



# APUNTE ELECTRÓNICO

## Auditoría I

Licenciatura en Contaduría





# COLABORADORES

## **DIRECTOR DE LA FCA**

Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez

## **SECRETARIO GENERAL**

Dr. Armando Tomé González

-----

## **COORDINACIÓN GENERAL**

Mtra. Gabriela Montero Montiel

Jefa del Centro de Educación a Distancia y Gestión del  
Conocimiento

## **COORDINACIÓN ACADÉMICA**

Mtro. Francisco Hernández Mendoza  
FCA-UNAM

-----

## **AUTOR**

Mtro. Armando Morales Noguez

## **REVISIÓN PEDAGÓGICA**

Lic. Laura Antonia Fernández Lapray

## **CORRECCIÓN DE ESTILO**

Mtro. Carlos Rodolfo Rodríguez de Alba

## **DISEÑO DE PORTADAS**

L.CG. Ricardo Alberto Báez Caballero  
Mtra. Marlene Olga Ramírez Chavero

## **DISEÑO EDITORIAL**

Mtra. Marlene Olga Ramírez Chavero



**Dr. Enrique Luis Graue Wiechers**  
Rector

**Dr. Leonardo Lomelí Vanegas**  
Secretario General



**Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez**  
Director

**Dr. Armando Tomé González**  
Secretario General



**Mtra. Gabriela Montero Montiel**  
Jefa del Centro de Educación a Distancia  
y Gestión del Conocimiento / FCA

---

## **Auditoría I**

### **Apunte electrónico**

Edición: noviembre 2017

D.R. © 2016 UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
Ciudad Universitaria, Delegación Coyoacán, C.P. 04510, México, Ciudad de México.

Facultad de Contaduría y Administración  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria  
Delegación Coyoacán, C.P. 04510, México, Ciudad de México.

ISBN: 978-607-02-7880-8  
Plan de estudios 2012, actualizado 2016.

"Prohibida la reproducción total o parcial por cualquier medio sin la autorización escrita del titular de los derechos patrimoniales"

"Reservados todos los derechos bajo las normas internacionales. Se le otorga el acceso no exclusivo y no transferible para leer el texto de esta edición electrónica en la pantalla. Puede ser reproducido con fines no lucrativos, siempre y cuando no se mutile, se cite la fuente completa y su dirección electrónica; de otra forma, se requiere la autorización escrita del titular de los derechos patrimoniales."

**Hecho en México**

## OBJETIVO GENERAL

El alumno conocerá y entenderá los pronunciamientos normativos básicos aplicables en México a trabajos de aseguramiento (auditorías, revisiones y atestiguamiento) y a otros servicios relacionados.

## Temario detallado (64 horas)

|   | Horas |
|---|-------|
| 1. Antecedentes y bases                           | 12    |
| 2. Auditorías de información financiera histórica | 28    |
| 3. Revisiones de información financiera histórica | 8     |
| 4. Trabajos de atestiguamiento                    | 12    |
| 5. Servicios relacionados                         | 4     |
| Total   | 64    |

# INTRODUCCIÓN

Muchas empresas han dejado de existir como producto de sus errores en el control interno, y por falta de una auditoría que evalúe eficazmente la gestión. La falta de buenos controles internos (no meramente normativos, sino aplicados) no sólo han dado lugar a estafas o defraudaciones (por parte de ejecutivos, empleados, clientes o agentes gubernamentales), sino también a graves errores en materia de decisiones, resultantes de serias equivocaciones en materia informativa.

Ahora bien, tratándose de custodia de activos o patrimonios, la auditoría interna tradicional pone toda su dedicación en los activos físicos, derechos y obligaciones de las empresas, dejando en su inicio desprotegidos activos tan valiosos como lo son los clientes y sus niveles de satisfacción, el personal o capital intelectual, y la calidad de los bienes y servicios recibidos o producidos por la empresa, situaciones que actualmente cobran un interés muy especial para la auditoría interna.

Otro aspecto muy importante es la ubicación de la auditoría dentro del marco organizativo en cuanto a su grado de independencia. Así, si la *gerencia* o *departamento de auditoría interna* quedase en un nivel de negociación o presión, se impedirá alcanzar los objetivos que motivan su razón de ser y, por lo mismo, podría carecer de objetividad el trabajo realizado. Por lo anterior, la auditoría interna ya reporta a un *comité de auditoría* formado por consejeros independientes, ajenos a la gestión del negocio, con lo cual fortalece su independencia y le permite cumplir con las expectativas que enfrenta respecto a prevenir riesgos y agregar valor a la estructura de la entidad.

Con el desarrollo de cada una de las unidades que conforman esta asignatura, el estudiante de la Licenciatura en Contaduría comprenderá la noción y razón de ser



de la función de auditoría y tendrá la capacidad de profundizar los conocimientos a través de los conceptos de diversos especialistas de la auditoría, y aprenderá los elementos necesarios para diseñar un plan de administración de riesgos eficiente y apropiado, aplicando para ello los diversos tipos de auditoría, ya sea interna, externa, administrativa, operacional, en informática, forense, gubernamental, integral o, la más reciente, auditoría del desempeño.

La auditoría, en general, está regulada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), los Colegios de Contadores Públicos que integran a este instituto y la International Federation of Accountants (IFAC); por lo mismo, la mayoría de los temas están desarrollados con base en disposiciones, normas, códigos y prácticas establecidas por estos organismos.

