

Conclusión de una auditoría de estados financieros

Conclusion of an audit of financial statements

Fecha de recepción: septiembre 2023

Fecha de aceptación: noviembre 2023

Argenis Iván Mejía-Chavarría¹, Ana Gabriela Arteaga-Zarazúa²

1. Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán, Carretera Cuautitlán-Teoloyucan Km. 2.5, Industrial Xhala, 54714 Cuautitlán Izcalli, Estado de México, academicoargenis@comunidad.unam.mx
2. Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán, Carretera Cuautitlán-Teoloyucan Km. 2.5, Industrial Xhala, 54714 Cuautitlán Izcalli, Estado de México, arteagazarazua@gmail.com

Correspondencia: Nombre

Dirección: Carretera Cuautitlán-Teoloyucan Km. 2.5, Industrial Xhala, 54714 Cuautitlán Izcalli, Estado de México

Teléfono:

Correo: academicoargenis@comunidad.unam.mx

Resumen

En aras de obtener concisión y claridad en los trabajos de auditoría, esta debe practicarse en alineación con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), para verificar que la información financiera de una entidad es consistente con los postulados de Contabilidad contenidos en las Normas de Información Financiera y que dicha información es veraz, confiable, oportuna y fehaciente.

El cierre de una auditoría representa la etapa más importante de la auditoría, ya que aquí es en donde se elabora el dictamen. El dictamen de acuerdo con la Comisión de Procedimientos de Auditoría (COMPA) se define como el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión en el que expresa su opinión relativa a la naturaleza, alcance y resultado de los exámenes realizados sobre los estados financieros de la entidad que se trate. Se pueden tener cuatro tipos de opinión: Opinión no modificada favorable sin salvedades, opinión modificada con salvedades, opinión desfavorable y abstención de la opinión. A partir del ejercicio 2014, el dictamen fiscal dejó de ser obligatorio para volverse optativo para algunos contribuyentes. Los contribuyentes que estén obligados en dictaminarse deberán presentar el dictamen fiscal conforme lo establecido en el artículo 32-A del CFF.

Palabras clave: Auditoría, dictamen, Normas de auditoría

Abstract

In order to obtain conciseness and clarity in audit work, it must be performed in alignment with International Auditing Standards (ISA), to verify that the financial information of an entity is consistent with the accounting postulates contained in the Information Standards. Financial and that said information is true, reliable, timely and reliable.

The closing of an audit represents the most important stage of the audit, since this is where the opinion is prepared. The opinion of agreement with the Audit Procedures Commission (COMPA) is defined as the document signed by the public accountant in accordance with the standards of his profession in which he expresses his opinion regarding the nature, scope and result of the examinations carried out on the financial statements of the entity in question. They can have four types of opinion: Unmodified favorable opinion without qualifications, modified opinion with qualifications, unfavorable opinion and abstention of the opinion. Starting in 2014, the tax report was no longer mandatory and became optional for some taxpayers. Taxpayers who are required to issue a ruling must submit the tax ruling in accordance with the provisions of article 32-A of the CFF.

Keywords

Audit, Opinión of financial statements, Auditing Standards

I. INTRODUCCIÓN

En el presente escrito se realizó una búsqueda documental y la revisión de investigaciones científicas que permiten develar algunos aspectos propios de la conclusión de una auditoría, su importancia y aspectos a considerar, se buscaron investigaciones en las que se aborda el cierre de la auditoría de estados financieros; adicionalmente, en la búsqueda de datos se utilizaron palabras auditoría, cierre de la auditoría, dictamen, opinión y normas de auditoría, para localizar la información, identificando dos artículos científicos, nueve libros y un canal de You Tube vinculados con el tema de investigación, terminación y cierre de la auditoría, la consulta de información se efectuó en bases de datos como Google académico, Yahoo! académico, Elsevier, EBSCO host y Redalyc, entre otras, de acuerdo con los criterios de selección ya mencionados, finalmente, para la integración de la información se analizó conforme a continuación se menciona:

Se aborda el concepto de dictamen, que representa el producto final de una auditoría, posteriormente se mencionan los tipos de dictamen, ya que una vez terminada la auditoría el auditor debe formarse una opinión sobre si los estados financieros se encuentran formulados en torno a la normatividad contable y financiera existente y por lo tanto libres de incorrección material, se hace énfasis en la emisión del tipo de opinión estipulado en la NIA 705, una vez revisada la opinión sus tipos se hace énfasis en que el dictamen, a partir del ejercicio 2014 es optativo en su presentación, sin embargo, aún existen ciertos contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, posteriormente se muestran los elementos básicos que se deben incluir en el dictamen, asimismo, se aborda la evidencia de auditoría, toda vez que de su obtención derivará la opinión en el dictamen de estados financieros.

Posteriormente se estudia el cierre de la auditoría, el cual se materializa una vez que se han ejecutado los procedimientos de auditoría en todas las cuentas contenidas en los estados financieros, haciendo énfasis en las pruebas finales, se revisan las comunicaciones escritas que debe presentar la entidad a efecto de delimitar la responsabilidad del auditor y de la empresa auditada.

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría ¹, Arteaga Zarazúa ²

Concluido el proceso de auditoría, el auditor debe plasmar su opinión en el dictamen, motivo por el cual se presenta la elaboración del dictamen, el cual representa el punto final de la auditoría de estados financieros.

