

trabajo. Son muchos los factores que inciden en esta actividad y que el auditor debe tomar en cuenta para concluir con su revisión, ya que es bien sabido que un dictamen mal elaborado puede echar por tierra el mejor trabajo de auditoría, así como el prestigio mismo del auditor que lo haya realizado.

En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:

- Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados
- Que la auditoría incluyó las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.
- Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor, siendo así, hay cuatro clases de dictamen reconocidos en las Normas de Auditoría del IMCP, **El dictamen de Estados Financieros cuando no existen salvedades, con salvedades, dictamen negativo y de abstención de opinión.**

CAPÍTULO 5

OBSERVANCIA DE OTROS FACTORES CLAVE EN EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA INTERNACIONAL.

Este capítulo ha sido anexado a este trabajo porque al realizar una auditoria, aún cuando se lleve a cabo la observancia de todas las normas éticas mencionadas en el capítulo anterior; la situación en cada país y su entorno económico y social influyen dentro de la realización de los estados financieros y por lo consiguiente en su revisión.

Así como la tecnología ha influido en cambios sustanciales dentro del entorno de negocios, esto ha obligado a los Contadores Públicos y a sus organizaciones a hacer modificaciones a las normas, así los auditores tienen que tomar en cuenta ciertos elementos ajenos a la empresa, que pueden influir en su trabajo de manera directa a la hora de darle alcance a los procedimientos de auditoria.

5.1. Las Crisis Financieras

Latinoamérica conoce a lo largo de su historia, innumerables crisis financieras, sin embargo, las que se han producido desde 1982 hasta 1998, han tenido y se han proyectado con particular virulencia, afectando severamente a los sectores reales de la economía, con graves secuelas de

inestabilidades financieras en los sectores financieros privados locales, originando devastadores deterioros sociales.

Una acumulación histórica de problemas que incluyen, entre otros, altos niveles de endeudamiento público y privado contratado a corto plazo, aumento de las tasas de interés internacionales, graves déficits en la mayoría de las cuentas corrientes, fenómenos inflacionarios y devaluatorios crónicos e importantes fugas de capitales.

El avance de la desregulación y la apertura de los sistemas financieros, así como la generalización de los flujos de capital a corto plazo como formas de financiamiento de los déficits de las economías emergentes, pronto condujeron a la crisis de 1994, la del llamado "efecto tequila" que tuvo su epicentro en México, pero que extendió sus efectos por toda América Latina, aunque de manera diferenciada.

Esta crisis dio origen a un aceleramiento y profundización de las privatizaciones, que afectaron de manera especial a los sistemas de seguridad social, privatizando los fondos de pensión siguiendo el modelo desarrollado inicialmente por Chile, como una forma de recomponer el ahorro interno ante la retracción del flujo de fondos externos.

La observancia de estos factores es muy importante, ya que cuando se realiza una auditoría en tiempos de crisis, por lo general el auditor deberá estar muy alerta, ya que precisamente estos tiempos obligan al gobierno a implantar planes económicos emergentes para tratar de estabilizar al país.

De un día para otro el panorama de una empresa puede cambiar parcial o totalmente y es importante que el auditor cuente con la información necesaria para poder hacer una valoración correcta en estos tiempos.

México no está en crisis, o por lo menos no lo está tanto como en anteriores años, pero en mi opinión, no estamos exentos todavía a que pasemos por una situación así en un futuro, ya que nuestra economía está en proceso de fortalecimiento, pero de hecho no puedo afirmar por cuanto tiempo prevalecerá este fortalecimiento.

5.2. Fiscalización Internacional de las Empresas

La necesidad ante la liberalización del comercio y de los flujos de capital, la globalización económica y otros factores, obliga a aprender fiscalidad internacional. Cada vez más empresas y profesionales están trasladando sus negocios o sus conocimientos al exterior. Por ello es importante conocer, los lineamientos principales de las Leyes Fiscales Internacionales para poder moverse en el mundo de la globalización.

Hoy en día se está dando un proceso de globalización económica, caracterizado por la liberación del comercio y de los flujos de capital a nivel mundial. Para competir en este nuevo marco económico, es necesario operar en el ámbito internacional, dado que se está dando un proceso de expansión mundial de las actividades empresariales.

El comercio exterior (entrega de bienes y/o prestaciones de servicios) se incrementa cada año. La expansión internacional del comercio encuentra, sin embargo, dificultades de índole fiscal, pues está afecto a diversas legislaciones.

Los convenios para evitar la doble imposición fiscal tienen como finalidad paliar los problemas fiscales en las relaciones internacionales. Los convenios tienen la naturaleza de tratados internacionales prevaleciendo sobre las legislaciones nacionales, otorgando al profesional extranjero seguridad jurídica y protección frente a la discriminación.

5.3 Ritmo del Desarrollo de la Tecnología Contable.

La tecnología contable está cambiando constantemente, se encuentra en un estado de flujo continuo. Sin embargo, la cuestión real es el nivel de cambio, cualquier cambio en las técnicas de valuación es costoso. Cuando un cambio se vuelve oficial, todas las compañías y otras personas que preparan reportes financieros deben cambiar sus manuales, volver a capacitar a sus empleados y reprogramar sus computadoras (o modificar o actualizar los programas de cómputo aplicables).

Los auditores deben modificar sus programas de auditoria y volver a capacitar a todo el personal de nivel profesional. Los analistas financieros deben aprender a evaluar los efectos de las valuaciones que se hayan modificado, como deben hacerlo también los funcionarios de crédito de las instituciones financieras. Los libros relativos deben ser actualizados y los

libros de texto de contabilidad tienen que redactarse nuevamente. Por consiguiente, los costos representan un factor de gran importancia.

El ritmo con el cual cambie la tecnología en la valuación contable es un aspecto fundamental; novedosas y muy variadas tecnologías están desplazando a las personas y actividades organizacionales. Ahora que se dispone cada vez más de estas nuevas tecnologías, las estructuras de las empresas multinacionales deben ser modificadas para adoptarlas, usarlas y lograr la mayor ventaja posible. El reconocimiento intercultural es especialmente importante para las empresas multinacionales.

La competitividad global se ve afectada cuando existe tecnología aplicable a la empresa y ésta no es aprovechada.

Un tercer elemento es la velocidad, las cosas están sucediendo a una velocidad tan increíblemente rápida que “los lentos” ya no pueden seguir participando; tan solo considerando el número de cálculos que puede realizar una supercomputadora en una millonésima de segundo. El tiempo, en su sentido tradicional, ha perdido su significado. Por consiguiente, las empresas multinacionales se deben reestructurar a sí mismas para reducir el tiempo de reacción hasta los intervalos más reducidos posibles. Las decisiones administrativas deben tomarse casi en el momento mismo en que aparece la nueva oportunidad y de manera simultánea con la recepción de la información fresca de importancia básica.

Alcanzar estos patrones de reacción inmediata, requiere de un procesamiento de información altamente efectivo y de estructuras

organizacionales orientadas hacia la tecnología de la información en lugar de orientarse hacia los productos, hacia las áreas geográficas o hacia las funciones tradicionales de negocios como la manufactura, ventas o finanzas; como resulta obvio, el impulso que han dado las empresas multinacionales a la velocidad tiene un impacto general en la contabilidad internacional.

5.4. Preferencia de Cada País por sus Principios Contables Generalmente Aceptados.

Crear principios de contabilidad generalmente aceptados bien definidos a nivel local, y asegurarse de que ocurra su total cumplimiento a través de toda su economía son los primeros pasos de importancia que deben darse para reducir las diferencias en las prácticas de contabilidad financiera. Por el momento, el aspecto referente a la calidad es una cuestión de juicio. No existe ningún modelo teórico - analítico que indique cuando, o si los principios de contabilidad generalmente aceptados son de alguna manera "mejores". El establecimiento de normas de contabilidad financiera es básicamente un proceso social de elaboración de políticas y por lo tanto está sujeto a presiones políticas, sociales y legales del mismo modo que a presiones económicas y de negocios.