Durante la **primera unidad** será presentada brevemente la evolución de la auditoría, desde que el hombre tuvo la necesidad de verificar los acontecimientos hasta los grandes fraudes ocurridos en ciertas naciones que motivaron replantear la responsabilidad de los profesionales de la auditoría, los riesgos y la forma de prever o evitar errores voluntarios o no. Comprenderás el concepto de la auditoría, así como el marco de referencia para trabajos de aseguramiento. También en esta primera unidad conoceremos las bases en las que descansa el trabajo del auditor, establecidas por organismos internacionales como el IFAC y nacionales a cargo del IMCP, disposiciones tales como las normas internacionales de auditoría que incluyen el control de calidad del trabajo efectuado, el código de ética profesional y las normas para otros servicios realizados por auditores externos o independientes.

En la **unidad 2**, “Auditorías de información financiera histórica”, profundizaremos en los principios generales y responsabilidades que debe asumir el profesional en su carácter de auditor independiente de una organización a la cual presta sus

servicios, ya sea de manera directa o indirecta, a través de un despacho especializado en auditoría externa.

En esta unidad trataremos también, de manera general, el estudio y evaluación de los riesgos a que está expuesta una organización en su operación diaria, incluyendo el soporte documental de todas las evidencias de auditoría obtenidas al aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría. En caso de haber requerido el trabajo de especialistas en determinada actividad, se agrega también la metodología a seguir para comprobar cierta operación de la empresa o de personas ajenas a la misma, tal es el caso de clientes, proveedores o dependencias gubernamentales con las que tenga trato. Finalmente, aplicando la NIF A-7, será mostrado el informe o tipos de dictamen a que está obligado el auditor después de haber realizado su revisión y de haberse auxiliado de ciertos especialistas o agrupaciones especiales, tema tratado a través de la NIF serie E.

La **Unidad 3** estará enfocada principalmente a la aplicación del boletín 9010 de Normas de Auditoría o NIA, cuyo contenido establece lineamientos sobre las responsabilidades del contador público cuando, sin ser el auditor de una entidad pública o privada, lleva a cabo una *revisión* de estados financieros, incluyendo el informe que emite como resultado de ello.

Es de resaltar también en esta unidad el tema de la revisión limitada de la información financiera a fechas intermedias de entidades, ejecutada por el auditor independiente, para lo cual nos apegaremos a lo establecido en la NIA 9020.

Durante la **Unidad 4** trataremos sobre los boletines de la serie 7000 de las NIA sobre los trabajos de atestiguamiento realizados por un auditor (contador público independiente), cuyo fin es proporcionar un informe utilizable por las entidades usuarias y sus auditores internos, y sobre los controles de una organización que le

presta servicios a las entidades usuarias. Esta norma es un complemento de la *Norma Internacional de Auditoría 402*<sup>1</sup>, puesto que los informes preparados de conformidad con esta norma pueden proporcionar evidencia apropiada según dicha norma.

Observaremos qué es un campo de actuación profesional dentro de la Licenciatura en Contaduría, donde el profesional es contratado para emitir un informe sobre una situación específica dentro de la empresa. Analizaremos las herramientas necesarias para el profesional de la contaduría tales como los requisitos necesarios para poder practicar un trabajo de atestiguamiento, las normas de atestiguamiento, los tipos de informes, así como la responsabilidad que se adquiere al realizar un trabajo de esta naturaleza.

Finalmente, en la **Unidad 5<sup>a</sup>** abordaremos todos los servicios de auditoría incluidos en los boletines 11010 y 11020 de las *Normas de auditoría*, donde se destacan los trabajos de compilación y aplicación de procedimientos convenidos, así como las características que deben cumplir los informes respectivos emitidos por el auditor.

Para la mejor comprensión de cada tema y como retroalimentación del proceso de aprendizaje, contaremos con actividades en las que deberás expresar tus conocimientos iniciales; después de leer el contenido de cada unidad estarás preparado para expresar tu propia opinión, resolver los cuestionarios y exámenes de autoevaluación que vendrán al final de cada unidad. Encontrarás también al final de cada unidad las fuentes de información y referencias o ligas de interés que te ayudarán a profundizar aún más en el tema desarrollado.