Abreviaturas

Palabra	Abreviatura
Código Fiscal de la Federación	CFF
Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría	COMPA
Comprobante Fiscal Digital	CFDI
Instituto Mexicano de Contadores Públicos	IMCP
Normas de Información Financiera	NIF
Normas Internacionales de Auditoría	NIA

Dictamen

Para finalizar el proceso de la auditoría y emitir el dictamen de estados financieros, el auditor debe cumplir con la aplicación de normatividad inherente a la práctica de auditoría que a su juicio haya agotado los procedimientos de auditoría en aras de obtener evidencia suficiente a efecto de sustentar su opinión plasmada en el dictamen de estados financieros.

El dictamen es la materialización del producto final en el proceso de una auditoría de estados financieros, por lo cual es pertinente abordar su definición, a continuación, se hará una aproximación de esta, a través de la revisión de la literatura existente:

Téllez, (2004), indica que la Comisión de Procedimientos de Auditoría (COMPA) del IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos) define al dictamen como el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión en el que expresa su opinión relativa a la naturaleza, alcance y resultado de los exámenes realizados sobre los estados financieros de la entidad que se trate. (p.332)

Por su parte, Napolitano, Et al. (2011: p.145), manifiesta que el dictamen del auditor o informe es el resultado de su examen de los estados financieros conforme

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría¹, Arteaga Zarazúa²

a las normas de auditoría para cerciorarse de que estos están de acuerdo con las normas de información financiera. (p. 145)

Mendívil, (2016), refiere que el dictamen es la opinión del contador público en torno a la corrección contable de las cifras de los estados financieros, como resultado del examen y revisión de estos.

En este sentido, podemos definir al dictamen como la opinión escrita, emitida por un contador público independiente, sobre la razonabilidad financiera de las cifras de un periodo dado, que presenta una empresa en sus estados financieros. (p.179)

La importancia del dictamen radica en es lo único que el público (inversionistas, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etcétera) conoce del trabajo del auditor, asimismo, es importante porque en éste recae el objetivo de la auditoría de estados financieros que es expresar una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una entidad, de acuerdo con los postulados de contabilidad.

La etapa final de una auditoría se centra en la emisión de la opinión del auditor plasmada en el dictamen de estados financieros.

De acuerdo con el IMCP (2023), la NIA 700 se enfoca en las responsabilidades que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros, lo cual implica que también que el auditor debe tomar en consideración la estructura y el contenido del dictamen.

El IMCP (2023), sostiene que el dictamen es la conclusión de la auditoría, en la cual se debe tomar en consideración si se obtuvo la evidencia suficiente y la conclusión del auditor sobre si los errores significativos no corregidos son de importancia relativa y pudiesen afectar los resultados plasmados en los estados financieros.

El IMCP (2023), refiere que cuando la auditoría se realiza conforme a las NIA, el dictamen debe estandarizarse, de tal forma que los terceros interesados en el mismo puedan comprenderlo, con lo cual se buscará un equilibrio entre la opinión emitida de forma global y la necesidad del valor de la información.

Es pertinente diferenciar entre dictamen e informe de auditoría, el dictamen es la expresión de una opinión por parte del auditor, al concluir el proceso de auditoría y determinar que los estados financieros fueron preparados en alineación con el marco de información financiera aplicable, en tanto que el informe de auditoría es un documento en el que se vierte dicha opinión con objeto de proporcionar a los usuarios de la información financiera sobre las operaciones de la empresa y los resultados financieros plasmados en los estados financieros.

Tipos de opiniones en el dictamen

De acuerdo con Tapia, Et. al. (2020), las opiniones que se pueden emitir en el dictamen, posterior a la ejecución de una auditoría pueden ser las siguientes:

- Opinión no modificada favorable sin salvedades.
- Opinión modificada con salvedades.
- Opinión desfavorable o adversa.
- Abstención de la opinión. (p.248)

Esto en función de la importancia de las excepciones detectadas, contingencias no cuantificadas, inconsistencias o desviaciones en la aplicación de los postulados de contabilidad y limitaciones al alcance de la auditoría.

Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

La NIA 705 muestra los elementos que requiere el informe de auditor, cuando este modifica la opinión sobre los estados financieros, ya sea porque los estados financieros no se encuentran libres de incorrección material y se encuentre ante limitaciones que le impidan obtener evidencia suficiente y competente para concluir que en su conjunto están libre de estas incorrecciones.

Esta NIA establece los tres tipos de opinión modificada: con salvedades, desfavorable y denegación, estas se muestran a continuación **(Ver tabla 1)**:

Tabla 1. Opiniones modificadas de acuerdo con la NIA 705

Naturaleza del hecho que origina una opinión modificada	Juicio del auditor sobre los efectos generalizados o posibles efectos en los estados financieros	
	Efecto material no generalizado	Efecto material generalizado
Los estados financieros contienen errores materiales.	Opinión con salvedades.	Opinión adversa o desfavorable.
Imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada.	Opinión con salvedades.	Abstención de opinión (Denegación de opinión).

Nota: NIA 705

La tabla anterior sienta las bases de emisión del dictamen de estados financieros, toda vez que, a partir de los hallazgos de la auditoría, podrá emitir un tipo de opinión.

