

# Unidad 4

---

- La auditoría como actividad profesional características e implicaciones éticas

## **LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL, CARACTERISTICAS E IMPLICACIONES ETICAS**

### **CONCEPTO UNIVERSAL DE AUDITORIA**

Auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera tendiendo al máximo de aprovechamiento de los recursos.

Tal vez una de las formas más claras para entender y comprender el concepto universal de auditoría sea a través del proceso de evolución de esta rama o especialidad de las ciencias sociales. A continuación una narrativa sinóptica del

### **DEVENIR HISTORICO DE LA AUDITORIA: AUDITORIA FISCAL**

La auditoría, en su forma más primitiva y simple, surge cuando un pueblo o núcleo social sojuzga o domina a otro, bien sea a través de la política, la religión, la economía, las ciencias, o por la fuerza. Así, el pueblo o comunidad social avasallado tiene que pagar un tributo al que lo domina o gobierna; tributo hoy conocido como impuesto. El pueblo o grupo dominante requiere que los tributos que impuso le sean pagados correctamente y en tiempo; y para cerciorarse del debido cumplimiento de ello comienza a crear cuerpos de revisores que se encargan de esa "fiscalización". Son los albores primigenios de la auditoría, actualmente identificada como Auditoría Fiscal.

Como ejemplo de ello en México se tiene el caso del pueblo azteca, belicoso por naturaleza, que por la fuerza dominó a muchos otros pueblos o tribus, llegando a expandir su dominio hasta centroamérica. Los aztecas se mantenían de tributos que les eran entregados por sus dominados; y los registros de la historia señalan los "procedimientos" que aplicaban cuando un pueblo bajo su férula no cumplía con sus tributos; incumplimientos que eran detectados y reportados por sus calpixque (una especie de recaudadores-audidores). Esta sojuzgación y tiranía excesiva provocó las alianzas que se dieron de muchos pueblos indígenas con Hernán Cortés y sus poco más de 300 coterráneos para lograr la Conquista de México.

Ya durante la denominada época de la Colonia, el sojuzgamiento se dio a través de la religión apoyada por la fuerza. Los grandes hacendados y grupos económicos tenían que pagar su diezmo al Virrey-Iglesia, y quien no lo hacía, con base en reportes de auditores, eran pasados ante el Tribunal del Santo Oficio o Santa Inquisición (¿qué habrá tenido de "Santa"?) cuyos "procedimientos" para que se pagara el diezmo y no se volviera a incurrir en evasión, no les pedían nada a los aplicados por los aztecas. El dominio del clero era absoluto<sup>1</sup>, y la acumulación de riqueza fue impresionante; dominio que acabó con las llamadas Leyes de Reforma promulgadas por don Benito Juárez.

## **AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

A mediados del siglo XVIII se dio en Inglaterra un fenómeno que vino a transformar a la humanidad. En 1733 se inventa la lanzadera volante, artefacto éste que revoluciona el proceso de manufactura textil. En 1767 aparecen las primeras máquinas hiladoras y de tejido que son accionadas por energía hidráulica. Es el nacimiento de la Revolución Industrial; es la sustitución de los procesos manuales de fabricación por la máquina.

En 1783-1784 se descubre un nuevo método para descarburar el hierro logrando que su industrialización se abarate y comience a utilizarse de manera masiva. Es el nacimiento de la industria siderúrgica, lo que permite al maquinismo una extraordinaria expansión. Por esos mismos años se inventa la máquina de vapor, lo que propicia que la naciente industria no sólo se dé en los márgenes de los ríos merced a la energía hidráulica que proporciona.

Hacia finales de ese siglo toma posesión formal la Revolución Industrial. Aparecen en consecuencia nuevas formas de organización fabril y comercial. Nace el concepto de Capitalismo. Surgen las teorías económicas de Libre Comercio de Adan Smith y David Ricardo.

Obviamente que tales desarrollos tuvieron que impactar en la contabilidad. Se perfeccionan y modernizan los procesos de contabilidad comercial y nacen nuevas corrientes en materia de contabilidad de costos.

El advenimiento del capitalismo ocasiona las concentraciones de capital. Tienden a desaparecer los pequeños talleres y fábricas familiares. Surgen por consecuencia las sociedades comerciales e industriales que, a su vez, se agrupan en Pools, Trusts y Holdings cada vez más ávidas de inversionistas particulares para allegarse de recursos que apoyen su crecimiento y expansión. Este fenómeno se da hacia las últimas décadas del siglo XIX tanto en Europa como en los Estados Unidos de Norteamérica.

---

<sup>1</sup> *Nótese en los dos párrafos anteriores la gran participación e influencia que tuvieron personas con investidura de auditores en la historia de México.*

Comienzan a surgir en esa época tibias disposiciones y regulaciones gubernamentales que solicitaban (no exigían) que los estados financieros de las empresas que tenían acciones colocadas entre el gran público inversionista fueran revisados por contadores públicos independientes. El gran pero es que en ese entonces no habían aparecido lo que hoy se conoce como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; dando lugar a que cada quien contabilizara como quisiera, como pudiera, o como le conviniera. Tampoco existía lo hoy conocido como Normas y Procedimientos de Auditoría, también generalmente aceptados; y los auditores revisaban como querían o como podían y, las más de las veces, sus informes eran presentados a capricho y conveniencia de los dueños y administradores de las empresas emisoras de acciones; quienes a su vez los entregaban o mostraban a las autoridades y a los pequeños inversionistas cuando querían.

Todo lo anterior dio origen a una cadena de fraudes y engaños que, en combinación con pérdidas de mercados y problemas económicos, provocaron la caída de la Bolsa de Valores de Nueva York en octubre de 1929.<sup>2</sup>

Y, de igual manera, que los estados financieros que se generen sean revisados y examinados anualmente por contadores públicos independientes con base en normas y procedimientos de auditoría que sean de aceptación general por la comunidad contable.

Y para vigilar que se dé cumplimiento a tales disposiciones, la misma SEA incluye la creación de la Securities and Exchange Commission (SEC, Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores).

Ante la ausencia de una doctrina contable formal, homogénea y de aplicación general, y la falta de pronunciamientos para la práctica estandarizada de la auditoría de estados financieros, la SEC convocó a contadores, investigadores, académicos y a las dos grandes organizaciones de contadores públicos de la época, la American Accounting Association (AAA, Asociación Americana de Contabilidad) y el American Institute of Accountants (ATA, Instituto Americano de Contadores) para que recogieran los estudios e investigaciones sobre la materia que habían comenzado a aparecer desde principios del presente siglo; los más a título personal.

Es así como la AAA en junio de 1936 publicó un documento denominado A Tentative Statement of Accounting Principles (una Declaración Tentativa de Principios de Contabilidad). Por su parte, la AIA, en el mismo año, publica su Examination of Financial Statements (Examen de Estados Financieros) que fue de inmediato aceptado por la SEC quien dispuso que su uso fuera obligatorio por los auditores externos.

---

<sup>2</sup>. La solución para evitar volviera a repetirse otro fenómeno como el referido, tuvo lugar en el año de 1933 cuando el entonces presidente norteamericano Franklin Delano Roosevelt emitió la Securities Act of 1933 (SA, Ley de Valores de 1933) complementada y ampliada con la Securities Exchange Act of 1934 (SEA, Ley Sobre el Intercambio de Valores de 1934) las cuales, entre otras disposiciones, obligan a que todas las empresas emisoras que tienen colocadas acciones entre el gran público inversionista registren sus operaciones sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes y generalmente aceptados por el núcleo social en el que convergen y por los contadores públicos.

Pero dos organizaciones de contadores no podían emitir pronunciamientos cada luna por su lado en las mismas materias -contabilidad y auditoría- que llegaron a ser, inclusive, discrepantes y contradictorias entre una y otra.<sup>3</sup>

## **La Auditoría como Actividad Profesional**

Haciendo una reflexión sobre lo hasta aquí tratado en el devenir histórico de la auditoría de estados financieros, se puede concluir que la contabilidad y la auditoría de estados financieros modernos nacen en el año de 1934 con un acto de ley al promulgarse la Securities Exchange Act of 1934 en los Estados Unidos de Norteamérica, que obliga al uso de los ahora llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas y Procedimientos de Auditoría también generalmente aceptados. Además de la creación de la SEC que vigila, desde entonces, su estricta aplicación y cumplimiento. No obstante que los pronunciamientos formales en la materia se hayan dado cinco años más tarde.'

## **AUDITORIA INTERNA**

La auditoría interna nace durante la época de consolidación de la Revolución Industrial cuando los pequeños talleres y empresas comerciales de origen familiar comienzan a crecer y se fusionan con otros, hasta derivar en las grandes concentraciones de capital que adoptaron las formas de Pools, Trusts y Holdings.

Es obvio que los dueños y administradores de esos nuevos tipos de organización hubieron de delegar en estructuras administrativas las tareas que de origen ellos vigilaban y cuidaban en su totalidad. Ahora ya el manejo de los recursos quedaba en manos de terceros que, aun cuando fueren sus subordinados, no dejaban de causarles inquietud en cuanto a la honradez y eficiencia con que estaban siendo utilizados, en especial los monetarios.

Y una forma que encontraron los referidos para ejercer vigilancia y control sobre dichos recursos fue acudiendo a personal de su confianza que cuidaba y vigilaba por el buen uso y destino de ellos. Esas personas de confianza comenzaron a ser identificados como auditores internos.

---

<sup>3</sup> Además, por su parte, a la SEC no le era dable permitir confrontaciones de esta naturaleza. La solución se dio en el año de 1938 cuando se fusionaron ambos organismos dando nacimiento al American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos) mismo que prevalece hasta la fecha. El AICPA, en el mismo año de su constitución, crea el Accounting Principles Board (Comité de Principios de Contabilidad) quien promulga en el año de 1939 sus Accounting Research Bulletins (Boletines de Investigación Contable) que vinieron a constituir los primeros pronunciamientos formales del AICPA en materia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados como se conocen hoy en día. Por lo que hace a pronunciamientos en materia de Normas y Procedimientos de Auditoría, el AICPA recoge el Examination of Financial Statements previamente elaborado por la ATA que se hace de uso obligatorio para quienes ejercen la contaduría pública independiente (auditores externos de estados financieros).

Así, los nacientes auditores internos se ocuparon fundamentalmente de detectar eventuales malos manejos en el uso del dinero y del demás patrimonio de la organización a través de la práctica de arqueos, tomas de inventarios, y vigilancia de procesos de captación de ingresos y soportes fehacientes de los egresos. Dichos procedimientos y filosofía de actuación se extendieron hasta la tercera década del presente siglo.<sup>4</sup>

Iniciaba el año de 1941 cuando un contador público de nombre Victor Z. Brink concluía con su trabajo de tesis doctoral denominado 'Internal Auditing', base para la sustentación de su examen de grado en la Universidad de Columbia en los Estados Unidos de Norteamérica. Esa tesis viene a revolucionar

<sup>5</sup>La nueva corriente del señor Brink infiere que los auditores internos cubran lo que tradicionalmente venían realizando (según lo anotado en párrafos precedentes) pero sobre una base más ordenada y programada en cuanto a sus intervenciones; ampliándose hacia la revisión de las cifras y datos que aparecen en los estados financieros, revisar el control interno y presentar recomendaciones a la administración sobre medidas tendentes a reforzar el control interno en la organización. Toda una perspectiva profesional de la auditoría interna.<sup>6</sup>

## AUDITORIA OPERACIONAL

El primer antecedente formal sobre el origen de la auditoría operacional se remonta al año de 1945, cuando en ocasión de la Conferencia Anual de The Institute of Internal Auditors se incluye, para discusión en panel, el tema Scope of Internal Auditing of Technical Operations (Alcance de la Auditoría Interna en el año.

---

<sup>4</sup> Para mayor referencia se recomienda consultar el libro *Origen de los Principios de Contabilidad*, primera edición de Santillana González, Juan Ramón, publicado por Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., México, 1994, la concepción tradicional que hasta esa fecha se tenía con respecto a esta disciplina o especialidad del contador público: la auditoría interna.

<sup>5</sup> J. R. Santillana

<sup>6</sup> El trabajo de Victor Z. Brink adoptó la forma de libro, naciendo la primera edición de *Internal Auditing* en el mismo 1941. Continúa su evolución hacia 1958 en que se imprime la segunda edición, en 1973 la tercera que aparece bajo el nombre de *Modern Internal Auditing, An Operacional Approach*; y en 1982 la cuarta y última denominada *Modern Internal Auditing, Appraising Operations and Controls*. Es válido señalar la participación de los señores James A. Cashin y Herbert Witt (en plan coautor) en la obra de Victor Z. Brink, considerada por los estudiosos de la auditoría interna como la mejor que se ha escrito en la historia universal.

Pero la obra intelectual de Z. Brink no quedó ahí. En el mismo año de 1941 el referido, en compañía de 10 profesionales más de la auditoría interna, constituyen *The Institute of Internal Auditors*, organización que aún prevalece y que agrupa en la actualidad a más de 50,000 miembros representados en poco más de 100 países, Instituto respetado mundialmente como la máxima autoridad mundial en materia de auditoría interna.

En 1945 Frederic E. Mints, auditor interno de la <sup>7</sup>.Lockheed Aircraft Corporation, comienza a utilizar de manera formal en sus trabajos y reportes el término Operacional Auditing (Auditoría Operacional) como se conoce hasta la fecha, causando gran revuelo entre la comunidad por lo novedoso del nombre a esta naciente disciplina.

A partir de entonces comienza a generarse una gran inquietud dentro de los profesionales de la auditoría interna en los Estados Unidos de Norteamérica por adentrarse en esta nueva rama de especialización.

Dichas inquietudes derivaron en encomendar The Institute of Internal Auditors a su Director de Investigación y Educación, Bradford Cadmus, se avocará a investigar y presentar una propuesta formal sobre la auditoría operacional.

El trabajo de Bradford Cadmus -que provocó fuera considerado como el padre de la auditoría operacional- derivó en su libro denominado Operacional Auditing Handbook (Manual de Auditoría Operacional) que fue publicado en el año de 1964 por The Institute of Internal Auditors.

El Manual de Auditoría Operacional de Cadmus presenta en su primer capítulo la naturaleza y filosofía de la auditoría operacional como un análisis constructivo que debe llevar a cabo el auditor interno para coadyuvar en la mejora de las operaciones tendiendo a obtener mayor rentabilidad de ellas. Los siguientes siete capítulos se refieren a igual número de funciones, proporcionando un antecedente e información general sobre los objetivos de cada una de las mismas, su problemática, los controles que requieren y programas para auditarlas. Dichas funciones son: compras; tráfico y transportación; desperdicios, recuperaciones y material obsoleto; operaciones de recepción; inmuebles, maquinaria y equipo; publicidad y promoción de ventas; y programas de seguros. Concluye el libro sobre la perspectiva que avizoraba su autor sobre el futuro de la auditoría operacional.