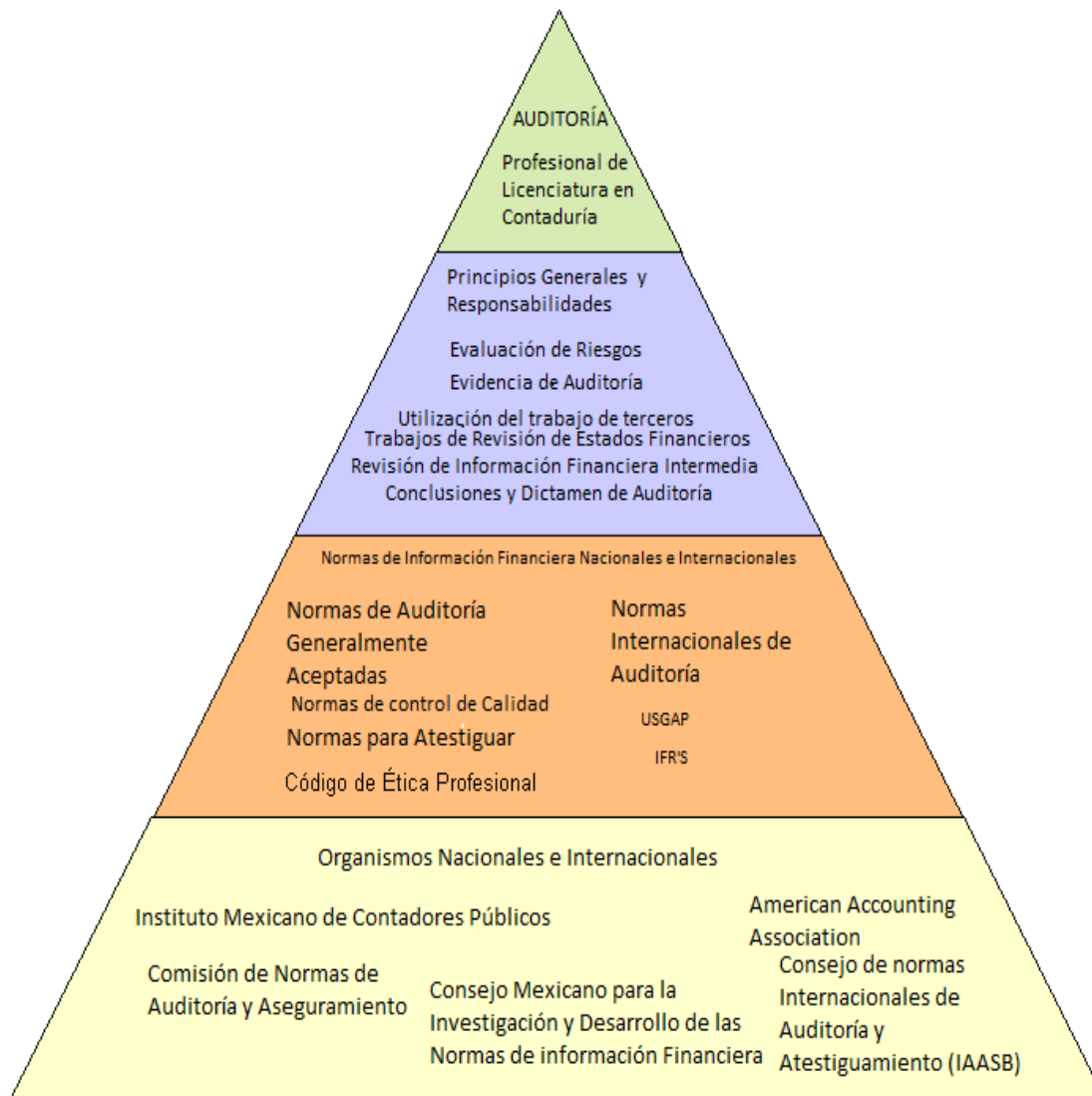
---

<sup>1</sup> NIA 402, "Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio".





# ESTRUCTURA CONCEPTUAL



# UNIDAD 1

## Antecedentes y bases



# OBJETIVO PARTICULAR

El alumno reconocerá los aspectos normativos profesionales generales y éticos de los trabajos de auditoría y aseguramiento que realiza el Licenciado en Contaduría.

## TEMARIO DETALLADO

(12 horas)

### 1. Antecedentes y bases

1.1. Organismos emisores de la normativa en materia de aseguramiento y otros servicios relacionados en los ámbitos nacional e internacional.

1.2. Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en México.

1.3. Código de ética profesional.

1.4. Norma de control de calidad.

1.5. Marco de referencia para trabajos de aseguramiento.

# INTRODUCCIÓN

De la experiencia que día a día se va adquiriendo y acumulando, de los avances en normas de calidad, procedimientos y exigencias al personal de auditoría que participa en una revisión, resulta sorprendente que puedan darse situaciones de trascendencia en materia de auditoría y control interno en alguna empresa, incluyéndose entre ellas no sólo a pequeñas y medianas, sino también a grandes corporaciones, para ello basta, como ejemplo, los famosos fraudes en Estados Unidos, como el caso Enron<sup>2</sup> o el de algunas dependencias gubernamentales, cuyos efectos económicos significativos involucraron globalmente a las firmas de auditores independientes que dictaminaban estados financieros de empresas cotizadas en bolsas de valores y provocaron que las autoridades modificaran en forma considerable las bases de actuación y las regulaciones en materia de auditoría y de servicios proporcionados por las firmas de contadores públicos.

Si bien los procedimientos de auditoría y los instrumentos de análisis ya existentes en aquel momento sí eran adecuados y suficientes, éstos no fueron utilizados por el auditor; incluso, presuntamente, fue el socio a cargo de la auditoría el responsable de las omisiones y ocultamientos.

- Al igual que en el control de calidad, la falta de planificación y prevención es la norma en muchas entidades, tanto en lo relativo al control interno como al accionar de la auditoría interna. Por ello, no es de sorprenderse ver a los directivos tratando de analizar qué es lo que salió mal, por qué, y qué hacer para evitar su repetición; cuando lo correcto es actuar preventivamente, y de

---

<sup>2</sup> Enron fue uno de los grandes corporativos, considerado durante 6 años consecutivos como la empresa más innovadora, que por sus irregularidades puso en alerta la auditoría y sus grandes firmas. Su principal actividad era la provisión de productos y servicios relacionados con el gas natural, agua, electricidad y comunicaciones al por mayor y detalle a través de subsidiarias y afiliadas. Las actividades del grupo estaban divididas en cinco segmentos: transporte y distribución, servicios al por mayor, venta de servicios de energía a minoristas, servicios de banda ancha y otros. El grupo operaba en los Estados Unidos, Canadá, Europa, Japón, Australia, Sudamérica y la India.

acontecer algún hecho perjudicial no quedarse en los aspectos más superficiales, sino profundizar y llegar hasta la causa o raíz, tratando de desentrañar las razones que llevaron al sistema a engendrar engaños o abusos.

