

## **Artículo científico/ CAMBIOS EN EL DICTAMEN DE AUDITORÍA: CONSTRUCCIÓN SOCIAL DESDE LA REGULACIÓN CONTABLE**

Por: **Jesús Enrique Cruz**  
([amairamora@gmail.com](mailto:amairamora@gmail.com))

Recibido: 09/09/2019  
Aprobado: 18/06/2020

### **Resumen**

El propósito, es indagar sobre la construcción del dictamen de auditoría, en el contexto de la regulación contable. Para ello, se utilizó el análisis documental de investigaciones, artículos publicados en revistas arbitradas y textos académicos. Se trata de interpretar y comprender para generar respuestas a dos interrogantes: (a) ¿Qué cambios ha tenido el dictamen de auditoría, a través del tiempo?; (b) ¿Estos cambios, en el dictamen de auditoría, pueden ubicarse en el contexto prescriptivo de la regulación contable?, El paradigma de investigación es cualitativo, apuntalado en el método hermenéutico, y en la ontología social de Searle. Se concluye que el dictamen de auditoría, como lenguaje distintivo del hecho institucional, surge y se transforma, cuando emergen situaciones críticas que afectan la credibilidad en los actores del escenario económico-financiero. La concreción de una auditoría se simboliza en un dictamen estándar, que se ubica, en un contexto prescriptivo de la regulación contable.

**Palabras clave:** Auditoría, Dictamen de Auditoría, Informe del Auditor, Estados Financieros, Regulación Contable.

### **CHANGES IN THE AUDIT OPINION: SOCIAL CONSTRUCTION FROM THE ACCOUNTING REGULATION**

#### **Abstract**

The purpose is to inquire about the construction of the audit opinion, in the context of accounting regulation. For this, documentary research analysis, articles published in refereed journals and academic texts were used. It is about interpreting and understanding to generate answers to two questions: (a) what changes have the audit opinion had, over time? (b) Can these changes, in the audit opinion, be placed in the prescriptive context of accounting regulation? The research paradigm is qualitative, underpinned in the hermeneutical method, and in the social ontology of Searle. It is concluded that the audit opinion, as a distinctive language of the institutional fact, arises and is transformed, when critical situations emerge that affect credibility in the actors of the economic-financial scenario. The completion of an audit is symbolized in a standard opinion, which is located, in a prescriptive context of accounting regulation

**Key words:** Audit, Audit Opinion; Auditor Report; Financial Statements; Accounting Regulation.

## **Introducción**

La auditoría como actividad se remota a años inmemorables, su origen no es ubicable en una fecha cierta o en un periodo específico, pues es producto de la constante búsqueda del ser humano, en colectivo, de controlar lo producido. Incluso antes de la palabra escrita, como argumenta la antropóloga Schmandt-Besserat. (2015): “La primera escritura del mundo -ciforme- remonta sus comienzos a un antiguo sistema de contabilidad”. Esto es, un incipiente modo de registro contable, explica la antropóloga: “Este método de contabilidad utiliza pequeñas fichas de arcilla de forma geométrica para realizar un seguimiento de los bienes como el ganado y los granos producidos en las primeras comunidades agrícolas del antiguo Cercano Oriente” (pág. 01).

Hacer un seguimiento a la producción, se puede inferir como una incipiente forma de verificación, de auditoría. Desde esta perspectiva, en una aproximación a su construcción social, es de considerar que la auditoría ha evolucionado en comunión con la contabilidad. Desde que existe la necesidad de hacer un seguimiento a lo producido, o de transferir un bien de una persona a otra, existe la intención de verificar esa producción, esa transferencia. El devenir histórico, revela evidencia de innumerables datos e información recopilada, sobre estos sucesos, ejemplo en Sumeria, aproximadamente unos 2600 años antes de Cristo, como refiere Schmandt-Besserat (ob.cit).

También en las sagradas escrituras, en el Libro del Éxodo (38:21), se detalla un conteo del inventario, que puede considerarse otro indicio de la auditoría, en este caso, de las contribuciones para la construcción del Tabernáculo que usará, el profeta Moisés, en el largo viaje de 40 años. En algunos países de Europa, durante la edad media, existían asociaciones profesionales, encargadas de ejecutar funciones de auditoría. Destacan, los consejos Londinenses (Inglaterra), en 1310, y el Colegio de Contadores, de Venecia (Italia), 1581, como refiere Deloitte (2015) y Arens. A (1995). Este hecho colectivo, de algún modo, configuran intentos por acordar formas de trabajo, métodos, procedimientos para la ejecución de tales funciones, o al menos, para compartir experiencias, vivencias, saberes, de un oficio de carácter milenario.

En este proceso constructivo de la auditoría, acota Valderrama (2003), que “la auditoría, se origina como necesidad social, para aportar la transparencia necesaria a la

documentación contable presentada por los responsables de las compañías, constituyendo un elemento de protección de los legítimos intereses de todos los usuarios”. (pág. 05). Por ello, es de comprender a la auditoría como parte del proceso de control social, siendo su peculiaridad la atribución de responsabilidades en una organización.

En contraste algunos autores, invocan la urgencia de una teoría de la auditoría, entre los que destacan Mautz y Sharef (1961); Flint (1988); Lee (1993), quienes, en el marco de la construcción de una teoría de la auditoría, revelan a la auditoría más allá de un procedimiento para obtener evidencias que sustenten la opinión, sino que en ese proceso hay un cúmulo de conocimientos orientados a la consecución de esa evidencia. En tal sentido, Mautz y Sharef enuncian los postulados de la auditoría. Flint intenta “facilitar un conjunto coherente de proposiciones” (pág. 12). Lee, aspira comprender adecuadamente el rol que juega la auditoría. El arraigo pragmático, de la contabilidad y la auditoría, es su génesis como oficio, su normalización convierte el oficio en profesión, la teorización confluye en su estatus científico, en el ámbito de las ciencias sociales.