Este punto de discusión queda plenamente enfocado cuando se considera la política general de la SEC de Estados Unidos, que exige que los ingresantes no estadounidenses participantes que intervienen en diversos mercados de capitales financieros de la Unión Americana presenten la

información financiera requerida por la SEC ya sea directamente en términos de los principios de contabilidad de Estados Unidos o conciliados con estos últimos. LA SEC es el guardián del interés público relacionado con los inversionistas de los mercados de capitales financieros en Estados Unidos. Al requerir reportes financieros basados en los USGAAP para estos inversionistas, se tiene la idea de que tales principios son los “mejores”. Otros países han encontrado que la posición de la SEC sobre este asunto es cuestionable.

No obstante, lo anterior, varios cientos de compañías incurren en costos adicionales que resultan de cumplir con la regla de conciliación-reexpresión para tener acceso a los enormes mercados de capitales financieros de Estados Unidos.

El recalcular los estados financieros conforme a otras normas contables, tanto cuando se trata de recálculos limitados como cuando se trata de estados financieros complementarios, tiene sus puntos débiles. Algunos estudiosos consideran que los estados financieros son representativos tan solo cuando son consistentes con las variables de su entorno a partir de las cuales surge la contabilidad del país de origen de la compañía en cuestión.

De acuerdo con este camino, elaborar reportes financieros a nivel transnacional tienen más sentido, puesto que conservan los principios originales del país de la empresa. En esencia, el argumento es que los efectos de las decisiones de negocios, como se reflejan en los estados financieros, no pueden separarse de los principios contables que se hayan usado para medir y para registrar originalmente las decisiones. El enfoque alternativo afirma

que la comparabilidad mejora la toma de decisiones del inversionista, y que por lo tanto alguna de las dos últimas opciones de elaboración de reportes financieros transnacionales es más apropiada.

5.5. La Utilidad de Tener una Perspectiva de los Estados Financieros Consolidados, como Herramienta Básica para el Ejercicio de la Auditoría Internacional.

Los estados financieros consolidados conjunta los estados financieros individuales de dos o más compañías, a efecto de que se produzca un solo conjunto de estados financieros como si las compañías individuales fueran realmente una sola.

Las operaciones Intercompañías no se incluyen en los estados financieros consolidados, tan solo se muestran los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos realizados con terceros externos a la empresa.

La observancia o la no observancia de los estados financieros consolidados en un país, puede relacionarse con algunas de las variables que afectan al desarrollo contable y el ejercicio de la auditoría:

1.- La orientación legal/ no legal de la contabilidad. Los países que siguen un enfoque legal para la contabilidad tienden a concentrar la atención en la entidad jurídica. En los países no legalistas, la contabilidad se enfoca hacia la entidad económica. Por consiguiente, los estados financieros

consolidados son menos comunes en los países legalistas, pero son la norma en los países no legalistas.

2.- La relación entre el negocio y los proveedores de capital. Los estados financieros de grupos empresariales fueron inicialmente aceptados en los Países Bajos, en Gran Bretaña y en Estados Unidos, países en los cuales la contabilidad financiera está orientada hacia las necesidades de decisión de un conjunto muy diverso de inversionistas de acreedores, para quienes el informe anual es una fuente importante de información acerca de la compañía.

Los estados financieros consolidados también son frecuentemente usados por las corporaciones multinacionales que operan con estrategias globales de financiamiento. Cuando una compañía obtiene fondos de todo el mundo, probablemente preparará estados financieros consolidados. Por lo tanto, la competencia mundial por fondos parece estar impulsando esta práctica .

3.- Nexos políticos económicos. Finalmente, los nexos políticos y económicos afectan a esta práctica. La tecnología contable se importa y exporta, y ésta es la razón por la cual la consolidación es común en México y en Filipinas, países fuertemente influenciados por Estados Unidos.

5.6 Pros y Contras de las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoria

Entre los beneficios que se han alegado en apartados anteriores, estas fuentes mencionan con mayor frecuencia una mayor comparabilidad internacional de los reportes financieros. Los ejecutivos financieros consideran que la existencia de un “horizonte homogéneo” dará como resultado una mejor aceptación de las normas de contabilidad financiera, en lo relacionado con aspectos como fusiones y adquisiciones a nivel internacional y el aseguramiento de financiamiento extranjero.

Algunos economistas consideran que tales normas mejorarían la competencia global de los negocios, y algunas agencias internacionales abogan por la existencia de normas internacionales como forma de ayuda para los países en desarrollo. Las normas internacionales pueden reducir los costos derivados del manejo de libros y permitir una preparación más eficiente de los estados financieros.

También beneficiaria a la conciliación de intereses, ocasionalmente opuestos entre quienes preparan y quienes usan los estados financieros. Se ha considerado que la estandarización hace más eficiente tanto al análisis como al uso de los reportes financieros y, de una manera muy marcada, aumenta la credibilidad del sistema de elaboración de reportes financieros.

Pero no todo ha sido considerado beneficio, también existen personas que apuntan hacia las diferencias inherentes en los antecedentes y

tradicionales nacionales, la afectación de la soberanía nacional, la politización de la totalidad del campo de la contabilidad, más la sobrecarga de normas, da como resultado que tanto las normas locales como las internacionales deben aplicarse en forma concurrente.

CAPÍTULO 6

CONCLUSIONES

La globalización de las economías y la instauración de un sistema de relaciones comerciales de tipo internacional, supone un fuerte reto para las economías nacionales de los países que deben contar con la interrelación económica con otros Estados, para afianzar su propio crecimiento económico.

Este proceso se ve ampliado en sus efectos y desarrollo por fenómenos como las tecnologías de la información que al mismo tiempo están configurando una nueva democracia mundial que permite al individuo la interrelación con otras culturas y la difusión de la suya propia. En este sentido la moderna empresa no puede pretender concebir este nuevo orden económico como un marco de crecimiento dónde no existen reglas o limitaciones al libre comercio internacional.

Por lo tanto, a lo largo de este trabajo se expone en gran parte, la problemática en cuanto a que el contador público mexicano al egresar de una institución superior no está mentalmente preparado para tener una visión de la profesión globalizada. Tenemos muchos problemas, pero México es un

país que está creciendo y como profesionales deberemos realizar nuestro mayor esfuerzo para estar a la altura de profesionistas de otros países.

A través de maestrías, seminarios, doctorados, etc, podemos ampliar nuestra visión, mejorar nuestro desempeño en las empresas extranjeras establecidas en nuestro país, y porqué no, traspasar fronteras.

La globalización está, y crece a pasos agigantados, debemos cambiar muchos vicios de cultura y de educación que venimos acarreado y con los cuales hemos vivido; mi mayor orgullo es poder haber contribuido con este trabajo de investigación al mejoramiento de la visión de los lectores; ya que con esto yo también he crecido como profesional.

Quisiera concluir de manera breve los puntos más importantes de mi investigación:

- a) La profesión contable es parte de una compleja red de regulaciones, normas y leyes, relaciones con otras instituciones y estructuras organizacionales.
- b) Nuestro papel es clave, pero solamente si cada uno de los elementos de esa red se estructuran apropiadamente dentro ese marco, puede esperarse que la profesión contable dé los frutos de los que es responsable.