Otro aspecto importante a cuestionar en la auditoría es que la misma sea percibida como una actividad dedicada sólo a la vigilancia, ante los ojos del resto del personal, dejando de lado las recomendaciones que hace para mejorar los procesos y la administración del capital humano.

Es menester conformar una nueva visión de la entidad desde un enfoque sistémico, de tal manera que se pueda arrancar de tajo el término “mal necesario” que en ocasiones se utiliza, y ubicar a la auditoría como una función independiente cuyos objetivos son contribuir a la prevención de riesgos, el incremento de la productividad en el uso de los recursos y el cumplimiento permanente del control interno implantado por la administración.

Es interesante comentar que sólo el dirigente que reconozca la necesidad de considerar la entidad como un conjunto de sistemas interrelacionados y entrelazados, habrá descubierto la clave para entender cómo opera realmente su organización.

La palabra auditoría viene del latín “audire” que quiere decir oír o escuchar, por lo cual en la antigüedad esta actividad simplemente hacía referencia a las personas que resolvían situaciones que les presentaban de viva voz o a través de otros. Posteriormente, como se muestra en la figura 1, evolucionó de tal manera que, poco a poco, fue relacionándose cada vez más con el trabajo que desempeñaba el responsable de verificar las cuentas de una organización.

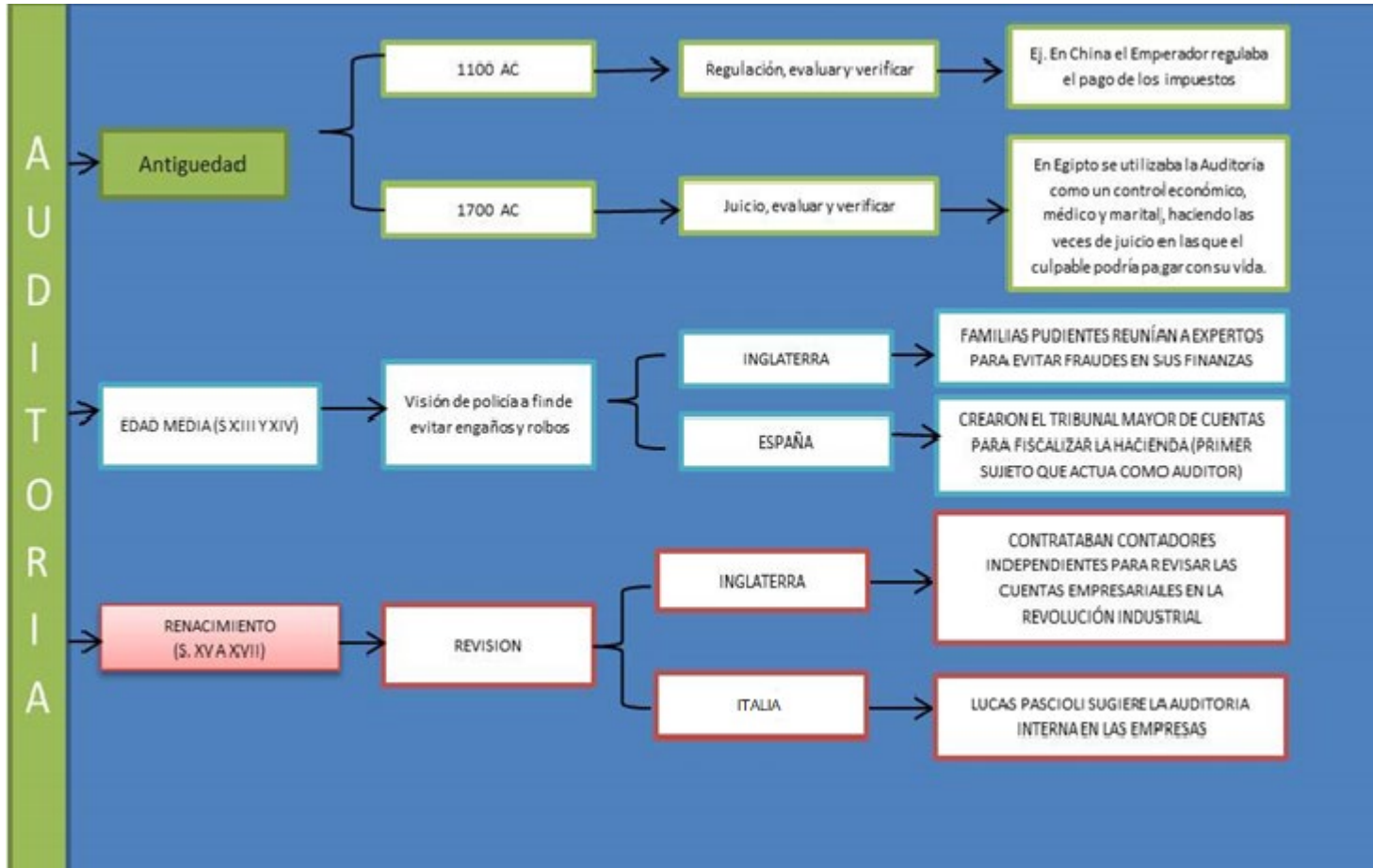
Durante esta unidad obtendrás los elementos e información que te permitan definir el concepto de auditoría, su objetivo, los tipos que han ido surgiendo de acuerdo a las necesidades de la sociedad y las características que debe tener el responsable o profesional que desempeña esta actividad para quien patrocina sus servicios. Para esto contarás con las definiciones de varios autores

Serán tratadas las bases en las que se sostiene el trabajo de un auditor, representadas por un conjunto de normas, códigos y conductas esperadas, que han sido establecidas por organismos internacionales y nacionales con objeto de homologar el trabajo y su calidad y los informes resultantes de la revisión efectuada.

