

308908  
UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

2



295041

PRINCIPALES AVANCES METODOLOGICOS Y DE  
TECNOLOGIA APLICADOS A LA AUDITORIA  
A TRAVES DEL TIEMPO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

P R E S E N T A :

**ANGELICA MARCELA CHAVEZ CORONA**

DIRECTOR DE TESIS: ING. Y C.P. DAVID THIERRY CAMARGO



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## ÍNDICE

	Hoja
<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>Capítulo I</b>	
Antecedentes	
1.1 Creación de la Auditoría	3
1.2 Prácticas Iniciales de Auditoría	8
1.3 Comportamiento ético del auditor	10
<b>Capítulo II</b>	
Conceptos Generales	
2.1 Auditoría	17
2.2 Principios de Contabilidad	21
2.3 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	25
2.4 Técnicas de Auditoría	31
<b>Capítulo III</b>	
La tecnología habilitante en la auditoría	
3.1 Antecedentes de la informática	36
3.2 La informática como herramienta de la auditoría	39
3.3 La aplicación de la informática a la auditoría contemporánea	41
3.4 Ventajas y desventajas de la informática en la auditoría	43
<b>Capítulo IV</b>	
Informes y tipos de opinión	
4.1 Definición	48
4.2 Evolución del Dictamen	50
4.3 Elementos del Dictamen	53
4.4 Modelo de Dictamen en México	55
4.5 Otros tipos de opinión	60
<b>Capítulo V</b>	
Objetivos para responder a las necesidades de asesoría de negocios	
5.1 El auditor como asesor de negocios	68
5.2 Valor agregado de la auditoría en las empresas	71
5.3 Perspectivas de la auditoría	75
<b>CONCLUSIONES</b>	79
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	81

## INTRODUCCIÓN

A través de los años han existido situaciones en nuestro entorno que han provocado importantes cambios en diversas áreas y campos de acción, entre ellos se encuentra la auditoría de estados financieros y los cambios que como consecuencia de nuestro mundo actual han tenido lugar ya sea modificando, innovando y desarrollando nuevas técnicas que permiten hacer de la auditoría una actividad fundamental en nuestros días.

Como objetivo del presente trabajo de investigación me gustaría dar a conocer los principales cambios que se han presentado en la práctica de la auditoría a través del tiempo, cambios que han sido resultado de los avances económicos y tecnológicos en nuestro país y que han repercutido en las funciones de auditoría principalmente en los siguientes aspectos:

- La finalidad de un trabajo de auditoría.
- Las aplicaciones y herramientas utilizadas para el desarrollo de un trabajo de auditoría.
- La calidad de los servicios prestados.
- Las técnicas aplicadas para el desarrollo de la auditoría.

Todos estos cambios han contribuido en la mejora continua de las funciones de auditoría a través del tiempo a fin de poder ser más eficientes y disminuir algunos riesgos que se presentaban anteriormente en la prestación de los servicios profesionales independientes, así como cambios en las prácticas de auditoría que de seguirse desarrollando en la actualidad resultarían imprácticos e ineficientes.

En la actualidad se requiere contar con información útil, oportuna y confiable, la auditoría de estados financieros tiene mucho que ver en poder presentar esta información a los diversos interesados y que permitan la toma de decisiones con respecto a dicha información por lo que se debe de estar a la vanguardia en las técnicas y procedimientos de auditoría.

Así como han desaparecido algunas prácticas de auditoría, también podremos ver que han surgido nuevas e innovadoras técnicas que permiten que la auditoría se desarrolle de manera eficiente y oportuna, en menor tiempo y con trabajos más completos y enfocados.

Considero que esta tesis puede ser de gran ayuda a todos los profesionistas que usan continuamente la información financiera para la toma de decisiones.

## Capítulo I

### ANTECEDENTES

#### 1.1 Creación de la Auditoría

Para que podamos entender cómo surgen las funciones de auditoría, considero que debemos ubicarnos en un principio a conocer cómo ha evolucionado la contabilidad a través de los años, ya que esta evolución se encuentra directamente ligada a la creación de la auditoría y las funciones del contador público como un prestador de servicios profesionales independientes.

En los últimos años el campo de acción de la Contaduría Pública ha crecido considerablemente ya que, podemos decir que ha crecido al ritmo en que se expanden la ciencia, la tecnología, la industria, la economía y el comercio, es por ello que en la actualidad podemos decir que la función del Contador Público no se limita exclusivamente al aspecto contable pues cada día se va definiendo con una mayor claridad el alcance de los servicios profesionales que puede prestar a las empresas y cómo sus conocimientos, habilidades, experiencias y responsabilidades lo capacitan continuamente para desarrollar diversas tareas dentro de los negocios y que no se encuentran ligadas estrictamente a la contabilidad.

Al crearse continuamente nuevas empresas, éstas aumentan la demanda de servicios de los profesionales en Contaduría Pública, es por ello que los contadores públicos deben superarse en el aspecto profesional debido a que las instituciones a las que les prestan servicios requieren de una mayor eficiencia, conocimientos técnicos y mejor calidad humana para poder desempeñar nuevos puestos, en la actualidad la preparación profesional del contador público le permite actuar en diversas áreas de aplicación como son:

- a) Organización – Estructuración de planes que van a seguirse dentro de las empresas principalmente referentes al establecimiento de sistemas administrativos, contables y de control interno.
  
- b) Administración de Empresas – Planeación general de las empresas en cuanto a su estructura y funcionamiento.
  
- c) Finanzas, Planeación Financiera, Dirección y Evaluación de Resultados en las Operaciones Monetarias de la Empresa. – Consiste en la optimización de los recursos financieros a fin de que coadyuven al logro de los objetivos previamente fijados por la organización, así como la evaluación de los resultados obtenidos.
  
- d) Asesoría a la Gerencia – Implica la asesoría en cuanto a posición en el mercado, recursos físicos y financieros, organización y productividad del negocio, estrategias financieras, etc.
  
- e) Auditoría – Consiste principalmente en el examen de los estados financieros con la finalidad de emitir una opinión sobre los mismos.
  
- f) Auditoría Gubernamental – Se realiza con la finalidad de emitir una opinión acerca de la revisión financiera, operacional y de legalidad de los órganos gubernamentales.
  
- g) Régimen Fiscal – Implica la realización de trámites ante las autoridades fiscales, estudios y planeaciones fiscales a corto y largo plazos, consultas relativas a leyes fiscales.
  
- h) Consultoría – En esta área, el Contador Público tiene capacidad para desempeñar eficientemente tareas muy importantes en el ámbito administrativo.

En la actualidad el contador público en su papel como un profesional independiente, puede medir y delimitar el alcance de su colaboración en las empresas ya sea como consejero, asesor, organizador, administrador o auditor, en el presente trabajo de investigación me enfocaré principalmente a las funciones del contador público como auditor prestando servicios profesionales independientes a la empresa.

La contabilidad es un proceso cuya finalidad es proporcionar información necesaria, relacionada principalmente con las actividades financieras de entidades económicas para que los distintos usuarios puedan tomar decisiones en relación con dichas entidades. Generalmente las empresas utilizan a la contabilidad para dar a conocer a los distintos interesados los resultados de sus esfuerzos. A través de la historia el interés principal de los usuarios se ha concentrado en las actividades financieras de las entidades, y la contabilidad se ha dedicado a proporcionar dicha información, sin embargo, actualmente los usuarios se han venido interesando en información que va más allá del aspecto financiero y que resulta tan importante como ésta, tal es el caso de información referente a conservación de recursos naturales, grado de éxito de ciertos objetivos, en fin, la contabilidad ha ganado la oportunidad de entender los informes más allá del campo estrictamente cuantitativo financiero. Resulta importante considerar que la información proporcionada por los contadores continúe extendiendo su campo para hacer frente a las siempre crecientes necesidades de los usuarios.

Resulta importante mencionar quiénes son los usuarios de la información contable, a los cuales los podemos clasificar en dos grandes grupos:

- 1.- Aquellos que tienen un conocimiento de primera mano en las operaciones del negocio, es decir se encuentran directamente involucrados con la empresa (socios, accionistas).



2.- Aquellos que no tienen un conocimiento y/o acceso directo con las operaciones del negocio y sus aspectos financieros, de tal forma que se necesita depositar confianza en alguien más para juzgar sobre la razonabilidad de la información financiera y así poder evitar tendencias en la presentación de la información financiera (acreedores y gobierno).

Los usuarios de los estados financieros, los cuales incluyen operaciones complejas, necesitan de un experto independiente a quien los preparó a fin de asegurar que la contabilidad se encuentra conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

De igual forma las empresas reconocen que tienen que dar a los distintos usuarios una seguridad de que la información contable se encuentra libre de desviaciones y se presenta de una manera objetiva, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Esta seguridad sólo se puede dar por profesionales que se encuentren debidamente capacitados para revisar la información, que se encuentren libres de prejuicios y que cuenten con independencia para emitir una opinión. Esta revisión se le conoce generalmente como auditoría y las personas encargadas de desempeñar esta función se les llama auditores, esta actividad a diferencia de la contabilidad es fundamentalmente analítica.

La mayor parte de las organizaciones presentan en algún momento informes financieros a usuarios externos, tales como bancos, otros acreedores, propietarios y probables inversionistas. Estos usuarios externos de la información contable necesitan tener la seguridad de que los informes financieros sean preparados sin prejuicios y cumpliendo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se obtendría muy poca seguridad si esta información fuera revisada por los auditores internos de la compañía ya que aunque se trate de un departamento independiente a los demás departamentos dentro de una organización, los auditores internos son empleados de la compañía por lo tanto los usuarios externos exigen que la información sea revisada por un auditor independiente.

Por lo tanto podemos decir que la auditoría surge como una respuesta a la necesidad por parte de socios y accionistas, así como por terceros de contar con información veraz y confiable. A continuación enumero distintos ejemplos de estas necesidades:

1.- Necesidad por parte de los accionistas para contar con información financiera veraz y confiable que nos muestre la situación financiera de la compañía.

2.- Para que los bancos y demás instituciones que otorgan créditos puedan tener una información detallada como base para sus operaciones de crédito.

3.- Para que otros interesados en la compañía estén correctamente informados sobre la situación financiera con que cuenta la compañía y con base en esta situación, poder tomar decisiones correctas.

4.- Detectar posibles desviaciones y/o errores en la aplicación de políticas contables y controles internos que produzcan información incorrecta sobre la situación de la compañía y que puede repercutir de manera importante en la toma de decisiones.

Los contadores públicos llevan a cabo el papel de auditores independientes y comprenden que existen diversos interesados ajenos a la entidad que confían en su opinión sobre si los estados financieros presentan de manera razonable la situación financiera de la entidad, ya que su opinión no se encuentra desviada por necesidades o deseos de algún grupo de usuarios en particular. La característica principal de los contadores públicos que se desempeñan como auditores independientes es una actitud de integridad y de objetividad, es decir, que se encuentran libres de prejuicios, por lo tanto el valor de su opinión depende sobre todo de su reputación profesional en cuanto a su independencia mental y su objetividad, si el auditor no contara con esta reputación no tendría valor alguno la función de los auditores.

## 1.2 Prácticas Iniciales de Auditoría

Desde el momento en que existió el comercio se desarrollaron auditorías de algún tipo, en un principio de manera muy rudimentaria ya que las primeras auditorías fueron revisiones muy minuciosas y detalladas de los registros establecidos para poder determinar si cada operación había sido correctamente asentada en la cuenta correspondiente y por el importe correcto. El propósito principal de estas primeras auditorías era detectar desfalcos y determinar si las personas en posiciones de confianza estaban actuando e informado de manera responsable, estas primeras auditorías estaban encaminadas a asegurar al propietario de un negocio que los empleados contratados habían mantenido correctamente las cuentas y que existían todos los activos y éstos habían sido registrados correctamente.

Conforme fue pasando el tiempo fue surgiendo la necesidad de obtener dinero prestado por parte de los propietarios de negocios, para lograr esto se podía utilizar el balance general para mostrarlo a un banquero y que éste pudiera tener conocimiento de que los propietarios de negocios tenían los suficientes activos para garantizar los préstamos, con frecuencia los banqueros exigían que un auditor independiente verificara la exactitud de dichos balances generales.

Después de la revolución industrial, el alcance y la complejidad de los negocios se amplió notablemente, al aumentar el tamaño de las compañías se requirió de mayor número de personas para laborar en las mismas, adicionalmente los sistemas contables se volvieron mucho más desarrollados. Con un sistema contable mayor y más personas participantes, esto quiere decir que se inició el proceso de delegación de funciones dentro de las compañías. Ninguna persona tenía la responsabilidad de manejar la totalidad de una operación por lo que las

funciones de custodia de activos y su registro fueron separadas y se establecieron controles internos para poder proteger los activos así como para prevenir y detectar los desfalcos.