La naturaleza y filosofía de la auditoría operacional, Cadmus la describe en las siguientes citas (las más representativas):

1. Cuando un auditor revisa los registros de ingresos, está haciendo auditoría interna. Cuando observa cómo se trata a un cliente está actuando como auditor operacional.

---

<sup>7</sup> *Pará mayor referencia se recomienda consultar el libro La Contaduría Pública Organizada en México, la. ed de Salgado Cisneros, Enrique; Herrera Esquivel, Salvador y Santillana González, Juan Ramón, publicado por Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., México, 1992. Traducida en México por Santillana González, Juan Ramón, Auditoría Interna Moderna, Evaluación de Operaciones y Controles, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., México, 1986, 4a. reimp. 1993. Operaciones Técnicas). En el año de 1948, Arthur H. Kent, auditor interno de la Standard Oil Company of California, escribe un artículo denominado Audits of Operations (Auditorías de Operaciones)*

2. El auditor operacional debe asumir que es el dueño del negocio, que le pertenece. Antes que recomiende un cambio, que critique una operación, debe preguntarse a sí mismo qué haría si fuera el dueño.
3. El auditor operacional debe cuestionarse ¿Cómo revisaría el dueño su negocio si tuviera tiempo para hacerlo?
4. La auditoría operacional debe considerarse como un estado de actitud, a manera de análisis, enfoque y raciocinio.
5. La auditoría operacional infiere familiarizarse con las operaciones y sus problemas, siguiendo con el análisis y evaluación de los controles para asegurarse que son los adecuados en aras de proteger a la organización.

Fue tal el impacto de la naciente corriente técnica propuesta por Bradford Cadmus, que provocó que el mismo Victor Z. Brink -impulsor de la auditoría interna moderna- modificara y ampliara sus posturas al aceptar la auditoría operacional en la tercera y cuarta edición de su libro *Modern Internal Auditing (Auditoría Interna Moderna)* adicionándole al título las frases *An Operacional Approach (Un Enfoque Operacional)* y *Appraising Operations and Controls (Evaluación de Operaciones y Controles)* a cada edición en ese orden. Por supuesto que The Institute of Internal Auditors, por su parte, también cambió y adaptó sus pronunciamientos para darle entrada a esta nueva técnica.

La auditoría operacional entra a México en la década de los setentas, se divulga y amplía su aceptación en los ochentas, y llega a su plena consolidación y madurez en la presente década.

## **AUDITORIA ADMINISTRATIVA**

El maestro Joaquín Rodríguez Valencia señala "El padre de la administración, Henry Fayol, mencionó en una entrevista (que le hizo la *Cronique Social de France*) en 1925, que "el mejor método para examinar una organización y determinar las mejoras necesarias, es estudiar el mecanismo administrativo para determinar si la planeación, la organización, el mando, la coordinación y el control están siendo atendidos", o sea, si la empresa está bien administrada.<sup>8</sup>

"El doctor James Mckinsey en los años de 1935 a 1940 llegó a la conclusión de que la empresa debe periódicamente hacer una auditoría, que consistiría en una evaluación de la empresa en todos sus aspectos, a la vista de un medio ambiente

---

<sup>8</sup> Para mayor referencia, se recomienda consultar el libro *Operational Auditing Handbook*, la Bradford Cadmus, publicado por *The Institute of Internal Auditor, Orlando, Florida, E.U.A., 1964*. Rodríguez Valencia, Joaquín, *Sinopsis de Auditoría Administrativa*, Editorial Trillas, S.A., México, p. 34, 2a. ed., 1984.

empresarial...

Y se llega al año de 1961 cuando un ingeniero; asesor en administración de nombre William P. Leonard recoge todas las corrientes en materia de auditoría administrativa, más las suyas propias, y conforma un libro denominado *The Management Audit* (La Auditoría Administrativa) que es editado en 1962 en los Estados Unidos de Norteamérica. Es a partir de ese año en que los estudiosos e investigadores de esta rama de especialización de la auditoría consideran como el del nacimiento formal y estructurado de la auditoría administrativa.

La filosofía impresa por Leonard se centra en que las estructuras administrativas siempre habrán de estar en alerta permanente para percibir los cambios que se dan en los negocios, la economía, las políticas y disposiciones gubernamentales, y en la sociedad en general, para adecuar la administración a ellos. Impacto que se captará por medio de un ordenado y riguroso proceso de evaluación, que incluye la medición de la calidad de las decisiones, denominado auditoría administrativa.

La obra de Leonard abarca un repaso a los elementos básicos de la administración (planeación, organización, coordinación, dirección y control); evaluación de los métodos y eficiencia administrativa y ejecutiva; conceptos fundamentales de la auditoría administrativa; preparación, iniciación recopilación, análisis e interpretación de información; y preparación, presentación y seguimiento del informe de auditoría administrativa.

## **AUDITORIA INTEGRAL**

Iniciaba el mes de noviembre de 1977 cuando el que esto escribe tomaba posesión como director de auditoría interna en una importante organización<sup>9</sup>.

La primera instrucción fue auditar la entidad "X". En compañía de un grupo de auditores nos presentamos ante el responsable de dicha entidad solicitándole nos proporcionara un ejemplar de sus últimos estados financieros (a efecto de hacer una revisión al manejo de sus finanzas); los tenía con cuatro meses de retraso y dicha información era en extremo deficiente. Se solicitó, en seguida, un organigrama de la entidad y un ejemplar de su manual de organización y documentación sobre las principales políticas administrativas (el enfoque, ahora, era llevar a cabo una evaluación administrativa); el organigrama tenía más de un año de haber sido actualizado, y los manuales de organización y de políticas simplemente no se contaba con ellos. Por último se le requirió al entrevistado que facilitara a los auditores un manual o recopilación de procedimientos operativos en vigor (para intentar realizar una auditoría operacional); tampoco los tenía instrumentados. En resumen, la entidad era un gran

---

<sup>9</sup> Para mayor referencia se recomienda consultar el libro *Auditoría Administrativa* de William P. Leonard, traducido en México por Bracamontes, Mario, publicado por Editorial Diana, S.A., México, 1971.

caos que se podía auditar por todos lados. Pero la intervención habría de hacerse con orden.

Ante tal situación decidí que el trabajo se iniciaría haciendo un estudio general o identificación con la entidad a auditar, pasando, en seguida, a hacer un análisis de cada una de las unidades administrativas que la conformaban aplicando, para dichos propósitos, técnicas de análisis de sistemas.

El estudio general o identificación consistió en conocer sus datos generales, datos comerciales, su organización, datos de volúmenes, datos financieros y datos contables. En análisis incluyó el conocer, por unidad administrativa, su organigrama detallado; una descripción de puestos y/o actividades principales; los costos de personal correlacionados con sus cargas de trabajo; y análisis específico de los procedimientos de operación, las formas de papelería en uso, los archivos y el sistema de información vigente.

Una vez concluida esa primera etapa apreciamos que la información recopilada era en extremo valiosa; valía pues la pena aprovecharla al máximo. Y así, se inició la auditoría con tres enfoques: administrativo, operacional y financiero; y el informe correspondiente se refirió a los mismos tres ámbitos de intervención. Estaba naciendo, ni más ni menos, la auditoría integral.

Dicha corriente técnica empecé a transmitirla a otros colegas y a difundirla a nivel académico, siempre con magnífica aceptación. Integré material de apoyo, mismo que fui documentando en forma de notas y apuntes hasta que decidí darle forma de libro, mismo que apareció en el año de 1979 bajo el nombre de Auditoría Interna Integral editado por Ediciones Contables y Administrati

Auditoría Interna Integral tuvo una magnífica aceptación de mercado merced a lo novedoso del tema, la filosofía técnica implícita, y a ser el primero que trataba de manera abierta y formal el tema de la auditoría integral.<sup>10</sup>

## **AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

La auditoría gubernamental es tan antigua como antiguas han sido las culturas y civilizaciones donde los soberanos y jefes de estado se hacían de personal de confianza que les informaran cuál era el comportamiento de sus subordinados, en especial en materia de recaudación de tributos y en el manejo de los caudales.

---

<sup>10</sup> Hacia 1986 el libro de referencia había alcanzado su tercera edición, cuando decidí integrar su contenido al de "Conoce las Auditorías", mismo que se discontinuó en 1995, para retomarse nuevamente el tema en el libro "Auditoría IV Santillana, Auditoría Interna Integral" editado en 1996 por Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V.

Así se tiene, por ejemplo, como un antecedente formal de la auditoría gubernamental, que en el año de 1453 las cortes españolas crean el Tribunal Mayor de Cuentas que tenía como función específica la fiscalización de las cuentas de la Hacienda Real, y que años más adelante sirvió para vigilar que los conquistadores cubrieran el tributo del quinto real, o sea, el 20% de las ganancias que obtenían en oro, piedras preciosas y objetos valiosos obtenidos en las empresas de conquista que eran financiadas por la Corte quien, a su vez, nombraba a un contador para cuantificar ese tributo y un veedor (llámese ahora auditor gubernamental) que supervisaba todo el proceso. En el año de 1524 se crea en México el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España que tuvo como objetivo inicial la revisión de tributos que habría que pagar Hernán Cortés bajo el procedimiento referido.

Y siguiendo con el caso de México en materia de auditoría gubernamental, se tiene que el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España subsiste hasta el año de 1824 en el que se expide la primera Constitución Federativa de los Estados Unidos Mexicanos que establece como Facultad del Congreso General el tomar anualmente las cuentas al Gobierno Federal. Con este antecedente, el 16 de noviembre de 1824 se expide el decreto Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, documento por el cual se suprime el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España y da paso a lo que actualmente se conoce como Contaduría Mayor de Hacienda, órgano técnico dependiente de la Cámara de Diputados, con funciones para examinar y glosar las cuentas de la hacienda y del crédito público federales.

Las entidades federativas, o sea, los estados que conforman la República Mexicana, por su parte, crean órganos técnicos dependientes de sus legislaturas locales en forma similar al ámbito federal y con igual tipo de funciones, mismas que se extienden hacia los municipios, además de la propia hacienda estatal.

La consolidación de la Contaduría Mayor de Hacienda en esa primera etapa, se vino a dar con la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857. Diez años más tarde, el Poder Ejecutivo expide la primera reglamentación en relación con la "Administración y Contabilidad en los Caudales del Gobierno"; sentándose con ello las bases para la realización de una función de mayor envergadura.

Esta función, que subsiste durante la vigencia de la Constitución del 57, se caracteriza por ser ajena al Ejecutivo Federal, o sea, externa; y porque la Contaduría Mayor de Hacienda empieza a participar, mediante sugerencias al Ministerio de Hacienda, en el proceso de corrección de deficiencias e irregularidades en el manejo de los recursos públicos.

Con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 que actualmente nos rige, se ratifica la existencia de la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano técnico del Poder Legislativo.

La misma Constitución de 1917 crea el Departamento de Contraloría cuyo objetivo era ejercer el control de los egresos públicos, la glosa de cuentas del manejo de fondos, bienes y valores, y la constitución de responsabilidades; todo ello como fase

previa a la rendición de cuentas al Poder Legislativo. Con posterioridad, en 1932, se suprime este Departamento, dejando sus funciones en materia de fiscalización en manos de la Tesorería de la Federación, para pasar a dispersarse años más tarde en diferentes Secretarías de Estado.

Y así se llega al 30 de abril de 1981 cuando la entonces Secretaría de Programación y Presupuesto del Gobierno Federal Mexicano emite un documento denominado "Manual de Auditoría Gubernamental" que viene a ser un notable avance en la materia, aplicable por esa Secretaría en las auditorías internas gubernamentales que practicaba en las diversas instancias que conformaban la administración del Poder Ejecutivo Federal<sup>11</sup>.

Al asumir, en el año 1981, la presidencia de la República el Lic. Miguel de la Madrid Hurtado, una de sus primeras acciones de gobierno fue el concentrar toda la dispersión fiscalizadora y de auditoría (hacia el interior de la administración pública) en una sola instancia de revisión y control, dando lugar al nacimiento de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación. Las entidades federativas, por su parte, manejaron esquemas similares a los instaurados por el gobierno federal.

Sobre lo comentado en relación a este tema, se puede concluir que la auditoría gubernamental se da en la función de vigilancia y fiscalización que ejercen en forma externa la Contaduría Mayor de Hacienda y las Contadurías Mayores o de Glosa locales en sus respectivos ámbitos o jurisdicción. Y la que se practica hacia el interior de sus propias administraciones por parte de órganos de control (llámese contralorías) federal, estatal o municipal.

## **CLASIFICACION DE LA AUDITORIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA CONTADURIA PUBLICA**

### **AUDITORIA FISCAL**

**OBJETIVO.** Verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, direcciones o tesorerías de hacienda estatales y tesorerías municipales. En esta auditoría recae también, por filosofía, las revisiones que llevan a cabo organismos o autoridades con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes; como son, a manera de ejemplo: Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

---

<sup>11</sup> *Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones, tomos II, III y IV, México, 1985. Pérez Saavedra, Javier, La Auditoría Gubernamental en el Contexto de la Administración Pública en México, revista de Administración Pública, México, fecha no identificada. Universidad Nacional Autónoma de México, La Contaduría Pública, UNAM, México, 1983. Zambrano Suárez, Fernando, Breves Antecedentes de los Organismos Fiscalizadores, revista La Glosa Hoy, número 1, Toluca, México, enero-junio de 1992.*

Hablar de auditoría fiscal, y más aún si su orientación es para efectos académicos, es casi hablar de un tabú merced al impacto que estas dos palabras causan en los que contribuyen a cubrir el gasto público. Ello debido a las consecuentes molestias y trastornos que acarrea una auditoría de esta naturaleza, no obstante se esté consciente de haber contribuido y cumplido correctamente con esta obligación ciudadana. Grave preocupación se presenta cuando se ha incurrido en errores o faltas por omisión o comisión en el pago de las contribuciones impositivas.

Independientemente de los criterios y puntos de vista que cada lector, a título individual, pueda tener al respecto, se debe tener conciencia de que la auditoría fiscal es una verdadera necesidad, indispensable para la integración armónica (aun cuando a veces no lo sea tanto) de la relación contribuyente-fisco. Y, porque -hablando claro- si no se supiera de la existencia de este elemento de fiscalización, simple y sencillamente es de dudarse que existiera un considerable número de contribuyentes que cubrieran sus impuestos como lo establecen las leyes respectivas.