Opinión con salvedades

Tapia, Et. al. (2020), sostienen que cuando se materializan desviaciones en la aplicación de las NIF o limitaciones al alcance de la auditoría, se puede decir, que no se está en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, motivo por el cual el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de la opinión o una opinión negativa. (p.256)

Tapia, Et. al. (2020), refieren que el auditor ha obtenido evidencia suficiente y competente y puede concluir que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas en los estados financieros, o bien, cuando se encuentre ante limitaciones al alcance de su auditoría que no le permitan obtener evidencia suficiente y competente para formarse una base de su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, pudieran ser materializadas aunque no generalizadas. (p.256)

Opinión desfavorable

Tapia, Et. al. (2020), nos dice que el auditor expresará una opinión desfavorable cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con las Normas de Información Financiera y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada. (p.258)

Tapia, Et. al. (2020), sostiene que el hecho de expresar una opinión desfavorable no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a las Normas de Información Financiera y limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo, en el caso de que se emita un dictamen desfavorable, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen. (p. 258)

IMCP (2023), en su NIA 705 refiere que este tipo de opinión se podrá emitir, cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia suficiente y competente concluya que las incorrecciones individuales o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Denegación de la opinión

IMCP (2023) en su NIA 705 nos dice que cuando el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en la cual pueda basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas pudieran ser materiales y generalizadas o bien, cuando en circunstancias extremadamente poco frecuentes se suponga la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto a cada una de las incertidumbres y no le es posible formarse una opinión sobre los estados financieros dada la posible interacción de incertidumbres y su probable efecto acumulativo en los estados financieros.

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría¹, Arteaga Zarazúa²

De acuerdo a IMCP (2023), en su NIA 705, el auditor debe denegar la opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención, no obstante que, la denegación de opinión implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría, toda vez que el hecho de denegar la opinión no eximirá al auditor de la obligación de revelar las desviaciones importantes en la aplicación de las Normas de Información Financiera detectadas en su revisión.

El IMCP (2023), en su NIA 705, refiere que es importante mencionar que la denegación de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el contador público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a las Normas de Información Financiera, así debería expresarle, en el caso de que se expresara una denegación de la opinión, el auditor no deberá incluir una opinión parcial sobre los componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen, cuando se emite un dictamen con denegación de la opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo de dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del auditor incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo con las circunstancias de cada caso en particular.

Contribuyentes obligados a dictaminar

Si bien es cierto, el dictamen fiscal dejó de ser obligatorio para volverse optativo a partir del ejercicio 2014, López, (2020), refiere que los asuntos en los cuales es importante el dictamen fiscal emitido por el contador público, **(Ver tabla 2)** esto para efectos del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Tabla 2 Casos en los que es obligatorio presentar el dictamen fiscal

Ser proveedor de certificación de CFDI.	Regla 2.7.2.8., fracción IV, RMF 2019
Operar como proveedor de certificación de recepción de documentos digitales.	Regla 2.8.2.2., fracción IV, RMF 2020
Quien desee obtener concesión para administrar devoluciones de IVA a turistas extranjeros.	Regla 4.6.2. RMF 2020
Para tener derecho a los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación.	Art. 4º, primer párrafo, LISR
Para participar en reestructuras financieras.	Art. 24-IX, LISR

Nota: López, (2020). “Dictamen fiscal. De acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría”, Ciudad de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Cámara de Diputados (1981), refiere que los contribuyentes que opten por dictaminarse presentarán el dictamen fiscal conforme lo establecido en el artículo 32-A del CFF. Es pertinente mencionar que esto debe ser dado a conocer a la autoridad fiscal mediante la declaración del ejercicio anual del ISR y esto lo hará conforme a los plazos establecidos en el artículo 52 del RCFF, es pertinente mencionar que el artículo 57 del RCFF en su sección III establece lo que debe incluir el dictamen:

- Los datos generales del contribuyente y del Contador público y en su caso el representante legal.
- La declaración bajo protesta de decir la verdad, que en el informe se emita con fundamento en el artículo 52, fracción III y demás normatividad aplicable.
- Los demás que determine el SAT mediante sus reglas generales.

Cámara de Diputados (1981), en su artículo 58 del RCFF establece que los contribuyentes dictaminados por medio de Contador Público deberán entregar toda la información obligatoria a través de medios electrónicos de conformidad con las normas establecidas por el SAT. **(Ver tabla 3)**

Tabla 3. Información que debe presentar el Contribuyente dictaminado

1. Los datos generales del contribuyente y del C.P. y en su caso el representante legal.
2. Dictamen sobre los estados financieros emitido por el Contador Público.
3. Informe sobre la revisión de la situación fiscal emitido por el Contador Público, así como: Cuestionarios de diagnóstico fiscal contestados por el Contador Público. Quien deberá aplicar los procedimientos de revisión fiscal del contribuyente.
4. La información sobre los estados financieros básicos , así como sus notas aclaratorias.
5. Información correspondiente a su situación fiscal incluir una <i>declaración de protesta de decir la verdad</i> , así como el Contador Público y el contribuyente.