Como parte de la implantación de controles por parte de las compañías surge la necesidad de crear un nuevo departamento encargado de revisar los sistemas de información y aplicación de controles en las empresas: Departamento de Auditoría interna, en donde este departamento se conforma por empleados de la empresa que son independientes a los demás empleados de la compañía. Los auditores internos investigan actividades tales como control de calidad, políticas de personal, revisión de sistemas implantados y observaciones sobre el funcionamiento de los mismos y recomendaciones para sus mejoras, por lo tanto los auditores internos tienen que estar en alerta permanente para poder detectar e informar sobre asuntos en cualquier lugar dentro de la organización que debieran ser llevados a la atención de la dirección.

Al aumentar el volumen de actividad mercantil y la complejidad de los sistemas contables surgió una necesidad por parte de los propietarios de las compañías de obtener auditorías más detalladas, además se comprendió que la manera de descubrir errores se podía llevar a cabo con mayor efectividad mediante un sistema adecuado de control interno, de esta manera el papel del auditor ha variado con el transcurso de los años desde la detección de desfalcos y de certificar la exactitud de las cifras en un balance general, hasta el papel actual de revisión de los sistemas de operación y evaluación de controles así como la obtención y evaluación de evidencias que permitan expresar una opinión de carácter profesional sobre la presentación correcta de los estados contables considerados en su conjunto.

Los fines de las auditorías han aumentado de una manera importante a lo largo de los años, ya que anteriormente su única finalidad se enfocaba al descubrimiento de errores y fraudes y para poder cumplir con este objetivo, el auditor tenía que realizar por sorpresa muchas de sus visitas al cliente de tal manera que los empleados fueran descubiertos si llevaban su trabajo atrasado, si

eran responsables por errores que hubiesen tenido tiempo de localizar, o si habían cometido algún fraude sin tener tiempo de encubrir estas transacciones ilícitas.

Conforme ha pasado el tiempo, han existido cambios importantes en el desarrollo de esta actividad ya que la visita de un auditor es el resultado de una constante planeación del trabajo, principalmente derivado de la naturaleza analítica de los servicios de auditoría, y adicionalmente la diversidad de servicios prestados hacen que se vuelva necesario realizar arreglos preliminares con los clientes para que no se alteren los programas de trabajo del cliente y los auditores puedan desempeñar su trabajo de manera eficiente.

### **1.3 Comportamiento ético del auditor**

Durante el ejercicio de la profesión contable, así como en cualquier otra actividad del ser humano, debe tomarse en cuenta la ética profesional, la cual se puede definir como “el conjunto de normas de conducta aplicables en el desempeño del trabajo, como una respuesta a la obligación de respetar los fundamentos de la sociedad en que se desenvuelve”.

En lo que se refiere a la ética del contador, gracias al esfuerzo por mantener el prestigio de la profesión contable, gracias al interés y esfuerzo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha sido posible elaborar y publicar el Código de Ética Profesional del Contador, basado en los valores universales y principios tradicionales, dentro de este código se encuentran los siguientes puntos:

- Introducción – En ella se justifica la utilidad del mismo.
- Postulados – Son principios de ética directamente aplicables a la profesión contable, es decir, que representan los puntos básicos que señala nuestra profesión para vivir y actuar

dentro de la ética, comprende un total de 12 postulados los cuales se encuentran divididos en 4 apartados principalmente:

1. Alcance del Código:

- I. En él se establece no solamente una aplicación de carácter local, sino universal ya que es aplicable a todo contador público sin importar la índole de su actividad, abarcando también a todos los contadores públicos que además ejerzan otra profesión.

2. La responsabilidad ante la sociedad:

- II. Independencia de criterio – Señala la obligación del contador público a mantener un criterio libre e imparcial al expresar cualquier juicio profesional.
- III. La calidad profesional de los trabajos – Durante la prestación de cualquier servicio, el contador público debe desarrollar un trabajo profesional, cumpliendo siempre con las disposiciones normativas aplicables al trabajo que desarrolla y actuando con diligencia y responsabilidad.
- IV. La preparación y calidad del profesional – Señala que el contador público debe de contar con la capacidad necesaria para desarrollar sus actividades satisfactoriamente.
- V. Responsabilidad personal – Señala que el contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos realizados por él.

3. La responsabilidad hacia quien patrocina los servicios:

- VI. Secreto profesional – Señala que el contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y no revelar bajo ninguna circunstancia hechos o datos de los que tenga conocimiento en el desempeño de su trabajo, a menos que se cuente con la autorización de los interesados y excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.
  
- VII. La obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral – Ya que la falta de cumplimiento de este postulado implica una falta al honor y dignidad profesional del contador público.
  
- VIII. Lealtad hacia el patrocinador de los servicios – Señala que el contador público no deberá de aprovecharse de situaciones que perjudiquen a aquel que patrocina sus servicios.
  
- IX. Retribución económica – Es la retribución que percibe el contador público por prestar sus servicios.

4. Responsabilidad hacia la profesión:

- X. Respeto a los colegas y a la profesión – Señala la importancia de las relaciones entre colaboradores, colegas e instituciones que los agrupan, fortaleciendo las mismas con espíritu de grupo.
- XI. Dignificación de la imagen profesional basándose en calidad - Señala que el contador público debe de valerse de su calidad profesional para que la sociedad en general y los usuarios de sus servicios perciban una imagen positiva y profesional del contador.
- XII. Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos – La misión de mantener las más altas normas profesionales y de conducta cuando se transmitan conocimientos.

5. En otros apartados se refiere al tratamiento de normas generales, a la actuación del contador público como profesional independiente, a la actuación del contador público en los sectores público y privado, y al contador público en la docencia. Adicionalmente nos señala todo lo relativo a las sanciones a las que se hace acreedor el contador público cuando incurre en faltas al código.

El Código de ética contiene 60 artículos que tienen como objetivo "que los contadores públicos realicen siempre un verdadero trabajo profesional, ajustándose a las normas de calidad que ha emitido y poniendo en el desempeño de las mismas el cuidado y diligencia esperados de una persona responsable" para poder lograrlo es necesario que se tenga una preparación adecuada para poder así cumplir con los requerimientos de la sociedad en donde debe desenvolverse el contador.



Dentro del Código de ética profesional, existen normas específicas aplicables al contador público cuando presta un servicio independiente, tal es el caso del auditor externo y se compone de dos rubros principalmente:

- Normas Generales del Contador Público como Profesional independiente, en donde se incluyen 18 artículos que nos señalan principalmente los lineamientos a que deben de sujetarse los contadores públicos al prestar un servicio independiente, delimitando su responsabilidad y calidad de su trabajo, así como sus relaciones entre colegas.
- Normas Específicas al Contador Público como auditor externo, que se conforma de cuatro artículos que señalan principalmente los casos en que no existe independencia para poder expresar una opinión, el requisito de poseer título de contador público debidamente registrado para poder emitir estados financieros y dictámenes de auditoría así como la restricción para publicitar los servicios profesionales independientes relativos a la dictaminación de estados financieros.

Algunos casos en los que no existe independencia para expresar una opinión independiente y que vienen señalados en el Código de Ética Profesional, son entre otros:

- a) Cuando el auditor sea cónyuge, pariente consanguíneo (hasta un determinado grado) del director, administrador o cualquier empleado que tenga intervención importante en la administración del negocio del cliente.
- b) Cuando el auditor sea miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de alguna empresa afiliada que se encuentre vinculada económica o administrativamente con la empresa dictaminada (excepto cuando el auditor es comisario, ya que en este caso se considera que subsiste la independencia e imparcialidad).

- c) Cuando el auditor tenga alguna vinculación económica en la empresa que afecte su libertad de criterio.
- d) Cuando el auditor desempeñe un puesto público en las oficinas encargadas de la revisión de dictámenes y revisión de declaraciones para fines fiscales.
- e) Cuando el auditor perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos más del 40% de sus ingresos o cualquier otra proporción que, aunque sea menor se considere como importante frente al total de sus ingresos.

El auditor durante el desarrollo de una auditoría debe cumplir con una serie de atributos tales como: independencia, educación, conocimientos, pero por sobre todo deben existir aspectos de ética profesional que deben ser tomados en cuenta durante el desarrollo de su labor, la responsabilidad del auditor puede entenderse como una obligación moral que asume el Contador Público al momento de firmar un estado financiero en cuya información pueden confiar terceras personas.

Esta obligación moral tiene que ver principalmente con la ÉTICA, la cual debemos de diferenciar con la obligación o responsabilidad legal pues la primera se basa en normas de honestidad personales, profesionales y para con la comunidad; mientras que las obligaciones legales se refieren a disposiciones legislativas que en caso de incumplimiento por parte del auditor pueden provocar un juicio ante los tribunales competentes.

Una característica que distingue al auditor es su responsabilidad pública, ya que su profesión se mantiene principalmente por la confianza que los usuarios de la información financiera depositan en la objetividad e integridad del auditor, por lo que se deben destacar cuatro aspectos personales que debe cumplir el auditor como profesionalista:

1. INTEGRIDAD. Es un elemento fundamental que caracteriza a cualquier profesionalista, ya que gracias a ella se obtiene confianza; la integridad requiere de honestidad y confidencialidad.
  
2. OBJETIVIDAD E INDEPENDENCIA. Se refiere al desempeño del auditor en forma imparcial, es decir honestamente y libre de conflictos de intereses, un auditor que no es independiente, difícilmente podrá desempeñarse en forma objetiva, dentro del código de ética se señalan los casos en que existe un conflicto de independencia y por ende falta de responsabilidad profesional.
  
3. CUIDADO Y CALIDAD PROFESIONAL. Se relaciona con la competencia y diligencia para prestar un servicio, la competencia profesional se logra con educación y experiencia.
  
4. SECRETO PROFESIONAL. La información que el auditor posee sobre su cliente durante el desempeño de sus funciones es confidencial, el no divulgar la información es esencial para que el cliente siga confiando en el auditor.

## Capítulo II

### CONCEPTOS GENERALES

#### 2.1 Auditoría

Existen muchas definiciones a la auditoría, sin embargo a mi parecer la definición que nos da la Asociación Interamericana de Contabilidad es una de las más completas:

"La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso".<sup>1</sup>

- Nos señala que la auditoría es un proceso sistemático para obtener evidencia, esto implica el uso por parte del auditor de técnicas y procedimientos que varían de acuerdo a cada compañía para recopilar información necesaria, apegándose a los lineamientos establecidos por la profesión.
- La definición nos indica que la evidencia se evalúa de manera objetiva esto implica que el trabajo requiere de una independencia mental y de un juicio profesional.
- Dentro de la evidencia encontramos toda aquella información, datos y elementos que van a servir de base al auditor para poder sustentar su opinión.

---

<sup>1</sup> American Accounting Association. Report of the Committee on Basis Concepts. Pág. 18

- Para poder determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias se refiere a contar con una evidencia de lo que ocurrió en realidad y la manera en que esta realidad se refleja en los informes. Los usuarios de la información financiera no saben con exactitud lo que en realidad ocurrió, sin embargo se apoyan en el auditor para saber si efectivamente los datos informados corresponden a sucesos reales.
- Cuando señala que los informes son elaborados observando principios establecidos se refiere a que durante el desarrollo de una auditoría se debe de observar que se han cumplido con los principios aplicables, sobre los cuales el auditor debe de estar familiarizado. En el caso de nuestro país nos referimos a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, pero adicionalmente como principios podemos encontrar reglamentaciones o leyes emitidas por el gobierno cuyo cumplimiento es de carácter obligatorio y las empresas también deben de sujetarse, ejemplos: Código fiscal de la federación, Ley del impuesto sobre la renta, Ley del impuesto al valor agregado, etc.

El propósito fundamental de la auditoría actual es permitir al auditor expresar una opinión sobre la conformidad de los estados financieros con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta opinión nos permite darnos cuenta de la creencia que tiene el auditor de que en los estados financieros no aparecen datos falsos importantes como resultado de errores e irregularidades, y así los distintos usuarios de la información financiera pueden confiar en que los estados financieros se encuentran elaborados de una manera razonable.