Hablar de auditoría fiscal es hablar de una acción que atemoriza a los ciudadanos con responsabilidades contributivas... pero no se debe ver tal cual. La auditoría fiscal es un importantísimo elemento que contribuye a alcanzar la armonía y tranquilidad de cualquier país. Lo anterior se apoya en un simple y supuesto efecto: ¿Qué pasaría si cada contribuyente pagara lo que quisiera de impuestos en virtud de que no existiera un órgano de revisión que se lo exigiera? la respuesta es sencilla: anarquía, simplemente por la razón de que los impuestos son el medio para cubrir el gasto público y el costo de los servicios que proporciona y administra el Estado. Un estado sin ingresos, vía impuestos, nada más no existiría.

Si todos los contribuyentes pagaran honrada, correcta y oportunamente sus impuestos, con verdadera confianza en su responsabilidad ciudadana, pues simplemente no tendría razón de existir la auditoría fiscal... pero esto no puede ser.

Cabe ser realistas; se necesita, se depende, se requiere, es de exigirse la auditoría fiscal (aun cuando en el fondo no se quiera reconocer). A contribuir pues a crear la conciencia de esta necesidad y verla tal cual es. Y el contador público, principal profesional relacionado con la auditoría fiscal, debe aprender y conocer la esencia de ésta y contribuir a su desarrollo y desenvolvimiento.

Merced a las apreciaciones tabú de la auditoría fiscal, pocos son los que se han preocupado por el estudio y análisis de esta disciplina; la bibliografía al respecto es escasa, por no decir que no existe. A continuación se presentan los aspectos más importantes de esta determinante especialidad del contador público.

## **Filosofía de la Fiscalización**

La filosofía de la fiscalización se puede resumir en cuatro acciones básicas y progresivas que encubren la auditoría fiscal; éstas son:

*Primera.* Buscar que todos los contribuyentes estén bajo control; es decir, que los obligados a registrarse como tales lo hagan. El objetivo, es, por lo tanto, ampliar el universo de contribuyentes registrando a todos los que deben aportar al gasto público.

Ni duda cabe que esta primera etapa de acción de fiscalización reviste gran complejidad, ya que al indagar qué contribuyentes son desconocidos para las entidades con capacidad de cobro de aspectos impositivos se requiere de la adopción de sistemas de captación y registros persistentes, aparejados con exigencias de identificación de los mismos contribuyentes en muy diversas instancias. Está la base de la pirámide de fiscalización, según la identifican algunas autoridades.

*Segunda.* Las acciones de fiscalización se encaminarán en esta segunda etapa a contar con adecuados controles para impulsar a todos los contribuyentes conocidos - registrados- a que den el primer paso hacia el cumplimiento voluntario: presentar las declaraciones en el tiempo y en la forma que las leyes establezcan. De hecho se trata de un segundo proceso de identificación de los contribuyentes: determinar individualmente, dentro del universo de contribuyentes conocidos, aquellos que no hayan cumplido con su obligación primaria de presentar sus declaraciones.

*Tercera.* En esta etapa se buscará que los contribuyentes que ya estén cumpliendo con la presentación de sus declaraciones, incluyan en ellas información cada vez más fidedigna. En otras palabras, se pretende que no eludan el cumplimiento mediante la presentación de declaraciones con cifras y datos no apegados a la realidad.

*Cuarta.* Esta última fase de la fiscalización es la referente a la recuperación o cobro de adeudos de los contribuyentes que ya hayan declarado y lo han hecho fielmente pero que, sin embargo, no han cubierto los adeudos determinados.

De las anteriores acciones que comprende la filosofía de la fiscalización se desprenden dos actividades fundamentales: La primera relativa a la captación e integración de la base obligada a contribuir al gasto público, así como la gestión de cobranza que se ejerce por medio de las oficinas designadas para tal efecto y que están en estrecho contacto con el universo de contribuyentes. La segunda correspondiente a la comprobación de la fidelidad de la información contenida en las declaraciones presentadas, que constituyen la esencia del proceso fiscalizador.

### **Origen de una Auditoría Fiscal**

Pueden ser varias las razones que originan, dan motivo o provocan la intervención de una autoridad con facultades de revisión del cumplimiento de aspectos impositivos. Destacan dentro de éstas las siguientes:

- Auditorías por Programa. Son aquellas que emanan de un programa normal o especial, diseñado por autoridades específicas. Los programas normales se conforman por lo regular sobre base anual y en él se establecen las metas a alcanzar por ese periodo con base en los recursos humanos, materiales y económicos con que se disponga para el efecto, establecidos con base en los

recursos presupuestales asignados de manera regular para tales propósitos.

- Suelen haber programas especiales o extraordinarios, de carácter temporal, diseñados para la revisión de aspectos o conceptos específicos que tiendan a la pretensión de regularizaciones en áreas que así lo ameriten a juicio de la autoridad o porque circunstancias especiales que se presenten en el país o una zona de él así lo demanden. Estos programas, para su consecución, requieren de asignaciones presupuestarias extraordinarias expofeso para el fin del programa en cuestión; como ejemplo de éstos se pueden citar aquellos que tienden a la ampliación de la base y regularización de pago de Impuesto Sobre la Renta por servicios profesionales (por determinada rama profesional, como es el caso de los médicos); otro ejemplo lo dan algunas tesorerías estatales que instauran programas de regularización catastral para efectos de Impuesto Predial; y otro ejemplo sería la regularización en pago de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social en alguna área de la industria de la construcción.
- Auditorías Derivadas de Estudios Económicos. Merced al gran avance tecnológico en el campo de la informática y la aplicación de la estadística, las autoridades fiscalizadoras se están interesando cada vez más por desarrollar programas de medición de factores económicos o estadísticos que permiten detectar, con el uso de modelos matemáticos manejados a través de computadoras, casos de evasión de pago de impuesto o tributaciones al no darse, con base en los modelos referidos, los supuestos que debieran alcanzarse derivados del conocimiento de determinados factores económicos. Como ejemplos de estos casos se señala cuando la autoridad tiene estimados los márgenes brutos mínimos de utilidad que se puede esperar de una actividad comercial o industrial, y las declaraciones de los contribuyentes reportan márgenes inferiores a los esperados; cítese, para abundar más en el ejemplo, el caso de la rama de comercio en zapatería donde la autoridad espera que el margen de utilidad bruta deba ser no menor del 40% y en la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta de un contribuyente de este giro comercial encuentra que su margen de utilidad bruta es del 15%; es de esperar, en el presente ejemplo, que se están omitiendo ingresos o se están aumentando los costos, salvo que hubieren sucedido planes especiales de venta, perfectamente demostrables, donde el comerciante abatió con promociones especiales su margen bruto de utilidad... pero estas promociones no pueden durar todo el año porque simplemente el negocio implícito dejaría de serlo.

Otro ejemplo, muy interesante por cierto, es aquel cuando la autoridad estima cuál es el consumo de energía eléctrica para determinado volumen de producción en cierta rama de la industria y encuentra en las declaraciones que el consumo es muy superior al estimado. La presunción obvia es que se está produciendo más (porque este factor del costo así lo informa) para unas ventas superiores a las reportadas. Otro caso muy normal es cuando los auditores del Instituto Mexicano del Seguro Social estiman la mano de obra incurrida en una construcción determinada y la comparan contra la que se está manifestando por el obligado al pago de las cuotas correspondientes.

En el caso de las auditorías provocadas, o consecuencia de indicadores reportados por estudios económicos -en algunos casos llamados econométricos-, la única limitante que tiene el auditor es su imaginación para detectar caminos de evasión fiscal.

*Auditorías* Consecuencia de otras Auditorías o Compulsas. Uno de los procedimientos de auditoría más usuales en auditoría fiscal es el conocido con el nombre de compulsas. Por compulsas se puede entender el aplicar con más profundidad la técnica de la confirmación; entiéndase mejor con un ejemplo: La Empresa "A" le compra mercancía a la Empresa "B" por \$15 millones amparada con 27 facturas; y le vende \$12 millones en servicios a la Empresa "C" consignada en 19 facturas, ambos volúmenes de transacciones efectuados durante el año de 1995. El auditor fiscal que está interviniendo a la Empresa "A" solicita (compulsa) por correo, con base en disposiciones legales expresas, a la Empresa "B" le informe cuánto le vendió a la Empresa "A"; y a la Empresa "C" le solicita (compulsa) también por correo, le informe a cuánto ascendió el importe de los servicios que le proporcionó la Empresa "A", en ambos casos también por el año de 1995.

La Empresa "B" informa que efectivamente le vendió a la Empresa "A" lo reportado por ésta. La Empresa "C" no da respuesta al auditor, se le envía una segunda solicitud de información y tampoco la contesta. Ante tal circunstancia, el auditor fiscal decide, y con apoyo en ordenamientos jurídicos ha lugar, apersonarse en el domicilio de la Empresa "C" para solicitar (compulsar) la información aludida y se encuentra que en los registros contables de esta empresa efectivamente aparece registrado el pago de 19 facturas por servicios prestados por la Empresa "A", sólo que en vez de \$12 millones tiene registrado un costo de \$22 millones; al comparar el original de estas facturas con la copia fiscal de las mismas en poder de la Empresa "A", el auditor encuentra que dos de éstas fueron alteradas por la Empresa "C" para incrementar sus costos precisamente en \$10 millones. Ante esta clara evidencia de evasión (tanto en Impuesto al Valor Agregado por acreditarse un impuesto superior al que tiene derecho, como en Impuesto sobre la Renta por aumentar el monto de las deducciones autorizadas), la autoridad fiscal ordena se audite a la Empresa "C".

Lo anterior demuestra que la Empresa "C" no estaba programada para ser revisada fiscalmente, ni estaba incluida dentro de un programa especial de revisión, ni tampoco estaba considerada dentro de los contribuyentes a revisar vía estudios econométricos; pero sin embargo, "por rebote", y por virtud de la situación detectada, se hizo acreedora a una intervención formal de auditoría fiscal.

*Auditorías por Denuncia.* Otra causal de intervención de auditoría fiscal se da por denuncia específica de evasión fiscal presentada por alguna persona física o moral contra un contribuyente. Por regla general la autoridad no da curso a denuncias anónimas o si éstas no están acompañadas con pruebas mínimas que las sustenten. Otra fuente de denuncia suelen ser los Sindicatos cuando no están conformes con el Reparto de Utilidades a los Trabajadores y tal inconformidad la apoyan con elementos de prueba que pueden dar lugar a la presunción de evasión fiscal que perjudique los intereses de sus agremiados.

Otros Causales de Auditoría Fiscal. Las anteriores causas de intervención de autoridades fiscalizadoras pueden considerarse como las más comunes o importantes. Existen otras de menor impacto, pero que no por ello deben ser dejadas de tomar en consideración; éstas son, enunciativa que no limitativamente: a) seguimiento de una auditoría fiscal anterior, o sea cuando después de haberse auditado un ejercicio y el contribuyente salió mal librado, la autoridad decide revisar el siguiente ejercicio para cerciorarse que ya se corrigió en sus procedimientos de cumplimiento de sus obligaciones fiscales; b) por detectar la autoridad cambios constantes en la razón o denominación social del contribuyente, de sus principales accionistas, fusiones, etc.; c) por diferencias muy notorias en la información presentada en declaraciones complementarias en comparación contra las declaraciones originales; etcétera.

## **Medios de Fiscalización**

Ya entrando en sí al proceso de fiscalización, tomando como referencia a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ésta dispone de los medios que a continuación se presentarán y que ilustran el ejercicio de la auditoría fiscal en el ámbito federal. No olvidar que los medios de fiscalización a tratar únicamente son ilustrativos del tema, ya que cada organismo, entidad o autoridad con facultades para imponer gravámenes a los contribuyentes tendrá que, identificar sus propios medios o recursos de que disponga para esta acción.

Revisión de Declaraciones. La revisión de declaraciones es un procedimiento de fiscalización directa, mediante el cual se busca comprobar la fidelidad de la información incluida en tales documentos. Tradicionalmente se han distinguido varios tipos de revisión de declaraciones, siendo los principales:

- a) La revisión de la corrección aritmética a la cual deberán sujetarse todas las declaraciones recibidas;
- b) La llamada revisión legal, que comprueba el cumplimiento formal de requisitos en declaraciones; y
- c) La que tiene por objeto comprobar la veracidad de la información contenida en las declaraciones, que en sí constituye la auténtica actividad fiscalizadora. A esta última es a la que se hará referencia primordialmente en los párrafos siguientes.

En un medio de tendencia a la evasión, la revisión de declaraciones es útil con ciertas limitantes. Los procedimientos de revisión tenderán básicamente a buscar que estén incluidos todos los ingresos, y que los egresos (deducciones) sean procedentes. Es de presumir que la evasión se encontraría primordialmente en el ocultamiento de los primeros y en el incremento de los últimos.

El objeto mediato de la revisión de declaraciones consiste, por lo tanto, no en

incrementar la recaudación, sino en ir cerrando caminos de incumplimiento en forma gradual, para que las declaraciones presentadas por los contribuyentes vayan teniendo, en la medida que transcurra el tiempo, más fidelidad.

Visitas Domiciliarias. Este medio de fiscalización es el que reúne en mayor grado las características necesarias para permitir al poder público satisfacerse del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que al desarrollarse en el terreno propio del contribuyente, se tiene mejor acceso a cualquier elemento de comprobación. Es el medio de fiscalización por excelencia.

*Las visitas domiciliarias revisten dos modalidades:*

- a) Las visitas de inspección, que buscan la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente de los de tipo especial, que tienen como característica principal la brevedad para su desahogo.
- b) Las visitas de auditoría, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que, por ende, tienen una mayor duración.

Al ser la visita fiscal el mejor medio de fiscalización de que se dispone, su utilización, en función de que los recursos humanos y materiales por lo general son relativamente limitados en relación con el universo de contribuyentes, debe enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos. Si el objetivo mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, en la programación de este instrumento deben prevalecer los criterios que consideren fundamentalmente el efecto ejemplificador que debe surtir una visita domiciliaria hacia el entorno en que actúa un determinado contribuyente, como son las empresas del mismo giro y las que con ellas estén relacionadas en calidad de proveedor o cliente, principalmente.

En segundo término entrarán las consideraciones relativas al impacto recaudatorio. La relación costo-beneficio no opera en este sentido en cuanto al proceso de fiscalización.

Revisión de Dictámenes para Fines Fiscales Emitidos por Contadores Públicos. El dictamen para efectos fiscales es un instrumento de fiscalización producto de la confianza -bien ganada- que en México se ha depositado en la profesión de contador público.

Sin embargo, no obstante esa "confianza", la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede ejercer sus facultades revisoras a través del documento señalado, interviniendo al contribuyente dictaminado en la siguiente secuencia:

*PRIMERO.* El fisco, en primer término, puede hacer uso para sus fines de los elementos que contiene o debiera contener el cuaderno de estados financieros dictaminados.