Nota: Elaboración propia en función del artículo 58 del RCFF

López, (2020) refiere que a partir de la Reforma Fiscal para 2022, el plazo para presentar el dictamen de estados financieros formulado por Contador Público inscrito, es a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate; cabe mencionar que, hasta el 31 de diciembre de 2021, el plazo para presentar el dictamen fiscal era a más tardar el 15 de julio del año inmediato siguiente al ejercicio que se dictamina, por lo cual, el dictamen fiscal del ejercicio 2022 se deberá presentar a más tardar el 15 de mayo del año 2023.

Elementos básicos que debe incluir el dictamen

En la siguiente tabla se enlistan los elementos básicos que integran el dictamen del auditor (**Ver tabla 4**):

Tabla 4. Elementos de dictamen de estados financieros

Título	La mención que se trata de un Dictamen de estados financieros
Destinatario.	Generalmente se dirige a los accionistas o a quien haya contratado los servicios el auditor.
Identificación de los estados financieros.	<p>El dictamen fiscal, normalmente se refiere al estado de situación financiera y a los resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.</p> <p>Usualmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar la responsabilidad asumida, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros examinados.</p>
Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor.	Se deberá aclarar, en el cuerpo del dictamen, que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre estos.
Descripción general del alcance de la auditoría.	<p>En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las siguientes afirmaciones:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).b) Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable

Conclusión de una auditoría de estados financieros
Mejía-Chavarría ¹, Arteaga Zarazúa ²

	<p>de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los postulados de contabilidad.</p> <p>c) Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.</p> <p>d) Que la auditoría incluyó la evaluación de los postulados de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.</p> <p>e) Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.</p>
Opinión del auditor.	<p>El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de que, si los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los postulados de contabilidad.</p>
Redacción y firma del dictamen.	<p>Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen, sin embargo, este se puede redactar utilizando la primera persona del plural cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos.</p>

Conclusión de una auditoría de estados financieros
Mejía-Chavarría ¹, Arteaga Zarazúa ²

Fecha del dictamen.	Como regla general la fecha del dictamen debe ser la misma en que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que se esté dictaminando.
Obligaciones en su uso.	Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite el dictamen deberá prepararse conforme al modelo establecido por la COMPA.

Nota: Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited S. de R. L.) (2016). "Nuevo Informe de auditor independiente". Deloitte, Ciudad de México.

Evidencia de auditoría

Espino, (2014), refiere que evidencia de auditoría es toda información que utiliza el auditor para llegar a la conclusión en que basa su opinión, esto incluye tanto registros plasmados en los estados financieros como otro tipo de información que el auditor considere para sustentar su opinión, esta debe ser relevante, válida y suficiente (p.6).

Para ser relevante la evidencia debe estar relacionada con el asunto auditado, por otra parte, para ser válida, deberán observarse los siguientes aspectos:

- Que provenga de fuentes confiables.
- El hecho que se haya obtenido con la aplicación de alguna de las técnicas de auditoría.
- Información que provenga de documentos oficiales.
- Que se haya obtenido mediante pruebas de control y procedimientos de auditoría.

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría¹, Arteaga Zarazúa²

Asimismo, la evidencia debe ser suficiente, es decir, se deben agotar todos los procedimientos de auditoría a efecto de estar satisfechos con los hallazgos.

La NIA 500 da cuenta de lo que constituye la evidencia de auditoría de estados financieros y versa sobre los procedimientos que el auditor debe diseñar y aplicar para obtenerla, lo que le permitirá alcanzar conclusiones razonables en las que podrá basar su opinión al cierre de la auditoría.

La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.

El dictamen de estados financieros se sustentará en la evidencia que el auditor reúna durante la ejecución de la auditoría, por lo cual, deberá obtener evidencia suficiente inherente a la valoración de los riesgos de incorrección material.

Cabe mencionar que, ante la incapacidad del auditor para obtener evidencia relevante, válida y suficiente, en relación con los procedimientos aplicables, se podrá materializar una opinión con salvedades o denegación de opinión, por lo cual es importante para el auditor obtener la evidencia

Terminación y cierre de la auditoría de estados financieros

Mejía (2020), refiere que los trabajos finales efectuados por el auditor en la revisión de los estados financieros, con objeto de comprobar el cumplimiento de las normas de auditoría, alinear y emitir su opinión profesional respecto a la razonabilidad financiera de las cifras plasmadas en los estados financieros, representan la conclusión de una auditoría.

Mejía (2020), sostiene que este cierre se materializa una vez que se han analizado todas las cuentas incluidas en los estados financieros y que tenemos los papeles de trabajo¹ que soportan dichos análisis, en la etapa final de la auditoría el auditor deberá realizar las pruebas finales, es decir, aquéllas en las cuales obtendrá el complemento de la evidencia en relación con las cifras y hechos que reflejan los

¹ (Mtro. Argenis Iván Mejía Chavarría, 17 de mayo de 2020). Conjunto de cédulas y documentos que contienen los datos e información obtenida por el auditor, en los que se describen las pruebas realizadas, los procedimientos aplicados y los resultados con los que se sustentan las conclusiones

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría ¹, Arteaga Zarazúa ²

estados financieros que pretende dictaminar, al concluir la auditoría, se pueden observar diversas vías de comunicación entre el auditor y la entidad, una de estas vías de comunicación estriba en que el auditor deberá anunciar las desviaciones al comité de auditoría, sin importar su materialidad.