- ✦ **Instituciones Financieras**
- ✦ **Organizaciones reguladoras oficiales**
- ✦ **Agencias de desarrollo económico**
- ✦ **Empresas y asociaciones empresariales**
- ✦ **Firmas de contadores**
- ✦ **Universidades**

- c) Que los Estados financieros sean auditados de conformidad con un solo conjunto de normas de auditoria aceptadas mundialmente, que la auditoria proporcione a los usuarios de la información la credibilidad acerca de los resultados, posición y cambios que refleja la información financiera; y que dichas normas fueron aplicadas rigurosa y consistentemente.
- d) Coadyuvar mediante normas de auditoria en el mejoramiento de la calidad de los servicios. Generará pronunciamientos e interpretaciones de alta calidad para el ejercicio profesional independiente con mayor eficiencia.
- e) La armonización de los principios de contabilidad y normas de auditoria, es una necesidad y aspiración mundial, y no está en manos de los mexicanos solamente, sino de todo el gremio contable a nivel mundial.

- f) La adopción o no de uno u otro principio de contabilidad y norma de auditoria, no es una decisión de los contadores; es una decisión de los componentes del mercado, en base a sus requerimientos y necesidades.

- g) En este sentido, los contadores no se deben limitar a establecer los lineamientos y parámetros para su correcta adopción.

- h) Existen normas, leyes y regulaciones que generan la adopción de ciertos principios y normas locales, que también hay que considerar, por ejemplo La Ley Bancaria, ciertos impuestos, la Ley de Seguros, de las Cooperativas, y otros.

- i) Todas las empresas del orbe, aún las mexicanas, que coticen en la Bolsa de Valores de Nueva York, deberán adoptar y aplicar los principios de contabilidad aceptados por la SEC, es decir, los norteamericanos.

- j) Las empresas internacionales de capitales de otras latitudes (europeas, sudamericanas, etc.) que no se relacionen con capital o empresas norteamericanas podrán adoptar las NIC's y ser auditadas con las NLA's.

- k) En ambos casos se tendrán que considerar normas, leyes y regulaciones locales, que exigen presentaciones especiales de ciertas cuentas del balance, aspectos fiscales y de presentación. Estas normas y leyes no necesariamente están escritas como principios de contabilidad, pero tienen que ser consideradas.

Todavía hay mucho por hacer, pero si queremos que los contadores mexicanos participemos dentro del entorno mundial, hay que darle prioridad al replanteamiento de planes de estudio dentro de nuestras universidades, estudiar ampliamente lo que se está haciendo no solo en nuestro país, sino considerar lo que se está haciendo en otros países en materia contable y tomar una cultura de actualización constante, para el fortalecimiento de nuestras instituciones como el (IMCP) y nuestros colegios en beneficio de nuestros ahora y futuros Licenciados en Contaduría, que serán los profesionales en los que estén apoyados millones de Estados Financieros de empresas multinacionales.

BIBLIOGRAFÍA

- Arens Alvin, Loebbecke James. **Auditoria Un Enfoque Integral**. Ed. PrenticeHall Hispanoamérica S.A. México 1997.
- G. Kell Walter C, y otros. **Auditoria Moderna**. Ed. CECSA. México 1997
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. **Normas y Procedimientos de Auditoria**. México, 1999. 19ª. Edición.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. **Normas Internacionales de Auditoria**. México de 2000 4ª. Edición.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C **Norma de Contabilidad Financiera Comparada**. México 1999
- Keiger Jack, Scheiner James. **Auditing**. Ed. Houghton Mifflin Company. USA 1994.
- Kohler Eric. **Diccionario para Contadores**. Ed. UTEHA. México 1995
- Sánchez Alarcón Javier. **Programas de Auditoria**. Ed. ECAFSA. México 1999
- Santillana González J.Ramón. **Auditoria IV**. Ed. ECAFSA. México 1998.

Internet

Arthur Andersen Consulting
www.arthurandersen.com

Deloitte and Touché
www.deloitte.com

Diario Gestión en Economía y Negocios Lima Perú
www.gestion.com

Ernest and Young
www.ey.com

Europa en Línea
www.europa.eu.int

Federación Internacional de Contadores
www.ifac.org

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
www.imcp.org.mx

KPMG Peat Marwick
www.kpmg.com

Portal de la Revista Expansión
www.expansiondirecto.com

PriceWaterHouseCoopers
www.pwcglobal.com

Securities Exchange Commission
www.sec.gov

Universidad Centrooccidental Venezuela
www.ucla.edu.ve

Universidad Autónoma de Colombia
www.unab.edu.co

APÉNDICES

APENDICE A

EJEMPLOS ENTRE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD APLICADAS EN ESTADOS UNIDOS, CANADA Y MÉXICO.

Mucho se ha expuesto de la importancia del conocimiento de las normas internacionales de contabilidad y auditoría. Pero de manera directa se crea la necesidad de ver como los organismos internacionales han avanzado en su lucha por homologar criterios contables para proveer a los usuarios del mundo de una información financiera más útil y confiable.

No se puede hablar de normas de auditoría y dejar a un lado los principios de contabilidad, ya que estos son la base de la cual el auditor cumple su función de emitir su dictamen, al armonizar la elaboración de la información financiera, la homologación en materia de auditoría vendrá por añadidura.

Por tanto, en este apartado observaremos de manera comparada entre México, Estados Unidos y Canadá, las normas internacionales que se aplican simultáneamente en diferentes partidas, los esfuerzos de armonización que ha realizado el IASC para la elaboración de estados financieros con el fin de hacer más fácil el intercambio de información en los tres países.

La actividad normativa en su primera etapa fue la de incorporar normas nacionales de distintos países en la norma internacional y más que generar un criterio de armonización se actuaba bajo criterios de inclusión.

En verdad, los principios de contabilidad generalmente aceptados son el conjunto de criterios generales que sirven de fundamento a la elaboración y presentación de información financiera en una nación y en un momento dado. Este conjunto de criterios puede variar de nación en nación, y en un mismo país de tiempo en tiempo. Las circunstancias económicas, jurídicas y culturales originan las diferenciaciones.

La armonía contable es la estrategia internacional adecuada en materia de información financiera, la cual implica el reconocimiento de la nacionalidad de la regla contable, siempre y cuando ésta cumpla requisitos mínimos para que el usuario colocado en una posición internacional pueda decidir comparando la información de entidades en países diferentes.

IASC señala como criterio general en su publicación E-32 del año 1990, para determinar los tratamientos requeridos y en su caso los tratamientos que constituyen alternativas justificables, establecer un punto de referencia y los tratamientos alternos aceptables, basado en:

- a) La práctica a lo largo del mundo y las tendencias de las normas nacionales, leyes y principios de contabilidad generalmente aceptados

- b) De conformidad con el Marco de conceptos en la elaboración y presentación de información financiera, del propio IASC
- c) Los puntos de vista de reguladores y sus organizaciones representativas (analizadas en el capítulo 2)
- d) Consistencia con las mismas normas de IASC y otras normas internacionales emitidas por otros grupos tales como el Grupo de Expertos de Naciones Unidas.

Canadá, Estados Unidos y México tienen sistemas comunes de economía y de implantación de normas profesionales de contabilidad financiera, sin embargo sus propias circunstancias económicas, jurídicas y culturales establecen espacios de diferenciación. Quizás el económico sea el más importante. Estados Unidos es la economía más grande y sofisticada en el mundo. Canadá se encuentra entre las sociedades más desarrolladas, no obstante su tamaño en función a sus habitantes es mucho más pequeño.

En cambio México es un país que hasta estos últimos años ha definido un sistema económico basado en el concepto de mercado, tiene muchos habitantes y recursos naturales, empero carece aún de las estructuras básicas necesarias para competir en todos los campos con la misma eficacia de los otros dos países.

Es importante señalar que las normas de contabilidad de Estados Unidos son mucho más extensas y complejas que las de Canadá y de México, en razón de su extraordinario y variado mundo de negocios.

Sería muy extenso detallar los procedimientos de cada país y compararlos con las normas internacionales, de manera que como ejemplo expondré de manera detallada lo referente a Políticas de contabilidad, así como sus conclusiones. Subsecuentemente, se expondrán directamente Lo relativo a la Revelación de Políticas de Contabilidad.