A través de la historia, se evidencia que la contabilidad y la auditoría han evolucionado de modo concatenado, es decir una sintaxis manifiesta en que “sin contabilidad no hay auditoría”, lo que no se cuenta, no se verifica o recuenta, el autor De la Peña (1999), esgrime “La propia teoría positiva de la contabilidad, nos sirve para explicar el por qué contabilidad y auditoría han caminado juntas a lo largo de la historia durante varios siglos”. (pág. 130). Esta relación ancestral, contabilidad – auditoría, analizada desde la óptica de los cambios históricos, enfatizando en la égida del paradigma reinante en cada periodo, organiza la presente investigación, atendiendo a la premisa de Jeppesen, K y Liempd, D. (2015), quienes sostienen: “...cada vez que se ha cambiado el paradigma principal de la contabilidad a lo largo de la historia, también ha cambiado el paradigma de la auditoría” (pág. 137). Aducen que: “los cambios ontológicos, epistemológicos y metodológicos en la visión de mundo de la contabilidad, tienen una influencia ontológica, epistemológica y metodológica en la visión de mundo de la auditoría. Si una cambia, la otra debe cambiar también, con el fin de mantener una relación válida entre contabilidad (objeto de estudio) y auditoría” (pág. 139).

Desde esta postura epistémica, ubicar los cambios en el dictamen de auditoría en las transformaciones contables, examinando los paradigmas de cada periodo en

contabilidad y auditoría, definidos por Jeppesen, K y Liempd (ob.cit), en un estadio inicial, que abarca desde los primeros milenios, hasta finales del siglo XVII, donde el paradigma principal de la contabilidad, fue el enfoque de agencia, basado en el suministro de información a un agente, con miras a una rendición de cuentas, personal o fiscal. En la auditoría de este periodo inicial, el paradigma en boga era comprobar la veracidad, vale decir, la honestidad y la integridad del agente y no la calidad de las cuentas.

Un segundo estadio comprende el siglo XVIII, hasta la segunda mitad del siglo XX, siendo el paradigma reinante en contabilidad, informar la verdad, auspiciando la concordancia positiva entre los informes contables y cierta forma de la realidad externa, resumida en transacciones financieras y los subyacentes hechos económicos. Consiguientemente, la auditoría asume el cambio paradigmático, al dejar de lado la comprobación de la veracidad de un agente, para dar paso a la comprobación de la verdad, que se manifiesta en una visión “verdadera y correcta” de la realidad (económica) externa, representada en los informes contables.

El tercer estadio, que se inicia a mediados del siglo XX, caracterizado por la politización de la emisión de normas de contabilidad, emerge el paradigma de la presentación de informes “de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)”, es decir, elaborar informes en base a criterios establecidos. En auditoría el paradigma es un reporte estándar, donde se compruebe la correspondencia de los criterios establecidos y las evidencias de las aseveraciones del hecho económico. Este cuadro ilustra al respecto.

**Tabla N° 01. Periodos y paradigmas en Contabilidad y Auditoría**

<b>PERIODOS: PARADIGMAS</b>	<b>Inicios hasta finales del Siglo XVII</b>	<b>Siglo XVIII hasta la Segunda mitad Siglo XX</b>	<b>Segunda mitad Siglo XX</b>
<b>Contabilidad</b>	Enfoque de agencia,	Informar la verdad	Informes PCGA
<b>Auditoría</b>	Comprobar la veracidad del Agente	Comprobar la Verdad	Reporte estándar

*Fuente: Elaboración propia (2019).*

Esta clasificación en estadios, a modo de distinguir los paradigmas en contabilidad y auditoría, se realiza a fines de su ubicación histórica, pues como puede apreciarse la auditoría emerge de la construcción social, se afianza en la convergencia con el hecho institucional, dada una necesidad específica, que se transforma a la luz de los cambios en el paradigma de la contabilidad, estos cambios impactan de algún modo la emisión del informe del auditor.

En consecuencia, el dictamen de auditoría se aborda en el contexto prescriptivo de la regulación contable, que se configura al crisol de los paradigmas de la contabilidad y auditoría, que rigen desde la segunda mitad del siglo XX, Informes PCGA y Reporte Estándar. No obstante, la formulación de una regulación contable o el establecimiento de principios, normas o reglas, para el saber-hacer o buenas prácticas en la contaduría, puede realizarse también desde una concepción positiva o descriptiva. Este estudio se enfoca en la concepción normativa o prescriptiva.

### **Metodología**

Este estudio, aborda una revisión de los cambios en el dictamen de auditoría ocurridos en el espacio y tiempo, producto de la construcción de la realidad, basada en la ontología social de Searle (1997), en el argumento de que “la realidad social es un conjunto de hechos revestidos de poderes colectivos” distinguiendo conceptualmente, la realidad social de la realidad natural, al calificar como hechos brutos a los que existen con independencia de la existencia humana, y hechos institucionales a la clase que depende del acuerdo humano. Conforme a esta lógica, los hechos brutos, son previos a los hechos institucionales, no obstante, estos últimos están representados en algún tipo de forma física, llámese símbolos.

Vale decir, aunque los actos sociales son precedentes a los objetos sociales, estos objetos constituyen la posible continuación de la actividad simbolizada, donde el signo lingüístico, al parecer es el elemento constitutivo del hecho objetivo. En concordancia con esta postura ontológica, al percibir a la contabilidad como representación objetiva de la realidad económica, la función de la auditoría es verificar que los estados financieros estén de acuerdo con la realidad, lo cual es un acto que se manifiesta en la opinión del auditor, en el dictamen de auditoría.

Al tratarse de una investigación enmarcada en el paradigma cualitativo, el estudio de los hechos históricos que marcan los cambios en el dictamen de auditoría, se intenta comprenderlos como fenómenos, usando para ello, la hermenéutica como vía para interpretar la realidad circundante en el tiempo y espacio, donde ocurren los hechos institucionales. A tal efecto se plantean dos interrogantes: ¿Qué cambios ha tenido el dictamen de auditoría, a través del tiempo? y ¿Estos cambios, en el dictamen de auditoría, pueden ubicarse en el contexto prescriptivo de la regulación contable?