*SEGUNDO.* Si de esa revisión el fisco queda satisfecho, quedará concluido el proceso; si no es así, se procederá a revisar por medio del contador público y en su orden secuencial lo siguiente:

- a) Cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para fines fiscales;
- b) Los papeles de trabajo que dan evidencia del trabajo realizado;
- c) Si con esa revisión aún subsisten dudas, el propio contador público proporcionará la información adicional que se requiera;
- d) Si aún en esta circunstancia subsisten puntos oscuros, nuevamente y con auténtica situación de excepción, se solicitará, vía el contador público, la presentación de documentación original.

*TERCERO.* Como tercera fase de revisión, cuando mediante el contacto con el contador público no ha sido posible quedar satisfecho el fisco, la revisión se desahogará mediante información y/ o documentación que se solicite directamente al contribuyente, equiparándose esta fase a lo que se denomina revisión de escritorio.

*CUARTO.* Una cuarta etapa de revisión, cuando de hecho ya existen dudas razonables sobre la validez del dictamen, será recurrir a obtener información de terceros, lo que se conoce en el medio de auditoría fiscal como compulsas. Este procedimiento será para ratificar o rectificar la presunción de que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos.

*QUINTO.* Finalmente, la secuela de revisión llegará a una última instancia, cuando no se otorgue crédito al dictamen fiscal, a una visita domiciliaria; esto implica la supresión de las llamadas pruebas selectivas. La posición es clara, si se cree en la validez del dictamen, no habrá auditoría directa; pero si no, ésta se efectuará con claro entendimiento para contribuyentes y contadores públicos de las razones que la motivaron.

## **AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

Esta auditoría será tratada con mayor amplitud en el apartado 3 del presente capítulo.

### **b) AUDITORIA INTERNA**

Es aquella cuyo ámbito de su ejercicio se da por auditores que dependen, o son empleados, de la misma organización en que se practica. El resultado de su trabajo es con propósitos internos o de servicio para la misma organización, La auditoría interna abarca los tipos de auditoría administrativa, operacional y financiera.

La mejor forma de comentar el tema sobre auditoría interna es recurriendo a los pronunciamientos emitidos al respecto por The Institute of Internal Auditors con sede en los Estados Unidos de Norteamérica, institución que mayores avances ha logrado en esta materia ahora en estudio. (Como ya se comentó previamente, en el año de 1984 se constituyó el Instituto Mexicano de Auditores Internos, organización, que al igual que otras muchas similares en diferentes países del mundo, está afiliada a The Institute of Internal Auditors y quienes han adaptado o adoptado los lineamientos de ésta para la práctica de la auditoría interna. Obviamente esta afiliación deriva en el uso y aceptación voluntaria de los pronunciamientos que les son aplicables en su propia esfera de influencia aportando, además, corrientes que tiendan a la unificación de criterios para el ejercicio de esta disciplina a nivel internacional).

Para el efecto, se acudirá al Marco de Responsabilidades de la Auditoría Interna emitido por The Institute of Internal Auditors en el año de 1981. El primer Marco apareció en el año de 1947; tuvo una segunda revisión en 1957; la tercera en el año de 1971; y la última en el señalado año de 1981. El Marco abarca los conceptos previamente establecidos e incluye los cambios que se consideraron necesarios a la luz de las circunstancias presentes de esta rama de la profesión de contador público.<sup>12</sup>

"Auditoría interna es una función independiente de evaluación establecida dentro de una organización, para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia de otros controles".

## **OBJETIVO Y ALCANCE**

"El objetivo de la auditoría interna consiste en apoyar a los miembros de la organización en el desempeño de sus actividades. Para ello la auditoría interna les proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información concerniente con las actividades revisadas. Es objetivo también de la auditoría interna la promoción de un efectivo control a un costo razonable.

"El alcance de la auditoría interna considera el examen y evaluación de la adecuación y eficiencia del sistema de control interno de la organización y la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas. El alcance de la auditoría interna incluye:<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> *En este Marco se encontrarán los elementos fundamentales que determinarán lo que se debe entender por auditoría interna ya que existen muchos y diversos puntos de vista, a título personal, de otros tantos estudiosos e investigadores sobre la materia; no se entrará a este análisis ni a tratar de calificar o evaluar cuáles son los mejores. Se comentará este tema bajo los criterios y pronunciamientos institucionales. Marco de Responsabilidades de la Auditoría Interna NATURALEZA*

<sup>13</sup> *The Institute of Internal Auditors. Statement of Responsibilities of Internal Auditing, E.U.A., 1981, traducción libre.*

- Revisión de la veracidad e integridad de la información financiera y operativa y los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.
- Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos y ordenamientos legales que pueden tener un impacto significativo en las operaciones y en los reportes, y determinar si la organización cumple con tales sistemas.
- Revisar las medidas para salvaguardar activos y si son adecuadas; verificar la existencia de tales activos.
- Evaluar el aspecto económico y la eficiencia con que los recursos están siendo utilizados.
- Revisar aquellas operaciones o programas que tiendan a asegurar que los resultados sean acordes con los objetivos y metas establecidos, y si esas operaciones o programas están siendo llevados a cabo según lo planeado".

## **RESPONSABILIDAD Y AUTORIDAD**

"La auditoría interna funciona bajo las políticas establecidas por la administración y la alta dirección. El propósito, autoridad y responsabilidad del grupo de auditoría interna debe ser definido por escrito en un documento formal, aprobado por la administración y aceptado por la alta dirección. Este documento debe dejar perfectamente asentado los propósitos del grupo de auditoría interna, especificar el ilimitado alcance de su trabajo y declarar que los auditores no tienen ninguna autoridad o responsabilidad sobre las actividades que auditen,

"Es responsabilidad de auditoría interna servir a la organización de manera acorde con las Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna y con las normas de conducta profesional establecidas en el Código de Ética de The Institute of Internal Auditors. Esta responsabilidad incluye la coordinación de las actividades de auditoría interna con las demás con objeto de asegurar el logro de los objetivos de auditoría y los objetivos de la organización".

## **INDEPENDENCIA**

"Los auditores internos deben ser independientes a las actividades que auditen.

---

Los auditores internos alcanzan su independencia cuando pueden llevar a cabo su trabajo con libertad y objetividad. La independencia se logra a través de su posición en la organización y la objetividad.

"La posición organizacional de la auditoría interna debe ser relevante para asegurar un amplio margen de cobertura de auditoría, y para asegurar acciones efectivas sobre los hallazgos y recomendaciones de auditoría.

"La objetividad requiere que los auditores internos tengan una actitud de independencia mental y una honesta confianza sobre el resultado de su trabajo. El establecer procedimientos, diseñar, instalar y operar sistemas no son funciones de auditoría; el llevar a cabo tales actividades presumen perder la objetividad de la auditoría".

### c) AUDITORIA ADMINISTRATIVA

*OBJETIVO.* Verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego al correcto funcionamiento de las fases o elementos del proceso administrativo y lo que incide en ellos. Es su objetivo también el evaluar la calidad de la administración en su conjunto.

Sin lugar a duda una de las auditorías que más se ha prestado a la controversia y divergencia de opiniones es la auditoría administrativa. La razón de ello puede ser provocado fundamental y principalmente por un exceso de celo profesional entre los que la practican: los contadores públicos y los licenciados en administración (tanto de empresas como en administración pública). La discusión se centra, básicamente, en una mutua y aparente "invasión de territorios" entre el alcance de la auditoría operacional y el de la auditoría administrativa.

El auditor operacional (contador público) defiende que el auditor administrativo (licenciado en administración) no tiene que abarcar en su revisión los aspectos operacionales que a aquél competen. El auditor administrativo, por su parte, no está de acuerdo en que el auditor operacional incluya en su revisión el aspecto administrativo. Y hay mucha razón de ello por ambas partes.

La supuesta "invasión" se nota más por parte del licenciado en administración; y prueba de esto es que en la bibliografía escrita sobre auditoría administrativa sus autores invariablemente recomiendan que el practicante de esta disciplina incluya en sus revisiones la cobertura de los aspectos operacionales de la entidad sujeta a auditoría. Por el lado de los estudiosos de la auditoría operacional también existen casos en que se recomienda, en el ejercicio de esta disciplina, la cobertura que los factores o elementos del proceso administrativo; sin embargo, estas referencias son las menos.

Pero situaciones como la señalada no deben darse en el terreno profesional, por lo que es necesario establecer una distinción de actividades y esfera de influencia de

cada una de estas disciplinas. Tal vez se pueda llegar a una conceptualización de criterios si se estudia concienzudamente el siguiente y sencillo ciclo, haciendo la aclaración que se pretende concretar sin entrar a un detalle que pudiere provocar discusiones estériles que lo único que pueden ocasionar es que se abunde sobre el tema con literatura o conceptos redundantes que hagan tediosa o poco práctica la lectura o el estudio del presente tema:<sup>14</sup>

1. Se combinan recursos humanos, naturales y económicos para crear una entidad con un fin determinado. Esta entidad forzosa y necesariamente requiere establecer bases administrativas (factores o elementos del proceso administrativo) que le servirán para comenzar a operar.
2. Con esa plataforma administrativa se empieza a trabajar; es decir, a operar o generar operaciones.
3. Esas operaciones se consignan cuantitativamente en la contabilidad.

Pues bien, en virtud de que el ciclo es perfectamente identificable en el proceso que lo compone, procede, entonces, identificar cada fase de ese ciclo con el tipo de revisión a que es susceptible; y así se tiene que para la fase

- 1) corresponde, o cae, dentro del ámbito de la auditoría administrativa, así de simple, sin "invadir" la fase siguiente;
- 2) que corresponde a la auditoría operacional; y por último, la
- 3) a la auditoría de estados financieros o financiera bien sea que se practique externa o internamente.

Para concluir con estos conceptos, básicos para situar al lector en lo que debe entender por auditoría administrativa, se puede señalar que la revisión de las operaciones es jurisdicción única y exclusiva del auditor operacional. De no hacer factible esta separación simple y sencillamente no tendría razón de ser la auditoría operacional puesto que se encajaría dentro de la competencia de la auditoría administrativa ¿o no es así? Y qué va a opinar el auditor operacional ¿estará dispuesto a que se le desplace de este trabajo para adjudicárselo al auditor administrativo? y podría decir, además: ¿Por qué no me adjudican a mí la revisión de los factores o elementos del proceso administrativo, para lo cual yo también estoy preparado a revisar, y desaparecemos así a la auditoría administrativa? ¿qué pensaría en ese caso el auditor administrativo?

---

<sup>14</sup> Leonard P. William, *Auditoría Administrativa*, p.p. 113 y 171 a 173, Editorial Diana, S.A., México, 1ª ed. en español, 1971. Fernández Arena, José Antonio, *La Auditoría Administrativa*, p.p. 70 a 85, 88 a 92, 153 a 178, etc., Editorial Diana, S.A., México, 3ª ed., 1973. Asociación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración, *Auditoría Administrativa*, p. 6 y 7, A.N.C.L.A., México, 1978, Alvarez Anguiano, Jorge, *Auditoría Administrativa*, p.p. 50 a 77, Facultad de Contaduría y Administración de la U.N.A.M., México, sin fecha de edición.

Para no fomentar las divergencias y diferencias es conveniente identificar un justo medio y que cada profesional se avoque -doctrinalmente hablando al ejercicio de cada una de las disciplinas motivo de esta discusión. En el ejercicio o en la práctica que cada quien llegue a los niveles de profundidad que su experiencia, preparación y deseo de ser útil le aconseje. Para concretar, la auditoría administrativa se debe ocupar de verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego al correcto funcionamiento de las fases o elementos del proceso administrativo y lo que incide en ellos; complementando su acción con la evaluación de la calidad de la administración en su conjunto.

## **AUDITORIA OPERACIONAL**

*OBJETIVO.* Promover eficiencia en la operación. Es su objetivo también el evaluar la calidad de la operación.

Al inicio de la década de los setentas hizo su aparición en el medio profesional, de gobierno y en el sector privado en México, una nueva especialidad del contador público; especialidad que, como novedad, fue bien recibida y elogiada gracias a las bondades que proyectaba su ejercicio y resultados en la práctica... y así sucedió, esta disciplina que en su origen fue motivo de duda, confusión e incertidumbre por no estar perfectamente definida y delineada vino a dar un gran cambio en la actividad del contador público y en las entidades en las que ofrece sus servicios. Cambio altamente positivo en virtud de que las expectativas se convirtieron en realidades en beneficio de quienes la practican y de los que se nutren con el resultado de la aplicación de esta disciplina; esta es: la auditoría operacional.

En los albores de este nuevo tipo de auditoría, como es lógico, era muy escasa la literatura u orientación institucional para ejercerla sobre bases firmes y consistentes; y lo poco que había escrito se contradecía entre un autor y otro creando más dudas y confusión que respuesta a las necesidades de orientación y guía de quienes intentaban practicarla. Pero como todo proceso en evolución, se fueron afinando los criterios y ahora existe más o menos cierta congruencia y unidad en cuanto a lo que es la auditoría operacional y lo que se puede esperar de ella; sin embargo, hay que tener presente que hoy en día todavía existen discrepancias sobre este tema entre algunos estudiosos, practicantes o filósofos de esta especialidad más del contador público (profesional éste que se adjudicó la paternidad de su ejercicio, aun cuando no es excluyente la participación de otras disciplinas).

Y así, fue apareciendo bibliografía que aborda este tema de manera muy profesional y convincente, vista, claro está, desde los ojos del autor o investigador en turno en función a su experiencia, extracción profesional, y muy particular y personal criterio sobre lo que considera es la auditoría operacional, su filosofía, su ejercicio y metodología de aplicación. Destacan de manera relevante los siguientes autores: Bradford Cadmus, Roy A. Lindberg y Theodore Cohn y los pronunciamientos emitidos por el Instituto Mexicano de Auditores Internos y por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su comisión en turno de auditoría operacional.

También ha habido aportaciones muy valiosas por parte de algunos escritores y participantes con artículos para revistas técnicas especializadas en contaduría pública.

El que esto escribe también aportó sus consideraciones sobre lo que entiende y ha practicado en materia de auditoría operacional; y hoy, al igual que desde el año de 1979 en que presentó su primer trabajo conformado en libro, su tesis sigue siendo la misma, tesis que se ha reforzado con el transcurso del tiempo y con la afinación de criterios de otros estudiosos de la materia: La práctica de la auditoría operacional consiste en dar efecto a uno de los objetivos del control interno: la promoción de eficiencia de operación, complementándose con la evaluación a la calidad de la operación, y está apoyada en cuatro consideraciones básicas que ilustrarán de manera más clara lo que se debe entender por esta nueva especialidad del contador público, y nueva variante en la práctica de la auditoría en general:<sup>15</sup>

Primera. La auditoría operacional es una actividad que conlleva como propósito fundamental el prestar un mejor servicio a la administración proporcionándole comentarios y recomendaciones que tiendan a mejorar la eficiencia y eficacia de las operaciones de una entidad.