Revelación de Políticas de Contabilidad

Las normas de contabilidad financiera o principios de contabilidad específicamente seleccionados para constituir la base de la solución de los problemas de contabilidad en un ente en particular, reciben el nombre genérico de políticas de contabilidad. Dado que éstos pueden ser aplicados si se dan ciertas circunstancias o pueden ser elegidos de un surtido, el usuario necesita conocer dichas bases para comprender el significado de las cifras y estar en posición de hacer comparaciones válidas con los informes de otras entidades.

Canadá. Sección 1505

1. Debe ser incluida como parte integral de los estados financieros una descripción clara y concisa de las políticas contables significativas
2. Añade que otras secciones de las normas piden detalles de revelaciones específicas relacionados con políticas de contabilidad.

E.U. AP (Accounting polices) No. 22

1. Al igual que Canadá pide una descripción de todas las políticas contables significativas de la entidad informante e indica que debe ser incluida como parte integral de los estados financieros.
2. La opinión establece sobre la revelación de las políticas de contabilidad lo siguiente:
 - a) El Consejo concluye que la información sobre las políticas de contabilidad usadas por la entidad informante es esencial para los usuarios de los estados financieros. Cuando los estados financieros son emitidos implicando razonablemente la posición financiera, cambios en la posición financiera y los resultados de operación de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, debe hacerse una descripción de todas las políticas contables significativas de la entidad informante y deber ser incluida como parte integral de los estados financieros. En las circunstancias en las cuales pueda ser apropiado emitir uno o más de los estados financieros básicos, de manera individual implicando razonablemente la información dada de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, los estados presentados deben incluir una revelación de las políticas contables pertinentes.
 - b) El consejo señala además que la información sobre políticas de contabilidad adoptadas y utilizadas por entidades no lucrativas debe presentarse como parte integral de los estados financieros.

México. Boletín A-5

1. Para que los usuarios estén en condiciones de evaluar el desempeño y perspectivas de las entidades económicas, es preciso que la información contable contenga “en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.
2. Los estados financieros y sus notas forman un todo o unidad inseparable y por tanto deben presentarse conjuntamente en todos los casos.
3. La información que complementa los estados financieros puede ir en el cuerpo, al pie de los mismos o en hoja por separado, en los dos últimos casos se debe referenciar cada nota con el reglón de los estados financieros a que corresponda.

Norma Internacional. IAS-1

1. Los Estados financieros deben incluir una revelación clara y concisa de todas las políticas contables significativas que se han usado.
2. La revelación de las políticas de contabilidad significativas empleadas debe ser una parte integral de los estados financieros y las políticas normalmente deben revelarse en un lugar
3. Al igual que Canadá la Norma Internacional establece que el tratamiento equivocado o inapropiado de partidas en los balances generales, estados de resultados o de pérdidas y ganancias u otros estados, no se rectifica por la revelación de las políticas de

contabilidad usadas ni por notas o material explicativo, no la revelación es sustituto del tratamiento contable adecuado.

La norma revisada agrega lo siguiente:

Se exhorta a las empresas a presentar fuera de los estados financieros, un análisis financiero por la gerencia que describa y explique los rasgos principales del desempeño financiero de la empresa y la posición financiera y las principales incertidumbres a las que se enfrenta. Dicho informe puede incluir un análisis de:

- a) Los principales factores e influencias que determinan el desempeño, incluyendo cambios en el entorno en que la empresa opera, la respuesta de la empresa a dichos cambios y su efecto, y la política de la empresa para que la inversión mantenga y amplíe el desempeño, incluyendo su política de dividendos.
- b) Los recursos de la empresa para fondeo, la política de ejecución y sus políticas de administración de riesgo; y
- c) Las fuerzas y recursos de la empresa cuyo valor no esté reflejado en el balance bajo Normas Internacionales de Contabilidad.

Muchas empresas, presentan, fuera de los estados financieros, declaraciones adicionales como informes ambientales y declaraciones de valor agregado, particularmente en industrias donde los factores ambientales sean significativos y cuando se considere a los empleados como un grupo importante de usuarios. Se exhorta a las empresas a presentar dichas declaraciones adicionales si la gerencia cree que ayudarán a los usuarios en la toma de decisiones económicas.

- Las normas de revelación de las políticas de contabilidad, como reglas generales, son semejantes.
- Las normas internacionales exhortan a presentar fuera de los estados financieros, análisis del desempeño, de la posición financiera y principales incertidumbres, así como informe sobre el medio ambiente y su valor agregado.



La elección entre opiniones alternativas es cuestión de juicio de auditoría, generalmente, mientras más graves sean los efectos de los asuntos incluidos en los estados financieros, será más probable la elección de una negación de opinión y opinión adversa que la de una opinión con salvedades. La expedición de una opinión adversa o una negación de opinión, en la práctica ocurre con poca frecuencia.

Dictamen sin Salvedades: Está dirigido normalmente a las personas o grupos que nombraron a los auditores. Para un cliente corporativo, se dirige al consejo de administración o a los accionistas; para clientes con otro tipo de asociación, va dirigido a los socios o propietarios. El dictamen del auditor sin salvedades deberá incluir, la fecha de terminación del trabajo de campo. La firma en el dictamen corresponde generalmente al nombre del despacho, debido a que éste asume responsabilidad del trabajo y de los hallazgos del grupo profesional.

La redacción varía ligeramente dependiendo de si el auditor dictamina respecto a estados financieros para un solo año o sobre estados financieros comparativos.

Las desviaciones del dictamen sin salvedades ocurren cuando el auditor concluye que: se deben dar algunas explicaciones adicionales al dictamen, pero que expresen aún una opinión sin salvedades.

El propósito de la información explicativa es informar a los usuarios del dictamen acerca de uno o más hechos significativos respecto de la auditoría o de los estados financieros auditados. Cuando se adiciona la

información explicativa, no deberá existir referencia a datos en el párrafo de opinión.

3.4.4.1.Circunstancias que Provocan Desviaciones del Dictamen Normal.

Las siguientes circunstancias podrán conducir a desviaciones de un dictamen sin salvedades:

- Limitación del alcance
- Falta de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados
- Aplicación inconsistente de los principios contables.
- Existen incertidumbres importantes

Dictamen con salvedades: en ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Cuando se expresa una opinión con salvedades el auditor deberá:

- Indicar la limitación del alcance en el párrafo alusivo
- Mencionar en un párrafo explicativo las razones sustantivas para la limitación.
- Expresar una opinión con salvedades en el párrafo de opinión, haciendo referencia al párrafo explicativo.

Dictamen Negativo: El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

Dictamen con Abstención de opinión: El auditor debe abstenerse de expresar una 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.

La abstención de opinión, no obstante que 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.

La abstención 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 los principios de contabilidad, así deberá expresarlo.

Con la presentación del dictamen finaliza el proceso de la auditoria, sin embargo, no deberá perderse de vista la responsabilidad que el contador público tiene en relación con futuras aclaraciones de tipo legal, o en el caso de que las auditorias practicadas sean concurrentes hacia la empresa, la responsabilidad que conlleva su dictamen en la situación estratégica de la empresa, si este fuera su caso.

La importancia de exponer en forma breve el proceso de la auditoria, es con el fin de tener una idea general del mismo, para poder relacionarlo con las normas internacionales, a las cuales podría estar sujeto este proceso, y además de facilitar el entendimiento del lector si no es experto en la materia.

3.5 La Autoridad que Corresponde a las Normas Internacionales de Auditoria

Las normas Internacionales de Auditoria deben ser aplicadas en la auditoria de estados financieros. Las NIA's deben ser también aplicadas, con la adaptación necesaria, a la auditoria de servicios relacionados.

Las NIA's contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo y de algún otro tipo.

Los principios básicos y los procedimientos esenciales se deberán de interpretar en el contexto del material explicativo de las NIA's y de

otro tipo de información que proporciona lineamientos para su explicación.