La metodología consiste de dos fases: Una documental que contiene en la Introducción, la delimitación del problema, los estadios de la evolución de la contabilidad y la auditoría. En el epígrafe Metodología, la elaboración del plan de investigación, incluida la bibliografía y referencias recopiladas o fuentes de información. Una fase interpretativa, en el aparte Fundamentación Teórica, que abarca el análisis las fuentes de información o documentación, mediante la heurística como técnica de apoyo a la crítica externa e interna, y en la sección Análisis, Discusión y Resultados, se muestra a modo sucinto las resultados del estudio como producto final.

La fase documental, asume los siguientes parámetros: (i) delimita esta investigación sobre la evolución del dictamen de auditoría, en el contexto prescriptivo de la regulación contable; (ii) el plan de investigación, organiza y clasifica las fuentes de información de acuerdo al criterio de su procedencia: artículos publicados en revistas arbitradas, tesis y trabajos de grado en repositorios de universidades disponibles en internet, textos académicos impresos y electrónicos, (iii) la estructura y secciones del documento se definen en: Introducción; Metodología; Fundamentación Teórica; Análisis, Discusión y Resultados; Consideraciones Finales y Referencias.

## **Fundamentación teórica**

### ***Antecedentes del dictamen de auditoría***

La auditoría como profesión que hoy en día, vislumbra el quehacer del contador público y a la sociedad en general, es producto del desarrollo y la evolución histórica, es una construcción social en el contexto de los acontecimientos económicos de la humanidad. El proceso de auditar, en la actualidad concluye con la emisión de un dictamen por parte del auditor independiente. Ahora, ¿Que se entiende por dictamen de auditoría? Para Arias, Davalos, Dueñas y Otros (2006), es: “un escrito debidamente fundamentado, emitido y suscrito por el contador público independiente, al concluir la

revisión del contenido de los estados financieros de una entidad, a través del cual da su opinión sobre la veracidad de los hechos afirmados por la administración” (pág. 11). En su acepción generalizada, se considera que es la opinión sobre los estados financieros examinados, que emite un auditor en base a juicio profesional y evidencias obtenidas.

### ***Origen del Informe de Auditoría***

Indagar en el origen del informe de auditoría, tratar de ubicar el mismo en una referencia formal, convida a citar a Hasson (1932), quien contextualiza, en un artículo publicado en el *Journal of Accountancy*, “la Burbuja del Mar del Sur y Mr. Snell”, que el primer informe de auditoría data del año 1720, y fue publicado por el parlamento inglés, con el título “Observaciones hechas con relación al examen de los libros de Sawbridge, & CO”, elaborado por el Maestro en Cartografía y Contador, Charles Snell. Este informe, señala hallazgos de auditoría como asientos contables ficticios, algunos registros que cancelan otras anotaciones contables. Los autores Chatfield, M. y Vangermeersch, R (2014), afirman “The parliamentary investigation produced the first British audit report, writem by Charles Snell” (pág. 544).

La Burbuja del Mar del Sur, es catalogada como una crisis financiera de dimensión internacional, donde una empresa denominada South Sea Company, creada en el año 1711, por el entonces Ministro de Hacienda británico, R. Harley, con el propósito de lograr financiamiento, que permita al Gobierno de Londres, en situación de endeudamiento, asirse de liquidez monetaria y evitar la excesiva dependencia de los recursos del Banco de Inglaterra, al cual acudía por vía de los créditos, que el banco concedía a modo exclusivo. South Sea Company, emite acciones para financiarse y parte de los fondos obtenidos son prestados al Gobierno, quien, a cambio, otorga a la compañía la exclusividad del comercio con las colonias sudamericanas, lo cual intereso a los inversores ingleses, pues consideraban que era una gran oportunidad de negocios, y compraron masivamente las acciones ofertadas. Luego, en durante el año 1717, esta compañía adquiere nuevamente la deuda del gobierno inglés, y poco tiempo después los inversores resultaron estafados.

Otro hito importante, en la construcción social de la auditoría, fue el reconocimiento oficial de los servicios del contador público, en la Ley británica de Sociedades Mercantiles (Companies Act) de 1862. Posteriormente, expresa Téllez (1998) “la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales,

fue en gran parte una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el auditor conforme lo expresaba la ley” (pág. 06). Este Instituto, fue reconocido por el gobierno inglés en el año 1880. Este inicio formal de la auditoría, siguió su evolución en Inglaterra, pues en el año 1900, se modifica la Companies Act de 1879, para incluir que tenía que haber un auditor que opinara sobre las cuentas de la compañía. Para el año 1908, como consecuencia la demanda creciente de incluir disposiciones sobre el aseguramiento de la independencia del auditor, se procedió a la revisión de la mencionada ley.

En lo atinente al dictamen, reseña Téllez (ob. cit), que el 7 de abril de 1888, en Inglaterra, fue publicado en la revista *The Accountant*, de Londres, este informe:

*Tengo delante de mí el balance..... limitado al año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto.*

*Figura 1. Informe año 1887*  
Fuente: Téllez (ob. cit)

La expresión fue auditado y hallado correcto, constituye el origen del dictamen como formato para la emisión de la opinión por parte del auditor independiente. En Londres en el año 1895, se emite un dictamen en los siguientes términos:

*Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la Compañía y encontramos que son correctos.*

*Aprobamos y certificamos que el balance general preinserto presenta correctamente la posición de la Compañía.*

*Figura 2. Dictamen año 1895*  
Fuente: Téllez (ob. cit)

En este modelo se amplía la información al mencionar los elementos auditados: cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la Compañía. Así como la opinión del auditor al indicar: presenta correctamente la posición de la Compañía. Es de apreciar que para esas fechas de emisión el dictamen se refiere solo al balance general.