Si menciono que los distintos usuarios de la información financiera confiarán en la opinión del auditor, entonces también se puede decir que el auditor durante el desempeño de su labor adquiere una responsabilidad la cual no solamente se limita con la persona que directamente contrata sus servicios, sino que también asume una responsabilidad con un gran número de personas las cuales usarán el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de

negocios o de inversión, de esta forma podemos decir que para poder desempeñar un trabajo de auditoría se requiere de un juicio profesional que permita juzgar los procedimientos necesarios que deben de seguirse y evaluar los resultados que se obtienen como resultado de dichos procedimientos.

En la actualidad, dentro del desarrollo de una auditoría se deben considerar cuatro aspectos principales:

1.- Conocimiento del negocio del cliente – Los auditores deben de adquirir el conocimiento respecto al negocio del cliente y de la industria en la cual opera, este conocimiento del negocio del cliente abarca desde el conocimiento sobre cómo se encuentra organizado su negocio, el método sobre el cual adquiere y distribuye sus productos, la naturaleza de servicios que proporciona, la historia financiera de la compañía y la integridad de sus funcionarios.

Adicionalmente es importante que el auditor tenga conocimiento sobre las leyes y reglamentos aplicables al negocio ya que le permite realizar una planeación apropiada de un trabajo de auditoría. Las obligaciones legales así como las condiciones del medio se encuentran relacionadas con el riesgo de los estados financieros incorrectos, por lo tanto son condiciones que los auditores deben de evaluar para obtener un adecuado conocimiento del negocio del cliente.

2.- Estudio y Evaluación del Control Interno - El auditor debe de adquirir el conocimiento suficiente sobre el diseño del sistema de control interno contable de la compañía, así como la efectividad con que este control está operando, esto a fin de determinar si se mantienen registros de las operaciones, si los activos están debidamente protegidos y si se cuenta con informes confiables sobre las operaciones del negocio.

La evaluación y revisión de los sistemas de control interno contable es una de las fuentes fundamentales que van a determinar el tipo de procedimientos que se aplicarán, así como el alcance de las pruebas sobre los registros y las transacciones. En conclusión puede decirse que la confianza en los controles internos contables depende tanto del adecuado diseño del sistema como del grado de cumplimiento de las operaciones con dichos controles.

3.- Obtención de evidencias – El auditor debe de llevar a cabo sus procedimientos de auditoría a fin de verificar la información contenida en los estados financieros. Estas comprobaciones incluirán el examen físico de algunos activos, inspección de documentos, solicitud de confirmación por escrito a personas que conozcan de la situación, observación de las actividades, preguntas a los funcionarios y empleados, etc.

Adicionalmente el auditor debe de recopilar la información adquirida en entrevistas previas con el cliente, que le permiten adquirir un conocimiento general del negocio, todo esto deberá quedar reflejado dentro de los papeles de trabajo de auditoría que constituyen los medios de recopilación del trabajo desarrollado.

4.- Informe del auditor – Consiste en llegar a una conclusión sobre los estados financieros y expresar su opinión en el informe llamado “dictamen del auditor”, esta opinión se basa en las evidencias y conocimientos adquiridos durante el desarrollo de la auditoría y en ella los auditores informan si los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

## 2.2 Principios de Contabilidad

Como se ha mencionado en el capítulo anterior, el resultado final de una auditoría es dar una opinión sobre si los estados financieros se encuentran preparados de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, para ello se hace necesario que el auditor se encuentre totalmente familiarizado con las normas y principios contables, pero ¿cómo surgen estos principios?

Los principios de contabilidad surgen como una necesidad de establecer normas que aseguren la confiabilidad en la información contable, estos principios son emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y gracias a ellos se reduce la discrepancia en los criterios que provocarían diferencias importantes en la información mostrada en los estados financieros.

La contabilidad y la información financiera ha evolucionado a través del tiempo, día con día esta información se va haciendo más compleja, es por ello que se requiere de la aplicación de normas que permitan producir información veraz y confiable a los diversos interesados en la información financiera.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha establecido una estructura básica de la contabilidad la cual se compone de la siguiente jerarquía:

1. Principios.
2. Reglas Particulares.
3. Criterio Prudencial de aplicación a las reglas particulares.



Dentro de esta jerarquía encontramos a los Principios de Contabilidad como los más importantes y esto se debe a que se trata de proposiciones de carácter amplio y que son de aplicación general en todos los casos.

A continuación se muestra la definición que el IMCP ha dado a los principios de contabilidad:

"Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros".<sup>2</sup>

Con base en esta definición podemos decir que los principios de contabilidad son conceptos básicos que nos van a servir de base para poder cuantificar los eventos económicos que se plasmarán en los estados financieros, y que estos conceptos son de observación general para todos aquellos contadores que producen información contable así como los usuarios de esta información. A continuación se mencionan los Principios de Contabilidad Básicos que podemos clasificar en 3 rubros:

1. Aquellos principios que identifican y delimitan el ente económico y sus aspectos financieros y son: Entidad, Realización y Periodo Contable.

a) Entidad. "La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad".<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> IMCP. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Boletín A-1.

<sup>3</sup> Ídem

b) Realización. "La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan".<sup>4</sup>

c) Periodo Contable. "La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen".<sup>4</sup>

2. Aquellos principios que establecen las bases de cuantificación de las operaciones y su presentación: Valor Histórico Original, Negocio en Marcha y Dualidad Económica.

a) Valor Histórico Original. "Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca".<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> IMCP. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Boletín A-1.

b) **Negocio en Marcha.** “La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representan valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación”.<sup>5</sup>

c) **Dualidad Económica.** “Esta dualidad se constituye de:

a) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines.

b) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto”.<sup>6</sup>

3. El principio que establece los lineamientos de información es el de Revelación Suficiente.

**Revelación Suficiente.** “ La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad”.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> IMCP. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Boletín A-1.

<sup>6</sup> Ídem

4. Los principios que fijan las bases generales del sistema, es decir los requisitos mínimos con los que debe contar, son:

- a) **Importancia Relativa.** " La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información".<sup>7</sup>
  
- b) **Consistencia.** " Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cualificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con los estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa".<sup>7</sup>

### **2.3 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas**

Las normas de auditoría generalmente aceptadas son aquellas que sirven de guía a los auditores para que puedan realizar sus exámenes a la información financiera de las empresas y expresar su opinión al respecto. Para que una auditoría se realice de manera adecuada, los auditores deben apegarse a estas normas ya que con el cumplimiento de ellas se podrá obtener la evidencia suficiente sobre las operaciones del cliente que le van a servir de base para expresar una opinión sobre los estados financieros.

---

<sup>7</sup> IMCP. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Boletín A-1.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) es la responsable de emitir dichas normas, a fin de poder regular la actuación del contador público independiente durante el desarrollo de su trabajo, la definición que da la CONPA a las normas de auditoría es la siguiente:

" Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo".<sup>8</sup>

Es importante cumplir con estos requisitos de calidad ya que como resultado de un trabajo de auditoría, el auditor independiente emite una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros que sirve de base para la toma de decisiones por terceras personas interesadas o por la misma entidad que emite dicha información.

Las normas de auditoría se clasifican de la siguiente manera:

1. Normas Personales.
2. Normas de Ejecución del trabajo.
3. Normas de Información.

## NORMAS PERSONALES

Estas normas corresponden a las cualidades que debe reunir el auditor para poder desempeñar un trabajo de auditoría, dentro de estas cualidades se tienen aquellas que el auditor adquiere con anterioridad a asumir un trabajo de auditoría y aquellas cualidades que debe mantener durante el desarrollo de su actividad profesional.

---

<sup>8</sup> IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 1010.

Todas las personas que realizan un trabajo de auditoría además de ser profesionales deben de tener experiencia y tener la visión de proporcionar un servicio eficaz a los clientes, las normas personales se refieren al carácter, actitudes y entrenamiento de los auditores.

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

Para poder prestar un servicio de calidad, el auditor debe de contar con los conocimientos y habilidades necesarios para poder desempeñar su trabajo correctamente, el entrenamiento técnico se adquiere mediante el estudio y la obtención de un título profesional legalmente expedido y reconocido y la experiencia adquirida al trabajar con auditores experimentados. La capacidad profesional requiere además de conocimientos, de una madurez de juicio que se logra con la experiencia.

- Cuidado y diligencia profesionales.

Esta norma se refiere a la cualidad de los auditores en el sentido de ejercer el debido esmero durante el desarrollo de su examen y preparación del informe, con el ejercicio del debido cuidado y diligencias profesionales requiere que los auditores cumplan con lo señalado en las otras normas: deben de planear de manera apropiada la auditoría, examinar todas las evidencias y preparar cuidadosamente los papeles de trabajo y el informe con su opinión.

- Independencia.

El auditor debe de mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relacionados con su trabajo, esto implica que no se puede actuar como auditor cuando existan ciertas circunstancias que influyan sobre su objetividad e independencia mental, el Código de Ética Profesional nos señala las circunstancias en que no hay independencia para emitir una opinión, estas circunstancias son mencionadas en el capítulo anterior (hoja 14).

## NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Son los elementos mínimos que deben ser cumplidos por el auditor durante el desarrollo de su trabajo, esto para dar una cierta seguridad de que el trabajo fue desarrollado con cuidado y diligencia.

- Planeación y supervisión

Señala que los trabajos de auditoría deben ser planeados de una manera adecuada y que cuando existan ayudantes que participen en el trabajo, éstos deben de ser supervisados correctamente. El contar con una adecuada planeación permite conocer los procedimientos de auditoría que van a ser aplicados, la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que intervendrá en el trabajo, para poder planear adecuadamente una auditoría se debe conocer las características de operación, condiciones jurídicas y control interno existente en una compañía.

La supervisión debe realizarse en todos los niveles de auditoría, sin embargo, el grado de supervisión varía dependiendo de la experiencia del auditor así como su grado de entrenamiento técnico y capacidad profesional.

Tanto la planeación como la supervisión deben de aplicarse durante todo el desarrollo de una auditoría.

- Estudio y evaluación del control interno

Señala que el auditor debe de realizar un adecuado estudio y evaluación de control interno para determinar el grado de confianza que se va a depositar en él, y con base en ello determinar la naturaleza, alcance y oportunidad que se dará a los procedimientos de auditoría.

- Obtención de evidencia suficiente y competente

Señala que mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente que le dé las bases objetivas para poder emitir su opinión, esto implica que el auditor pueda dar validez a las aseveraciones de la administración contenidas en los estados financieros.

## NORMAS DE INFORMACIÓN

Como resultado final al trabajo del auditor se encuentra la opinión que se ha formado a través de su examen, en esta opinión depositan su confianza los interesados en los estados financieros para la toma de decisiones, por medio del dictamen o informe el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor ya en muchos casos es la única parte del trabajo del auditor que queda a su disposición; debido a la importancia que tiene este dictamen se hace necesario cumplir con ciertos requisitos mínimos de calidad que deben de considerarse al preparar un dictamen.



- Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

El auditor debe de expresar claramente la naturaleza de su relación con la información de una entidad, su opinión sobre esta información señalando todas aquellas limitaciones, salvedades o razones por las que se exprese una opinión adversa o abstención de la misma aunque se haya cumplido con las normas de auditoría durante su revisión.

- Bases de opinión sobre estados financieros.

El auditor cuando emite una opinión sobre estados financieros debe tomar en cuenta lo siguiente:

1. Que fueron preparados de conformidad con principios de contabilidad.
2. Que dichos principios se aplicaron sobre bases consistentes.
3. Que la información presentada y las notas son adecuadas y suficientes para su interpretación.

Cuando no se cumpla con alguno de los puntos anteriores, el auditor deberá revelar estas desviaciones y cuantificar el efecto sobre los estados financieros.

## Normas Internacionales de Auditoría :

Las normas internacionales de auditoría surgen con el propósito de impulsar el desarrollo de la profesión contable mundialmente, para ello se forma la Federación Internacional de Contadores (IFAC) representada por 49 países, que en julio de 1994 emite estas normas con ayuda del Comité de Prácticas Internacionales (IAPC). Estas normas de auditoría pretenden una aplicación y aceptación mundial, sin embargo su jerarquía no es superior a las reglamentaciones locales que norman a la auditoría en cada país.

Una vez que las normas internacionales se encuentren de acuerdo con las normas aplicables en México, la auditoría será realizada de acuerdo con estas reglamentaciones y se cumple de manera automática con las normas internacionales, en el caso de que la reglamentación de nuestro país no contemple algún asunto específico el cual sí se encuentra contenido en las normas internacionales, es recomendable que estas normas se utilicen de manera supletoria.

## **2.4 Técnicas de Auditoría**

Para poder obtener las evidencias necesarias durante una auditoría, se requiere de una aplicación de diversos procedimientos, entre ellos pueden ser el estudio del control interno, observación del mismo, inspeccionar documentos, examinar activos y revisar los procedimientos seguidos por personal del cliente calculando nuevamente cierta información, haciendo preguntas, etc. A todos estos métodos para poder recopilar la evidencia se les conoce como procedimientos de auditoría.