Para entender y aplicar los principios básicos y procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar todo el texto de la NIA incluyendo el material explicativo o de otro tipo contenido en la misma.

En circunstancias especiales un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría, cuando surge una situación. Así, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Para ayudar a los países miembro que optan por adoptar Normas Internacionales de Auditoría como sus propias normas nacionales, IAPC ha desarrollado un texto que puede ser usado para indicar la autoridad y aplicabilidad en el país en cuestión.

3.6. Marcos de Referencia de Normas Internacionales de Auditoría.

El comité Internacional de Prácticas de Auditoría ha sido autorizado a emitir Normas Internacionales de Auditoría (NIA's). El propósito de este documento es describir el marco de referencia dentro del cual se emiten las NIA's en relación a los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores.

Para este objetivo se clasifica este marco, de actuación de las NIA's como sigue:

a) Marco de Referencia para Informes financieros

Los estados financieros ordinariamente son preparados y presentados anualmente y están dirigidos hacia las necesidades comunes de información de un amplio rango de usuarios. Muchos de esos usuarios confían en los estados financieros como su fuente principal de información porque no tienen el poder de obtener información adicional para satisfacer sus necesidades específicas de información. Así, los estados financieros necesitan ser preparados de acuerdo con una o la combinación de:

- Normas Internacionales de Contabilidad
- Normas nacionales de contabilidad
- Algún otro marco de referencia para informes financieros integral y con autoridad que haya sido diseñado para uso en los informes financieros.

b) Marco de Referencia para Auditoria y Servicios Relacionados.

Este marco de referencia distingue la auditoria de servicios relacionados. Servicios Relacionados comprende revisiones, procedimientos convenidos y compilaciones. Las auditorias y revisiones son diseñadas para hacer posible que el auditor proporcione niveles altos y moderados de certeza respectivamente, usándose tales términos para indicar su jerarquización comparativa. Los trabajos para realizar procedimientos

convenidos y compilaciones no tienen la intención de hacer posible que el auditor exprese certeza.

El marco de referencia no aplica a otros servicios proporcionados por los auditores como impuestos, consultoría y asesoría financiera contable.

Certeza en el contexto de este marco, se refiere a la satisfacción del auditor sobre la confiabilidad de una aseveración hecha por una de las partes para uso de otra de las partes. Para proporcionar tal certeza, el auditor pondera la evidencia colectada como un resultado de los procedimientos conducidos y expresa una conclusión. El grado de satisfacción logrado y, por lo tanto, el nivel de certeza que pueda ser proporcionado se determina por los procedimientos desarrollados y sus resultados.

En un trabajo de auditoria, el auditor proporciona un nivel alto, pero no absoluto, de certeza de que la información sujeta a auditoria está libre de representaciones erróneas sustanciales. Esto es expresado positivamente en el dictamen de auditoria como certeza razonable.

En un trabajo de revisión, el auditor proporciona un nivel moderado de certeza de que la información sujeta a revisión está libre de representaciones erróneas sustanciales. Esto es expresado en la forma de certeza negativa.

Para procedimientos convenidos, ya que el auditor simplemente proporciona un informe de los resultados actuales, no se expresa opinión.

Los usuarios del informe ponderan por sí mismos los procedimientos y resultados informados por el auditor, y sacan sus propias conclusiones.

En un trabajo de compilación, aunque los usuarios de la información compilada deriven algún beneficio de la participación del contador, no se expresa certeza en el informe.

3.7. Aspectos Relevantes de las Normas Internacionales de Auditoria

En este apartado, el más importante de esta investigación, se pretende efectuar un análisis de algunos conceptos que integran las Normas Internacionales de Auditoria; ya que no sería propio de este trabajo, transcribir todas las normas que existen. Así que solamente se abordaran algunas que se consideran de gran relevancia.

Habiéndose planteado el proceso de auditoria al inicio de este capítulo, se desarrollarán en este material los conceptos que le sean inherentes al mismo, como complemento importante para ejercer una auditoria financiera.

3.7.1. Control de Calidad en el Trabajo de Auditoria

El propósito de esta Norma Internacional de auditoria es establecer lineamientos sobre el control de calidad aplicable a una auditoria de estados financieros:

- a) Políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general,
- b) Procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular.

La naturaleza, tiempos y grado de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependen de un número de factores como el tamaño y naturaleza de su práctica, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones sobre un apropiado costo - beneficio. Consecuentemente, las políticas y procedimientos adoptadas por firmas de auditoría en particular variarán, igual que el grado de su documentación.

La firma de auditoría deberá de implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñadas para asegurar que todas las auditorías sean conducidas de acuerdo con normas internacionales, o con normas o prácticas nacionales relevantes.

Los objetivos de las políticas de control de calidad que adopte una firma de auditoría ordinariamente incorporarán lo siguiente:

- a) **Requisitos profesionales:** El personal de la firma observará los principios de Independencia, integridad, Objetividad, Confidencialidad, y Conducta Profesional.

- b) **Competencia y habilidad:** La firma deberá tener personal que haya alcanzado, y mantenga los estándares técnicos y competencia profesional requeridos para ser capaces de cumplir sus responsabilidades con el cuidado debido.

- c) **Asignación:** El trabajo de auditoria deberá asignarse a personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y eficiencia requeridos para las circunstancias.

- d) **Delegación:** Deberá haber suficiente dirección, supervisión y revisión del trabajo a todos los niveles para proporcionar certeza razonable de que el trabajo desempeñado cumple con normas de calidad adecuadas.

- e) **Consultas:** Cada vez que sea necesario, se consultará, dentro o fuera de la firma, con aquellos que tengan la experiencia y conocimientos apropiados.

- f) **Aceptación y retención de clientes:** Se deberá realizar una evaluación de los clientes prospecto y una revisión, sobre una base continua, de los clientes existentes. Al tomar la decisión de aceptar o retener a un cliente, se deberán considerar la capacidad e independencia de la firma para dar servicio al cliente en forma apropiada, y la integridad de la administración del cliente.

- g) Monitoreo:** Se deberá monitorear la continuada adecuación y efectividad operacional de las políticas y procedimientos de control de calidad.

3.7.2 Políticas y Procedimientos para el Control de Calidad.

En la siguiente tabla se ilustran algunos ejemplos de los conceptos vistos en el apartado anterior. (Ver tabla II).

TABLA II
Políticas y Procedimientos para el Control de Calidad

Concepto	Política	Procedimiento.
Requisitos Profesionales	El personal de la firma observará los principios de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional.	Asignar a un individuo o grupo para proporcionar los lineamientos y resolver las cuestiones sobre asuntos de integridad, objetividad, independencia y confidencialidad.
Habilidades y competencia	La firma debe contar con personal que haya alcanzado y mantenga los estándares técnicos y la competencia profesional requeridos para estar capacitados para cumplir sus responsabilidades con el cuidado debido	<p>Mantener un programa diseñado para obtener personal calificado, mediante la planeación de necesidades de personal, el establecimiento de objetivos de contratación, y el señalamiento de calificaciones para los involucrados en la función de contratación.</p> <p>Establecer lineamientos y requisitos para la educación profesional continua y comunicárselos al personal.</p>

TABLA II
Políticas y Procedimientos para el Control de Calidad
(Continúa)