### ***El informe de auditoría estadounidense.***

Audidores ingleses, ya como profesionales reconocidos, fueron enviados y otros emigraron a los Estados Unidos, con el reto de ejercer la profesión en dicho país, y de modo primordial auditar y revisar los intereses de las compañías inglesas en el nuevo territorio, pues como reseña Gironella (1978): “a partir de 1880 aproximadamente, capitalistas escoceses e ingleses empezaron a invertir su dinero en el mercado de valores estadounidense, principalmente en acciones de empresas cerveceras. Estos capitalistas, con el fin de vigilar y proteger sus inversiones y comprobar la buena marcha de estas empresas, enviaron a sus auditores al otro lado del atlántico, iniciándose, de este modo, la implantación de una nueva actividad profesional que en años posteriores habría de conocer un desarrollo extraordinario”(pág. 160).

Para el año 1900, en EEUU, se crea oficialmente la profesión de auditores y se funda el *American Institute of Accountants*. En relación al dictamen de auditoría, su estructura está influenciada significativamente por el modelo británico, como se evidencia en el formato de mayor uso, para ese año:

*Hemos examinado los libros y cuentas de la Cía. X por el año terminado el..... de 19..... y certificamos que, en nuestra opinión, el balance que antecede muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de Pérdidas y Ganancias están correctas.*

*Figura 3. Dictamen año 1900*

Fuente: Gironella (ob. cit)

Es de observar, que incluye *en nuestra opinión*, así como *las cuentas de Pérdidas y Ganancias*. Sin dudas, este dictamen constituye una evolución respecto a los anteriores, manteniendo su naturaleza y agregando valor al explicar nuevos elementos. No obstante, la influencia británica en el dictamen, la auditoría estadounidense en su proceso de construcción, presentan rasgos distintivos, como argumentan Jeppesen K y van Liempd (ob. cit): “A diferencia de la auditoría detallada de Inglaterra, la auditoría de Estados Unidos no se centró en el enfoque de agencia. Mientras los bancos ingleses ejercían un papel muy destacado en la financiación de los negocios, el corazón del desarrollo de la auditoría en los Estados Unidos fue la necesidad de los banqueros de información financiera” (pág. 145).

Esa necesidad de la banca norteamericana, toma auge en el año 1917, cuando a petición de la Federal Trade Commission, se elaboró el “Memorandum sobre las Auditorías de Balance General”, por parte del Instituto Americano de Contadores Públicos. En 1918 se reeditó este trabajo, bajo el nombre de “Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements”, traducido al español como “Métodos aprobados para la preparación de Balances Generales”. Este boletín, lo publicó la Federal Reserve Board, siendo este el primer intento para unificar el formato de dictamen, el cual quedó redactado así:

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

*Figura 4. Dictamen año 1918*

Fuente: Téllez (ob.cit)

Este incipiente intento de unificar el dictamen, constituye el comienzo de tratar de persuadir a los profesionales de la contaduría, a fin de evitar la variedad de dictámenes redactados conforme a la manera de expresarse de cada contador independiente, lo cual generaba confusiones en los usuarios de la información contable.

En opinión de Téllez (ob. cit), los resultados de este primer intento no fueron satisfactorios, pues muchos contadores formulaban el dictamen de manera sencilla de la que se había recomendado, y otros presentaban un informe en donde listaban todos los procedimientos que habían seguido, dejando al criterio de quien lo leyera si esos procedimientos eran adecuados o se habían omitido algunos de importancia. Además, la gran mayoría del público no tenía la menor idea del plan que había sugerido la Federal Reserve Board.

### ***El Dictamen de Auditoría a raíz de la crisis bursátil de 1929***

La crisis bursátil de 1929 generó, entre otras consecuencias la obligación de auditar las cuentas y presentar un informe de auditoría, específicamente en los Estados Unidos. La publicación en ese año, del artículo titulado "Verificación de estados financieros" por parte del Federal Reserve Board, impacta a la auditoría independiente, que de acuerdo a

Gironella (ob.cit), se acentúa en dos cambios: (1) El control interno debe ser revisado y evaluado adecuadamente, a fin que el auditor pueda conocer los puntos fuertes o débiles inherentes al mismo, determinando de esta manera la mayor o menor amplitud a dar a sus pruebas de comprobación de saldos y de transacciones, que debe aplicar sobre los estados financieros de fin de año; (2) La introducción de la cuenta de pérdidas y ganancias como un estado básico a revisar, superando la época en que la auditoría se realizaba normalmente sobre el balance únicamente. Para esa fecha el formato del dictamen usado por los auditores, se redacta así:

*"Hemos examinado las cuentas de la compañía X por el periodo de 1 de enero al 31 de diciembre de 1929.*

*Certificamos que el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias adjuntos, en nuestra opinión, expone la situación financiera de la compañía al 31 de diciembre de 1929, y los resultados de las operaciones del periodo".*

Figura 5. Dictamen año 1929

Fuente: Gironella (ob. cit)

A diferencia del dictamen utilizado en 1900, en este formato se suprime la mención del examen de los *libros*, solo se refiere al *examen de las cuentas*. W. A. Paton (1994) en su obra *Manual del Contador*, en el apartado sobre los informes del auditor, comenta los certificados emitidos para los años 1928 al 1932, que es costumbre presentar un informe de auditoría, con una o varias páginas de comentarios, sobre las cuestiones que el contador desea llevar directamente a la atención del cliente (p. 1610). Un ejemplo de certificado de auditoría, muestra Paton (ob. cit), para entonces no se usa el término dictamen.

*Hemos practicado la auditoría de las cuentas de la Sociedad Gregory y Leland, correspondientes al año 1930, y tenemos el gusto de acompañar los estados que muestran la situación financiera de la empresa al 31 de diciembre de 1930, y los resultados de las operaciones del año que termino en esa fecha.*

Figura 6. Dictamen (certificado) año 1931

Fuente: Paton W. (ob. cit)

Luego, se detallan las operaciones del cliente, explanando las tendencias de los gastos, beneficio líquido, mercancías, ventas, continua con la situación financiera, haciendo énfasis en el Activo Fijo, Superávit e Impuesto sobre la Renta.