La definición que nos da la CONPA sobre los procedimientos de auditoría es la siguiente:

“ Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión”.<sup>9</sup>

Esto significa que gracias a la aplicación de técnicas de auditoría el auditor estará en posibilidades de obtener evidencia suficiente y competente para emitir una opinión, adicionalmente se tienen que considerar tres aspectos importantes para la aplicación de estas técnicas o procedimientos:

---

<sup>9</sup> IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 5010.

1. Naturaleza de los Procedimientos – No sería correcto afirmar que todas las empresas son iguales, existen diferencias en cuanto a su tamaño, operación, sistemas de información aplicados, etc. de tal forma que podemos decir que si las empresas son diferentes, los procedimientos de auditoría aplicables a cada entidad también deben de ser diferentes, adecuados a las características específicas de cada negocio, los procedimientos de auditoría no pueden ser aplicados de manera rígida en todas las empresas, el auditor debe de tener la suficiente capacidad para poder discernir qué procedimientos son aplicables a cada entidad para obtener la evidencia suficiente y sustentar su opinión.
  
2. Extensión de los Procedimientos – Como sabemos, las empresas manejan un gran número de operaciones, muchas de ellas son repetitivas y similares y resultaría impráctico revisar en su totalidad estas operaciones, para ello se considera prudente el aplicar los procedimientos de auditoría a una muestra representativa de estas operaciones, realizando un examen a partidas individuales y que nos dará como resultado una opinión general sobre el total de las operaciones.
  
3. Oportunidad de los Procedimientos – También al aplicar un procedimiento de auditoría tenemos que tomar en cuenta el tiempo en que resultaría más eficiente aplicar un procedimiento, de tal forma que existen procedimientos que resultan más valiosos cuando son aplicados en fechas anteriores o posteriores a la fecha de los estados financieros sobre los cuales se está emitiendo una opinión.

El boletín 5010 nos señala las técnicas de auditoría que son de aplicación general y que permiten que el auditor tenga las bases necesarias para sustentar su opinión, adicionalmente en este boletín la CONPA nos indica la definición de estas técnicas.

\* Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional".<sup>10</sup>

En otras palabras podemos decir que con la aplicación de estos métodos de investigación, el auditor va a obtener las bases suficientes para emitir una opinión a los estados financieros.

Como técnicas de auditoría encontramos las siguientes:

1. Estudio General – Se refiere a una apreciación sobre ciertas características generales, estados financieros y partes significativas de una empresa. Esta técnica sirve de orientación al auditor para poder detectar situaciones importantes que requieran de una atención especial, para poder aplicarla se requiere de un juicio profesional por lo tanto se recomienda que se aplique por un auditor con experiencia.
2. Análisis – Permite conocer cómo se encuentran integrados los saldos de las cuentas o rubros en los estados financieros y puede ser de 2 tipos:
  - a) Análisis de saldos.
  - b) Análisis de movimientos.
3. Inspección – Se refiere a la observación física ya sea de bienes materiales o de documentos para dar validez a algún registro contable.
4. Confirmación – Se refiere a dar validez a una operación mediante la corroboración de esta misma por personas que son independientes a la empresa examinada y que están en condiciones de conocer dicha operación.

---

<sup>10</sup> IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 5010.

La confirmación debe de ser recibida directamente por el auditor a fin de que no exista oportunidad de que el cliente modifique la información. La confirmación puede ser de distintas formas:

- a) Positiva – Consiste en enviar los datos que queremos corroborar solicitando que nos contesten si están conformes o inconformes con esta información. Se utiliza este tipo de confirmación para probar las cuentas de activo.
  - b) Negativa – Consiste en enviar los datos que queremos corroborar solicitando que nos contesten únicamente si están inconformes. Este tipo de confirmación también se utiliza para confirmar las cuentas de activo, aunque no se recomienda su uso.
  - c) Indirecta, ciega o en blanco – En este tipo de confirmación no se envían los datos y se solicita la información de los saldos, movimientos o cualquier otro dato que sea necesario para la auditoría. Este tipo de confirmación generalmente se utiliza para pasivos.
5. Investigación – Consiste en obtener información y datos por comentarios con los funcionarios y empleados de una empresa, es decir que gracias a las pláticas con los empleados, el auditor puede conocer y formarse un juicio sobre los saldos y las operaciones realizadas por una empresa.
6. Declaración – Consiste en manifestar por escrito y con la firma de los interesados la información y datos obtenidos por medio de la investigación con funcionarios y empleados de una empresa. Esta técnica se utiliza únicamente cuando la importancia de los datos y las investigaciones lo amerita, sin embargo, se considera que su validez se encuentra limitada pues se trata de información que se obtiene por los mismos funcionarios de la empresa y que participaron en las operaciones realizadas, lo cual puede estar sujeto a manipulaciones.

7. **Certificación** – Consiste en obtener un documento en donde se dé validez a algún hecho, por lo general se encuentra legalizado con la firma de alguna autoridad.
  
8. **Observación** – Consiste en la presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos, es decir que se obtiene seguridad mediante la inspección ocular de cómo se realizan ciertas actividades por el personal de la empresa.
  
9. **Cálculo** – Consiste en la verificación aritmética de cierta información, ya que en algunas ocasiones los registros contables son el resultado de cómputos realizados sobre determinadas bases, esta técnica consiste en validar la información mediante el cálculo independiente de dicha información, ya sea aplicando pruebas globales o procedimientos distintos a los utilizados por la compañía.

## Capítulo III

### LA TECNOLOGÍA HABILITANTE EN LA AUDITORÍA

#### 3.1 Antecedentes de la informática

En el mundo actual podemos observar que existe un uso generalizado de los sistemas de información, de la computación y las telecomunicaciones, también podemos observar que las empresas cuentan con sistemas de cómputo que pueden ir desde los más simples hasta los más sofisticados y complejos y todo esto ha sido como resultado de un largo proceso de evolución en la tecnología de la información o informática.

En el presente trabajo de investigación, me gustaría hacer referencia brevemente a la evolución de la informática a través del tiempo, la cual ha sido clasificada en seis generaciones principalmente:

##### 1. Primera Generación

Ubicamos el inicio de esta fase en el año 1939 en donde surgen las primeras computadoras hechas a base de bulbos, estas máquinas eran de gran tamaño y generaban mucho calor de tal forma que se requería un sistema especial de enfriado para que estas máquinas pudieran trabajar óptimamente, el costo de estas máquinas era muy elevado, mientras que su capacidad de almacenamiento de datos era muy reducido.

##### 2. Segunda Generación

Ubicamos esta fase a principios de los años 60's se caracteriza principalmente por la desaparición de los bulbos que son sustituidos por sistemas de transistores y memorias centrales lo que trae como consecuencia la disminución en el tamaño de los computadores,

adicionalmente existe el surgimiento de algunos lenguajes de programación así como el incremento en la capacidad de almacenamiento de datos de las computadoras, estos equipos siguen siendo muy costosos con relación al beneficio que se obtiene por utilizarlos.

### 3. Tercera Generación

Ubicamos esta fase a mediados de los años 60's, tiene como principal característica la desaparición de los transistores, los cuales vienen a ser sustituidos por circuitos impresos y microtransistores y que permitieron que el tamaño de estos equipos se redujera considerablemente, al igual que los costos, nuevamente surgen nuevos lenguajes de programación y se incrementa la capacidad de almacenamiento de datos de los equipos.

### 4. Cuarta Generación

Ubicamos esta fase a mediados de los años 70's, se caracteriza principalmente por el surgimiento de los Microchips y Microprocesadores, estos equipos resultaron ser muy costosos por lo que muchas empresas no tenían la posibilidad de contar con este tipo de sistemas para el procesamiento de información.

### 5. Quinta Generación

Ubicamos esta fase a principios de los años 90's, se caracteriza por el surgimiento de las computadoras personales, herramientas cuyo uso se ha hecho indispensable hasta nuestros días, se desarrolla la aplicación del CD-ROM y del Multimedia. El costo de las computadoras comienza a ser accesible y pueden ser utilizadas por personas que no necesariamente sean expertas dentro de la programación. Dentro de esta etapa la informática ya daba soluciones y apoyo en la toma de decisiones.



## 6. Sexta Generación

Abarca desde mediados de los años 90's y hasta nuestros días, esta etapa se caracteriza por un crecimiento acelerado en el consumo de estos equipos, así como un rápido avance tecnológico de los mismos, el surgimiento de nuevas versiones de software provoca que dichos equipos se vuelvan obsoletos rápidamente, sin embargo se eliminan problemas de compatibilidad y limitaciones de crecimiento con la fabricación de equipos con sistemas abiertos. Surgen nuevos sistemas y herramientas de aplicación tales como: Modems, Redes, Internet, Correo Electrónico, Ciberespacio, etc. los cuales permiten una comunicación rápida y efectiva.

En el ámbito empresarial el uso del computador se ha hecho indispensable en todas las áreas de una empresa, ya que permite realizar el trabajo de manera rápida y eficiente, adicionalmente con el surgimiento de las redes se ha logrado que todas las computadoras de las empresas se encuentren interconectadas a fin de que cualquier departamento dentro de un negocio pueda acceder a la información, registrar transacciones o realizar consultas. En pocas palabras podemos decir que la informática es un medio para obtener eficiencia, así como el control de toda la entidad mediante la automatización del trabajo.

Debido a la diversidad de sistemas de información, se considera vital que las técnicas y procedimientos de auditoría se adecuen a los sistemas de información a fin de asegurarse de que la información generada por el sistema de la empresa además de proporcionar un gran volumen de información cumpla con el objetivo de mostrar información correcta.

### **3.2 La informática como herramienta de la auditoría**

El uso cada vez mayor de los sistemas de información en las empresas representa un gran reto a las firmas de contadores públicos independientes, pues requieren el desarrollo de nuevas bases de datos y programas que permitan documentar la auditoría a través de papeles de trabajo electrónicos, estos papeles permiten que la auditoría sea cada vez mejor documentada, dejando atrás la forma tradicional de utilizar voluminosos y pesados legajos de papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo electrónicos son una herramienta y a su vez un medio ideal para poder satisfacer las necesidades de los clientes, ya que se disminuyen las horas a invertir en la realización de los papeles de trabajo dejando mayor tiempo para enfocarse a revisar puntos específicos de la auditoría y áreas de riesgo específicas, adicionalmente la calidad de la auditoría se ve incrementada, pues se puede estandarizar la elaboración de los papeles de trabajo electrónicos cumpliendo con los requisitos de calidad necesarios a fin de que los papeles de trabajo tengan una misma estructura y calidad en toda y cada una de las auditorías.

Adicionalmente a los papeles de trabajo electrónicos, también me gustaría hacer mención a las técnicas y procedimientos que son utilizados por el auditor al realizar pruebas de cumplimiento de los sistemas, que como se comentó en el tema anterior actualmente son básicos en la operación de las empresas. Tanto las técnicas y procedimientos, como las pruebas sustantivas a la información contable dependen en gran parte del diseño que la empresa tenga para el procesamiento electrónico de la información. Cuando existen sistemas en línea que producen poca información escrita no es eficiente el aplicar técnicas manuales de auditoría, por lo tanto, el auditor debe de adaptarse a los cambios tecnológicos y aplicar técnicas apoyadas por los computadores ya sea para verificar los controles programados para comprobar el cumplimiento o usar programas de auditoría que permitan extraer información del sistema.

En la actualidad existen una gran variedad de paquetes y de programas generalizados de auditoría que realizan gran variedad de trabajos y sirven de apoyo al auditor en el desarrollo de pruebas sustantivas y en otros aspectos de la auditoría. El uso de estas herramientas en la auditoría aumenta la eficiencia y la efectividad del trabajo con un cliente que cuenta con sistemas de cómputo para el control de sus actividades. Estos programas son variados pero dentro de las principales funciones que realizan se encuentran las siguientes:

- a) Selección de muestras de auditoría ya sea sobre bases estadísticas o sobre bases no estadísticas.
- b) Verificación de sumas, multiplicaciones y otros cálculos en los archivos de información del cliente, también conocidos como cifras de control.
- c) Realización de pruebas analíticas, comparando saldos, realizar cálculo de razones, identificar fluctuaciones, etc.
- d) Manipulación de la información calculando subtotales, clasificando información, ordenando datos, estableciendo filtros a las bases de datos.
- e) Preparación de balanza de comprobación, estados financieros, solicitudes de confirmación, elaboración de papeles de trabajo de auditoría.
- f) Comparación de datos, determinación de diferencias, establecimiento de condicionales.