Antes de comenzar el desarrollo de esta primera unidad, a manera de esquematizar los aspectos principales de las etapas de evolución de la auditoría y a fin de no profundizar más en este tema, se presentan los siguientes cuadros:



La etapa antigua de la auditoría se expresa como sigue:



La etapa contemporánea de la auditoría se expresa como sigue:

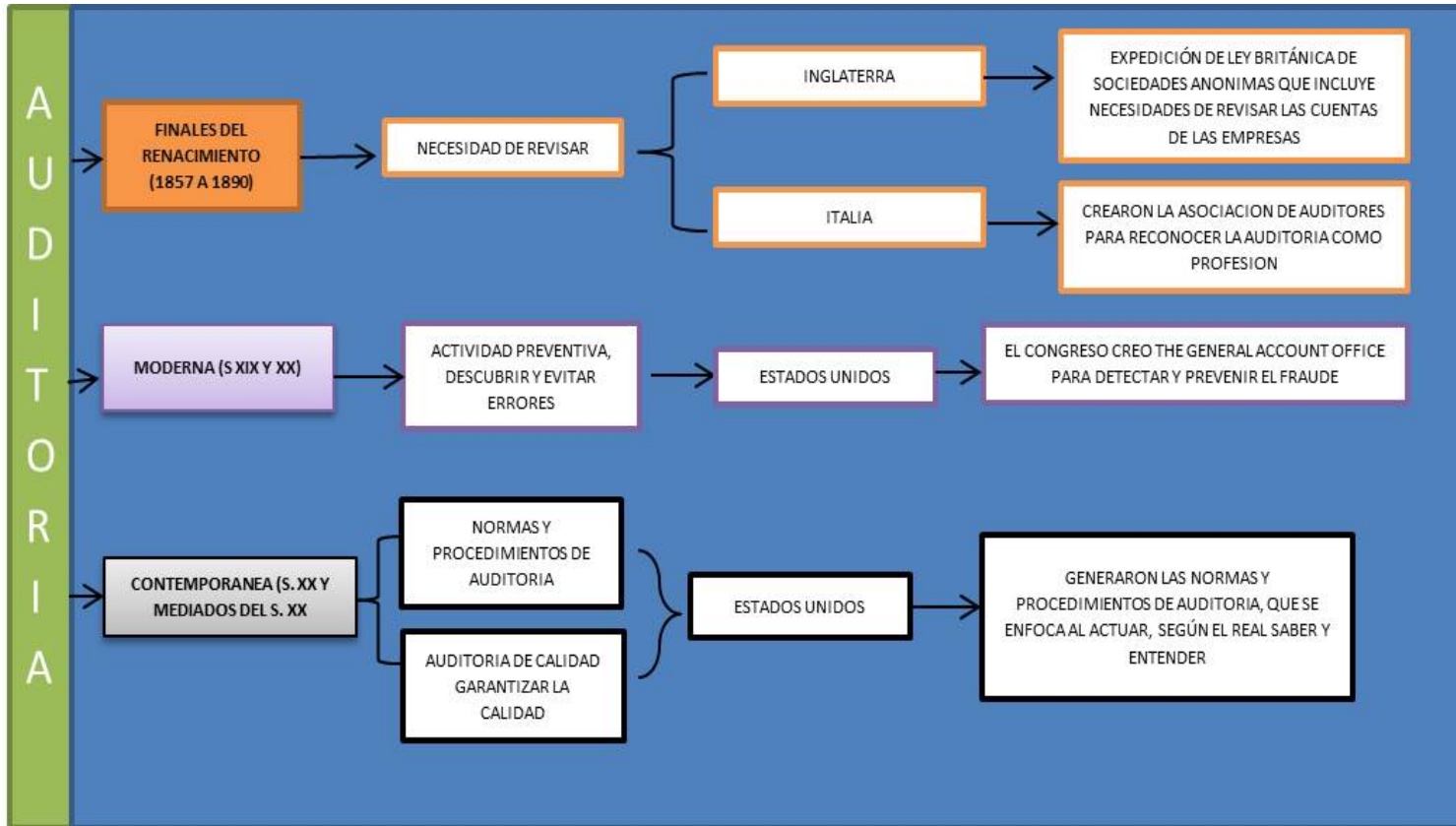


Figura 1. La auditoría desde la antigüedad hasta mediados del siglo XX.