Arens, Et. al. (2007), sostienen que el auditor debe comunicar las deficiencias significativas en el diseño y operación del control interno, no obstante, el objetivo de la auditoría de estados financieros es emitir una opinión en el dictamen, debe informar a la administración si detectó inconsistencias en su revisión e informar sobre los siguientes aspectos:

- Las responsabilidades del auditor con respecto a la ejecución de la auditoría.
- Los procedimientos aplicados en la revisión de los estados financieros.
- Los ajustes significativos que se encontraron en el proceso de la auditoría.
- Criterios del auditor respecto a la calidad, no sólo de la aceptabilidad de los postulados de contabilidad.
- Desacuerdos con la administración acerca del alcance de la auditoría, la aplicabilidad sobre los postulados de contabilidad.
- Las dificultades encontradas en el desarrollo de la auditoría, así como la falta de disponibilidad del personal del cliente y no proporcionar información necesaria.

Mendívil, (2018), menciona que la revisión de cada cuenta debe terminar precisamente con la conclusión que se obtiene derivado de la auditoría, esta conclusión debe transcribirse en las cédulas sumarias pertinentes y especificar si los elementos objetivos obtenidos por el auditor apoyan el hecho de que se confíe en el saldo mostrado por la empresa o si se propondrán ajustes y reclasificaciones para llegar a las cifras correctas.

Mendívil, (2018), sostiene que el cierre formal de los trabajos de auditoría tendrá lugar al momento en que se firman y entregan los estados financieros para dictaminarlos, sin embargo, la auditoría debe considerarse cerrada al momento en que el equipo de trabajo de auditoría se retira de las oficinas del cliente y se concentra en la elaboración de los estados financieros mencionados.

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría¹, Arteaga Zarazúa²

Por lo anterior, los equipos de trabajo pueden ser asignados a otras empresas y los papeles de trabajo y archivos electrónicos deberán resguardarse en un lugar adecuado para ser consultados las veces que sea necesario.

Importancia

La importancia del cierre o terminación de auditoría radica en que en él se reúnen y conjugan los elementos de trabajo con que cuenta el auditor para realizar su examen, mediante él se verifica que ha cumplido con la aplicación de las NIA y además porque en esta etapa es en donde se forma la opinión que rendirá el auditor, el cual es producto de su trabajo.

En esta fase el auditor determinará si la totalidad de las cuentas fueron analizadas y si la evidencia recabada es suficiente y adecuada, asimismo, tendrá conocimiento de los errores materializados en la entidad auditada, con lo cual se formará una opinión acerca de la razonabilidad financiera de las cifras que presentan los estados financieros y estará en condiciones de emitir una opinión sustentada.

Objetivos

A continuación, se presentan los objetivos que se persiguen en la etapa de terminación y cierre de la auditoría:

- Que la totalidad de las cuentas hayan sido revisadas: Esto le proporcionará seguridad toda vez que teniendo la certeza de que todas las cuentas fueron revisadas se formará una opinión de la razonabilidad financiera de las cifras, de tal forma que, si no revisa que todas las cuentas hayan sido analizadas, se correría riesgo de ignorar hechos que pudiesen afectar las cifras de la empresa y emitir una opinión errónea.
- Obtención de las bases para emitir su opinión: El trabajo de auditoría brinda al auditor los elementos de juicio necesarios para emitir su opinión, estos elementos se obtienen en función de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales derivarán de elementos de juicio necesarios para apoyar la

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría ¹, Arteaga Zarazúa ²

opinión del auditor, condicionados a una revisión final en la que se decidirá si han proporcionado de manera objetiva y cierta la evidencia de auditoría.

- Control interno: En el transcurso de la auditoría se efectúan revisiones al control interno, sin embargo, en el cierre de la auditoría el auditor calificará esta revisión con objeto de evidenciar las deficiencias detectadas y en un futuro en la carta de observaciones y sugerencias las dé a conocer a la administración de la entidad.
- Revisión del programa de trabajo: En el cierre de la auditoría se efectuará una revisión al programa de trabajo² a efecto de comprobar si se han aplicado la totalidad de las pruebas plasmadas en el mismo.
- Propiedad y exactitud de los registros contables de la empresa en función de los postulados de contabilidad: El dictamen emitido por el auditor debe hacer referencia a la corrección e incorrección material de las cifras plasmadas en los estados financieros, las cuales deben estar acorde con las Normas de Información Financiera (NIF), toda vez que sin este criterio los estados financieros carecerían de utilidad, asimismo, estos estados financieros deben presentar consistencia a efecto de que la información financiera pueda ser comparable; es en la fase final de la auditoría en donde se determinará sobre la si la información financiera fue preparada de acuerdo con la normatividad contable y cualquier variación debe plasmarse en el dictamen y en la carta de observaciones y sugerencias.
- Resolución de dudas: En el transcurso de la auditoría, el auditor encontrará ciertos hechos que a su juicio no son claros, estos hechos deben plasmarse en un listado para posteriormente aclararlos con la empresa, en la fase final de la auditoría se deberá verificar que todas las dudas que surgieron en el proceso de la verificación fueron investigadas con las personas adecuadas y se obtuvieron respuestas satisfactorias, lo que permitirá al auditor tener certeza de los hechos.

² Programa de trabajo: Descripción general de los procedimientos por aplicar en cada una de las cuentas sujetas a revisión en la auditoría de estados financieros.