Adicionalmente a programas generalizados de auditoría, existen programas propios para llevar a cabo trabajos de auditoría especializados, a fin de poder diseñar procedimientos que se adapten a las características del cliente y así aumentar la eficiencia en la auditoría incluyendo los siguientes aspectos:

- Transferencia electrónica de datos del computador del cliente a los archivos del auditor.
- Programas de cómputo que permiten preparar de manera automática los programas de trabajo de auditoría en los que se incorpora la evaluación de los sistemas de control interno de los distintos ciclos de negocios probados, estableciendo una relación clara de la calidad del control interno y el alcance de las pruebas de auditoría.
- Inclusión automática de riesgos y problemas detectados en años anteriores para una mejor planeación y desarrollo de auditorías en años posteriores.

El uso de programas de auditoría implica un costo muy importante que en muchos de los casos no pueden ser absorbidos por firmas pequeñas de contadores públicos independientes, por lo que generalmente las grandes firmas son las que tienen la capacidad económica de invertir grandes cantidades de dinero en programas de auditoría.

### **3.3 La aplicación de la informática a la auditoría contemporánea**

El uso generalizado de los computadores, hace que el Contador Público se encuentre a la vanguardia en el conocimiento y uso de nuevos sistemas de información, pues actualmente las empresas procesan un gran número de transacciones en sistemas de cómputo cuya complejidad es variable.

Tanto la auditoría como la informática han mantenido un desarrollo importante dentro de las empresas, la auditoría por tener una función de apoyo a la dirección de las empresas y los altos niveles de la misma, y la informática por ser una herramienta auxiliadora en cualquier área de la

empresa. Si se compenetran ambas funciones podemos realizar auditorías más eficientes con el apoyo de la informática.

Cuando una empresa cuenta con sistemas de información automatizados, se hace necesario el uso de computadores dentro de las actividades de auditoría, pues al utilizar este tipo de sistemas se realizan un mayor volumen de operaciones, que cuando no se cuenta con estos sistemas, de tal forma que el auditor para poder desarrollar su trabajo eficientemente debe también de apoyarse en el uso de computadores para la realización de su trabajo, no quiero decir que sin el uso de computadores no se podría realizar una auditoría, sin embargo para poder desarrollar el trabajo se requeriría de mayor personal, mayor tiempo presupuestado y un mayor número de pruebas a aplicar, dejando de ser eficientes y sobre todo competitivos en comparación con otras firmas que sí utilicen las ventajas del computador.

El uso de sistemas de cómputo para el procesamiento de información dentro de las empresas ha tenido una importante repercusión dentro de la profesión contable, sin embargo, considero que uno de los mayores retos ha sido para los auditores ya que el auditar sistemas mediante computador hace que enfrenten a nuevos y diversos problemas, entre ellos podemos destacar:

1. Control interno en sistemas con computadores, ya que el auditor debe de aprender a evaluar todo un conjunto de mecanismos y aplicaciones específicos de control relacionado con computadores. Cuando los sistemas de cómputo aplicados en una compañía adquieren un alto grado de sofisticación, el auditor requiere de especialistas que permitan evaluar la integridad de los sistemas y en su caso su vulnerabilidad.
2. Técnicas y procedimientos de auditoría en sistemas computarizados, ya que al utilizar sistemas con computador se reduce o eliminan totalmente listados visibles, es decir, únicamente se pueden consultar en el sistema, para ello los auditores deberán contar con

especialistas en cómputo para realizar análisis y evaluar la calidad de la información que se genera a través de estos procesos electrónicos.

Es importante mencionar que el auditor al adentrarse en los procesos de informática evita el depender en exceso de este departamento dando así cumplimiento con las Normas de Auditoría en lo referente a la independencia que debe tener el auditor.

### **3.4 Ventajas y desventajas de la informática en la auditoría**

El uso de las computadoras dentro de las funciones de auditoría nos lleva a obtener una mayor eficiencia en la realización de este trabajo cuando esta herramienta es correctamente utilizada, con el apoyo de las computadoras al realizar un trabajo de auditoría se cuentan con diversas ventajas, a continuación mencionaré aquellas que considero más relevantes:

- Reducción importante en los tiempos de auditoría haciéndolas más efectivas, mejorando así la oportunidad en el servicio, incrementando la satisfacción en la seguridad de la auditoría y generando un valor agregado para el cliente llevando a cabo una auditoría más objetiva y enfocada sobre áreas de riesgo.
- Al contar con el apoyo de los computadores y papeles de trabajo electrónicos, se pueden manejar mayores volúmenes de información con mayor precisión y exactitud.
- Se cuenta con una mayor profundidad en la revisión sin afectar los tiempos presupuestados gracias al uso de papeles electrónicos que permiten ahorros de tiempo en las revisiones mediante la actualización automática de la información para ejercicios posteriores, de tal forma que el auditor puede profundizar más en la revisión sustantiva de las distintas áreas de la empresa.

- La supervisión del trabajo de auditoría mediante papeles de trabajo electrónicos resulta más efectiva que utilizando papeles impresos, ya que éstos pueden contar con indicadores del estado de los documentos, asegurándose rápidamente del estado del documento sin tener que ver todo el documento. Dentro de estos indicadores podemos encontrar los siguientes tipos de estados: "Pendientes", "Completado o Terminado", "Revisado", "Hecho por", "Modificado desde", etc.
- Se pueden implementar nuevas formas de control mediante un sistema de papeles de trabajo electrónicos, ya que se puede restringir totalmente el acceso a los archivos de auditoría o restringirlos parcialmente, de tal forma que los archivos pueden ser accedidos exclusivamente para consulta, sin poder ser editados o modificados.
- El auditor realiza con mayor eficiencia su trabajo ya que puede descansar en las computadoras las tareas tales como cálculos aritméticos, muestreos, registros, clasificación de datos, etc. obteniendo resultados rápidamente reduciendo así considerablemente los costos.
- Disminución en la cantidad y volumen de papeles de trabajo del auditor ya que muchos de estos papeles se encuentran como archivos del computador que pueden ser almacenados en discos de respaldo.
- Los papeles de trabajo electrónicos son una herramienta que produce grandes ahorros de tiempo en las revisiones, permitiendo revisar y concentrarse en áreas de alto riesgo, permitiendo un análisis más objetivo de dichos riesgos, así como ayudar a mantener mejores controles en cada uno de los procesos de auditoría.

El uso de computadores tiene como finalidad el automatizar procedimientos tradicionales de auditoría a fin de poder evaluar, verificar, analizar e interpretar la información auditada de manera eficiente, sin embargo, también tenemos que considerar los errores que se pueden presentar con el uso de estas herramientas, ya que como comúnmente es dicho "a mayores beneficios mayores riesgos" a continuación mencionaré algunas desventajas que se presentan al utilizar los computadores como apoyo en el desarrollo de una auditoría:

- Errores de captura u omisión de datos para la realización de alguna prueba de auditoría podría tener como consecuencia mostrar un resultado erróneo sobre el cual el auditor daría su opinión.
- Costo de mantenimiento y actualización de los equipos, es importante mencionar que el adquirir un paquete especializado de auditoría resulta muy costoso, por lo que sólo las firmas de auditoría con amplio poder adquisitivo estarían en posición de adquirir uno de estos paquetes, así como el equipo de cómputo suficiente para aplicarlo en las auditorías. Cabe mencionar que los programas y sistemas requieren de una actualización constante pues tienden a quedarse obsoletos al paso del tiempo, de tal forma que se tiene que invertir constantemente en la actualización de dichos sistemas.
- Capacitación del personal, para poder aprovechar los beneficios que provee el uso de un paquete de auditoría se requiere de capacitar a todo el personal que participe en las auditorías, a fin de comprender los nuevos enfoques de auditoría apoyados con el uso de un software especializado. Para ello se requiere de la impartición de cursos incurriendo en costos y horas que son absorbidos por los despachos de auditoría.
- El no contar con los controles adecuados para el respaldo de la información podría provocar la pérdida de la información, y en consecuencia el no poder contar con evidencia suficiente para soportar un trabajo de auditoría.



- En algunos casos la falta de aceptación por las autoridades de los papeles de trabajo electrónicos como evidencia suficiente y competente de la revisión efectuada por el auditor, y las firmas electrónicas como evidencia de la supervisión de éstos.

Con base en este análisis de ventajas y desventajas que muestra el uso de sistemas de cómputo y programas para el desarrollo de la auditoría, yo considero que se obtienen más beneficios que perjuicios al apoyarse en el computador para el desarrollo de una auditoría, siempre y cuando se le dé un adecuado enfoque y capacidad a esta herramienta, sin embargo, en la actualidad aún con los beneficios que nos presenta la informática en la auditoría, su uso no es generalizado, esto, generado principalmente por los siguientes aspectos:

- Considero como primer limitante el temor al cambio y la desconfianza a los nuevos retos, pues tanto las autoridades fiscales así como algunos Contadores Públicos Independientes se encuentran renuentes y en algunos casos temerosos o desconfiados en presentar una auditoría en papeles de trabajo electrónicos pues se tiene el sentimiento de que no existe evidencia alguna de auditoría, a lo que anteriormente se estaba acostumbrado era a presentar papeles de trabajo impresos.

En algunas revisiones que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a los papeles de trabajo de auditoría, he tenido la oportunidad de ver su sorpresa al ver que no hay legajos de papeles impresos ya que éstos son electrónicos, las autoridades, renuentes al cambio, han solicitado que se impriman todos los archivos que integran la base de datos de papeles de trabajo electrónicos, lo cual considero como innecesario e impráctico

- Considero como segunda limitante los altos costos en los que se tiene que incurrir para poder implementar programas de auditoría computarizados, pues son inversiones demasiado

costosas cuyo beneficio no es inmediato y que no pueden ser absorbidas por las pequeñas firmas de contadores con ingresos limitados.

En conclusión, al realizar una auditoría y documentarla en papeles de trabajo electrónicos y no en la forma tradicional de papeles de trabajo impresos, se cumple completamente con las normas y procedimientos de auditoría, ya que éstas definen que los papeles de trabajo constituyen la documentación preparada por el auditor, así como la que le fue suministrada por el cliente o terceras personas, y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor, la cual puede estar presentada físicamente por papeles y/o información en medios magnéticos.

El gran volumen de transacciones que se procesan en las empresas, así como la innovación en los sistemas de información aplicados, y la competencia existente entre las grandes, medianas y pequeñas firmas de contadores públicos independientes hacen que las auditorías requieran ser cada día mejor planeadas, ejecutadas y documentadas, ofreciendo un valor agregado, oportunidad y costo que sólo se podría lograr a través del computador.

Por lo que resulta conveniente que las distintas comisiones que representan a la profesión se acerquen a las autoridades, a fin de mostrarles las ventajas que tienen los programas electrónicos de auditoría, haciendo notar que esta nueva metodología o herramienta es más útil que la documentación tradicional y de no aceptarla podría implicar un retroceso importante de la profesión contable.

## Capítulo IV

### INFORMES Y TIPOS DE OPINIÓN

#### 4.1 Definición

¿Qué es un dictamen?

Existen muchas definiciones al respecto, durante el presente trabajo de investigación me encontré con distintas opiniones y definiciones, cada una de estas definiciones tenía puntos clave que consideré importantes y que me sirvieron de base para obtener una definición más completa a lo que es un dictamen, considero importante hacer mención a las distintas definiciones que se han dado al dictamen por diversas instituciones ya que así nos podemos dar una idea más completa de las distintas opiniones que existen al respecto:

La definición que emite la CONPA es la siguiente:

“El dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado se presenta de modo general en un documento cuya parte principal, es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética”.<sup>11</sup>

La definición que da el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos es:

“El dictamen es la opinión del contador público en funciones de auditor. Es un documento por medio del cual el contador público independiente, señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros correspondientes”.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Benjamín Rolando Téllez Trejo. El Dictamen en la Contaduría Pública. Pág. 40

En la tercera Convención de Contadores Públicos, se emitió el siguiente concepto:

“El dictamen que emite el contador público es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica, a la luz de ciertas leyes, que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados. Éstos le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que presentan tales estados financieros ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme”.<sup>12</sup>

La definición que da el Diccionario de la Real Academia Española es el siguiente:

“El dictamen es la opinión y juicio que se forma o se emite sobre una cosa”<sup>12</sup>

Si tomamos los puntos claves de estas 4 definiciones podríamos decir lo siguiente:

- El dictamen es una opinión.
- Esta opinión es profesional e independiente.
- Se emite por el auditor.
- El auditor es un Contador Público Independiente.
- Esta opinión resulta de realizar un trabajo de auditoría o examen a estados financieros.
- En el dictamen se señala la naturaleza y alcance de la auditoría.
- En el examen a los estados financieros se verifica el cumplimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Si juntamos todos estos puntos clave podríamos llegar a una definición más completa del dictamen de estados financieros y que sería la siguiente:

El dictamen o informe del auditor es la expresión de una opinión profesional e independiente que emite el contador público independiente sobre los estados financieros de un cliente, señalando la

---

<sup>12</sup> Benjamín Rolando Téllez Trejo. El Dictamen en la Contaduría Pública. Pág.40

naturaleza y alcance de su examen e indicando si éstos fueron preparados o no de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

También considero importante señalar que la importancia del dictamen es fundamental ya que sobre la opinión del auditor descansa la confianza de terceras personas quienes tomarán decisiones con respecto a la entidad.