Segunda. Aun cuando la costumbre ha asignado el nombre de auditoría operacional, en el ejercicio o en su práctica el auditor operacional no únicamente debe revisar la operación en sí, habrá de extenderse a la función de esa operación. Poniendo un ejemplo, si se revisa la operación de facturación, ésta se inicia, de hecho, en el departamento de embarques (así ya se entró a la operación de embarcar) y concluye al enviarse la factura para su cobro (en este momento el auditor debe cerciorarse que efectivamente es recibida, y automáticamente ya alcanzó la operación de crédito y cobranzas). Concluyendo: la auditoría operacional debe ser a una función operacional dada; en el ejemplo se denominará: auditoría operacional a la función de facturación.

Tercera. La auditoría operacional es un gran reto a la capacidad y calidad profesional del contador público como auditor operacional. Para una buena ejecución de esta técnica requiere introducirse en otras disciplinas como son, a manera de ejemplo: análisis de sistemas, ingeniería industrial (para revisar costos y producción), mercadotecnia (para revisar ventas), relaciones industriales (para revisar la administración de los recursos humanos), etcétera.

Cuarta. Concomitante con la conclusión anterior, puede surgir la duda de cómo un individuo, como el auditor operacional, que no tiene ningún entrenamiento específico sobre cierta área, puede ser útil. La respuesta a esta duda descansa en los aspectos de

---

<sup>15</sup> Cadmus Bradford, *Operational Auditing Handbook, The Institute of Internal Auditors, E.U.A., la. ed., 1964.* Lindberg Roy A. y Cohn Theodore, *Auditoría de Operaciones, Editora Técnica, S.A., México, la. ed. en español, 1975.* Santillana González, Juan Ramón, *Auditoría Interna Integral, Ediciones Contables y Administrativas, S.A., México, la. ed., 1979.*

control, lo cual es común a cualquier actividad operacional.

La prueba determinante de que cualquier actividad operacional es aquella que debe tener un propósito definido, es que éste se encuentre determinado por el grado de esfuerzo que se le debe aplicar para que sea alcanzado. En otras palabras, y hablando en términos de control, se requiere una definición clara de objetivos; así como contar con elementos para comparar lo que se está realizando contra esos objetivos con el propósito de determinar desviaciones y analizar y evaluar éstas para así poder tomar medidas correctivas acorde con las circunstancias.

El auditor operacional proporciona la experiencia y el cómo cubrir estas necesidades de trabajo combinando su acción con las de aquellas personas que conocen la naturaleza exacta de las actividades de la operación relativa. Para proporcionar esta ayuda y alcanzar un máximo de provecho, se deberán encontrar fórmulas para administrar esas operaciones de tal manera que produzcan los mejores resultados o, lo que es lo mismo, alcanzar en forma óptima los objetivos establecidos. En tal modo, los conocimientos en aspectos de control vienen a ser para el auditor operacional la puerta de acceso a las diferentes áreas operacionales, y serán la base de su contribución hacia cada directivo responsable de esas áreas.

## **AUDITORIA FINANCIERA**

*OBJETIVO.* Examen total o parcial de información financiera, y la correspondiente operacional y administrativa, así como los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.

Quien cuenta con información confiable, veraz, oportuna, completa; adquiere poder. Poder para hacer, para cambiar cosas y situaciones; para tomar mejores y bien soportadas decisiones. Un navegante no puede decidir rumbos para llegar a un destino si no cuenta con instrumentos que le informen cuál es la situación o lugar donde se encuentra, y los elementos de que dispone para alcanzar su propósito. Un administrador no alcanzará los objetivos, metas y misión de su organización si no tiene a su alcance los elementos informativos básicos e indispensables que le ayuden y soporten sus decisiones.

De aquí surge la vital importancia de la auditoría financiera como elemento de la administración que ayuda y coadyuva en la obtención y proporcionamiento de información contable-financiera, y su complementaria operacional y administrativa, base para conocer la marcha y evolución de la organización como punto de referencia para guiar su destino.

## AUDITORIA INTEGRAL

**OBJETIVO.** Revisión de los aspectos administrativos, operacionales y contable-financieros de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de auditoría.

En apartados anteriores se ha hecho una clara distinción de los objetivos, enfoques y alcance de los diversos tipos de auditoría tratados hasta el momento: administrativa, operacional y financiera. ¿Cuál es la razón, ahora, de reunir en una misma filosofía de ejecución a las auditorías referidas bajo un contexto integral?

Doctrinalmente hablando, y máxime si las corrientes planteadas en cada tipo de auditorías tratadas llevan un enfoque con preponderancia académica, según se vio, sí es posible enmarcar a cada auditoría dentro de un ámbito de influencia claro y específico que sitúe al lector en la esencia de su aplicación y en lo que puede esperar de cada una de ellas. Sin embargo, una cosa es la doctrina con la especificidad de sus objetivos, y otra es la práctica con los propios objetivos o metas que se proponga el auditor. En otras palabras, lo que se pretende con la auditoría integral es que el auditor, con base en los conocimientos adquiridos en los otros tipos de auditoría, aplique en su revisión un enfoque integral (revisión de aspectos administrativos, operacionales y financieros) con un solo interés: que los resultados de su gestión sean más amplios y ambiciosos en beneficio de la entidad a la que presta sus servicios.

Cabe hacer la aclaración que un enfoque de auditoría integral se aplica preponderadamente en profesionales de la auditoría que dependen, laboralmente hablando, de la organización en donde la practicarán. Es excluyente en este contexto el auditor de estados financieros (contador público externo) en virtud de que el objetivo de su intervención es claro y definido: emitir un dictamen; y no debe apartarse de ello o intervenir en otras actividades o revisiones para los que no fue contratado. Las bases que sustentan el ejercicio de la auditoría integral descansan en las siguientes consideraciones y criterios:

*Primero.* Todo buen auditor interno (con relación laboral directa hacia la entidad a la que presta sus servicios) sabe y reconoce que el pilar más sólido en que sustenta su actuación, y que debe vigilar por él, es el control interno. La definición más aceptada y reconocida al respecto dice: " El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración. De esta definición se determinan cuatro objetivos del control interno, mismos que se relacionan con cada tipo de auditoría y que son los siguientes, en la inteligencia de que para efectos del análisis que se está efectuando no llevan la misma secuencia de la definición apuntada:<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín E-02, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1991 (dicha definición se refiere a "...un negocio..." con clara alusión a empresas lucrativas. Se cambia la frase a "...una entidad..." para darle un alcance de aplicación universal).

*Objetivo 1:* Obtención de información financiera veraz y confiable: Auditoría Financiera.

*Objetivo 2:* Promoción de eficiencia en la operación de la entidad: Auditoría Operacional.

*Objetivo 3:* Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas prescritas por la administración de la entidad: Elemento para la Auditoría Administrativa.

*Objetivo 4:* Protección de los activos de la entidad: Resultado de la observancia de los otros tres objetivos.

La corriente más moderna en materia de control interno dice que éste se divide en dos grandes áreas: control financiero-contable y control administrativo. La conjunción de ambas da lugar al Sistema Integral de Control Interno. Pues bien, este "Sistema" es uno e indivisible; o sea, en la verificación de la observancia de sus objetivos se deben cubrir los cuatro y no ver a cada uno en forma aislada, en cuyo caso se estaría entrando a una revisión "parcial" del control interno faltando así el auditor a su principio básico de vigilar por el Sistema en su conjunto.

*Segundo.* Existen ciertas bases de estudio, análisis y conocimiento que el auditor interno debe tener de la entidad a auditar; es decir, debe recorrer el mismo camino para identificarse con la entidad, así como para conocer la función sujeta a auditoría y las condiciones ideales (administrativas, operacionales y financieras) que deben prevalecer y que sirven de base para efectuar sus comparaciones y llegar a conclusiones.

Lo siguiente lleva a la siguiente reflexión: Si el auditor interno tiene que identificarse con la entidad, conocer la función que va a auditar y lo ideal que debe prevalecer en ella ¿no vale la pena que revise simultáneamente el aspecto administrativo, operacional y contable-financiero de la misma?; ¿no acaso su carácter y responsabilidad profesional le obligan a rendir un mejor servicio a la entidad que le paga por ello?

*Tercero.* No existe una línea perfectamente definida que indique en una revisión de auditoría interna dónde inicia y dónde termina la auditoría administrativa, la auditoría operacional y la auditoría financiera. Póngase por caso la revisión de los procedimientos (el primer problema que se encuentra es que habrá quien los llame procedimientos de operación y otros dirán que son administrativos); un procedimiento (como parte integrante de un sistema), por su lógica de acción es operativo, pero también está encuadrado dentro de disposiciones y políticas administrativas y obviamente por medidas elementales de protección de activos (una de ellas, de las más importantes, es que se encuentren registrados en la contabilidad).

Ahora bien, ¿Buscará el auditor interno operacional únicamente la eficiencia de operación y hará caso omiso de las disposiciones y políticas administrativas, así como las medidas adoptadas para la protección de activos?; ¿Evaluará y sancionará el auditor interno administrativo únicamente las disposiciones y políticas administrativas y

pasará por alto verificar la promoción de eficiencia de operación y las medidas adoptadas (por contabilidad) para la protección de activos?; y, por último, ¿Se concretará el auditor interno financiero solamente a verificar la corrección y oportunidad de la información financiera, a evaluar las medidas protectoras de activos y se olvidará de promover la eficiencia de operación y de evaluar y asegurar adherencia a las políticas prescritas por la administración?

¿Y usted, lector, que haría?, ¿Efectuaría su revisión en forma aislada e independiente por cada área, o la hará de manera integral?

Cuarto. Los resultados de operación de una entidad se deben consignar en los estados financieros. Una de las fases de revisión de la auditoría financiera implica la revisión de las "transacciones" u "operaciones" (las que generan ingresos o costos y gastos) y que son registradas en las cuentas llamadas de resultados. Pero, para "operar" se debió contar con políticas o disposiciones administrativas que normaron esas operaciones; cítese, a manera de ejemplo: políticas de compra de materiales y suministros, planes y programas de producción, políticas de precios de venta, políticas de crédito, etcétera.

En síntesis, para auditar resultados de operación (consignados en estados financieros) se deben revisar las operaciones que les dieron efecto, y las disposiciones administrativas con base en las cuales se operó. Para revisar aspectos operacionales se debe recurrir a las mismas disposiciones administrativas que los gobiernan y cerciorarse que el resultado de esas operaciones esté correctamente contabilizado. Para revisar funciones administrativas habrá que recurrir a las operaciones para calificar qué tan efectivas han sido aquellas, además de analizarlas en su conjunto en los estados financieros.

*Quinto.* Un problema lamentablemente común entre los auditores internos (llámense administrativos, operacionales o financieros) es que su trabajo lo desarrollan para satisfacerse ellos mismos y sus técnicas van encaminadas a aplicarlas en función a su propia formación y transcendencia profesional; y así se tiene, por ejemplo, cuando una autoridad, con facultades para ello, ordena una auditoría, si el receptor de la orden es un licenciado en administración, de inmediato pensará en una auditoría administrativa; si es un contador público conservador dirá que va a hacer un trabajo de auditoría financiera; por último, si el receptor es un novel contador público dirá simple y llanamente que va a efectuar una auditoría operacional.

No habrá que olvidar, jamás, que seguramente a la autoridad que dio la orden de hacer una auditoría, a su grupo interno de auditoría, lo que menos le va a importar es cómo se llame ésta; ya que lo que desea saber es qué está sucediendo en determinada área de su organización, y entre más integral o completo sea el enfoque de revisión de su auditor será mejor; de igual manera, tampoco le interesará saber si se aplicaron enfoques de auditoría administrativa, operacional o financiera, pues sólo querrá, simple y sencillamente: Resultados.

*COROLARIO.* Como quedó asentado al inicio del presente apartado, conceptual,

académica y doctrinalmente hablando sí se puede y se debe identificar cada tipo de auditoría; en la práctica se pueden conjugar los objetivos de las mismas para dar un servicio más completo y profesional. La auditoría integral debe tener un enfoque primario con revisión de aspectos complementarios; por ejemplo: auditoría operacional de la función de cuentas por cobrar cubriendo, complementariamente, los aspectos financiero-contables y los administrativos de esa misma función. La auditoría integral infiere la filosofía de un mayor servicio y calidad del mismo, que debe imperar en un auditor que depende en forma interna de una entidad.

## **AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**OBJETIVO.** Revisión de aspectos financieros, operacionales y administrativos en las dependencias y entidades públicas, así como el resultado de programas bajo su encargo y el cumplimiento de disposiciones legales que enmarcan su responsabilidad, funciones y actividades.

La auditoría gubernamental nació y se ha desarrollado como una necesidad más de vigilar el ejercicio de la actividad pública por medio de órganos de control expresa y formalmente establecidos para el efecto. Se ejerce en dos vertientes fundamentales: 1) a través de grupos de auditoría o de control (internos) integrados a la organización a vigilar o controlar, normados por un órgano supremo de control, y 2) directamente por este órgano de control, mismo que es creado y facultado por los cuerpos legislativos correspondientes para cumplir con esta función. Como ejemplo de estos últimos se tiene a la Contaduría Mayor de Hacienda del Poder Legislativo del Gobierno Federal, la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo del Gobierno Federal, las Contadurías Mayores o de Glosa de los Poderes Legislativos estatales, y las contralorías o grupos de auditoría de los gobiernos estatales y municipales.

Para un mejor entendimiento del cómo se ejerce la auditoría gubernamental, cítese el caso de la secretarías de estado o dependencias del gobierno federal cuyos titulares nombran a los responsables de sus respectivos órganos de control, pero la normatividad en éstos es facultativa de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo del Gobierno Federal quien, a su vez, lo ejerce bien sea directamente o por medio de los órganos señalados en primer término.

El aspecto técnico del ejercicio de la auditoría gubernamental no difiere en gran forma de los conceptos y criterios de los diversos tipos de auditoría tratados en capítulos anteriores; pero la gran diferencia de esta auditoría en relación con las demás (exceptuando la auditoría fiscal), es que se ejerce al amparo, respeto y apego a las disposiciones jurídicas -o marco legal- aplicables a las entidades públicas susceptibles de ser vigiladas por este medio y a la investidura que este mismo marco otorga y faculta a los órganos de control y vigilancia para el ejercicio de su función.

## **Clasificación de la Auditoría Gubernamental *POR SU AMBITO***

*Auditoría Interna.* Es la auditoría que realiza el personal adscrito a la propia dependencia o entidad. Su importancia radica en que se constituye en el instrumento de control interno que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión y propiciando, en su caso, la adopción de medidas que tiendan a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la eficacia en el logro de las metas y objetivos asignados.