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría ¹, Arteaga Zarazúa ²

- Formación del expediente continuo de auditoría³: En la ejecución de la auditoría es pertinente conformar el expediente continuo que será de utilidad para futuras auditorías, este debe contener los siguientes aspectos: escritura constitutiva, actas de asamblea ordinarias y extraordinarias, CFDI de activos fijos, descripción del control interno, programa de auditoría, descripción de las políticas financieras, contratos y escrituras vigentes, situación fiscal, entre otros.
- Resumen de las discrepancias: En el transcurso de la revisión, el auditor va detectando situaciones que a su juicio no se encuentran alineadas con la normatividad contable, las cuales podrían, según su importancia relativa, distorsionar la información financiera sobre la cual emitirá su opinión, por lo cual, con objeto de evitar estas distorsiones, puede proponer a la empresa efectuar los cambios pertinentes mediante ajustes o reclasificaciones.

-

Ajustes

Si durante la auditoría se detectaron saldos que es pertinente corregir debido a errores u omisiones, por lo que, en función de su importancia, el auditor deberá proponer a la empresa realizar los ajustes pertinentes a efecto de corregir dichas cifras.

Tapia, Et. al. (2020), refiere que, en el ámbito de la auditoría, un ajuste es aquél que el auditor prepara y propone al cliente, a efecto de corregir errores de registro detectados en su examen, en aras de que los estados financieros muestren el resultado real de las operaciones realizadas por la empresa.

Santillana, (2004), manifiesta que los ajustes son asientos contables de incorrección que afectan los resultados de operación.

Cabe mencionar que los ajustes deberán ser propuestos y comentados con el cliente, quien debe aceptarlos para efectuar su registro y en caso de que el cliente no esté de acuerdo con dichos ajustes y se rehusará a revelarlos en su contabilidad, el auditor, en función de la importancia relativa de los mismos, deberá efectuar una salvedad o una nota especial en su dictamen.

³ Se conforma por aquellos documentos que, por su naturaleza, es pertinente archivar, de tal suerte que su localización sea fácil, toda vez que puede contener información del pasado, presente y futuro de la empresa auditada.

Reclasificaciones

Santillana, (2004), sostiene que las reclasificaciones son asientos contables de corrección que no afectan los resultados de las operaciones de la empresa.

Cuando el auditor efectúa cambios en los estados financieros del cliente en aras de que su presentación sea más acorde a la normatividad contable, se efectuarán reclasificaciones, que a diferencia de los ajustes no será necesario que se registren en la contabilidad del cliente, ya que no afectarán los saldos de las cuentas de mayor y sólo serán señalados por el auditor en sus papeles de trabajo.

Manifestaciones escritas

La NIA 580 habla sobre las manifestaciones escritas que se requieren para que el auditor quede satisfecho con su obtención de evidencia.

Santillana, (2004), indica que una confirmación es la obtención de manifestaciones escritas de personas tanto dependientes como independientes de la empresa examinada, sólo basta que estas personas se encuentren en posibilidad de conocer la naturaleza, condiciones de operación, y por lo tanto confirmar de manera válida.

Tapia, Et. al. (2020), sostienen que el auditor solicitará a la Administración de la entidad que proporcione manifestaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de preparación de estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del compromiso de auditoría.

Estas manifestaciones adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigidas al auditor y deberán presentarse lo más pronto posible, sin embargo, no deben presentarse posteriormente a la fecha del informe de auditoría.

Tapia, Et. al. (2020), manifiestan que en caso de que el auditor tenga reservas sobre la competencia, la integridad y valores éticos o la diligencia de la administración, determinará el efecto que dichas reservas tienen sobre la fiabilidad de las manifestaciones y sobre la evidencia de auditoría en general.

Si estas manifestaciones presentan incongruencias, entonces el auditor aplicará otros procedimientos para intentar resolver la situación, si no se resolviese,

el auditor adoptará todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría.

Declaraciones⁴ de la administración

Santillana, (2004), manifiesta que la administración de la entidad efectúa declaraciones al auditor, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a solicitudes específicas o a través de los estados financieros.

En auditoría la carta de declaraciones y la confirmación de actas del secretario del consejo de administración son documentos dirigidos al auditor y llevar como fecha aquélla en que concluya su trabajo, dicha declaración deberá ser firmada por el funcionario de mayor jerarquía y responsable de la información financiera de la entidad en tanto que la confirmación deberá ser firmada por el Secretario del Consejo de Administración.

En caso de que se materialicen hechos posteriores, será pertinente que exista una carta adicional que cubra el hecho o transacción ocurrido con posterioridad a la fecha original de la carta.

Santillana, (2004), refiere que la carta de la administración deberá incluir entre otros los siguientes aspectos:

- Que la administración de la entidad es responsable de la información que aparece en los estados financieros y que estos fueron preparados de acuerdo con los Postulados de contabilidad.
- Que fueron puestos a disposición del auditor todos los registros contables.
- Que no existen errores u omisiones en los estados financieros e irregularidades que involucren a la administración o a sus empleados.
- Que fueron puestas a disposición del auditor las actas de asamblea de accionistas y juntas del Consejo de Administración.
- Que no existen violaciones o posibles violaciones de leyes y reglamentos.
- Información concerniente a transacciones y partes relacionadas.