El dictamen es la única parte del trabajo del auditor que queda a disposición de terceras personas, de tal forma que éste debe de ser elaborado con el mayor cuidado y diligencia posibles, para ello las normas de auditoría generalmente aceptadas proporcionan amplios criterios para la elaboración del informe, indicando que la opinión del auditor debe de incluir una declaración a si se han aplicado en los estados financieros los principios de contabilidad generalmente aceptados, si estos principios se aplicaron de manera consistente y si las revelaciones fueron adecuadas. Adicionalmente deberá señalar el grado de responsabilidad que está asumiendo en relación con dichos estados financieros.

#### **4.2 Evolución del Dictamen**

Dentro de los antecedentes del dictamen, se puede comenzar diciendo que anteriormente era conocido como certificación y encontramos su origen en Inglaterra, en donde a partir de la revolución industrial se comenzó a reconocer el trabajo de los auditores una vez que el Parlamento inglés emitió una serie de leyes en donde se exigía la intervención obligatoria de un auditor en determinadas compañías.

En ese entonces su labor consistía principalmente en verificar las existencias de caja, los activos físicos y deudas específicas que existieran con acreedores de la empresa a fin de comprobar las cifras mostradas en los registros contables. Una vez que concluía la revisión, el auditor tenía que

rendir un informe sobre el trabajo realizado, en este informe se aseguraba que los datos contenidos en él reflejaban con exactitud la situación de la empresa, este informe se le conoció como certificado.

El término certificado le fue dado principalmente porque la definición de este término corresponde a: asegurar, afirmar, dar por cierta alguna cosa, de tal forma que con el certificado, el auditor aseguraba que los registros contables fueran correctos.

Conforme fue pasando el tiempo se modificó el concepto de certificar por el de dictaminar ya que durante el desarrollo de una auditoría no es posible asegurar que todos los datos mostrados en los estados financieros son exactos y correctos ya que en la elaboración de los mismos intervienen una serie de hechos tales como las estimaciones que por basarse en apreciaciones personales no garantizan su absoluta exactitud y el término certificar implica conceptos de "garantía" y "exactitud".

Mediante la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, se puede opinar sobre la situación financiera, esta opinión en ningún caso es una afirmación de la exactitud de las cifras mostradas en los estados financieros, por lo tanto el contador público al realizar funciones de auditor opina, no asegura, y dictamina, no certifica.

El primer modelo de dictamen fue emitido en Inglaterra en el año de 1895, este dictamen tenía la siguiente redacción:

"Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la Compañía y encontramos que son correctos. Aprobamos y certificamos que el balance general preinserto presenta correctamente la posición de la compañía".<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Benjamín Rolando Téllez Trejo. El Dictamen en la Contaduría Pública. Pág. 50

Podemos darnos cuenta de que este dictamen es muy diferente a lo que actualmente conocemos, pues en este caso existe una afirmación de que toda la información es correcta, asimismo, es importante mencionar que la redacción no se encontraba generalizada, de tal forma que cada contador formulaba el dictamen según su propio criterio.

En Estados Unidos es donde comienzan a presentarse los primeros intentos por tratar de unificar la forma del dictamen, de tal forma que el Instituto Americano de Contadores Públicos en el año de 1917 preparó un folleto en el cual se sugiere que los dictámenes fueran preparados conforme al siguiente modelo:

"He practicado una auditoría de las cuentas de la Compañía X por el periodo al \_\_\_\_ y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen, han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Cía X al \_\_\_\_ y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado".<sup>11</sup>

En este tipo de dictamen podemos ver que ya se incluye la opinión profesional sobre la situación financiera del negocio, sin embargo no se cumplió con el propósito de lograr la uniformidad en los dictámenes pues unos contadores presentaban el dictamen de una manera más sencilla a la recomendada y en otros se presentaba un informe en donde se listaban todos los procedimientos que se habían seguido y se dejaba al criterio de quien leyera estos informes si los procedimientos habían sido suficientes o no.

Conforme ha pasado el tiempo el modelo de los dictámenes ha variado de acuerdo con las necesidades específicas de cada época, considero que resultaría poco práctico el señalar todos los modelos de dictamen que han sido utilizados a través del tiempo, sin embargo, si comparamos el modelo del dictamen actual con los primeros dictámenes podemos observar las

diversas modificaciones que este informe ha sufrido y esto como una respuesta a los avances logrados en la profesión contable así como la confianza que se ha depositado en la misma.

En México, podemos decir que la evolución del dictamen se encuentra directamente ligada a la evolución que este informe ha tenido en Estados Unidos, es decir los cambios no se han adoptado debido a ciertos acontecimientos específicos de nuestro país, sino que más bien son un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos.

El modelo de dictamen que se aplica en nuestro país en la actualidad, ha sido producto de muchos cambios, dentro de los principales cambios que ha tenido a través del tiempo los podemos identificar dentro del párrafo de alcance, esto como resultado de todos los avances logrados dentro de la auditoría externa, considero que a medida que se sigan logrando avances dentro de la profesión estos cambios se verán reflejados dentro de la redacción del dictamen.

#### **4.3 Elementos del Dictamen**

Como se mencionó en el tema anterior el dictamen ha evolucionado a través del tiempo, en la actualidad el modelo de dictamen utilizado en nuestro país se compone de diversos elementos:

- Destinatario – Se refiere a las personas a quienes va dirigido el dictamen los cuales son generalmente los accionistas o quien haya solicitado los servicios del auditor.
  
- Párrafo de identificación – Se incluyen los siguientes puntos:
  - a) Identificación de los estados financieros – Se refiere a los estados financieros que ha examinado el auditor que son: el Balance general y el Estado de resultados, de Variaciones en el capital contable y de Cambios en la situación financiera.



- b) Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor – Se especifica que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los mismos en base a su auditoría.
- Descripción general del alcance de la auditoría, o párrafo de alcance – En esta parte del dictamen se describe el alcance del trabajo realizado mediante las siguientes afirmaciones:
    - a) Mención de que el trabajo se realizó conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
    - b) Mención de que la auditoría se planeó y fue llevada a cabo para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros se encuentran libres de errores importantes, y se encuentran preparados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
    - c) Mención de que el examen fue realizado con base en pruebas selectivas.
    - d) Mención de que la auditoría incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, estimaciones significativas determinadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, y también la evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.
    - e) Mención de que la auditoría proporcionó las bases razonables para sustentar la opinión.

- Opinión del auditor – El dictamen deberá de establecer la opinión del auditor sobre si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Redacción y firma del dictamen – Se refiere al nombre y la firma del contador público que emite la opinión a fin de que exista la responsabilidad individual del contador público.
- Fecha del dictamen – Esta fecha corresponde a cuando el auditor concluye su trabajo y se retira de las oficinas de la compañía.

#### **4.4 Modelo de Dictamen en México**

El último modelo de dictamen propuesto por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría fue emitido en el mes de marzo 1994, este modelo lo podemos encontrar dentro del boletín 4010 y con el uso de este modelo nos permite tener uniformidad en la redacción del dictamen para así evitar confusiones.

Este tipo de opinión se emite cuando el auditor practicó una auditoría a los estados financieros de determinada entidad y como resultado a esta revisión no se detectaron desviaciones a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y tampoco existieron limitaciones en el alcance dentro de su revisión, es decir que tuvo la facultad de aplicar todos sus procedimientos de revisión que consideró necesarios, también es conocido como dictamen limpio y a continuación se muestra el modelo del dictamen identificando los elementos que lo componen:

- ***Destinatario***

“Al Consejo de Administración y Accionistas de  
Compañía XY, S.A. de C.V.

- ***Párrafo Identificación***

He examinado los estados de situación financiera de la Compañía XY, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2000 y 1999, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

- ***Párrafo de alcance***

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

- ***Párrafo de opinión***

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía XY, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 2000 y 1999 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- ***Redacción y Firma***

C.P.C. Eduardo León

- ***Fecha***

14 de abril de 2001<sup>14</sup>

Este modelo ha provocado descontento y despertado inquietudes de varios contadores públicos tanto en el ámbito nacional como en el internacional principalmente enfocadas a la claridad y precisión del mismo, al respecto puedo decir que no me considero una experta para poder cuestionar al dictamen y su redacción actual, sin embargo me gustaría hacer notar algunas inquietudes:

1. En la redacción del dictamen se señala lo siguiente "Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría" yo considero que una vez que el contador público emite su opinión y deja su firma autógrafa en el misma ya queda implícita su responsabilidad en el mismo y por tanto esta frase resulta un poco repetitiva.

---

<sup>14</sup> IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 4010. Párrafo 22

2. En la redacción también dice "...que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros ...". Nosotros en un punto anterior hacemos mención de que el trabajo de auditoría se realizó aplicando las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, si aplicamos las normas correctamente ya tenemos la seguridad de que el trabajo fue planeado y realizado de la manera correcta (Norma de ejecución del trabajo) por lo tanto considero que esta aseveración no es necesario especificarla.
3. La redacción continúa " ...no contienen errores importantes" este comentario ya sale sobrando pues sabemos que si existiera un error importante se presentaría una salvedad, opinión negativa o abstención de opinión.
4. La redacción dice "La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros...", si la auditoría como se menciona al inicio del párrafo fue realizada aplicando las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, pues también se aplicaron los procedimientos de auditoría señalados en las mismas de tal forma que esta aseveración a mi parecer vuelve a ser repetitiva.
5. La redacción dice "incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados...", considero que al emitir una opinión en la que señalamos que los estados financieros se encuentran de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados ya se encuentra implícito que como auditores realizamos el examen a los estados financieros y evaluamos los principios contables aplicados por la compañía, por lo tanto esta aseveración a mi parecer no debería de existir. En caso de que existiera una desviación entonces se detectaría en las salvedades o en la opinión negativa.

6. También dice “de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto”. Cuando se practica un examen a los estados financieros de una entidad en apego a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas se incluye la revisión de estas estimaciones, así mismo cuando se afirma en el primer párrafo que los estados financieros son responsabilidad de la administración, cualquier desviación se mencionará a través de una salvedad o negación de opinión.
  
7. La redacción dice “Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión” podemos decir que esta aseveración ya se encuentra implícita en la opinión profesional, además podemos decir que si existe una opinión es porque ya se aplicó un examen con apego con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Si pudiera modificar el modelo de dictamen a fin de mostrarlo más simplificado, mi sugerencia sería la siguiente, y en ella podemos observar como el párrafo de identificación y de alcance ya se encuentran unidos:

- ***Destinatario***

Al Consejo de Administración y Accionistas de  
Compañía XY, S.A. de C.V.

- ***Párrafo Identificación y alcance***

“He examinado los estados de situación financiera de la Compañía XY, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2000 y 1999, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- ***Párrafo de opinión***

"En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía XY, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 2000 y 1999 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados"

- ***Redacción y Firma***

C.P.C. Eduardo León

- ***Fecha***

14 de abril de 2001

#### **4.5 Otros Tipos de Opinión**

Existen algunos casos en que los auditores con base en su examen determinan que no se puede emitir una opinión sin salvedades sobre los estados financieros del cliente. Estas circunstancias pueden provocar que se emita una opinión diferente a la del dictamen limpio, el boletín 4010 nos señala los diferentes tipos de opinión que un auditor puede expresar sobre los estados financieros las cuales se caracterizan principalmente por la inclusión de uno o más párrafos explicativos.

El tipo de opinión dependerá del examen practicado por el auditor a los estados financieras, así como los resultados obtenidos dentro de su revisión. Los otros tipos de dictamen son los siguientes:

- Opinión con salvedades.
- Dictamen negativo.
- Abstención de opinión.