Al tender la administración pública al fortalecimiento del esquema de participación corresponsable de los tres diferentes niveles de gobierno para propiciar una mayor agilidad y efectividad de la gestión pública, es necesario que, paralelamente, se apoyen y optimicen los sistemas de autocontrol que tienen establecidos en lo particular las dependencias y entidades. Por ello, la auditoría interna adquiere mayor importancia ya que se constituye en el mecanismo idóneo para determinar si los sistemas establecidos de autocontrol funcionan adecuadamente.

La auditoría interna debe analizar y evaluar los procesos de administración, aprobación, contabilización y, en general, los que dan origen a la toma de decisiones, sin intervenir en la ejecución de ellos y cuando, como parte de sus funciones, participe en actividades específicas como por ejemplo la toma de inventarios físicos, entrega-recepción de funcionarios, remates, bajas y otros actos similares, su acción debe constreñirse a testificar u observar.

La auditoría interna requiere tener libre acceso a cualquier operación o actividad que amerite un examen; es necesario que dependa directamente de la máxima autoridad de la dependencia o entidad con objeto de que cuente con la suficiente independencia de acción y el apoyo necesario. Para el desarrollo de las actividades de auditoría interna, es indispensable que exista una estrecha coordinación y efectiva comunicación con las diferentes unidades de la dependencia o entidad para propiciar que las acciones de revisión se desarrollen bajo un esquema de participación conjunta.

El concepto auditoría interna en sus orígenes fue concebido como una técnica para ser aplicada y dar servicio a organizaciones del sector privado; la evolución en materia de control en la administración pública provocó su paulatina y actualmente total aplicación en ésta. Con un ánimo semántico a efecto de establecer un marco de comparación, en años recientes se acuñó el término contraloría interna a los grupos de auditoría interna establecidos en las dependencias y entidades gubernamentales. La filosofía de acción y actuación de la contraloría interna en el sector público es idéntica a la auditoría interna en el sector privado.

*Auditoría Externa.* Tradicionalmente se ha identificado a la auditoría externa como la practicada por contadores públicos independientes a la dependencia o entidad, con objeto de emitir una opinión sobre la situación financiera y resultados de operación que guarda el ente auditado. Es correcto; pero no es todo.

Bajo ese enfoque primigenio, el tipo de revisiones que se practican ha sido orientado hacia la emisión de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de las entidades del sector paraestatal. A esta actividad se le denomina auditoría de estados financieros que sólo es realizada por contadores públicos ajenos a la dependencia o entidad auditada bajo las normas, procedimientos y pronunciamientos emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Sin embargo, el concepto auditoría externa no se circunscribe únicamente a los profesionales referidos ya que en muchas ocasiones se recurre a especialistas en otras materias -que no guardan ninguna relación laboral con la dependencia o entidad auditada, y que tampoco son contadores públicos para que lleven a cabo exámenes y revisiones con un criterio imparcial e independiente, y emitan una opinión o dictamen sobre los resultados de su trabajo. Ilustrativo de estos casos son las auditorías externas que se realizan a obras de infraestructura o instalaciones con alto grado de especialidad.

Además, las acciones de fiscalización y auditoría que ejercen los órganos técnicos de la Cámara de Diputados: Contaduría Mayor de Hacienda, caso federal; Contadurías Mayores o de Glosa de los estados, tienen una connotación eminentemente externa, dado que no guardan ninguna dependencia o vínculo laboral con las dependencias o entidades que auditan.

## **POR SU TIPO**

En diferentes documentos y eventos se han expresado diversos criterios y acepciones para denominar a las revisiones específicas que se hacen de las operaciones de gobierno, manejando términos como auditorías administrativas, presupuestales, técnicas, legales, de eficiencia, operacionales, de sistemas, etc.; sin embargo, no siempre se concibe de igual forma el contenido y alcance que tiene cada una de ellas, por lo que es necesario establecer una convención de los términos que se manejan en la auditoría gubernamental y lo que debe entenderse por cada uno de ellos (esta definición es congruente con los objetivos señalados en cada uno de los diversos tipos de auditoría tratados previamente). Por lo tanto, se han establecido los siguientes tipos de auditoría:

*Auditoría Financiera.* Es aquella que comprende el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros con objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil (en el caso de la auditoría de estados financieros, o externa financiera para seguir con la tónica del apartado, es el contador público independiente quien emite el dictamen correspondiente).

*Auditoría Operacional.* Este tipo de auditoría comprende el examen de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas de operación y los sistemas de información. Los aspectos fundamentales de esta auditoría

son determinar si:

1. La estructura organizacional de la dependencia o entidad reúne los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas que tiene asignados;
2. Los recursos con que cuenta la dependencia o entidad son suficientes y apropiados para el logro de sus objetivos;
3. Los sistemas operativos contienen los procedimientos para el desarrollo de las actividades encomendadas;
4. En la ejecución de los programas se utilizan los recursos en la cantidad y calidad requerida al menor costo posible;
5. El sistema de información es oportuno, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones; y
6. El sistema de información refleja el efecto físico y financiero de la aplicación de los recursos.

*Auditoría Administrativa.* Acción utilizada para verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo instaurados o a seguir en las dependencias y entidades que conforman el sector gubernamental, además de evaluar la calidad de la administración en su conjunto.

*Auditoría de Resultado de Programas.* Esta auditoría analiza la eficacia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y metas establecidos, en relación con el avance del ejercicio presupuestal. El análisis de la eficacia se obtendrá revisando que efectivamente se alcanzaron las metas establecidas en el tiempo, lugar, cantidad y calidad requeridos. La congruencia se determinará al examinar la relación lógica que existe entre el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

*Auditoría de Obras.* Este tipo de auditoría es la que se encarga de revisar, examinar, cuantificar, calificar y evaluar, entre otros aspectos, si la obra pública efectuada corresponde a la necesidad social que provocó su ejecución, si se hizo de conformidad con planes y proyectos aprobados, si la empresa contratista a quien se adjudicó la obra cuenta con la capacidad técnica y de recursos para cumplir con el compromiso contraído, si se cumplió con la legislación aplicable en materia de contratación de la obra y adquisición de materiales e insumos, si se aplicaron éstos en la calidad y volúmenes especificados y requeridos, si el avance y conclusión se dio de acuerdo con los tiempos acordados, si la ministración y entrega de recursos fue congruente con el avance físico, si se cubrieron requisitos que garantizaran el adecuado uso de los recursos ministrados; si fue entregada a satisfacción de la autoridad contratante y/o comunidad beneficiada con la obra.

La auditoría de obras adquiere una gran relevancia merced a que la obra pública es un rubro dentro de los egresos de la administración pública a la que se le asigna una gran cantidad (sino es la que más) de recursos.

*Auditoría de Legalidad.* Tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus responsabilidades, funciones y actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que le sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, acuerdos, circulares, normatividad, etcétera).

## **POR SU CONTEXTO**

*Auditoría Integral.* Cuando en una misma asignación de auditoría concurren los seis tipos de auditoría recién descritos (financiera, operacional, administrativa, de resultado de programas, de obra y de legalidad), se le denominará auditoría integral. Suele considerarse también auditoría integral cuando se excluye de la revisión integral al aspecto auditoría de obras en virtud del alto grado de especialidad que ésta reviste y que, por lo general, es otro perfil de auditores (ingenieros civiles, arquitectos) quienes la practican.

Auditoría Parcial. Será aquella en la que se practique un solo tipo de auditoría.

## **POR SU APLICACIÓN**

Las auditorías podrán realizarse a diferentes niveles, en atención al objetivo u objetivos que se persiguen en la revisión, pudiendo practicarse auditorías a unidades, programas o actividades.

*Auditoría a Unidades.* Se entenderá por unidad, aquella área que tiene asignado un programa o conjunto de programas encaminados al logro de determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad. Las unidades, atendiendo al tipo de actividades que realizan, se clasifican en:

*Unidades Sustantivas.* Aquellas que realizan funciones tendentes a lograr en forma específica los objetivos para los cuales fue creada la dependencia o entidad.

*Unidades Adjetivas o de Apoyo Administrativo.* Aquellas que realizan funciones de tipo administrativo en apoyo de los objetivos de las unidades sustantivas.

Las unidades podrán ser una dirección general, una dirección de área, una subdirección, un departamento, etc. En el caso de que las unidades tengan asignados dos o más programas, el alcance de la revisión comprenderá la totalidad de los

programas bajo la responsabilidad de la unidad sujeta a auditoría.

*Auditoría a Programas.* El siguiente nivel de la clasificación de la auditoría gubernamental por su aplicación, es el de la auditoría a programas, que comprende la revisión del conjunto de funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades. En este caso se revisará aquel programa, subprograma, proyecto, etc., que esté establecido en la estructura programática del presupuesto, excluyéndose los otros que pudieran estar bajo la responsabilidad de la misma unidad.

*Auditoría de Actividades.* El alcance que comprende este nivel de auditoría, está circunscrito a la revisión de aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a examinar y que sean diferentes a unidad o programas; por ejemplo, en el sistema descentralizado de pagos se encuentra que en su funcionamiento intervienen varias unidades que, en determinados aspectos, tienen injerencia con el pago de remuneraciones al personal (recursos humanos, contabilidad, presupuesto, cómputo, etcétera).

## **AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS A) CONCEPTO**

La auditoría de estados financieros es el examen que efectúa un contador público independiente a los estados financieros de su cliente.

### **OBJETIVO**

Revisión total o parcial de estados financieros, con un criterio y punto de vista independiente, con objeto de expresar una opinión respecto a ellos para efectos ante terceros.

La auditoría de estados financieros ha sido y es, sin lugar a dudas, una de las áreas de actuación del contador público que mayor impulso ha recibido tanto de organizaciones educativas como de instituciones profesionales e investigadores particulares. Sobra reconocer que, de hecho, esta disciplina ha sido el pilar para el desarrollo y surgimiento de otros tipos de auditoría.

Es, en función a lo referido, que se han logrado excelentes estándares en pronunciamientos formales o institucionales y una alta calidad bibliográfica que versa sobre la auditoría de estados financieros. Por tal razón, en el presente apartado no se pretenderá abrir nuevos caminos para el conocimiento y ejercicio de esta disciplina; se recurrirá fundamentalmente a los lineamientos profesionales ya establecidos, citándose de manera muy especial al Instituto Mexicano de Contadores Públicos de cuyos pronunciamientos se nutrirá básicamente el contenido de estos comentarios.

Es de reconocer, por consecuencia, que el practicante de la auditoría de estados financieros deberá tener siempre a la mano como requisito indispensable para su

ejercicio, los boletines en materia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los boletines de Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por la referida organización profesional; ya que, además de la invaluable guía que representan, son disposiciones reconocidas y aceptadas por la profesión organizada en tomo al Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El Boletín 1020 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dentro de sus pronunciamientos generales, dice lo siguiente en relación con la auditoría de estados financieros:

"La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes."<sup>17</sup>

Como a continuación se presentan:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que reflejan los estados financieros.
2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

"Para la obtención de los elementos de juicio suficientes, el auditor debe aplicar procedimiento de auditoría de acuerdo con las circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesario en cada caso.

"Estos tres pronunciamientos reflejan el orden lógico como se realiza el trabajo del auditor, poniendo particular énfasis en que el objetivo del mismo es emitir una opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la posición financiera y que no se pretende como objetivo el descubrimiento de fraudes, la corrección de los sistemas contables de la empresa, la actualización de la contabilidad, corregir deficiencias del control interno, etc. También recuerdan que el auditor no debe emitir su opinión si no reúne todos los elementos de juicio necesarios para ello, los que

---

<sup>17</sup> En boletines anteriores al referido 1020 se encuentran los siguientes conceptos que complementan el enunciado anterior: Esta conceptualización hace referencia al examen de los estados financieros de una empresa, de lo que se infiere que este ejercicio profesional es aplicable únicamente a organizaciones lucrativas. Cabe hacer la aclaración que también son susceptibles de examinación los estados financieros preparados por organizaciones no lucrativas y entidades gubernamentales. La acepción más adecuada a usar, y de aplicación universal, sería una entidad en lugar de una empresa.

se obtienen a través de los procedimientos de auditoría y que deberán adaptarse a las circunstancias en cuanto a alcance y oportunidad".

## **Dictamen del Auditor**

El resultado de un trabajo de auditoría o examen de estados financieros se presenta en un documento denominado Dictamen del Auditor, cuya definición expresada en el Boletín 4010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos es la siguiente: "El dictamen es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

## **ORIGEN Y EVOLUCIÓN EN MÉXICO**

Con la promulgación de la Securities Act of 1933 (SA, Ley de Valores de 1933) y de la Securities Exchange Act of 1934 (SEA, Ley Sobre el Intercambio de Valores de 1934), misma que crea la Securities and Exchange Commission (SEC, Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores) en los Estados Unidos de Norteamérica, según lo comentado en el apartado correspondiente al devenir histórico de la auditoría de estados financieros, se genera una verdadera revolución en materia de control y vigilancia por parte del gobierno de ese país sobre las empresas emisoras de acciones y valores que tienen colocados entre el gran público inversionista. Este control y vigilancia traen aparejado un nuevo problema.

Un número considerable de empresas emisoras que han captado recursos, vía mercado de valores, los han utilizado para su consolidación y expansión.

Dicha expansión representa no sólo hacer inversión en su propio país, los Estados Unidos, sino abrirse hacia otros mercados bajo el contexto generalmente denominado de empresas transnacionales; es decir, llevar parte de esa inversión y recursos hacia otros países, dentro de ellos México.

Y el problema radica en que ya se cuenta con tecnología contable y de auditoría para registrar y revisar las operaciones de las empresas que actúan hacia el interior de los Estados Unidos de Norteamérica, y para controlar y revisar el uso de los recursos aportados por el gran público inversionista en esas empresas. Pero ¿cómo se van a registrar y controlar las inversiones y consecuentes operaciones hechas en la geografía de otros países? Recuérdese que a la SEC hay que darle cuenta y razón, en forma consolidada, de todas las transacciones que efectúan las empresas emisoras en cualquier rincón del mundo donde se hayan colocado recursos captados del gran público inversionista. (Conjuntamente con el crecimiento y expansión de las empresas transnacionales que se empezó a dar durante las últimas décadas del siglo pasado, se

dio el fenómeno de una falta de doctrina contable de aplicación general y homogénea para registrar sus operaciones tanto hacia el interior como hacia el exterior de la geografía estadounidense; al igual que para revisar esas operaciones. La solución a este problema, como ya se quedó anteriormente apuntado, sucedió en el año de 1934. Aquí es evidente que la contaduría pública caminó aparejada con todo este proceso).

La primer medida que se adoptó fue enviando auditores de despachos de contadores públicos norteamericanos para que examinaran los estados financieros de las filiales, subsidiarias, sucursales o representaciones de empresas transnacionales que operaban en otros países. Esta acción no tuvo gran éxito debido a las siguientes limitantes: la barrera del idioma, la falta de transporte rápido y eficiente como el que existe hoy en día, diferencias en hábitos alimenticios, el gran costo que implicaba el desplazamiento de auditores y, tal vez lo más importante, la gran discrepancia en doctrina, teoría y técnica contable y de auditoría entre la aplicada en los Estados Unidos de Norteamérica y los países visitados.