A partir de 1933, se exige a las empresas que cotizan en la bolsa, una auditoría independiente a sus estados financieros practicada por un *certified public accountant*, siendo este hecho uno de los hitos en la historia de la auditoría, pues surge el dictamen estándar de auditoría, producto del trabajo mancomunado de la Bolsa de Nueva York (New York Stock Exchange) y el Instituto Americano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants AICPA), a fin de lograr uniformar todos los dictámenes de los Contadores Públicos que acompañan a los Estados Financieros de la Compañías inscritas en la Bolsa. Este informe estándar permaneció sin cambios hasta 1948, cuando se implementan pequeños cambios.

En fecha 31 de diciembre de 1933, el Comité de Cooperación con las Bolsas de Valores del Instituto Americano de Auditores Independientes Titulados, presentó al Comité sobre Aceptación de Cotización de la Bolsa de Nueva York, el modelo de informe de auditoría siguiente:

*"Hemos efectuado un examen del balance de la compañía X al 31 de diciembre de 1933, y del estado de resultados y beneficios acumulados del año 1933. En conexión con el mismo, hemos examinado y comprobado los registros contables de la compañía y obtenido información y explicaciones de la dirección y de sus empleados; hemos realizado también una revisión general de los métodos contables y de las operaciones y cuentas de resultados del año, pero no realizamos una auditoría detallada de las transacciones*

*En nuestra opinión, basada en tal examen, el balance, el estado de los resultados y beneficios acumulados adjuntos presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados uniformemente mantenidos por la compañía durante el año sujeto a revisión', su posición al 31 de diciembre de 1933, y los resultados de sus operaciones por el año"*.

Figura 7. Dictamen año 1933

Fuente: Paton W. (ob.cit)

Esta estructura rompe las formas de dictámenes precedentes, al incluir la frase *presentan razonablemente*, que implica que la información financiera es razonable dadas las circunstancias en la que se formulan el balance, los resultados y beneficios acumulados, como estados financieros, agregando como valor intrínseco que los mismos son confiables y están libres de errores significativos, que no son solo una mera suma y resta aritmética, sino que existen métodos, criterios y estimaciones para

formular un estado financiero, así como su posterior dictamen obedece a un juicio profesional.

Agrega este formato, la expresión *de acuerdo con principios de contabilidad aceptados*. Cabe preguntar: ¿Cuáles Principios de Contabilidad? Los principios contables que emergen del intercambio dialógico entre el Comité de Cooperación con las Bolsas de Valores del Instituto Americano de Auditores Independientes Titulados, y el Comité sobre Aceptación de Cotización de la Bolsa de Nueva York, que en los años 1932 y 1933, expresa Gironella (ob. cit) promulgaron “cinco principios (los primeros) de contabilidad que, tanto el Comité del Instituto como la Bolsa de Valores consideraron de primordial importancia...” (pág xx). Estos son: (a) Beneficios no realizados, (b) Beneficios de capital, (c) Beneficio obtenido en compañías subsidiarias con anterioridad a la fecha de adquisición, (d) Acciones en tesorería y (e) Las cuentas y efectos a cobrar a empleados, empresas o compañías afiliadas.

En el año 1934, el Instituto Americano de Auditores Independientes Titulados, aprobó estos cinco principios de contabilidad y agregó un sexto principio contable referido al capital donado. Indudablemente esta es una contribución significativa a la uniformidad de los principios de contabilidad que fueron considerados básicos o fundamentales, para entonces, marcando un hito en la historia contable.

También llama la atención la expresión *pero no realizamos una auditoría detallada de las transacciones*, pues la tradición británica que influye decididamente en la auditoría de esa época, es la revisión al detalle de todas las operaciones, lo cual constituye un cambio en la metodología de la auditoría, al introducir el concepto de muestreo que venía gestándose desde 1931, en la búsqueda de la eficiencia en el trabajo de los auditores, quienes al revisar y evaluar los procedimientos utilizados para el registro contable, así como los controles existentes en lo interno de la compañía, en cuanto a soportes de estos registros, decidieron abordar el alcance y extensión de las pruebas a efectuar atendiendo a la filosofía de que: “A mayor control interno, menos amplitud de los muestreos a realizar y viceversa, al mismo tiempo que con un grado menor de confiabilidad en el control interno en funcionamiento era preciso hacer un examen con mayor profundidad, aunque sin llegar a la realización de un examen exhaustivo de todas las operaciones ocurridas, tal como se había llevado a cabo en épocas anteriores. Gironella” (pág. 165).

## **Análisis, discusión y resultados**

### ***Dictamen del auditor en el contexto prescriptivo de normas de auditoría***

La revisión de la literatura, su análisis, confrontación e interpretación de los diversos autores, permite mostrar respecto al dictamen del auditor en el contexto prescriptivo de normas de auditoría, tres resultados hipotéticos:

(a) La configuración del contexto prescriptivo de normas de auditoría comienza con el modelo de dictamen usado en 1939-1940, al exigir sendas declaraciones sobre la comprobación física de los inventarios y confirmación de saldos.

(b) Los acontecimientos financieros han impulsado cambios en el dictamen de auditoría, mediados por hechos institucionales.

(c) Los cambios actuales en el dictamen obedecen a suministrar información a los usuarios sobre los riesgos asociados a los estados financieros examinados.