⁴ (Santillana, 2004). Indica de las declaraciones escritas normalmente confirman aseveraciones dadas de forma verbal e indican y documentan la propiedad de dichas afirmaciones y reducen la posibilidad de malos entendidos entre la administración y el auditor.

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría¹, Arteaga Zarazúa²

- Posibles incumplimientos de contratos que pudiesen afectar los estados financieros.
- Información inherente a hechos posteriores.
- Revelación apropiada de restricciones sobre disponibilidad de activos.
- Que las cuentas por cobrar presentan operaciones reales.
- Que los inventarios no se encuentran sobrevaluados.
- Que no existen reclamaciones o litigios no reportados por los asesores legales.

Carta a la administración

Arens, Et. al. (2007), sostienen que el propósito de la carta de la administración es informar al cliente de las recomendaciones del contador público para mejorar el negocio del cliente, estas se enfocan en sugerencias para que la entidad auditada efectúe su operación de forma más eficiente, la mayoría de las firmas contables escriben una carta a la administración a efecto de brindar un valor agregado al negocio, en aras de fomentar una mejor relación entre el despacho y la administración.

Es pertinente mencionar que la carta a la administración puede ser opcional y esta es diferente a la carta que reporta deficiencias, asimismo, no existe un machote de carta de la administración, por lo cual la redacción de la carta debe ser acorde al estilo del auditor y las necesidades del cliente.

Carta de la gerencia

En aras de formalizar la responsabilidad del cliente, el auditor deberá obtener de parte de la entidad auditada una carta de confirmación, en la cual se debe ratificar por escrito ciertos hechos y transacciones, esta información se obtendrá con objeto de reducir los errores de interpretación, obtener manifestaciones del cliente y obtener evidencia objetiva respecto a aspectos en donde el auditor pueda tener limitaciones para llegar a sus conclusiones.

Tapia, Et. al. (2020), indica que el auditor solicitará a la administración que proporcione manifestaciones escritas de que:

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría ¹, Arteaga Zarazúa ²

- Ha proporcionado toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del compromiso de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.
- Si la selección y aplicación de las políticas contables son suficientes.
- Sobre información que no se encuentra en los registros contables y que en ocasiones se dificulta obtener mediante otras técnicas de auditoría.
- Confirmación del significado y contenido de algunas partidas de los estados financieros.
- Ratificación de que los funcionarios de la empresa son responsables respecto a la determinación adecuada de las cifras contenidas en los estados financieros.
-

Carta de declaración

La carta de declaración es una manifestación escrita que efectúa la entidad hacia el auditor, en la cual la empresa auditada formaliza algunas declaraciones acerca de algunos asuntos relacionados con la auditoría de estados financieros.

Carta de los abogados

El IMCP (2023), en su NIA 501, dice que el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría para identificar los litigios y reclamos que afectan a la empresa y que pudiesen dar origen a un error material, por lo cual debe efectuar las siguientes acciones:

- Indagar a la administración incluyendo a los abogados de la empresa.
- Revisión de las actas de reuniones con los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y los asesores jurídicos.
- Revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

El IMCP (2023), en su NIA 501, manifiesta que el auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas de que se han revelado al auditor y se han contabilizado y revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros; la carta

de los abogados es una manifestación escrita de la empresa hacia el auditor, en la que le informan sobre los litigios o cualquier otra información que involucre a los asesores legales de la entidad, esta información legal debe ser relevante y tener impacto en los estados financieros.

Elaboración del dictamen

Santillana, (2004), refiere que el punto final de la auditoría de estados financieros corresponde a la elaboración del dictamen, su eventual discusión con la administración y su preparación o entrega al destinatario final, en este caso el cliente o las autoridades fiscales.

Antes de entregar el dictamen, el auditor deberá constatar que se efectuaron en los registros contables todos los ajustes y reclasificaciones propuestos y que los saldos finales arrojados en la contabilidad coinciden con los reportados en el dictamen y estados financieros que le son relativos.

Hechos posteriores

El IMCP (2023), en su NIA 560 habla sobre los hechos posteriores al cierre, la opinión del contador público se realiza respecto a los estados financieros de una entidad, los cuales son preparados a una fecha determinada, sin embargo, los estados financieros se preparan a una fecha posterior a la cual indican los mismos, consecuentemente el trabajo de auditoría también se realiza con posterioridad a esa fecha y mientras esto sucede, las cifras de los estados financieros pueden verse afectadas por ciertos acontecimientos o transacciones denominadas como hechos posteriores, los cuales pueden tener importancia relativa significativa, que de no reconocerlos en los estados financieros, en las notas a los mismos o en la opinión del contador público, pudiesen conducir a los usuarios de la información financiera a errores sobre la posición financiera de la entidad.

Arens, Et. al. (2007), sostiene que una vez que el auditor emite el dictamen de estados financieros pone fin a todas las comunicaciones con la entidad auditada, por lo cual se da por concluido el proceso de auditoría, por lo cual, el siguiente

contacto del auditor con la empresa es el que comienza con la planeación de la auditoría del siguiente periodo.

En este sentido, si el auditor llegase a conocer después de emitir su dictamen, de hechos en los que se incluye información financiera con errores u omisiones, deberá analizar si estos eventos requieren un ajuste, según su importancia o una revelación a través de una nota a los estados financieros.