La solución que encontraron las empresas transnacionales y los despachos de contadores públicos que examinaban sus estados financieros, fue exportando esa nueva corriente en materia de contabilidad y auditoría hacia aquellos países donde se encontraba inversión norteamericana vigilada y regulada por la SEC.

Y haciendo referencia al caso de México, se tiene que a finales de la década de los treinta, despachos de contadores públicos norteamericanos buscaron y formalizaron asociarse con despachos de contadores públicos mexicanos para que auditaran a las empresas transnacionales proporcionándoles para el efecto tecnología contable y de auditoría, apoyo financiero y cartera de clientes. Es así como México entra al contexto de la contabilidad y la auditoría moderna asimilando y adaptando para el efecto los pronunciamientos del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos).

Tomando como fuente de inicio esa nueva corriente técnica, México fue desarrollando la suya propia; es así como el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su entonces Comisión de Procedimientos de Auditoría, durante los años de 1956 a 1976, generó 37 boletines en materia de los inicialmente llamados Procedimientos de Auditoría los cuales, por la importancia histórica que representan en la evolución de la auditoría en este país, a continuación se detalla el número, nombre y fecha de su emisión.

1. Preámbulo, agosto de 1956.
2. Conceptos Generales, octubre de 1956.
3. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, diciembre de 1956.
4. Planeación de la Auditoría, enero de 1957.
5. Examen del Control Interno, febrero de 1957.

6. Examen de Cuentas y Documentos por Cobrar, marzo de 1957.
7. Examen de Caja y Bancos, abril de 1959.
8. Examen de Inventarios, junio de 1959.
9. Examen de Ventas y Costo de Ventas, julio de 1961.
10. Examen de los Gastos de Operación, julio de 1961.
11. Examen de Inmuebles, Maquinaria y Equipo, septiembre de 1962.
12. Pruebas Selectivas de Auditoría, septiembre de 1962.
13. Examen de Pasivos Acumulados y Estimados, abril de 1963.
14. Examen de Inversiones en Valores, agosto de 1963.
15. Examen de Cuentas y Documentos por Pagar, septiembre de 1963.
16. Examen de Pasivo a Largo Plazo, septiembre de 1963.
17. Examen de Contingencias, septiembre de 1963.
18. Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, mayo de 1964.
19. Examen del Capital Contable, octubre de 1964.
20. Examen de Activo Intangible, octubre de 1964.
21. El Dictamen sobre Estados Financieros, octubre de 1964.
22. El Auditor y la Publicación de Estados Financieros, agosto de 1965.
23. Problemas de Auditoría Iniciales, mayo de 1967.
24. El Dictamen del Contador Público en Relación a Estados Financieros Proforma, junio de 1968.
25. Carta de Confirmación del Cliente a su Auditor, diciembre de 1968.
26. Terminación de la Auditoría, noviembre de 1969.
27. Responsabilidad del Auditor Externo sobre Estados Financieros Emitidos en el Transcurso del Ejercicio, junio de 1970.
28. Informe sobre el Control Interno Derivado del Examen de Estados Financieros,

octubre de 1970.

29. Utilización de los Dictámenes de otros Auditores, octubre de 1970.

30. Opiniones Profesionales del Contador Público Distintas al Dictamen sobre Estados Financieros, septiembre de 1971.

31. El Dictamen del Estado de Cambios en la Posición Financiera, noviembre

32. de 1971.

33. La Confirmación en el Examen de Estados Financieros, fecha no identificada.

34. La Supervisión del Trabajo de Auditoría, fecha no identificada.

35. Responsabilidad del Auditor Independiente ante Eventos Subsecuentes, marzo de 1973.

36. Carácter y Obligatoriedad de los Boletines de la Comisión, junio de 1973.

37. Un Nuevo Dictamen sobre Estados Financieros, octubre de 1975.

38. Estados Financieros Ajustados por Cambios en el Nivel de Precios, noviembre de 1976.

A partir del año de 1977 la denominada, desde el año de 1971, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores

Públicos, reagrupó los referidos 37 boletines emitidos en materia de Procedimientos de Auditoría generando una nueva presentación de dichos pronunciamientos, ampliado el nombre a Normas y Procedimientos de Auditoría, y que quedaron conformados con la siguiente clasificación:

- a) Carácter y Obligatoriedad de los Boletines de la Comisión.
- b) Declaraciones Normativas de Carácter General sobre el Objetivo y Naturaleza de la Auditoría de Estados Financieros.
- c) Normas de Auditoría.
- d) Pronunciamientos sobre las Normas Personales.
- e) Pronunciamientos sobre las Normas de Ejecución del Trabajo. Serie F. Procedimientos de Auditoría de Aplicación General. Serie G. Procedimientos de Auditoría de Aplicación Específica. Serie H. Pronunciamientos sobre las Normas de Información.

Finalmente, en el año de 1993 la referida Comisión lleva a cabo una nueva

reestructuración de sus pronunciamientos en materia de Normas y Procedimientos de Auditoría quedando, hasta la fecha, como sigue:

- f) Serie 1000. Disposiciones Generales.
- g) Serie 2000. Normas Personales. Serie 3000. Normas de Ejecución. Serie 4000. Normas de Información. Serie 5000. Procedimientos de Auditoría.
- h) Serie 6000. Otras Declaraciones de la Comisión.

Para concluir con el presente apartado relativo al origen y evolución en México de la auditoría de estados financieros, se hará referencia a una modalidad o ampliación de la misma que vino a causar un notable y determinante impacto no sólo en la evolución y desarrollo de esta disciplina, sino en el contexto general de la contaduría pública mexicana; esto es, el Dictamen para Efectos Fiscales cuyo objetivo se puede definir en los siguientes términos: El dictamen de contador público para efectos fiscales es una extensión del dictamen para fines financieros al que se incorpora la revisión y opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias federales de su cliente. A continuación los antecedentes y evolución de este dictamen.

A mediados de la década de los cincuentas, el Gobierno Federal de la República Mexicana determinó que el problema de evasión fiscal era uno de los que más le asistía en su gestión; y sin embargo, poco podía hacer para enfrentársele merced a la carencia de recursos humanos, materiales y técnicos con qué poder combatirlo de manera eficiente. Ante tal situación, soslayó la conveniencia y necesidad de asistirse en su actividad fiscalizadora utilizando, indirectamente, el gran potencial que le podría reportar la contaduría pública independiente facultándola para que en forma simultánea al examen de los estados financieros de su clientes, se extendiera en su revisión hacia el verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias federales.

Ante tal perspectiva, el 21 de abril de 1959 mediante Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En el Decreto citado destacan los siguientes puntos:

- a. El propósito del Gobierno Federal de lograr de los contribuyentes la observancia de las leyes fiscales y al mismo tiempo evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos.
- b. La integración de un Registro de Contadores Públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar con fines fiscales los estados financieros de los contribuyentes.
- c. El propósito del fisco de orientar su acción contra los defraudadores y evitar molestias e investigaciones innecesarias a los contribuyentes cumplidos que, mediante la asistencia técnica de contadores públicos designados por dichos

contribuyentes, hace resaltar además su buena fe.

- d. El que a los dictámenes para efectos fiscales de los contribuyentes se dará crédito sin necesidad de practicar auditorías por parte de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, salvo las pruebas selectivas que dicha Dirección podrá realizar para comprobar si los dictámenes se ajustan a las disposiciones legales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Fue de esta manera que en el decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF) se incorporó una innovación dentro de los métodos de fiscalización de los contribuyentes: el dictamen de contador público para efectos fiscales. Es importante, por lo tanto, reconocer el gran beneficio que le reportó al país el ampliar su capacidad fiscalizadora mediante este instrumento; y por su parte también a la profesión de contador público al otorgársele un gran reconocimiento y crédito con el nacimiento de dicho dictamen. Es conveniente aclarar que tal régimen de dictaminación quedó como optativo y no obligatorio, dejando la decisión a los contribuyentes el apegarse a él debido a los alicientes anteriormente señalados.

Además, con objeto de lograr mayor interés aun por parte de los contribuyentes, estos alicientes se ampliaron posteriormente al emitir la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el oficio No. 102-119 de fecha 3 de enero de 1962, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 del mismo mes y año. En ese oficio expresaba que aquel contribuyente que hubiere sido dictaminado por contador público ya no sería revisado por la DAFF en materia de Impuesto sobre la Renta en los ejercicios dictaminados, salvo que hubiese motivos para suponer que el contribuyente había incurrido en evasión de impuesto y no haya sido señalado en el dictamen.

Si bien es cierto que el decreto del 21 de abril de 1959 que estableció la Auditoría Fiscal Federal fue derogado por el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1 de abril de 1967, también es necesario mencionar que debido a que en este Código se incorporó el dictamen de contador público para efectos fiscales, esto dio mayor importancia a dicho dictamen, perfeccionando así lo estipulado en el decreto de abril de 1959, con la notoria diferencia de que en el Código se expresan en forma más conservadora, generalizada o menos específica, el crédito que se dará al dictamen y, de manera más amplia, las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para probar su veracidad. El artículo 85 del referido Código Fiscal es el que hizo alusión al dictamen para efectos fiscales, y del cual destacaron los siguientes aspectos:

- a. Que los hechos afirmados en los dictámenes de estados financieros para fines fiscales se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúne el siguiente requisito (además del que se refiere a que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público): que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas.

- b. Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento del requisito citado en el párrafo anterior.
- c. Que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios, y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

Como se puede observar por lo mencionado en el párrafo a) anterior, en el Código Fiscal de la Federación se establece una prioridad de las disposiciones fiscales ante las normas y procedimientos de auditoría. Esto obedece al hecho de que las primeras emanan del Poder Legislativo y, en esta forma, el fisco da apoyo y énfasis a sus propias disposiciones sobre cualquier otro tipo de normas; es por ello que, aunque no se supongan contradicciones entre unas y otras, en caso de que llegaran a existir discrepancias (debido a que las disposiciones fiscales incluyeran preceptos más estrictos o diferentes de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados), deberá cumplirse, en primer término, con el contenido de dichas disposiciones.

Ya en años más recientes, en virtud de que al fisco, particularmente la actual Administración General de Auditoría Fiscal Federal (otrora Dirección de Auditoría Fiscal Federal), le toca establecer claramente el régimen de los contribuyentes dictaminados, en tal forma que las relaciones entre las tres partes involucradas -fisco, contribuyentes y contador público- se sujeten a un marco jurídico y técnico con base en el cual no haya lugar a confusiones como las que en los primeros años de ejercicio del dictamen de contador público para efectos fiscales se presentaron, se desprendió la necesidad de reglamentar el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, documento que salió publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 11 de abril de 1980. A continuación una síntesis de su contenido por el interés que reviste para los efectos del tema ahora en estudio.

#### **Considerandos:**

- Que es propósito del Gobierno Federal alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.
- Que el dictamen relativo a estados financieros para fines fiscales emitido por contador público ha demostrado ser un instrumento útil en el proceso de fiscalización tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes.
- Que es necesario establecer un adecuado marco jurídico que regule los derechos y obligaciones de los contribuyentes que se acojan al régimen sobre estados financieros para fines fiscales, y de los contadores públicos que emitan dichos dictámenes.

Acorde con las ideas anteriores, el reglamento de referencia contenía cinco áreas fundamentales como son:

1. Registro de contadores públicos;
2. Características formales de los avisos para presentar dictamen fiscal y sus elementos complementarios, como son casos de sustitución de contador público e impedimentos para dictaminar;
3. Requisitos formales y técnicos de presentación de dictámenes, estados financieros y anexos;
4. Procedimientos de revisión por parte del fisco; y
5. Efectos derivados de la inobservancia del Reglamento.

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981 se publicó un Código de la Federación que entró en vigor en enero de 1983, el cual no tuvo cambios sustanciales en relación con lo establecido en el Código de 1967 y su correspondiente Reglamento.

A la fecha (1996), lo referente a dictámenes de contadores públicos para efectos fiscales se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación y su correspondiente Reglamento haciéndose destacar que la condición optativa de acogerse los contribuyentes a dichos dictámenes, a partir del año de 1991 se vuelve obligatorio, en términos generales, para todas las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales cuando se den cualesquier de los siguientes supuestos: que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$7'554,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$15'107,000.00, o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

#### d) RELACION CON EL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL DEL IMCP

Como ya quedó comentado anteriormente, es imprescindible que el contador público en su carácter de auditor de estados financieros desarrolle su trabajo profesional con estricto apego a los pronunciamientos emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en materia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y de Normas y Procedimientos de Auditoría también generalmente aceptados.

Con respecto a la conducta que debe observar en su actuación profesional y personal, debe regirse de conformidad con lo establecido en el Código de Etica Profesional emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, cuyos miembros que lo conforman, por la libre incorporación voluntaria a esta organización, están obligados a acatarlo en todos sus términos.

El Código de referencia está dirigido a todos los contadores públicos en general, y con un fuerte y especial enfoque hacia quienes practican la auditoría de estados financieros en forma externa o independiente.

A efecto de que el lector aprecie en toda su magnitud los lineamientos que ha establecido la profesión organizada en torno al Instituto Mexicano de Contadores Públicos en materia de ética profesional, a continuación se transcribe el texto completo de tan valioso documento de observancia obligatoria para los contadores públicos.

## **CODIGO DE ETICA PROFESIONAL INTRODUCCION**

Es necesario reconocer que la ética, en su concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de las, normas generales de conducta a la práctica diaria. Puesto que todos los actos humanos son regidos por la ética, también las reglas escritas deben ser de aplicación general.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió en los últimos años de la década de los veintes un código de ética profesional.

Como todo instrumento originado en el devenir humano, dicho código tuvo que ser revisado y ajustado a las necesidades y condiciones cambiantes de los tiempos. Para la elaboración de los códigos de 1955 y 1968, así como del actual, las opiniones de una gran parte de los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos han representado una orientación definitiva. Por lo tanto, el código ha sido elaborado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación de todos los contadores públicos.<sup>18</sup>

Un código de ética profesional no sólo sirve de guía a la acción moral, sino que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma.

Al elaborar el presente código, se ha reconocido la existencia de varios principios de ética aplicables directamente a nuestra profesión, principios a los que en este código nos referimos como postulados. Se estima que estos postulados representan la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales.

Con objeto de destacarlos y de hacer una rápida referencia a ellos en cualquier momento se presentan como una primera parte y son:

---

<sup>18</sup> *Comisión de Etica Profesional, Código de Etica Profesional, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1979.*

- La definición del alcance del propio código.
- Las reglas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad.
- Las normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales.
- La responsabilidad hacia la propia profesión.