La argumentación del literal (a) se ubica en el año 1938, cuando ocurre el escándalo financiero de Mc Kesson & Robbins, donde se descubrió que esta empresa sobrestimó, por más de diez años, los saldos contables de existencias y clientes, utilizando soportes y facturas falsas, afirma Amat (2017). Este suceso, produjo que la Comisión de Mercados y Valores (U.S. Securities and Exchange Commission) de *Estados Unidos*, identificadas con las siglas SEC, introdujera en 1941, la obligación para los auditores externos de incluir la confirmación de saldos con terceros, la comprobación física de los activos tangibles y confirmar y observar los inventarios, pues la gerencia de Mc Kesson & Robbins, había inventado una sucursal en Canadá, con quien hacía transacciones, sostiene Van Kooten (1980). Para los años 39 y 40 el dictamen de auditoría en vigor, se manifiesta así:

*"Hemos examinado el balance de la compañía X al 31 de diciembre de 1939, así como el estado de resultados y beneficios acumulados del año acabado en esa fecha, hemos revisado el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin haber efectuado una auditoría detallada de las transacciones, hemos examinado o probado los registros contables de la compañía y otra evidencia soporte, con los métodos y con la extensión que consideramos apropiados"*

*"En nuestra opinión, el balance, el estado de resultados y beneficios acumulados adjunto presentan razonablemente la posición de la compañía X al 31 de diciembre de 1939, y los resultados de sus operaciones por el año acabado en esa misma fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes en relación a los del ejercicio anterior."*

*Figura 8. Dictamen año 1939*

Fuente: Van Kooten (ob.cit)

No obstante, que, en este formato de dictamen, aun no se mencionan las normas de auditoría, las declaraciones relativas a la comprobación física de los inventarios y confirmación de saldos, en opinión de Van Kooten (ob. cit) "son reconocidas como las bases de las modernas normas de auditoría del AICP" (p.76). Para 1942, el Instituto Americano de Auditores Independientes, a fin de adaptarse a los requerimientos de la SEC, modifico el dictamen de 1939, por el siguiente formato:

*"Hemos examinado el balance de la Compañía X al 31 de diciembre de 1941, así como el estado de resultados y beneficios acumulados del año acabado en esa fecha, hemos revisado el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin haber efectuado una auditoría detallada de las transacciones, hemos examinado o probado los registros contables de la compañía y otra evidencia soporte, con los métodos y con la extensión que consideramos apropiada. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias e incluyó todos los procedimientos que consideramos necesarios.*

*En nuestra opinión, el balance adjunto y los estados de resultados y beneficios acumulados presentan razonablemente la posición de la compañía X al 31 de diciembre de 1941, y los resultados de sus operaciones, por el año acabado en esa misma fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes en relación a los del ejercicio anterior".*

**Figura 9. Dictamen año 1942/** Fuente: Gironella (ob.cit)

Es de resaltar que, para esta época, el dictamen de auditoría consta de dos párrafos: (a) Alcance: El examen se hizo conforme a las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas; (b) Opinión: Los estados financieros están presentados razonablemente conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. También se incorporó la obligación de remitir el informe de auditoría a los accionistas. En 1944, nuevamente

se modificó el dictamen, esta vez por simplificación, la cual en opinión de Gironella (ob. cit), consistió supresión de la parte del primer párrafo en la que se dice: "hemos revisado el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía...con los métodos y con la extensión que consideramos apropiada", puesto que se consideraron superfluas y sin sentido, ya que el mismo concepto de auditoría entraña la realización de un trabajo con la amplitud que el auditor independiente considere necesaria y, si no se llevasen a cabo todos los puntos suprimidos, es evidente que resultaría imposible la expresión de una opinión sin salvedades" (pág. 169).

Así continuó el formato de dictamen de auditoría, sin embargo, en el año 1947, fue publicado el Informe especial del Comité de Procedimientos de Auditoría (nombrado en 1939) con el título "Tentative Statement of Auditing Standards -Their Generally Accepted Significance and Scope". Traducido al español como "*Declaraciones tentativa de normas de auditoría. Su significación y alcance generalmente aceptados*". Este informe especial de carácter tentativo, fue sustituido en 1954, mediante la emisión definitiva de las normas de auditoría, publicadas como "*Generally Accepted Auditing Standards - Their Significance and Scope*", que consta de (i) Normas generales o personales; (ii) Normas relativas a la ejecución del trabajo; (iii) Normas relativas a la información y el dictamen.

La norma referida a la información y el dictamen, contiene cuatro aspectos: (a) concordancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados, (b) Aplicación uniforme de los principios de contabilidad generalmente aceptados, (c) Razonabilidad de la información presentada, y una cuarta (d) agregada en 1954, donde indica que el informe debe contener una expresión de opinión acerca de los estados financieros tomados en conjunto, o una declaración de que no se puede expresar una opinión.

*"Hemos examinado el balance de la Compañía X al 31 de diciembre de 1948, así como el estado de los resultados y beneficios acumulados que les son relativos por el año acabado en esa misma fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo pruebas de libros, registros, documentos de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo a las circunstancias.*

*En nuestra opinión, el balance adjunto y los estados de resultados y beneficios acumulados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 1948, así como los resultados de sus operaciones por el año acabado en esa misma fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes en relación a los del año anterior"*

Figura 10. Dictamen año 1954

Fuente: Gironella (ob.cit)

Es de considerar que los sucesos de 1938 Mc Kesson & Robbins, aunque afectan el informe de auditoría en cuanto al tratamiento de los inventarios y las confirmaciones de saldos, en la estructura del dictamen de auditoría, utilizado para ese entonces, no se reflejan directamente, debido a que se incorporan años después, en las normas de auditoría, específicamente en los procedimientos y técnicas aplicadas por el auditor. En tal sentido la diferencia entre los dictámenes de auditoría para los años 1944 y 1948, está en que en el primero de los casos se refieren a “*normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables a las circunstancias*” y, en el segundo a “*normas de auditoría generalmente aceptadas*”. Para 1968 sigue invariable el modelo de informe antes referido.

Posteriormente en 1968, la empresa *Bar Chris Construction Corporation*, presento un deterioro significativo entre la fecha de cierre del ejercicio económico y la fecha de entrega del informe de la auditoría externa practicada, donde los auditores opinan favorablemente sobre los estados financieros a la fecha de cierre, pero omiten los sucesos negativos ocurridos en fecha posterior al cierre contable y anterior a la emisión del dictamen, motivo por el cual, a partir de este suceso, las normas de auditoría requieren evaluar los hechos posteriores de significación, que acontezcan entre la fecha de presentación de los estados financieros y la fecha del dictamen del auditor. De igual modo, esta situación se subsume en las normas de auditoría, manteniéndose la estructura del dictamen.