En todo caso el auditor tendrá la responsabilidad de insistir a la administración que corrija esos errores, cabe mencionar que algunas posibles causas de los errores, de acuerdo con Arens, Et. al. (2007) son:

- Inclusión de ventas materiales no existentes.
- La no anulación de inventario obsoleto.
- La omisión de una nota al pie esencial.

Santillana, (2004), sostiene que el contador público en calidad de auditor debe revisar los eventos subsecuentes sucedidos en fecha posterior al cierre del ejercicio sujeto a examen y que pudieran afectar los resultados de operación o la posición financiera examinada, la detección de hechos posteriores se efectuará aplicando los procedimientos de auditoría apropiados y formulando cuestionamientos específicos a la entidad auditada.

II. Conclusiones

La auditoría de estados financieros constituye una revisión efectuada con base a pruebas selectivas, de los libros, registros, papeles y documentos de una entidad, la cual debe practicarse por un contador público, quien basa su examen en las NIA, a efecto de opinar sobre la razonabilidad financiera de las cifras contenidas en los estados financieros.

El trabajo de auditoría tiene por objeto la obtención de elementos de juicio suficiente y competente que puedan servir como base para emitir su opinión, la cual se alcanza en el desarrollo y ejecución de los trabajos de auditoría.

En la terminación y cierre de la auditoría, el auditor reúne, conjuga y evalúa los elementos de trabajo con los que cuenta para emitir su opinión, verificando que se haya cumplido con la aplicación de las NIA, la importancia de esta fase estriba

Conclusión de una auditoría de estados financieros Mejía-Chavarría¹, Arteaga Zarazúa²

en que en ella el auditor se forma una opinión, se tienen manifestaciones escritas que aclararán ciertos aspectos que quedaron pendientes durante la revisión y se elaboran y firman los estados financieros, fruto del trabajo realizado.

Es pertinente mencionar que se pueden materializar eventos o situaciones posteriores al cierre de un ejercicio, por lo cual el auditor es responsable de determinar si estos hechos podrían modificar los resultados, por lo cual debe darlos a conocer e insistir a la empresa auditada que los reconozca en su información contable.

En la preparación del dictamen de estados financieros el auditor deberá alinearse a los propósitos de concisión y claridad y tener presente la aceptación de reglas establecidas en las NIF en torno a la presentación de los estados financieros y a las cualidades de estos.

Los trabajos de auditoría culminan con la emisión de la opinión la cual puede expresarse de cuatro formas: no modificada, modificada con salvedades, modificada desfavorable y denegación de opinión, asimismo es necesario que el auditor emita una carta de observaciones y sugerencias en la que el auditor informe a la administración sobre las deficiencias detectadas en los aspectos: financiero, de control interno y procedimientos contables.

Por último, para emitir su dictamen el auditor puede enfrentarse a una serie de problemas y situaciones que pudiesen impactar en su criterio, por lo cual esta etapa de las más representativas, toda vez que sus conocimientos técnicos lo llevará a emitir una opinión acorde a la realidad de la empresa auditada.

Referencias

Arens, A; Randal, E. & Beasley, M. (2007). "Auditoría un enfoque integral". Ciudad de México, Pearson.

Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited S. de R. L.) (2016). "Nuevo Informe de auditor independiente". Ciudad de México, Deloitte.

Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited S. de R. L.) (2019). "Estándares Internacionales de auditoría, aseguramiento, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados, y control de calidad". Ciudad de México, Deloitte.

International Auditing and Assurance standards board, (2013). "Normas Internacionales de Auditoría", Londres Inglaterra, traducción oficial Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

López, (2020). "Dictamen fiscal. De acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría", Ciudad de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Mendívil, V. (2016), "Elementos de auditoría", Ciudad de México, Cengage Learning, 7ª edición.

Mendívil, V. (2018). "Práctica elemental de auditoría", Ciudad de México Cengage Learning, 1ª edición.

Napolitano, A; Holguín, F. & Tejero, A. (2011). "*Auditoría de estados financieros y su documentación*", Ciudad de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Santillana, J. (2004). "Fundamentos de auditoría". Ciudad de México, Editorial Thomson

Tapia, K; Guevara, E; Castillo, S. & Mendoza, S. (2020). "Fundamentos de auditoría". Ciudad de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Téllez, B. (2004). "*Auditoría: un enfoque práctico*". Ciudad de México, Cengage Learning.

Referencias cibergráficas

Mtro. Argenis Iván Mejía Chavarría (17 de mayo de 2020). “*Papeles de trabajo*”. Video de You Tube, recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=6OmRL6UDzzM> el 19 de septiembre de 2022.

Leyes consultadas

Cámara de Diputados, (1981). “Código Fiscal de la Federación, reforma 14 de marzo de 2014”, Ciudad de México, Poder legislativo.

Cámara de Diputados, (1917). “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma 28 de mayo de 2021”, Ciudad de México, Poder legislativo.

Cámara de Diputados, (2013). “Ley del Impuesto Sobre la Renta, última reforma 11 de diciembre de 2013”, Ciudad de México, Poder legislativo.

Cámara de Diputados, (1978). “Ley del Impuesto al Valor Agregado, última reforma 12 de noviembre de 2021”, Ciudad de México, Poder legislativo.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2023). “Normas Internacionales de Auditoría”. Ciudad de México, IMCP.