# 1.1 Organismos emisores de la normativa en materia de aseguramiento y otros servicios relacionados en los ámbitos nacional e internacional

## Generalidades

A escala internacional la profesión contable mexicana ha alcanzado un elevado prestigio y mantiene con orgullo una posición relevante respecto a los países latinoamericanos. Congruente con lo anterior y para continuar manteniendo una posición de vanguardia en la contaduría pública internacional, la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento del IMCP consideró necesarios los estudios y trabajos para estructurar una nueva normativa y literatura técnica relacionada con revisiones y otros servicios especiales que el público requiere de los contadores públicos.

En nuestro país la profesión contable tiene diversas connotaciones; algunas Universidades otorgan el título de contador público, licenciado en contaduría y finanzas públicas o, en la UNAM, licenciado en contaduría, nombres referidos a los egresados responsables de dar un servicio profesional a su cliente y al público en general sobre situaciones como:

a) Registro de las operaciones realizadas por una organización aplicando la técnica contable y las Normas de Información Financiera, nacionales o internacionales.

- b) Asegurar la emisión y comprobación de estados financieros para fines internos y externos.
- c) Cumplimiento de disposiciones fiscales y asesoría para el pago correcto de contribuciones federales, estatales y municipales.
- d) Diseño, instalación y capacitación de sistemas contables, financieros, de costos, presupuestos, logística, etc., incluyendo equipo y software necesarios.
- e) Asesoría en el estudio de obtención de créditos y planes de financiamiento acordes a los requerimientos que demanda la organización.
- f) Auditoría de estados financieros, administrativa, de control interno, interna, operacional, gubernamental o sobre algún aspecto especial de la operación de una entidad.

Sobre esta última función es que trataremos el resto de los temas que aquí se presentan para destacar al profesional de la contaduría como ente que examina y revisa, con la responsabilidad de cerciorarse de que las operaciones practicadas por una organización son razonablemente correctas, resultado de las relaciones comerciales y actividades registradas en la contabilidad, así como de emitir un informe al respecto, dirigido a la dirección general, al consejo de administración, al comité de auditoría o a alguna dependencia gubernamental facultada para ello como la SHCP, el IMSS, el INFONAVIT, etc.

No profundizaremos sobre el trabajo del auditor externo, sino exclusivamente sobre la labor del profesional ubicado dentro de la misma empresa sobre la cual realiza su trabajo de examen, revisión y comprobación de transacciones, políticas, normas y sistemas autorizados por la dirección general o la máxima autoridad en la entidad.

## Formación de las normas

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), con el objetivo de proporcionar una guía útil y necesaria para el contador comprometido en la prestación de los actuales y futuros servicios profesionales en su calidad de auditor, ha establecido los boletines que integran la serie 7000. En los siguientes temas se describirá a dichas organizaciones en cuanto a su finalidad, principales funciones y disposiciones erigidas, que exigen a los profesionales ganarse la confianza de clientes y público en general.

## Instituto Mexicano de Contadores Públicos



El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP)<sup>3</sup> tuvo su origen en la Asociación de Contadores titulados, constituida en 1917. A partir de 1923 el IMCP es una federación y actualmente se conforma de aproximadamente 60 institutos y colegios de profesionales organizados en la mayoría de los estados de la Federación.

En la actualidad, el IMCP tiene el carácter de organismo nacional que agrupa a más de 20 mil contadores públicos asociados en todo el país, que reconocen el mismo código de ética profesional y aceptan los pronunciamientos que sobre Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de Auditoría y Normas para Atestiguar hacen las comisiones respectivas.

---

<sup>3</sup> Por considerar de mucha importancia y como complemento se extrae comunicado del IMCP como propuesta para modificar Estatutos (ver anexo 1 de la unidad 1).

El IMCP es un organismo eminentemente social cuyo propósito primordial es atender a las necesidades profesionales y humanas de sus miembros, para así elevar su calidad y preservar los valores que han orientado la práctica de la carrera de contador público. Es una institución normativa, puesto que de ella han emanado disposiciones como el *Código de Ética Profesional*, que establece las reglas de conducta que todo asociado debe cumplir para ser considerado parte de esta institución.

### **Misión**

La misión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos es:

“Representar a la comunidad contable, mediante la asunción del liderazgo en el ámbito financiero nacional e internacional, y fortalecerla proporcionándole valiosos conocimientos que contribuyan a alcanzar la excelencia en su evolución humana y profesional”.

### **Visión**

Ser pieza fundamental en el desarrollo socioeconómico de México y protagonista en el contexto internacional, generado a partir de una comunidad contable en constante evolución.

### **Objetivos**

- a) Mantener la unión profesional de los contadores públicos en toda la República.
- b) Fomentar el prestigio de la profesión de contador público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral en el cumplimiento y respeto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación.



- c) Propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional que se juzguen necesarios.
- d) Divulgar, en interés del público, las normas contables que deben observarse en la formulación y presentación de información financiera para fines externos y promover su aceptación y observancia en el país.
- e) Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas, relativos al ejercicio profesional.
- f) Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados.
- g) Representar a través de sus órganos adecuados, o delegando su representación en las asociaciones federadas, a todos los contadores públicos de la República ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes.
- h) Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.
- i) Arbitrar los conflictos que le sean planteados por las asociaciones federadas o por sus asociados, de acuerdo con las bases que al respecto se establezcan.
- j) Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión, con el carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales.
- k) Llevar a cabo las tareas de investigación tendientes a producir tecnología de auditoría y de control, que sean de utilidad a los usuarios de nuestros servicios, tanto en el sector empresas como gobierno.
- l) Analizar y consultar con la membrecía del IMCP los proyectos sobre la normativa de la profesión contable que le sean aplicables, emitidos por los organismos nacionales e internacionales, y elaborar documentos que contengan criterios sobre temas de interés para los miembros de la profesión.
- m) Adoptar como disposiciones fundamentales, consecuentemente de observancia obligatoria para los socios del Instituto, las normas de información financiera que

emita el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), y la normativa de la profesión contable que le aplique, emitida por otros organismos nacionales e internacionales.