<p>Asignación del trabajo de Auditoria</p>	<p>El trabajo de auditorias se debe asignar a personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y eficiencia requeridos en las circunstancias</p>	<p>Delinear el enfoque de la firma sobre asignación de personal, incluyendo la planeación de las necesidades globales de la firma y de la oficina y las medidas empleadas para lograr un equilibrio de requerimientos de fuerza laboral para auditoria, habilidades del personal, desarrollo individual y utilización.</p> <p>Procurar la aprobación del auditor para la calendarización y dotación de personal de auditoria.</p>
<p>Delegación</p>	<p>Deberá haber suficiente dirección, supervisión y revisión del trabajo a todos niveles para proporcionar certidumbre de que el trabajo desempeñado cumple con los estándares apropiados de calidad</p>	<p>Proporcionar capacitación en el propio trabajo durante el desempeño de las auditorias.</p>
<p>Consultas</p>	<p>Cada vez que sea necesario tendrán lugar consultas dentro o fuera de la firma, con aquellos que tengan la experiencia y habilidad apropiadas.</p>	<p>Identificar áreas y situaciones especializadas donde las consultas se requieran y alentar al personal a consultar o utilizar fuentes autorizadas sobre otros asuntos complejos o inusuales.</p>

TABLA II
Políticas y Procedimientos para el Control de Calidad
(Continúa)

<p>Aceptación y Retención de Clientes</p>	<p>Se deberá realizar una evaluación de clientes prospectos y una revisión, sobre una base continua, de los clientes existentes. Al tomar una decisión para aceptar o retener a un cliente, se ha de considerar la independencia y capacidad de la firma para dar servicio al cliente en forma apropiada y la integridad de la administración del cliente.</p>	<p>Observar y revisar los estados financieros disponibles respecto del cliente prospecto, tales como informes anuales, estados financieros provisionales, y declaraciones de impuestos sobre la renta</p> <p>Averiguar con terceras partes información relativa al cliente prospecto y de su administración y directivos, lo que puede influir en la evaluación del cliente prospecto. Las averiguaciones pueden dirigirse a los banqueros, asesores legales, bancas de inversión del cliente, y a otros de la comunidad financiera o de negocios que puedan conocerlo.</p>
<p>Monitoreo</p>	<p>Se deberá monitorear la adecuación y efectividad operacional de las políticas y procedimientos del control de calidad.</p>	<p>Establecer la frecuencia y programación de tiempos de las actividades de monitoreo.</p> <p>Discutir los resultados generales con el personal apropiado de la administración.</p>

3.7.3. Evaluación de Riesgo y Control Interno.

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y sobre el riesgo de auditoría y sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor deberá usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos adecuados de auditoría para asegurar que el riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.

3.7.3.1. Conceptos Relativos a la Evaluación del Riesgo y Control Interno.

El término “Sistema de control interno” significa todas las políticas y procedimientos adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio, incluyendo adhesión a las políticas de la administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integralidad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable.

El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:

- El ambiente de control.
- Los Procedimientos de Control
- El Sistema de Contabilidad.

El ambiente de control:

Significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad. El ambiente de control tiene un efecto sobre la efectividad de los procedimientos de control específicos.

Los Procedimientos de control:

Comprenden aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración haya establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad

El Sistema contable:

El auditor estará interesado sólo en aquellas políticas y procedimientos dentro de los sistemas de contabilidad y de control interno que son relevantes para las aseveraciones de los estados financieros. La comprensión de los aspectos importantes de los sistemas de contabilidad que permitan al auditor lo siguiente:

- Considerar factores que afecten el riesgo de presentaciones erróneas y sustanciales en los estados financieros.

- Diseñar procedimientos de auditoría apropiados.

Riesgo de Auditoria: Es el riesgo que el auditor atribuye a una opinión de auditoria inapropiada, cuando los estados financieros están representados en forma sustancialmente errónea.

El riesgo de auditoria tiene tres componentes: Riesgo inherente, Riesgo de control y Riesgo de Detección.

Riesgo inherente: Es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa individualmente, o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.

Riesgo de control: Es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de una cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

Riesgo de Detección. Es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.

En la tabla III Riesgo de Auditoria se presenta la evaluación del auditor del riesgo inherente

TABLA III

Riesgo de Auditoria

La evaluación del auditor del riesgo es:

		Alta	Media	Baja
La evaluación del auditor del riesgo inherente	Alta	Lo más baja	Más baja	Media
	Media	Más baja	Media	Más alta
	Baja	Media	Más alta	Lo más alta

Hay una relación inversa entre el riesgo de detección y el nivel combinado de los riesgos inherentes y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherente y de control son altos, los niveles aceptables del riesgo de detección necesitan ser bajos para reducir el riesgo de auditoria a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherente y de control son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoria a un nivel aceptablemente bajo.

3.7.3.2. Importancia del Control Interno en el Contexto de las Normas Internacionales de Auditoría.

El control interno es una función esencialmente de gerencia, es un factor básico que opera en una o en otra forma en la administración de cualquier organización mercantil o de otra índole. Aún cuando el control interno algunas veces se identifica con el propio organismo administrativo, frecuentemente se caracteriza como el sistema motor que activa las políticas de operación en su conjunto y las conserva dentro de campos de acción factibles.

Un sistema particular de control interno, a pesar de su parecido superficial con los modelos comunes de organización y administración, es usualmente único en detalle, habiéndose desarrollado en torno a individuos con autoridad y capacidad de supervisión variables y con aptitudes también variables para delegar o asumir autoridad.

En general se dice que existe un control interno bien diseñado y cuidadosamente aplicado cuando una organización opera sin tropiezos, con economías, y de conformidad con los objetivos fijados por las políticas superiores, en el cual el auditor se apoya para expresar una opinión positiva acerca de la realización de los estados financieros, y los resultados que estos arrojan para la toma de decisiones .

Un elemento importante para mantener el control interno, lo proporciona el trabajo del auditor. No obstante que su presencia pueda actuar como impedimento de las desviaciones de las prácticas requeridas, su

propósito no es impedir ni hacer cumplir, sino el de investigar y emitir una opinión acerca de la efectividad del mismo.

3.7.4.Fraude y Error

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros.

Al planear y desempeñar procedimientos de auditoría y al evaluar y reportar los resultados consecuentes, el auditor deberá considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude o error.

3.7.4.1.Concepto de Fraude y error.

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

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Malversación de activos
- Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos
- Registro de transacciones sin sustancias

- Mala aplicación de políticas contables.

El término error se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros, como:

- Equivocaciones matemáticas o de oficina en los registros subyacentes y datos contables.
- Omisión o mala interpretación de hechos
- Mala aplicación de políticas contables.

3.7.4.2. Limitaciones Inherentes a una Auditoría Por no Detectar Fraude o Error.

Una auditoría está sujeta al riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los resultados financieros no sean detectadas, aun si la auditoría está propiamente planeada y desempeñada de acuerdo con las NIA's.

El riesgo de no detectar representaciones erróneas resultantes de fraude es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea resultante de error, porque el fraude ordinariamente implica actos que tienen la intención de ocultarlo, tales como colusión, falsificación, falla deliberada en el registro de transacciones o representaciones erróneas intencionales hechas al auditor.

A menos que la auditoria revele evidencia en contrario, el auditor tiene derecho a aceptar las representaciones como verdaderas, y los registros y documentos como genuinos.

Sin embargo de acuerdo con la NIA “ Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoria de Estados Financieros”, el auditor deberá planear y desempeñar la auditoria con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden encontrarse condiciones o eventos que indique que puede existir fraude o error.

3.7.4.3. Responsabilidad del Auditor en Cuanto a Fraude o Error.

El auditor no es ni puede ser hecho responsable de la prevención de fraude y error. El hecho de que se lleve a cabo una auditoria anual, sin embargo, actúa como un aminoramiento.

3.7.4.4. Evaluación del Riesgo de Fraude y Error.

Al planear la auditoria, el auditor deberá evaluar el riesgo de que el fraude y error puedan causar que los estados financieros contengan representaciones erróneas de importancia relativa y debería averiguar con la administración sobre cualquier fraude o error importante que haya sido descubierto.