## OPINIÓN CON SALVEDADES

Este tipo de opinión se emite cuando se presentan algunos de estos supuestos:

1. Existe alguna desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, cuando se presenta esta situación se deberá de verificar si existe un efecto importante sobre los estados financieros.
2. Cuando existen limitaciones en el alcance de su revisión, es decir, cuando el auditor no pudo llevar a cabo todos los procedimientos de revisión que consideró necesarios durante el desarrollo de la auditoría ya sea por imposibilidad práctica o por limitaciones impuestas por la administración.

El auditor debe de considerar la importancia relativa de la desviación a los principios contables o la gravedad de la limitación para emitir este tipo de opinión, para las salvedades se considera que la importancia de la desviación o la limitación al alcance no es significativa.

La salvedad se incluye ya sea en uno o varios párrafos y en ella se indican todas las razones que la originaron, estos párrafos se incluyen después del párrafo de alcance del dictamen y antes del párrafo de la opinión, a continuación se muestra un ejemplo del dictamen con salvedad, cabe mencionar que el primer párrafo no se modifica con respecto al dictamen limpio, sin embargo para efectos de poder ver completamente el dictamen, este párrafo se incluirá nuevamente en el ejemplo:



- **Destinatario**

\*Al Consejo de Administración y Accionistas de  
Compañía XY, S.A. de C.V.

- **Párrafo de Identificación**

He examinado los estados de situación financiera de la Compañía XY, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2000 y 1999, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

- **Párrafo de alcance**

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

- **Salvedad por limitaciones al alcance:**

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presencié los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

- **Párrafo de Opinión**

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía XY, S.A., al 31 de diciembre de 2000 y 1999 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.”<sup>15</sup>

## OPINIÓN NEGATIVA

Este tipo de opinión el auditor afirma que los estados financieros no han sido adecuadamente presentados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, se debe de informar con toda claridad todas las razones que lo motivaron a emitir esta opinión. Como lo mencionamos en párrafos anteriores la desviación a principios de contabilidad también es una condición que justifica a un dictamen con salvedad, sin embargo, la importancia de los efectos sobre los estados financieros es la que determina si es necesario dar un dictamen negativo o con salvedad. A continuación se muestra un ejemplo de este tipo de opinión:

---

<sup>15</sup> IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 4010. Párrafo 42

- **Destinatario**

"Al Consejo de Administración y Accionistas de  
Compañía XY, S.A. de C.V.

- **Párrafo de Identificación**

He examinado los estados de situación financiera de la Compañía XY, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2000 y 1999, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

- **Párrafo de alcance**

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

- **Revelación de la desviación:**

Los principios de contabilidad generalmente aceptados requieren el reconocimiento de los efectos de la inflación en forma integral. Sin embargo, como se explica en la Nota X, los

estados financieros adjuntos fueron preparados con base en costos históricos; en consecuencia no reconocen los efectos de la inflación, ni han sido cuantificados sus efectos los cuales se consideran importantes, en los inmuebles y equipo, depreciación acumulada y del año, patrimonio y en su posición monetaria, ni se presentan en pesos de poder adquisitivo del cierre del último ejercicio.

- ***Párrafo de Opinión:***

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, la situación financiera de Compañía XY, S.A., al 31 de diciembre de 2000 y 1999 ni los resultados de sus operaciones, ni las variaciones en el capital contable ni los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.”<sup>16</sup>

#### ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

En este tipo de dictamen existe una incapacidad de expresar una opinión sobre los estados financieros debido a que se presentó una limitación al alcance de su revisión y es de una gravedad tal que resultaría inadecuado emitir una opinión con salvedad, en la abstención de opinión el auditor debe de explicar claramente todas las razones que le impiden dar una opinión sobre estos estados financieros, de igual forma si existen desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad deberán ser reveladas.

---

<sup>16</sup> IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 4010. Párrafo 50

A continuación se muestra un ejemplo de este tipo de dictamen:

- **Destinatario**

“Al Consejo de Administración y Accionistas de  
Compañía XY, S.A. de C.V.

- **Párrafo de Identificación**

He examinado los estados de situación financiera de la Compañía XY, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2000 y 1999, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

- **Párrafo de alcance**

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

- **Revelación de la limitación:**

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 2000 y 1999, que ascienden a \$3,500,000.00 y \$2,500,000.00, respectivamente, y que representan

un 70% y 50% de los activos totales respectivamente, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

- ***Párrafo de Opinión:***

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía XY, S.A., al 31 de diciembre de 2000 y 1999, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados."<sup>17</sup>

Como conclusión, éstos son los 4 tipos de dictamen que pueden ser utilizados por el Contador Público Independiente, y el tipo de opinión dependerá principalmente del alcance, oportunidad y resultados obtenidos durante el desarrollo de su auditoría.

---

<sup>17</sup> IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 4010. Párrafo 61

## Capítulo V

### OBJETIVOS PARA RESPONDER A LAS NECESIDADES DE ASESORÍA DE NEGOCIOS

#### 5.1 El auditor como asesor de negocios

Uno de los objetivos de la presente tesis es intentar plasmar de una manera práctica y objetiva la evolución de la práctica de la auditoría financiera en las empresas, estableciendo una diferencia práctica entre la función propiamente del auditor como tal y su compromiso profesional en los negocios, es indudable que una de las personas que debe conocer los problemas financieros contables y administrativos de la empresa es el auditor, ya que independientemente de aplicar correctamente las normas de auditoría generalmente aceptadas en la realización de su trabajo, debe de conocer la filosofía, estrategias y en mucho los objetivos de la empresa o de las empresas que maneja. Una vez cubiertos sus procedimientos de auditoría debe de llegar a tener un conocimiento profundo de los puntos fuertes y débiles de sus empresas, esto lo lleva a un posicionamiento privilegiado para convertirse no solamente en el frío auditor que determina o crítica el funcionamiento contable, financiero y fiscal de la empresa, sino que partiendo del conocimiento que ha obtenido durante el desarrollo de su trabajo, lo obliga a participar de las expectativas de movimiento de la empresa sin que esto lo lleve a perder independencia y objetividad de su función principal como auditor.

Es importante señalar que el contador público independiente tiene la obligación de conocer y dominar el entorno económico que se maneja actualmente en México y en el extranjero, con base en ello, se convierte en uno de los asesores principales de los negocios en las empresas que audita, como ejemplo dentro del entorno económico en el cual nos desarrollamos actualmente, podemos citar el caso de la globalización económica, política y social que estamos viviendo, entendiendo de una manera simple por globalización como la importante influencia

que existe por parte de los mercados internacionales, lo que hace necesario que el Contador Público se encuentre al tanto de todos los cambios y medidas que pueden influir en las estrategias de negocios de la empresa, ya que en gran medida las empresas actualmente buscan fuera de las fronteras el expandir sus oportunidades de mercado, de inversión, de crecimiento, etc., es importante tomar en consideración que algunas empresas mexicanas que cotizan en bolsa mexicana o en mercados internacionales buscan entre otras cosas lo siguiente:

1. Incrementar Capital Social.
2. Obtención de recursos frescos para los accionistas.
3. Acceso a los mercados de valores con objeto de obtener financiamientos por medio de la emisión de papel comercial.
4. Mejorar el Valor de las acciones.

Lo anterior, provoca las necesidades primarias de efectuar estudios profesionales tanto financieros como comerciales respecto a los objetivos que se buscan, así mismo en la actualidad es sumamente importante contar con estados financieros formulados y conciliados tanto con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados así como con Normas Internacionales de Contabilidad, esto con el objeto de contar con información comparable a nivel internacional.

Es importante resaltar que el contador público independiente gracias al conocimiento y el grado de profundidad en que se halla sumergido en las empresas tendrá la oportunidad de convertirse en el principal asesor de negocios de las compañías, me parece que el ámbito profesional del auditor como asesor en los negocios no tiene límite siempre y cuando se tenga presente su independencia crítica y obtención de resultados.



Actualmente las grandes firmas internacionales cuentan con servicios de consultoría, en donde se ofrecen servicios de asesoría de negocios como complemento a las auditorías, sin embargo, este tipo de servicios tienden a separarse de la auditoría, esto como resultado de las perspectivas que existen sobre la independencia del Contador Público y las funciones de consultoría sobre todo en el aspecto, de diseño e implantación de sistemas automatizados.

Pero en sí, ¿Qué es la consultoría y cómo se practica?, existen varias definiciones al respecto, en el presente trabajo incluiré la definición dada por una de las grandes firmas de auditoría y que considero se adecua a todos los comentarios hechos anteriormente:

“La consultoría va encaminada a atender la imperiosa necesidad de las organizaciones de lograr sus objetivos de control, para ello se requiere el establecimiento de una infraestructura de mejores prácticas de administración y controles internos corporativos adaptados de manera especial a las necesidades de cada empresa, facilitando a los empleados y funcionarios la implantación de una cultura de control adquiriendo conocimientos, habilidades y herramientas que les permitan administrar sus actividades con calidad, eficiencia y productividad para la obtención de resultados”.<sup>18</sup>

De lo anterior podemos desprender que en sí el contador público independiente no debe de tener límites en la asesoría a las empresas como son en forma resumida todo lo referente a buscar mejoras en productividad, administración y a veces inclusive en las operaciones de las empresas.

Concluyo este tema diciendo que la función del Contador Público Independiente como asesor de negocios está en función su capacidad y conocimiento obtenido sobre las empresas que audita.

---

<sup>18</sup> Deloitte & Touche, Tohmatsu International. Novedades Contables. Pág. 4

## 5.2 Valor Agregado a la Auditoría en las Empresas

Como ya se ha comentado anteriormente, la evolución de la práctica profesional de auditoría obliga al contador público independiente a dar más de lo que las técnicas y prácticas profesionales lo obligan, independientemente de la competencia feroz que existe en la profesión lo cual lo obliga a dar un mayor esfuerzo en sus servicios profesionales, los cambios tecnológicos continuos y trascendentes así como las necesidades que tienen las empresas para aprovechar los servicios profesionales contratados, obliga al auditor a proporcionar unos resultados que vayan más allá del simple cumplimiento de la formulación de un dictamen financiero, fiscal o especial, a esto lo podemos definir como el valor agregado que brindará a sus empresas; por valor agregado podemos entender que es todo aquello que se da adicionalmente a los servicios de auditoría contratados.

Es importante señalar que a través del tiempo la práctica independiente de la auditoría ha estado estancada en la mayoría de los casos en el cumplimiento del dictamen y la emisión cartas de sugerencias y recomendaciones, pero me atrevería a decir que dichas cartas anteriormente se encontraban y en ocasiones todavía se encuentran muy limitadas es decir, se señalan errores, se determinan causas y se dan sugerencias que en muchos casos son imprácticas, inalcanzables y hasta subjetivas, hoy en día se requiere enriquecer estas cartas dando sugerencias prácticas, cuantificando y determinando en su caso los beneficios que reeditarían a la empresa; así mismo considero que existe la necesidad de ampliar la visión de la carta de recomendaciones, no sólo señalar como tradicionalmente se hace observaciones a los rubros de los estados financieros que se auditan, sino que es necesario que el contador público independiente detecte y analice áreas de oportunidad productivas que le reedituen a la empresa beneficios a fin de incluir estos aspectos dentro de las cartas de observaciones. Otro punto que considero importante al respecto es que el Contador Público Independiente, vigile que sus recomendaciones se lleven a cabo y realmente reflejen los beneficios que visualizó al señalarlas.

En la actualidad las expectativas de los clientes no se limitan únicamente a recibir del auditor externo el dictamen al concluir el periodo contable, las necesidades y expectativas de los clientes van más allá de obtener solamente un informe, básicamente se espera obtener un valor agregado, para ello el contador público independiente debe de tener presente y conocer los siguientes aspectos a fin de estar en posibilidades de brindar un valor agregado y por ende un servicio de calidad:

- Poder entender, analizar y concluir sobre complicadas transacciones que hoy en día se celebran, tales como: Futuros, opciones, warrants, derivados, impuestos diferidos, etc. a fin de realizar un trabajo de auditoría completo y eficiente.
- Estar alerta a situaciones de carácter fiscal que pueden representar un problema o una oportunidad de servicio a los clientes.
- Conocer el resultado de la evaluación del control interno y de las sugerencias que tiene el auditor para mejorarlo pues éste se convierte en un punto clave para la preservación de los activos, el incremento en la productividad y la base para contar con información financiera confiable y oportuna.