En 1971, la AICPA emana el *Statement on Auditing Procedure*" N° 50. Reporting on the Statement of Changes in Financial Position, donde según Gironella (ob. cit) se amplía el alcance del trabajo de los auditores independientes, al incluirse el estado de origen y aplicación de fondos (denominado estado de cambios en la posición financiera) dentro del ámbito de la revisión, dando origen a la presentación de estados financieros

básicos, o en su conjunto como pregonan las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's).

El dictamen de auditoría, permanece inalterable hasta que, en el año 2007, como respuesta a la crisis de la pérdida de confianza en la contaduría, ocurrida a finales de los años 90 e inicios del 2000, caracterizada por los escándalos contables de las empresas Enron, WordCom, Tyco, entre otras, se modifica el modelo. Señalan Agrawal y Chadha (2003), que: “la falla generalizada en los informes financieros se ha atribuido en gran parte a la debilidad de controles internos en las firmas auditoras. Las preocupaciones sobre los problemas contables son ampliamente citadas como una razón para justificar la caída del mercado de valores que siguió a estos escándalos” (pág. 03).

En este contexto, en el año 2007, la Junta de Normas Internacionales y Aseguramiento IAASB por sus siglas en inglés (*International Auditing and Assurance Standards Board*), adscrito a la *Federación Internacional de Contadores (IFAC)*, divulgó la revisión de la Norma Internacional de Auditoría NIA 700 “El dictamen del auditor sobre el juego completo de estados financieros”. A partir de esta revisión, se modificó la estructura tradicional del dictamen de auditoría de tres (03) párrafos, por uno de cinco (05), donde se reconoce claramente la responsabilidad de la gerencia en la preparación de los estados financieros y la responsabilidad del auditor al efectuar su examen, opina Fonseca O (2009).

Respecto al argumento (b) referido a que los acontecimientos financieros han impulsado cambios en el dictamen de auditoría, mediados por hechos institucionales, se presentan en una matriz relacional de estos acontecimientos y los cambios en el dictamen.

**Tabla N° 02. Matriz relacional acontecimientos financieros y cambios en el dictamen de auditoría.**

<b>Ubicación Temporal</b>	<b>Institución Emisora</b>	<b>Hecho Institucional</b>	<b>Acontecimientos financieros</b>
Año 1720	Publicado por el Parlamento Ingles	Surge el primer informe de auditoría formalmente evidenciado	Estafa financiera la Burbuja de los mares del sur
Año 1929	Federal Reserve Board. Estados Unidos	Surge la obligación de auditar las cuentas y presentar un informe de auditoría, específicamente en los Estados Unidos.	Crisis bursátil

Años 1938 - 1941	Comisión de Mercados y Valores (U.S. Securities and Exchange Commission) de Estados Unidos (SEC)	Para el año 1941, se introduce la obligación para los auditores externos de incluir la confirmación de saldos con terceros, la comprobación física de los activos tangibles y confirmar y observar los inventarios, a consecuencia del escándalo financiero de 1938,	Escándalo financiero Mc Kesson & Robbins,
Año 2007	IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board).	IAASB da a conocer la revisión de la Norma Internacional de Auditoría NIA 700 “El dictamen del auditor sobre el juego completo de estados financieros”, como respuesta a la crisis de la pérdida de confianza en la contaduría, ocurrida a finales de los años 90 e inicios del 2000, conocida como escándalos contables.	Escándalos contables

Fuente: Elaboración propia (2019).

Es de destacar que los cambios significativos en la estructura del dictamen, emanados de los organismos reguladores (hechos institucionales) emergen de los acontecimientos financieros que deterioran la confianza en los distintos factores vinculados a la información financiera.

En la actualidad, se esgrimen (c) cambios en desarrollo para una mayor transparencia sobre riesgos asociados: En enero del año 2015, IAASB, publica la revisión de la NIA 700, e incorpora una nueva norma NIA 701 “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”. En la norma revisada (NIA 700) introducen cambios en el formato y en el contenido de los dictámenes de auditoría a fin de proporcionar a los usuarios, información de mayor profundidad, relevante. En la NIA 701, se conceptualiza como cuestiones claves de auditoría, a aquellos asuntos que, a juicio profesional del auditor, son de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período examinado.

Es de acotar, que la NIA 701, solo será aplicable para informes de auditoría de entidades que cotizan en la bolsa de valores. En tal sentido, los auditores tienen la obligación de describir en el Informe de Auditoría, de estas entidades, las cuestiones claves de auditoría (Key Audit Matters), así como el trabajo de auditoría realizado,

inherente a estas cuestiones. Los cambios en la NIA 700, y la inclusión de la NIA 701, producen leves modificaciones en las NIAS 705 “Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente” y en la NIA 706 “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”.

El cambio significativo, representa la revelación de las cuestiones claves de auditoría en el dictamen, donde el auditor debe describir el efecto de estos asuntos en el proceso de auditoría, incluyendo la posibilidad de exponer la visión general de los procedimientos realizados por parte del auditor. En tal sentido, debe determinar cuáles de los asuntos comunicados a los encargados del gobierno de la entidad, constituyen asuntos importantes de auditoría, tomando en cuenta los siguientes parámetros:

(a) Áreas identificadas como riesgos significativos, o que involucran juicios profesionales de importancia, por parte del auditor;

(b) Áreas en las cuales el auditor encuentra dificultad material, durante la auditoría, incluyendo lo relativo a la obtención de evidencia suficiente apropiada, y

(c) Circunstancias que requieren modificaciones significativas en el enfoque de auditoría planificado, inclusive las resultantes de la identificación de deficiencias significativas en el control interno.