Además de debilidades en el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno y del no cumplimiento con controles internos

identificados, las condiciones o eventos que aumentan el riesgo de fraude y error incluyen:

- Cuestiones con respecto de la integridad o competencia de la administración
- Presiones inusuales dentro o sobre una entidad
- Transacciones inusuales
- Problemas para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

3.7.4.5. Detección del Fraude y/o Error.

Basado en la evaluación del riesgo, el auditor debería diseñar procedimientos de auditoría para obtener certeza razonable de que son detectadas las representaciones erróneas que surgen de fraude y error que son de importancia relativa a los estados financieros tomados globalmente.

Consecuentemente , el auditor busca suficiente evidencia apropiada de auditoría de que no haya ocurrido fraude y error que pueda ser de importancia en los estados financieros o que, si han ocurrido, el efecto del fraude está reflejado en forma correcta en los estados financieros, o que el error ha sido corregido. La probabilidad de detectar errores ordinariamente es más alta que la de detectar operaciones planeadas para ocultar su existencia.

3.7.4.6. Reporte de Fraude y error.

El auditor debería comunicar los resultados actuales a la administración de la entidad tan pronto cuando se presenten las siguientes circunstancias:

- a) Cuando el auditor sospecha que puede existir fraude, aún si el efecto potencial sobre los estados financieros no sea de importancia relativa;
- b) Cuando realmente se encuentra que existe fraude o error importante.

Si el auditor concluye que el fraude o error tiene un efecto de importancia relativa y no ha sido reflejado o corregido en forma apropiada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa.

Si la entidad impide al auditor que obtenga suficiente evidencia apropiada de auditoría para evaluar si ha ocurrido, o es probable que ocurra, fraude o error que pueda ser de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá expresar una abstención de opinión sobre los estados financieros con base en una limitación en el alcance de la auditoría.

El deber de confidencialidad del auditor ordinariamente le impide reportar fraude o error a una tercera parte. Sin embargo, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad es sobrepasado por el estatuto, la ley o las cortes de justicia, el auditor puede necesitar buscar asesoría legal

en tales circunstancias, debido a la responsabilidad del auditor hacia el interés público.

3.8. Dictamen del auditor sobre Estados financieros de Entidades Mexicanas Preparados para Fines Internacionales.

Este apartado se apega al punto focal de la investigación, tomando como referencia el boletín 4130 de las Normas y Procedimientos de Auditoría emitidas por el IMCP, que regula la actividad profesional de los auditores mexicanos cuando emiten su opinión profesional sobre estados financieros de entidades mexicanas preparados para fines internacionales.

Debido a los actuales cambios económicos mundiales, el auditor es requerido con mayor frecuencia para emitir dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con los principios de contabilidad vigentes en un país diferente, o bien, con las normas internacionales de contabilidad (NIC's), lo que conlleva responsabilidad, entrenamiento y capacidad profesionales, que van más allá del ámbito de la normatividad vigente en México.

Con el objeto de enfrentar adecuadamente dichos retos y responsabilidades, se ha hecho totalmente necesario normar la emisión de dictámenes sobre estados financieros de entidades mexicanas, preparados para fines internacionales, conciliando y considerando las responsabilidades que el auditor mexicano adquiere al emitir dichos dictámenes, cuya circulación o uso traspasa las fronteras de su país.

Normalmente, una entidad mexicana prepara sus estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, pero también puede preparar dichos estados con el propósito de utilizarse en otro país y, en consecuencia, éstos pueden ser elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad de ese otro país, o bien, conforme a las NIC's.

3.8.1 Cumplimiento con las Normas de Auditoria

El auditor, al examinar los estados financieros de una entidad establecida en México, preparados de conformidad con NIC's, o bien con los principios de contabilidad generalmente aceptados en otro país, deberá aplicar los procedimientos de auditoria que sean necesarios para cumplir con las normas de auditoria generalmente aceptadas en México, así como en su caso, con las normas de auditoria internacionales o del otro país, que aplicará para dictaminar sobre dichos estados financieros.

Asimismo, al emitir su dictamen de acuerdo con modelos normativos en otros países, el auditor deberá comprender claramente y, en consecuencia aceptar las implicaciones profesionales y legales que las manifestaciones contenidas en dicho dictamen conllevan, toda vez que aun cuando parecieran ser similares a las que se utilizan en México, el auditor deberá consultar en caso necesario a profesionales reconocidos y de amplia experiencia en las normas de auditoria del otro país, como medio adicional de conocimiento.

Antes de llevar a cabo su examen, el auditor debe tener conocimiento profundo de las NIC's o de los principios de contabilidad generalmente

aceptados en el otro país. En caso de que los principios de contabilidad del otro país no hayan sido establecidos por autoridad competente para ello o no sean de aceptación general en el mismo, el auditor, no obstante, podrá dictaminar sobre los estados financieros, siempre y cuando a su juicio las prácticas contables utilizadas en su preparación sean apropiadas para la entidad y se hayan presentado en forma clara y comprensible o bien, en su caso, considerando las normas internacionales de contabilidad.

Asimismo, deberá modificar sus procedimientos de auditoría normales, ya que los estados financieros preparados conforme a las normas internacionales de contabilidad o los principios de otros países, pueden diferir de los generalmente aceptados en México.

3.8.2 Dictamen del Auditor

Para los estados financieros preparados conforme a NIC's, el auditor deberá utilizar el formato de dictamen recomendado por las normas internacionales de auditoría.

Cuando los estados financieros estén preparados conforme a principios de contabilidad vigentes en otro país, el auditor podrá utilizar:

- a) El modelo recomendado por el Boletín 4010 de las normas de auditoría del IMCP, modificado para mencionar las normas de auditoría y los principios de contabilidad existentes en el otro país.

- b) El modelo de dictamen normativo en el otro país.

El auditor deberá cerciorarse que exista una nota a los estados financieros en donde se revelen las bases de registro de las operaciones de la entidad y se describan las diferencias importantes entre las NIC's o los principios de contabilidad vigentes en el otro país, con los generalmente aceptados en México.

No es objetivo de este trabajo de investigación el profundizar a fondo acerca de las diferencias que existen entre la aplicación de las normas contables entre los países, y la aplicación de las NIC's, ya que está enfocado principalmente a la auditoria. Sin embargo como valor agregado al lector se incluye al final de este trabajo un apéndice con algunos ejemplos entre las Normas de Contabilidad aplicadas en Estados Unidos, Canadá y México, así como las Normas de Contabilidad Internacionales emitidas por el IASC, para apoyar la misión de este trabajo. (Apéndice A)

CAPITULO 4

OBLIGATORIEDAD DEL EJERCICIO DE LA ETICA PROFESIONAL EN LA REALIZACIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORIA INTERNACIONAL.

En este capítulo se expone la importancia que tiene la ética profesional en el ejercicio de la auditoria; ya que es el requisito mínimo indispensable para hacer valer el trabajo del Contador Público que actúa como Fedatario ante terceros, llámese empresas, inversionistas, gobierno, etc.

También para este punto el IFAC ha elaborado el Código de Ética Internacional de la profesión, para lo cual se efectúa un análisis breve de lo que en el se emite.

La Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos.

El Contador público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa, sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado.

La conciencia moral, la actitud profesional y la independencia mental constituye su esencia espiritual.

4.1. Las Normas de Ética Profesional en un Marco Internacional.

La exigencia de un trabajo realizado con calidad lleva a hacerlo bajo estrictas normas de ética profesional, en cualquier profesión, no nada más para el Contador Público. El IFAC se preocupa por esto; y las prácticas desleales que de una u otra forma se promueven dentro de la profesión y empobrecen la imagen de los contadores públicos en cualquier lugar del mundo.

Por eso este apartado es tan importante, ya que a nivel nacional o internacional, existen códigos de ética profesionales, los cuales tienen por objeto marcar las normas morales que los contadores públicos deben de seguir para la dignificación y calidad de su trabajo y profesión.

Por lo tanto, no importando si somos auditores, fiscalistas, servidores públicos o docentes, de antemano recibimos un título como Contadores

Públicos, así que estamos obligados a la observancia de las siguientes normas.

