los inventarios al 31 de diciembre de 20X0, ya que la fecha fue anterior al momento en que fuimos inicialmente contratados como auditores para la Compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la Compañía, no pudimos quedar satisfechos respecto a las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de dicho ajuste, si lo hubiera, como podría haberse determinado, si hubiéramos podido quedar satisfechos respecto a las cantidades del inventario físico, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20X0, y de los resultados de sus operaciones, y de sus flujos de efectivo y estado de cambio en las cuentas del patrimonio para el año que terminó en esa fecha de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera, aplicadas sobre bases uniformes con las del año anterior.

AUDITOR RESPONSABLE

FECHA

DIRECCIÓN

Dictamen con abstención de opinión

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores Accionistas (o Consejo Directivo, Junta Directiva)

Fuimos contratados para auditar el balance general que se acompaña de la Compañía XXX al 31 de diciembre de 20X0,

y los estados financieros relacionados, de resultados, flujo de efectivo y estado de cambios en las cuentas del patrimonio, para el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía.

No pudimos observar todos los inventarios físicos ni confirmar los saldos de las cuentas por cobrar debido a limitaciones impuestas por la Compañía al alcance de nuestro trabajo, no se ha provisto ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que en nuestra opinión no está de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

A causa de la importancia de los asuntos discutidos en el párrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

AUDITOR RESPONSABLE

FECHA

DIRECCIÓN

Conclusiones:

• A través de la auditoría de los estados financieros, es que se puede certificar si lo que en ellos se expresa está sustentado en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el caso de Venezuela conforme a las VEN-NIF que se hayan aplicado de manera consistente. El auditor responsable de una auditoría debe firmar una carta convenio dirigida a la persona que autoriza la auditoría y que esté facultada para ello, en la misma se debe señalar la responsabilidad que él asume relacionada con el alcance del trabajo de auditoría, responsabilidad de la gerencia, limitaciones del contrato de trabajo y el dictamen que ha de dar. En todo trabajo de auditoría el auditor debe evaluar el tipo de riesgo que se pueda presentar y por tanto el auditor debe obtener evidencia sustantiva reflejada en

los papeles de trabajo bien documentados de manera que pueda emitir su opinión a través del dictamen, que puede ser limpio o con salvedades, así como omitir su opinión si fuere el caso.

Referencias Bibliográficas:

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas y Procedimientos de Auditoría. México. 1978. División Editorial.

Arens A, Loebbecke J. Auditoría: Un Enfoque Integral. México, D.F. 1996. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana.

Arrechedera M, Herrera A. Transición de DPC a VEN-NIF-PYME “Un caso Venezolano”. Venezuela 2012. Talleres de Graphirama.

Whittington O, Pani K. Auditoría un Enfoque Integral México D.F. 2001. Editorial Mc. Granw-Hill.

Federación de Contadores Públicos de Venezuela. (FCCPV). Código de Ética Profesional del Contador Público. Venezuela 2001. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, Normas Internacionales de Auditoría. México, D.F. 1995. Talleres de Equus Impresores, S.A.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A .C. Declaraciones sobre Normas de Auditoría. México. 1980. División Editorial.

Mendívil V. Elementos de Auditoría México D.F. 2002. Thomson Learning