La necesidad de revelar las cuestiones claves de auditoría, generan esta transformación en el dictamen de auditoría, a efectos de informar a los usuarios de los estados financieros, los riesgos asociados, como indica Cruz (2013): “ El riesgo es una condición del mundo real en el cual hay una exposición a la adversidad, conformada por una combinación de circunstancias del entorno, donde hay posibilidad de pérdidas; en este sentido, un análisis sobre el criterio del auditor en relación con la extensión e intensidad de las pruebas, tanto de cumplimiento como sustantivas, se centra usualmente en el riesgo de que queden sin detectar errores o desviaciones de importancia en los estados financieros” (pág. 131). Vale decir, informar sobre su existencia y del tratamiento que el auditor considera debe darse en el proceso de auditoría.

## **Conclusión**

La premisa en este estudio, se expresa en que Contabilidad y Auditoría, en sus orígenes, desde tiempos históricos, es una relación sintáctica donde sin contabilidad no hay auditoría. Ambas han evolucionado como producto de la construcción social de la realidad, su convencionalismo emerge del hecho institucional, dada la necesaria adaptación del paradigma de la auditoría, ante los cambios paradigmáticos de la contabilidad, permiten formular como corolario que el dictamen de auditoría, como lenguaje distintivo del hecho institucional, en la construcción social de la profesión, surge y se transforma, cuando emergen situaciones críticas que afectan la credibilidad en los actores del escenario económico-financiero, los cambios en el dictamen de auditoría, al ser producto de la construcción de la realidad, donde convergen los factores económicos-financieros, inversionistas, entes reguladores, organismos profesionales, constituyen en la ontología social, hechos institucionales, cuya concreción se simboliza en un dictamen de auditoría estándar, como lenguaje distintivo de la profesión, se ubican, indudablemente en un contexto de prescripción de la regulación contable, caracterizado en las actuales normas internacionales de auditoría, y su constante adaptación al entorno financiero y al paradigma reinante en contabilidad, pues el propósito final de la auditoría, hasta el momento es verificar la información financiera.

Cabe indagar, como desafíos de la profesión contable, en su proceso de construcción social de la realidad, acerca de la verificación, por parte de la auditoría, del valor razonable como fundamento de la contabilidad, aunque exista la NIA 545 “Mediciones y Revelaciones del Valor Razonable”. De igual modo, los efectos que tendrá en la auditoría en general, el proceso de verificación que suministra la plataforma del registro contable distribuido –Blockchain, inicialmente usado en las criptomonedas, pero que se expande, velozmente como tecnología, a todos los campos del saber.

## **Referencias bibliográficas**

Agrawal, Anup y Chadha, Sahiba. (2003). Corporate Governance and Accounting Scandals. Working paper, University of Alabama. Recuperado de: <https://pdfs.semanticscholar.org/292c/0909a68427ccc981e9000bace690380d794b.pdf>

- Amat, Oriol (2017) *Empresas que mienten: Cómo maquillan las cuentas y cómo detectarlo a tiempo*. Editorial: Bresca (Profit Editorial). España.
- Alvin A. Arens. (1995). Auditoría *Un enfoque Integral*. Editorial Océano. Enciclopedia de la Auditoría.
- Arias, Davalos, Dueñas y Otro (2006). Dictamen del Auditor. Compendio sobre auditoría de estados financieros. Ediciones Universidad de Guadalajara. Mexico.
- Chatfield M, y Vangermeersch R. (2014). The History of Accounting (RLE Accounting): An International Encyclopedia. Routledge, 5 feb. 2014-678 páginas.
- Cruz, J. E. (2013). Consideraciones sobre el muestreo en Auditoría: selección de evidencias e impacto en el riesgo de detección. Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales, 119-135.
- Deloitte (2015). Influencia de la auditoría dentro de las organizaciones. BUAP. C.P.C. Leoncio Espinosa González. Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. Septiembre 2015.
- De la Peña, A. G. (1999). El marco conceptual de la auditoría. Revista Contaduría, 35. Universidad de Antioquia. Medellín.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing –an introduction*. London: The Macmillan Press.
- Fonseca Luna Oswaldo (2009). *Dictámenes de Auditoría. Guía para usuarios y operadores de información financiera*. Instituto de Investigaciones en Accountability y Control. IICO. Lima-Perú.
- Gironella Masgrau, E. (1978). La auditoría independiente en los Estados Unidos: Evolución de sus objetivos y técnicas. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. VII, n. 26. Octubre-diciembre, 1978. (pp. 155-182).
- Hasson, C.J. (1932). The South Sea Bubble y Mr. Snell "Journal of Accountancy, 128-137.
- IFAC, Federación Internacional de Contadores (2019). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de

Aseguramiento, y Servicios Relacionados (2019). Publicado por Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) en 2016 en lengua inglesa, ha sido compilado en 2019 en español.

Jeppesen, K., & Liempd, D. v. (2015). El valor razonable y la conexión perdida entre contabilidad y auditoría. *Revista Científica General José María Córdova*, Bogotá, Colombia, julio-diciembre, 2015. Ciencia y tecnología - Vol. 13, Núm. 16, pp. 135-171.

La Sagrada Biblia. (s/n). Libro del Éxodo (38:21). Edición ecuménica.

Lee, T. (1993). *Corporate Audit Theory*. London: Chapman & Hall.

Mautz, R.; Sharaf, H. (1961). *The philosophy of auditing*. Florida: American Accounting Association, Sarasota.

Paton W. A. (1994). *Manual del Contador*. Editorial UTEHA, México.

Searle, J. (1997). *La construcción de la realidad social*. Barcelona: Editorial Paidós.

Schmandt-Besserat, D. (2015). From Accounting to Writing. Documento en línea. Recuperado de: <https://sites.utexas.edu/dsb/tokens/from-accounting-to-writing/>

Téllez Trejo, Benjamín R. (1988). *El dictamen en la contaduría pública*. México: ECAFSA.

Valderrama, J.L. (2003). *Teoría y Práctica de la Auditoría I: Concepto y Metodología*. 3ra. Edición. Ediciones Pirámide. España.

Van Kooten, Gert. (1980). Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. IX, n. 31. Enero-abril 1980. (pp. 73-89).

Villacorta Hernández, M.A (2014). Evolución del Informe de Auditoría. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría*. Número 59, Julio-septiembre 2014. (Págs. 89-122). Colombia.