## **POSTULADOS**

### ***Alcance del Código***

#### ***Postulado 1***

Aplicación universal del código. Este código de Etica Profesional es aplicable a todo contador público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado, de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que además de ésta, ejerzan otra profesión.

Responsabilidad Hacia La Sociedad

#### **Postulado II**

Independencia de criterio. Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

La Auditoría como Actividad Profesional...

#### **Postulado III**

Calidad profesional de los trabajos. En la prestación de cualquier servicio se espera del contador público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

#### **Postulado IV**

Preparación y calidad del profesional. Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

## **Postulado V**

Responsabilidad personal. El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

Responsabilidades      Hacia      Quien      Patrocina      Los      Servicios

## **Postulado VI**

Secreto profesional. El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

## **Postulado VII**

Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral. Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

## **Postulado VIII**

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. El contador público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

## **Postulado IX**

Retribución económica. Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el contador público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

Responsabilidad Hacia La Profesión

## **Postulado X**

Respeto a los colegas y a la profesión. Todo contador público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se

enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

### **Postulado XI**

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad. Para hacer llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva y de prestigio del contador público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional.

### **Postulado XII**

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos. Todo contador público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

## **NORMAS GENERALES**

### ***Alcance del Código***

*Artículo 1.01.* Los contadores públicos tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en este código, las cuales deberán considerarse mínimas pues se reconoce la existencia de otras normas de carácter legal y moral cuyo espíritu amplía el de las presentes.

*Artículo 1.02.* Este código rige la conducta del contador público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión, y le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialidad que cultive o la naturaleza de la retribución que perciba por sus servicios.

*Artículo 1.03.* Los contadores públicos que además ejerzan otra profesión deberán acatar estas reglas de conducta independientemente de las que señale la otra profesión para sus miembros.

*Artículo 1.04.* Los casos en que exista duda acerca de la interpretación de este código, deberán someterse a la junta de Honor de la asociación afiliada a que pertenezca el socio o del Instituto, en su caso.

*Artículo 1.05.* Al expresar el juicio profesional que sirva de base a terceros para tomar decisiones, el contador público deberá aclarar la relación que guarda ante quien

patrocina sus servicios.

*Artículo 1.06.* Las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del Instituto.

*Artículo 1.07.* Los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto.

*Artículo 1.08.* El contador público no deberá aceptar tareas para las que no esté capacitado.

*Artículo 1.09.* Al firmar informes de cualquier tipo el contador público será responsable de ellos en forma individual.

*Artículo 1.10.* El contador público podrá consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o de doctrina, pero nunca deberá proporcionar datos que identifiquen a las personas o negocios de que se trate, a menos que sea con consentimiento de los interesados.

*Artículo 1.11.* El contador público no deberá utilizar sus conocimientos profesionales en tareas que no cumplan con la moral.

*Artículo 1.12.* El contador público deberá analizar cuidadosamente las verdaderas necesidades que puedan tenerse de sus servicios, para proponer aquellos que más convengan dentro de las circunstancias. Este consejo deberá darse en forma desinteresada y estará basado en los conocimientos y la experiencia del profesional.

*Artículo 1.13.* Ningún contador público podrá obtener ventajas económicas directas o indirectas por la venta al patrocinador de su trabajo, de productos o servicios que él haya sugerido en el ejercicio de su profesión, excepto de aquéllas que le sean propias a su actividad como contador público.

*Artículo 1.14.* El monto de la retribución económica que perciba el contador público ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo que a esa labor se destine y el grado de especialización requerido.

*Artículo 1.15.* Una parte de la retribución económica que perciba el contador público podrá fijarse en relación a los resultados que se obtengan con su intervención, siempre y cuando la determinación de dichos resultados no quede a cargo del propio profesional. Este método de cálculo de los honorarios no deberá usarse cuando el contador público actúe como auditor independiente.

*Artículo 1.16.* Los contadores públicos se abstendrán de hacer comentarios

sobre otro contador cuando dichos comentarios perjudiquen su reputación o el prestigio de la profesión en general, a menos que se le soliciten por quien tenga un interés legítimo en ellos.

*Artículo 1.17.* El contador público deberá dar a sus colaboradores el trato que les corresponde como profesionales y vigilará su adecuado entrenamiento, superación y justa retribución.

*Artículo 1.18.* El contador público no deberá ofrecer trabajo directa o indirectamente a empleados o socios de otros contadores, si no es con previo conocimiento de éstos, pero podrá contratar libremente a aquellas personas que por su iniciativa o en respuesta a un anuncio le soliciten empleo.

*Artículo 1.19.* El contador público deberá cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las reglas de ética más elevadas en sus actos y evitando toda publicidad con fines de lucro o autoelogio. No deberá anunciarse o solicitar trabajo por conducto de medios masivos de comunicación o de otros que menoscaben la dignidad del contador público o de la profesión en general.

*Artículo 1.20.* El Instituto directamente o a través de sus asociaciones afiliadas, desarrollará la publicidad institucional que juzgue conveniente y publicará el directorio de sus socios.

*Artículo 1.21.* No se consideran como publicidad los trabajos técnicos que elaboran los contadores públicos ni los folletos o boletines que con una presentación sobria y sencilla circulen exclusivamente entre su personal, clientes y personas que expresamente los soliciten.

### ***La Auditoría como Actividad Profesional.***

*Artículo 2.01.* El contador público expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio Instituto, que sean aplicables para la realización de este trabajo.

Cuando el contador público permita que aparezca su nombre en informes o documentos deberá:

- b) Indicar que debe leerse en relación a otra información que sí cumple con los términos de esta regla, o
- c) Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta regla y la forma en que ello limita su opinión profesional.

*Artículo 2.02.* Ningún contador público que actúe independientemente permitirá

que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

*Artículo 2.03.* El contador público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien los solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el contador público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Cuando por la naturaleza del trabajo, el contador público debe recurrir a la asistencia de un especialista y la participación de éste en el trabajo sea fundamental para alcanzar los resultados previstos, el contador público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista y deberá informar claramente a su cliente las peculiaridades de esta situación.

*Artículo 2.04.* El contador público no deberá aceptar tareas en las que se requiera su independencia, si ésta se encuentra limitada.

*Artículo 2.05.* La asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o más socios que sean contadores públicos y sólo podrá ostentarse como firma de contadores públicos cuando tenga como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública y más del 50% de sus socios sean contadores públicos; en este caso, deberán exigir a sus miembros no contadores públicos el respeto a las normas contenidas en este código de ética, en todo aquello que les sea aplicable. Los socios fallecidos podrán continuar apareciendo en la razón social de la firma a que hayan pertenecido.

*Artículo 2.06.* Cuando algún contador público miembro de la asociación acepte un puesto incompatible con el ejercicio independiente de la profesión, deberá retirarse de su actividad profesional como tal, dentro de la propia asociación. Igual deberá suceder cuando alguno de los contadores públicos miembros de la asociación haya dejado de pertenecer a un colegio o instituto afiliado por haber sido dado de baja en los términos del artículo 5.03, o bien, cuando no siendo socio del Instituto, la junta de Honor respectiva considere procedente tal sanción.

*Artículo 2.07.* Ningún contador público que ejerza independientemente permitirá actuar en su nombre a persona que no sea socio, representante debidamente acreditado o empleado bajo su autoridad. Tampoco firmará estados financieros, cuentas, informes, etc., preparados por quien no tenga alguna de esas cualidades, a menos que sean derivados de los trabajos en colaboración a que se refiere el artículo 1.07.

No permitirá que un empleado o subalterno suyo preste servicios o ejecute actos que al propio contador público no le estén permitidos, en los términos de este código.

*Artículo 2.08.* El contador público deberá puntualizar en qué consistirán sus servicios y cuáles serán sus limitaciones. Cuando en el desempeño de su trabajo el profesional se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir

desarrollándolo en la forma originalmente propuesta, deberá comunicar esa circunstancia a su cliente, de inmediato.

*Artículo 2.09.* El contador público no deberá ofrecer trabajo directa ni indirectamente a funcionarios o empleados de sus clientes, si no es con previo conocimiento de éstos.

*Artículo 2.10.* El contador público en ningún caso podrá conceder comisiones o corretajes por la obtención de un trabajo profesional. Sólo podrá conceder participación en los honorarios o utilidades derivadas de su trabajo a personas o asociaciones con quienes comparta el ejercicio profesional.

*Artículo 2.11.* El contador público reconoce el derecho que el usuario tiene a solicitar la prestación de los servicios que respondan mejor a sus necesidades. Por lo tanto, el contador público podrá presentar en concurso una propuesta de sus servicios profesionales, siempre y cuando se le solicite por escrito y no recurra a procedimientos que vayan en contra de la profesión y de alguno de los postulados establecidos en este código.

*Artículo 2.12.* El contador público en el ejercicio independiente de la profesión se abstendrá de ofrecer sus servicios a clientes de otro colega. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejos.

*Artículo 2.13.* El contador público a quien otro colega solicite su intervención para prestar servicios específicos a un cliente del segundo deberá actuar exclusivamente dentro de los lineamientos convenidos entre ambos. En el caso de que el cliente solicite una ampliación de los servicios originalmente establecidos para el contador público llamado a colaborar, éste no deberá comprometerse a actuar en forma alguna sin antes obtener la anuencia del contador público por cuyo conducto recibió las instrucciones originales.

*Artículo 2.14.* Es necesario que cuando un contador público sustituya a otro en su trabajo profesional, se dirija a él para informárselo.

*Artículo 2.15.* Tratándose de asociaciones profesionales, no podrán los socios contratar o hacer trabajo profesional por su cuenta, sin el consentimiento de los otros socios.

*Artículo 2.16.* Es contrario a la ética profesional ofrecer directa o indirectamente servicios a personas, empresas u organismos con quienes no se tengan relaciones personales o de trabajo. Asimismo no se deberán ofrecer servicios a quienes no los hayan solicitado.

### **Del Contador Público Como Auditor Externo**

*Artículo 2.21.* Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el

contador público:

- a. Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
  - b. Sea o haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
  - c. Tenga o haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
  - d. Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- b) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- c) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- d) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

*Artículo 2.22.* El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras.

*Artículo 2.23.* En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados

financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de contador público debidamente registrado.

## **DEL CONTADOR PUBLICO EN LOS SECTORES PUBLICO Y PRIVADO**

*Artículo 3.01.* El contador público que desempeñe un cargo en los sectores privado o público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o de la cosa pública.

*Artículo 3.02.* Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el contador público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso.

*Artículo 3.03.* En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor presente a las dependencias oficiales tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.

*Artículo 3.04.* El contador público no debe solicitar ni aceptar comisiones ni obtener ventajas económicas directas o indirectas por la recomendación que haga de servicios profesionales o de productos a la empresa o dependencia a la que presta sus servicios.

*Artículo 3.05.* Es obligatorio para el contador público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar en la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión.

*Artículo 3.06.* El contador público que desempeñe un cargo en los sectores público o privado solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicando el carácter del puesto que desempeñe.

## **DEL CONTADOR PUBLICO EN LA DOCENCIA**

*Artículo 4.01.* El contador público que imparta cátedra debe orientar a sus alumnos para que en su futuro ejercicio profesional actúen con estricto apego a las normas de ética profesional.

*Artículo 4.02.* Es obligación del contador público catedrático mantenerse actualizado en las áreas de su ejercicio, a fin de transmitir al alumno los conocimientos

más avanzados de la materia existentes en la teoría y práctica profesionales.

*Artículo 4.03.* El contador público catedrático debe dar a sus alumnos un trato digno y respetuoso, instándolos permanentemente a su constante superación.

*Artículo 4.04.* El contador público en la exposición de su cátedra podrá referirse a casos reales o concretos de los negocios, pero se abstendrá de proporcionar información que identifique a personas, empresas o instituciones relacionadas con dichos casos, salvo que los mismos sean del dominio público o se cuente con autorización expresa para el efecto.

*Artículo 4.05.* El contador público catedrático en sus relaciones con los alumnos deberá abstenerse de hacer comentarios que perjudiquen la reputación o prestigio de alumnos, catedráticos, otros contadores públicos o de la profesión en general.

*Artículo 4.06.* En sus relaciones con la administración o autoridades de la institución en la que ejerza como catedrático, deberá ser respetuoso de la disciplina prescrita; sin embargo, debe mantener una posición de independencia mental y espíritu crítico en cuanto a la problemática que plantea el desarrollo de la ciencia o técnica objeto de estudio.

## **SANCIONES**

*Artículo 5.01.* El contador público que viole este código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

*Artículo 5.02.* Para la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

*Artículo 5.03.* Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación privada.
- b) Amonestación pública.
- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio.
- d) Expulsión.

- e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

*Artículo 5.04.* El procedimiento para la imposición de sanciones, será el que se establece en los estatutos del Instituto.

## **ENFOQUE DE LA AUDITORIA EN PROFESIONES DISTINTAS A LA CONTADURIA PUBLICA**

Como bien se puede apreciar en los temas tratados a lo largo de los tres apartados que anteceden del presente capítulo, es un hecho innegable que en el seno y posturas de la contaduría pública es en donde se ha gestado todo el concepto, evolución y desarrollo de la auditoría en cualesquier de las modalidades y tipos conocidos.

La auditoría nace en la profesión de contador público, y de ella, profesionales de otras ramas y disciplinas han recogido filosofía y medios de acción para adaptarla a sus propias corrientes y necesidades. Sin menoscabo también de que el contador público, en su afán de prestar cada vez mayores y mejores servicios, se ha auxiliado de otras profesiones que coadyuvan en ese intento de superación; llegando al caso de regular esa participación en los *artículos 2.03 y 2.04 del Código de Ética Profesional* anteriormente comentado.

Y así, la propia evolución y necesidades que se va creando la sociedad y la humanidad en su conjunto hace obligado la aparición de nuevas disciplinas y especialidades, dentro de las cuales se encuentran nuevos tipos de auditoría que crean y desarrollan profesionales de infinidad de corrientes.

Hablar de auditoría de obra, de control de calidad, de y a la informática, de auditoría médica, de producción, de ventas, inclusive hasta de procesos electorales, por mencionar a algunas, son hechos que enorgullecen a la contaduría pública como coadyuvante a esos logros.

Es un hecho de que quienes practican otros tipos de auditorías diferentes a los tratados en el presente texto, su enfoque siempre será el revisar y verificar que las cosas se den conforme fueron planeadas, que se cumplan los objetivos establecidos, que los recursos se utilicen para lo que fueron destinados. Y en este proceso siempre estará presente la contaduría aportando sus normas y procedimientos para adaptarlos a las necesidades de los diversos y variados tipos de auditoría, y la información que rinde la contabilidad sobre la que gira cualquier aspecto de control.