4.2 La Fe Pública.

Es la confianza de la sociedad en la autenticidad y veracidad de actos y documentos indicados por las normas legales, teniendo en cuenta una sólida capacidad e idoneidad en la ciencia contable y la ética con el fin de que los servicios profesionales comprometidos se realicen con eficiencia y eficacia y en forma satisfactoria y competente.

La facultad de dar fe pública, es una delegación del Estado para dar testimonio escrito en forma fidedigna de actos y situaciones indicados en las leyes.

El Contador Público al dar fe pública, realiza un acto público que hace presumir, salvo prueba en contrario, que los actos propios de su profesión se ajustan a las normas legales vigentes del Estado, y le permite a la sociedad conocerlos mediante el respaldo de una persona imparcial que protege la buena fe.

4.3. La Esencia Moral

La moral es un sistema de normas, principios y valores de acuerdo con el cual se regulan las relaciones mutuas entre los individuos, o entre ellos y la sociedad, de tal manera que dichas normas, que tienen un carácter

histórico y social, se acatan libre y conscientemente, por una convicción íntima, y no de un modo mecánico, exterior o impersonal.

Por tanto, la moral es una forma de comportamiento humano que comprende las normas o reglas de acción y los actos que se ajustan en un sentido u otro a dichas reglas. Es un hecho social, sólo se da en la sociedad respondiendo a necesidades sociales y cumpliendo una función social.

A pesar del carácter social de la moral, el individuo desempeña un papel esencial, ya que exige la interiorización de las normas y deberes en cada hombre singular, su adhesión íntima o reconocimiento interior de las normas establecidas y sancionadas por la sociedad.

Aunque la moral cambia históricamente, y una misma norma moral pueda tener un contenido diferente en diversos contextos sociales, la función social de la moral en su conjunto o de una norma en particular es la misma: regular las acciones de los individuos en sus relaciones mutuas, o las del individuo con la sociedad, con el fin de preservar a la sociedad en su conjunto o dentro de ella, la integridad de un grupo social.

4.3.1. El Acto Moral

Es una manifestación consciente, voluntaria y concreta del comportamiento moral de los individuos.

El acto moral como acto consciente y voluntario supone que el motivo, la intención, la decisión, los medios y los resultados son elementos

indisolubles que lo integran y que existe una participación libre del individuo en su realización.

4.3.2 La Conciencia Moral

Es una voz interior o juez interno de nuestros actos, el producto de un largo proceso de desarrollo de la humanidad. Por lo tanto, tiene un carácter esencialmente social, ya que en la interioridad de su conciencia el individuo no sólo escucha su propia voz, sino también la de la sociedad que le proporciona los principios y normas morales conforme a los cuales juzga y valora.

Cada época, de acuerdo con el tipo de relaciones sociales dominantes, imprime su propio sello a la conciencia moral, ya que cambian los principios y normas morales, y cambia también el tipo de relación entre el individuo y la comunidad.

La conciencia moral efectiva es siempre la de un hombre concreto individual, pero, justamente por ello, de un hombre que es esencialmente social.

La sociedad en general y las empresas en particular son unidades económicas sometidas a variadas influencias externas. El Contador Público en el desarrollo de su actividad profesional deberá utilizar en cada caso los métodos de análisis y evaluación más apropiados para la situación que se presenta, dentro de los lineamientos dados por la profesión y podrá además, recurrir a especialistas de disciplinas diferentes a la Contaduría Pública y a

la utilización de todos los elementos que la ciencia y la técnica ponen a su disposición. (IFAC 9;10;11 y 12)

4.3.3. Principios Básicos de Ética Profesional.

En consecuencia, el Contador Público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean estas internas o externas con el fin de aplicar, en cada caso, las técnicas y métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado, observando en todos los casos los siguientes principios básicos de ética profesional.

- 1. Integridad**
- 2. Objetividad**
- 3. Independencia**
- 4. Responsabilidad**
- 5. Confidencialidad**
- 6. Observaciones de las disposiciones normativas**
- 7. Competencia y actualización profesional**
- 8. Difusión y colaboración**
- 9. Respeto entre colegas**
- 10. Conducta ética.**

Los anteriores principios básicos deberán ser aplicados por el Contador Público tanto en el trabajo más sencillo como en el más complejo, sin ninguna excepción.

De esta manera contribuirá al desarrollo de la Contaduría Pública a través de la práctica cotidiana de su profesión. Los principios de ética anteriormente enunciados son aplicables a todo Contador Público por el solo hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o la especialidad que cultive, tanto en el ejercicio independiente, o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas en cuanto sea compatible con sus funciones.

4.3.3.1 Integridad

El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral cualquiera que fuere el campo de su profesión en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él, rectitud, probidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia.

Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa pueden tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontestable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.

4.3.3.2. Objetividad

La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto. (IFAC 1.1; 1.2 y 1.3)

4.3.3.3. Independencia.

En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante. (IFAC 8.1)

4.3.3.4. Responsabilidad.

Sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable.

En efecto, de ella fluye la necesidad de la sanción, cuyo reconocimiento en normas de ética, promueve la confianza de los usuarios de los servicios del Contador Público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión. (IFAC 9 y 10)

4.3.3.5. Confidencialidad.

La relación del Contador Público con el usuario de sus servicios es el elemento primordial en la práctica profesional. Para que dicha relación tenga pleno éxito debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la más estricta reserva profesional. (IFAC 4.1; 4.2; 4.3; 4.4; 4.5; 4.6; 4.7 y 4.8)

4.3.3.6. Observancia de la Disposiciones Normativas.

El Contador Público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado y por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos.

Además deberá observar las recomendaciones recibidas de sus clientes o de los funcionarios competentes del ente que requiere sus servicios, siempre que estos sean compatibles con los principios de integridad, objetividad e independencia, así como con los demás principios y normas de ética y reglas formales de conducta y actuación aplicadas en las circunstancias.

4.3.3.7. Competencia y Actualización Profesional.

El Contador Público sólo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria.

Igualmente, el Contador Público, mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquellos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico. (IFAC 3.1; 3.2 y 15).

4.3.3.8. Difusión y Colaboración.

El Contador Público tiene la obligación de contribuir de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación y dignificación de la profesión, tanto a nivel institucional como en cualquier otro campo que, como los de la difusión o de la docencia, le sean asequibles.

Cuando quiera que sea llamado a dirigir instituciones para la enseñanza de la Contaduría Pública o a regentar cátedras en las mismas, se someterá a las normas legales y reglamentarias sobre la materia, así como a los principios y normas de la profesión y a la ética profesional. Este principio de colaboración constituye el imperativo social profesional.

4.3.3.9. Respeto entre Colegas.

El Contador Público debe tener siempre presente que la sinceridad, la buena fe y la lealtad para con sus colegas son condiciones básicas para el ejercicio libre y honesto de la profesión y para convivencia pacífica, amistosa y cordial de sus miembros.

4.3.3.10. Conducta Ética.

El Contador Público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir en alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal. (IFAC 2.1; 2.2; 2.3; 2.4; 14 y 15)

El Contador Público es auxiliar de la justicia en los casos que señala la ley, como perito expresamente designado para ello. También en esta condición, el Contador Público cumplirá su deber teniendo en cuenta las altas miras de su profesión, la importancia de la tarea que la sociedad le encomienda como experto y la búsqueda de la verdad en forma totalmente objetiva.

El Contador Público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo su supervisión y responsabilidad. Dicha remuneración constituye su medio normal de

subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio. (IFAC 9.1; 9.2; 9.3; 9.4; 9.5; 9.6; 9.7; 9.8 y 9.9).

Los principios éticos que rigen la conducta profesional de los Contadores Públicos no se diferencian sustancialmente de los que regulan la de otros miembros de la sociedad. Se distingue si por las implicaciones sociales anteriormente indicadas.