Tanto los colegios como los institutos de contadores públicos coinciden en ciertos fines u objetivos, se organizan con el propósito de establecer una vigilancia del ejercicio profesional con objeto de que este se realice dentro del más alto plano legal y moral, servir de árbitro en los conflictos entre profesionistas o entre éstos y a quienes presten sus servicios, fomentar la cultura y las relaciones entre los colegios similares, nacionales o del extranjero, etc.

Los institutos gozan de una independencia absoluta en cuanto a su campo de acción; en cambio, los colegios están sujetos a ciertas normas de colaboración con el Estado a través de la Dirección General de Profesiones.

### **Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA)**

Es importante mencionar que debido a los constantes cambios sufridos en las normas de auditoría (que incluyen la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría [ISA, por sus siglas en inglés]), la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. ha cambiado su nombre para denominarse Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA).

La CONAA trabaja en la preparación de disposiciones de carácter eminentemente técnico, cuyos criterios deben cumplirse en el marco de los servicios de auditoría de estados financieros, servicios para atestiguar, servicios de revisión y otros servicios relacionados.

## **Integración de la comisión**

Los integrantes de la Comisión (CONAA), serán propuestos por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto, quien tiene la facultad de indicar quiénes ocuparán los puestos de presidente y secretario. Después de haber llevado a cabo dicho requisito, se deberá realizar la designación oficial de los miembros de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, los cuales desempeñarán sus cargos por un periodo de dos años, que concluirá hasta la fecha en que se formule la siguiente comunicación formal de renovación o nueva integración de la misma.

Para poder llegar a ser miembro de la Comisión, los aspirantes deben reunir ciertos requisitos de calidad, como son:

- Gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades;
- Tener cuando menos seis años de desempeño profesional;
- Ser el responsable del área técnica o tener una posición destacada en la entidad en que desarrolle sus actividades profesionales;
- Ser socio de la firma a que pertenezca en el desempeño de la contaduría pública independiente;
- Haber actuado como expositor o conferencista en cursos o seminarios o haber sido profesor en instituciones de enseñanza donde se imparta la carrera de Contaduría Pública.
- Dominar el idioma inglés (Anexo 1 unidad 1), incluido en propuesta.

A pesar de que existen requisitos para poder ser miembro de la Comisión, no se aplicarán y se exceptuarán cuando el Comité Ejecutivo Nacional proponga como miembros de la Comisión a personas que no sean contadores públicos o que no tengan el carácter de socios del Instituto, así como a entidades de cualquier índole que por la especialidad de actividades que lleven a cabo, los considere útiles a los propósitos que le son encomendados a la Comisión. En caso de que suceda lo susodicho, el Comité tendrá la obligación de observar que el número de estas

personas o entidades propuestas por el Comité Ejecutivo Nacional no exceda de la tercera parte de los miembros de la Comisión (CONAA).

### **Funciones de la CONAA**

a) Estudiar el entorno profesional en el cual se desenvuelve el contador público en su actividad independiente para establecer las normas de auditoría, atestiguar, revisar y dar otros servicios relacionados, así como los procedimientos recomendados de auditoría, las guías de auditoría o emisión de otros documentos y declaraciones que ayuden a la práctica profesional del contador público.

b) Investigar y emitir otros boletines normativos, así como la realización de actividades enfocadas al apoyo de la docencia, impartición de seminarios y capacitación a la membrecía.

El trabajo que desarrolla la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), antes CONPA, ha requerido una gran inversión de tiempo y esfuerzo de sus miembros, todo esto en beneficio del desarrollo de la profesión y de la sociedad a quien van dirigidos sus servicios. Así, por ejemplo, la participación de la CONAA en el Examen Uniforme de Certificación (EUC), se presenta desde que el Consejo Técnico de Certificación determinó que la auditoría formaba parte de las áreas a ser evaluadas en el EUC, por lo que a partir de esta aseveración se solicitó, por su experiencia, la participación de la CONAA para la elaboración del temario de esta área; temario que fue difundido a través de la Guía para la Presentación del Examen Uniforme de Certificación de la Contaduría Pública (GEUC).

La CONAA ha trabajado exitosamente en la preparación de los reactivos y su participación se ha convertido en un punto clave para el EUC. Sin embargo, la Comisión pendiente de la actualización se ha visto en la tarea de mejorar el contenido de estos reactivos en varias ocasiones. En virtud de lo antes

mencionado, la CONAA al ser elegida y tener la facultad necesaria para colaborar en la preparación y revisión de reactivos, logró apoyar al proceso de certificación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Actualmente en México, se vuelve a la idea original de una estructura inglesa, creando dentro del Instituto un grupo selecto, conocido como Contadores Públicos Certificados, formado por quienes, además de su documentación oficial por haber obtenido el título de Licenciado en Contaduría o Contador Público, según la Universidad, hayan reunido las condiciones de educación continua y de una ética profesional intachable.