El reto principal que tiene el auditor externo frente a su cliente es el poder responder a las necesidades de información que tiene, conservando por encima de todo las cualidades de independencia y de equidad que lo caracterizan, pero agregando un "ingrediente" que hoy es trascendente: Su visión informada del negocio. Para ello se requiere que el auditor se involucre con la dirección de la empresa y se vuelva el confidente y la persona de confianza de la administración, subrayo la línea sutil de no perder su independencia.

Mediante el establecimiento de esta relación cliente-auditor, permite el conocer a profundidad las operaciones de la empresa, su mercado, su producción, artículos para la venta, su entorno, sus sistemas, etc. a fin de poder hacer observaciones constructivas y trascendentes para el mejor desempeño de la empresa. En la actualidad con las distintas dificultades que hemos vivido, la función de asesoría a las empresas se vuelve imprescindible y constituye un valor agregado muy importante a la labor desempeñada.

A la luz de estas necesidades por parte de las empresas, se ha notado que muchas firmas de Contadores Públicos han agrupado a su personal por industrias, de tal manera que puedan tener una capacitación especializada que les permita cumplir con estos requerimientos.

En adición a lo anterior, las grandes firmas se han preocupado por mejorar la calidad de los servicios prestados mediante la inclusión de diversos estándares que deben tenerse presentes durante el desarrollo de una auditoría y que permite dar un valor agregado a la prestación de los servicios de auditoría, entre ellos podemos encontrar:

1. Proporcionar a los clientes servicios de alta calidad técnica y profesional excediendo sus expectativas, algunas de estas expectativas se relacionan con aspectos fundamentales tales como son el responder oportunamente a una llamada telefónica y preguntas, mantener una continuidad del equipo de trabajo, proporcionar profesionales capacitados, oportunidad en la conclusión del trabajo, etc.
2. Analizar cuáles son las necesidades de los clientes y sus requerimientos de servicios, para ello se requiere de un juicio profesional, experiencia y comprensión de los negocios e industria de cada cliente.

3. Establecer comunicaciones efectivas tanto internas como externas que permitan ampliar la percepción del cliente sobre el valor y la calidad del servicio prestado, este tipo de comunicaciones pueden ser verbales o escritas pero siempre prestando la debida atención a los problemas que se presenten a fin de que los clientes puedan darse cuenta de los beneficios que ha obtenido.
4. Proveer a la gerencia y consejo de administración de observaciones sobre las condiciones del negocio y sugerencias significativas para mejorarlo.
5. Obtener por parte de los clientes en forma regular una evaluación del desempeño, a fin de detectar deficiencias en la calidad del servicio prestado y corregirlas oportunamente, esto permite fortalecer la lealtad de los clientes y mejorar la calidad del servicio prestado.

Considero que existen diversas prácticas que permiten ofrecer un valor agregado a las empresas, sin embargo, me gustaría mencionar algunas que a mi parecer son importantes y que pueden variar dependiendo de las capacidades y cualidades del auditor:

- Mejorar, contribuir, y no únicamente auditar, esto implica que durante el desarrollo de las auditorías el Contador Público Independiente debe tener la capacidad para detectar áreas de oportunidad, identificando el desaprovechamiento de recursos materiales, financieros y tecnológicos y considerar posibles soluciones y alternativas que beneficien a la empresa.
- Aportar Ideas Valiosas, no únicamente puntos para cartas de sugerencias estándares, esto implica que el auditor tenga un adecuado conocimiento del giro de la empresa, así como de los procesos productivos de los sistemas a fin de emitir recomendaciones que permitan hacer

eficientes los procesos productivos y administrativos, es decir, ser mejores consejeros de nuestros clientes.

- Ser proactivo, no reactivo, mediante la capacitación adecuada del personal que presta los servicios y de mantener un contacto frecuente al más alto nivel posible, estando atento a las necesidades del cliente.
- Se debe subir en la cadena del valor, mediante trabajos de auditoría más completos y eficientes y que reflejan un valor agregado al cliente que recibe estos servicios.

### **5.3 Perspectivas de la Auditoría**

En la actualidad vivimos en un país de cambios, cambios que se han generado por diversos aspectos, entre ellos me gustaría hacer mención a la globalización y el papel que desempeña nuestra economía a nivel mundial, sorteando diversos problemas económicos los cuales han repercutido en el entorno de las empresas y las finanzas públicas, es decir, el entorno de los mercados. La situación económica actual y la globalización han cambiado las circunstancias sobre las cuales operan las empresas, así como las necesidades del cliente y sus expectativas respecto al trabajo de los auditores externos quienes por una parte han sufrido las consecuencias de estos eventos y surge la necesidad de visualizar nuevas expectativas para su crecimiento en función a los cambios ocurridos.

Como se ha comentado en la presente tesis, la globalización ha sido un factor determinante que obliga al Contador Público Independiente a conocer que existen oportunidades y retos actuales en los mercados internacionales y esto afecta a la práctica profesional de la auditoría, que debe estar al tanto en las necesidades y requerimientos que existen para la formulación del dictamen del Contador Público el cual brinde la oportunidad de manejar cifras comparables con estados

financieros de empresas en el extranjero. En concreto se requiere que el Contador Público Independiente conozca y pueda en cualquier momento conciliar e interpretar los principios de contabilidad generalmente aceptados en México con las Normas Internacionales de Contabilidad, así como también con los Principios de Contabilidad de los Estados Unidos de Norteamérica; entiendo que en la profesión mexicana se están haciendo estudios formales para ir determinando y en su caso adaptar al medio mexicano todos estos aspectos internacionales que afecten a la práctica de la contaduría pública en México.

No podemos olvidar las necesidades y requerimientos de las empresas mexicanas que aún no entran dentro del esquema de globalización mundial, sin embargo, considero que en su gran mayoría si no bien en su totalidad, están siendo afectadas por la feroz competencia que tienen ante la invasión de productos y precios del extranjero, es aquí donde volvemos a comentar que la auditoría en este tipo de empresas debe ir obligatoriamente más allá de la simple práctica profesional que tradicionalmente se ha llevado a cabo, el Contador Público Independiente y la práctica de auditoría deben estar totalmente sensibilizados para determinar los resultados de las empresas, pero más aún ya que deben analizar y visualizar áreas de riesgo o riesgos futuros que pudieran poner en peligro la existencia de las empresas mexicanas a fin de sugerir alternativas que permitan a la empresa hacer frente a sus riesgos con la mayor oportunidad posible.

Considero que lo expuesto anteriormente ha provocado retos muy importantes en la práctica de la auditoría y en sí mismo a la contaduría pública en general, por lo que será necesario que el Contador Público Independiente se encuentre debidamente capacitado a fin de poder reflejar una calidad total en el desempeño de sus funciones.

En la actualidad el auditor aplica técnicas modernas de revisión, evaluación de resultados y computación, que le permiten dar a las empresas observaciones significativas para mejorar algunos aspectos de su operación, estas observaciones benefician de manera directa a la

empresa al aumentar su eficiencia, también se pueden traducir en mejores resultados de operación de las empresas, de sus filiales y de sus sucursales, de grupos de empresas o de los negocios de empresas de otros países.

Anteriormente la mayoría de las auditorías se llevaban a cabo con base en pruebas sustantivas, para lo cual se requería de una inversión de tiempo considerable para su realización, en la actualidad este tipo de revisión también se ha modernizado, implementándose nuevos enfoques de auditoría que permiten el desarrollo de auditorías más eficientes y encaminadas a dar un servicio de mayor calidad.

Los nuevos enfoques de auditoría van encaminados al análisis de riesgos en la auditoría, en donde a partir de la evaluación de los controles internos y de la importancia relativa de las partidas, se detectan áreas de riesgo, dichos riesgos pueden ser inherentes, de control y de detección. La planeación y ejecución de los trabajos de auditoría se enfocan principalmente al análisis y control de los riesgos que han sido detectados.

Este nuevo enfoque requiere de un conocimiento profundo de las operaciones del cliente, de sus sistemas de control interno y de procesamiento de datos, para que una vez evaluados, se hagan pruebas de dichos controles, limitando en forma importante a las pruebas sustantivas. El juicio del Contador Público independiente adquiere con este nuevo enfoque, una nueva dimensión e importancia, para llevar a cabo estos trabajos que desde luego resultan en auditorías más completas y fundamentadas.

Con base en lo anterior, podemos decir que los nuevos enfoques de auditoría además de representar trabajos más completos y eficientes, permiten lograr una reducción en las horas de trabajo de la auditoría, sobre todo en empresas grandes con buenos sistemas de control y procesamiento de datos.



Con base en la experiencia que tienen las firmas de contadores públicos independientes por el análisis de carácter contable, así como estudios y evaluación del control interno, se han desarrollado nuevos servicios que son de gran utilidad que complementan su actividad, como ejemplos podemos mencionar entre otros los siguientes:

- Opinión en relación a la rentabilidad de portafolios de inversión.
  
- Revisiones detalladas del sistema de control interno para asegurar a la gerencia, que se cumplen con los objetivos de control, así como asegurar la calidad de los sistemas de información.
  
- Procedimientos específicos de revisión solicitados en México por las Comisiones Nacionales Bancaria y de valores y de Seguros y fianzas, respecto al control interno y al análisis de los riesgos de mercado.
  
- Trabajos de "Due Diligence", es decir de investigación de situaciones particulares de una empresa a petición de un tercero interesado.

## CONCLUSIONES

Como resultado del presente trabajo de investigación, he llegado a diversas conclusiones que me gustaría compartir con ustedes:

1. A través de los años, la práctica y los fines de la auditoría se han modificado, esto como una respuesta a las necesidades cambiantes de las empresas, a los cambios en la economía y a los avances tecnológicos que se han presentado a través de los años.

En primer lugar las auditorías ya no van encaminadas únicamente al descubrimiento de fraudes o errores, sino que la práctica de una auditoría actualmente se encuentra dirigida principalmente a evaluar de manera objetiva la información financiera de una empresa, expresar una opinión sobre la conformidad de la información con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que permita dar una confianza a los distintos usuarios de la información financiera de que dicha información se encuentra razonablemente correcta.

2. Los avances tecnológicos han tenido una repercusión importante en el desarrollo del trabajo de auditoría, pues el uso generalizado de sistemas de información por las empresas ha provocado que el auditor se apoye de dichas herramientas para poder hacer frente al desarrollo de su trabajo, esto implica la imperiosa necesidad de que el auditor se encuentre a la vanguardia en el conocimiento de los sistemas de información, los cuales en algunas ocasiones son demasiado sofisticados y complejos, a tal grado que se requiere del apoyo de especialistas en el ramo y de poder hacer frente a las necesidades de la compañía de obtener información veraz y oportuna de su negocio.

Adicionalmente me gustaría hacer mención al desarrollo de la auditoría con el apoyo de computadoras y programas de trabajo específicamente desarrollados para las actividades del

auditor, en donde se puede visualizar que los trabajos son muy eficientes y mostrando una importante reducción de tiempos, siempre y cuando se le dé una adecuada aplicación a esta herramienta.

3. Los nuevos enfoques de auditoría y la planeación de los trabajos de auditoría han permitido que los trabajos se encuentren mejor desarrollados, realizando auditorías dirigidas y encaminadas a detectar, evaluar y revisar áreas específicas de riesgo, reduciendo tiempos importantes en el desarrollo del trabajo y realizando auditorías más eficientes.
  
4. En la actualidad, las auditorías no sólo se limitan a dar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y señalar si éstos se encuentran preparados de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, sino que gracias al conocimiento que el auditor ha obtenido de las empresas, y al conocimiento del entorno en el que se desenvuelve una entidad permiten que el Contador Público Independiente adicionalmente se convierta en un “Asesor de Negocios” de la compañía, dando sugerencias significativas sobre aspectos que permiten a la empresa cumplir con sus objetivos de una manera eficiente y redituando beneficios importantes a la misma, dando un servicio adicional, también conocido como “Valor Agregado” cumpliendo así con las expectativas del cliente.

## BIBLIOGRAFÍA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 21a. Edición. México, D.F.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas y Procedimientos de Auditoría 21a Edición. México, D.F.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Código de Ética Profesional. Comisión de Ética Profesional. IMCP. México, D.F.

Benjamín Rolando Téllez Trejo. El Dictamen en la Contaduría Pública. 7a Edición. Editorial Ecafsa, México, D.F.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Contaduría Pública. Revista mensual Septiembre 2000. México, D.F.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Contaduría Pública. Revista mensual Agosto 2000. México, D.F.

Deloitte & Touche Thomatsu International. Manual de la Práctica Profesional. Enero 2000 México, D.F.

Deloitte & Touche Thomatsu International. Novedades Contables. N° 4 Febrero 2000

American Accounting Association. Report of the Committee on Basis Concepts. Volumen 47