Así, los requisitos que pide el IMCP para lograr la certificación son, entre otros, los siguientes:

1) Todos los contadores públicos, independientemente del campo de actuación profesional, que aspiren a obtener la certificación profesional y que se encuentren afiliados a un organismo profesional o no, podrán solicitarlo así ante el Consejo. Para obtener la certificación, el aspirante deberá sustentar el examen correspondiente para demostrar su capacidad profesional, sujetándose al cumplimiento de los requisitos que se establecen en el Reglamento.

2) Para tener derecho a sustentar el examen a que se refiere el punto anterior, el aspirante deberá presentar una solicitud ante el Consejo y acompañarla con la siguiente documentación:

a) Cédula Profesional expedida por la Dirección General de Profesiones de la SEP, y

b) Constancia de práctica profesional por un período de cuando menos tres años, en actividades relacionadas con la contaduría pública.

3) El examen a que se refiere este Reglamento será preparado y aprobado por el Consejo. Se celebrará una vez al año en forma simultánea en aquellas localidades donde existan como mínimo 30 aspirantes a sustentarlo. Además, los aspirantes podrán presentar el examen en el lugar donde el Consejo sugiera realizarlo.

- 4) Para aprobar el examen, el aspirante deberá alcanzar el puntaje mínimo que sea determinado por el Consejo. En caso de no alcanzar tal puntaje, podrá presentar el año siguiente nuevamente el examen.
- 5) Una vez aprobado el examen, el Consejo entregará al profesionalista de la contaduría un certificado que le otorga reconocimiento a su capacidad profesional.
- 6) El certificado tendrá una validez de cuatro años, transcurridos los cuales deberá ser refrendado por el IMCP, para lo cual durante el mes de abril del año que se trate, los contadores públicos certificados (CPC) que deseen refrendarlo, y estén colegiados, deberán nuevamente presentar una solicitud acompañando las constancias anuales de cumplimiento de educación profesional continua de los últimos cuatro años, expedidas por su colegio. El Consejo se reserva el derecho de verificar el correcto cumplimiento del aspirante con la norma de educación profesional continua.

Dado el carácter cambiante y a la constante actualización del Reglamento, el aspirante deberá investigar en el IMCP o el colegio correspondiente, las disposiciones vigentes en caso de estar interesado en obtener una certificación u renovación.

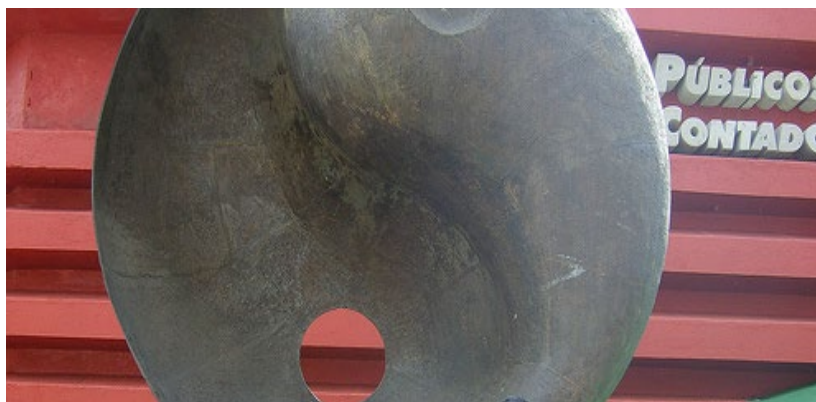


Imagen CC [http://www.flickr.com/photos/mag\\_alfaomega/1986399599/](http://www.flickr.com/photos/mag_alfaomega/1986399599/)



## 1.2 Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en México

Derivado de la internacionalización de las actividades de negocios, mejor conocida como globalización, y, por tanto, de la contabilidad, la auditoría y la información financiera, se ha creado a nivel mundial una Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) y The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), antes conocido como Comité Internacional de prácticas de Auditoría (IAPC), asesorado por un Consejo nombrado por la Federación Internacional, que es un organismo permanente, el cual establece que las declaraciones internacionales de auditoría se emiten para proporcionar ayuda práctica a los auditores, pero no necesariamente tienen autoridad de normar de manera local.

Así como el IMCP emitió un *Código de Ética*, también existe un *Código Internacional de Ética* a seguir por los contadores profesionales, formulado por la Federación Internacional de Contadores, tema que será tratado con mayor profundidad en el punto 1.3.

## IFAC International Federation of Accountants



IFAC es la organización mundial de la profesión contable dedicada a servir al interés público mediante el fortalecimiento de la profesión y la contribución al desarrollo de las economías internacionales. IFAC está compuesta por 172 miembros y asociados en 129 países y jurisdicciones, incluyendo a México desde 1977, en que se fundó, lo que representa aproximadamente 2.5 millones de contadores en la práctica pública, la educación, la administración pública, la industria y el comercio.

### Misión<sup>4</sup>

De acuerdo a la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants - IFAC), la misión, tal como se estableció en el momento de su constitución, es servir al interés público, seguir fortaleciendo la profesión contable en el mundo, contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas mediante el establecimiento de normas profesionales de alta calidad y la promoción de la adherencia a las mismas, fomentar la convergencia internacional de dichas normas y pronunciarse sobre cuestiones de interés público allí donde la especialización de la profesión contable es más relevante

### Visión

Como visión, la IFAC busca que la profesión contable sea reconocida mundialmente como un valioso líder y contribuyente principal para el desarrollo de fuertes organizaciones, los mercados financieros y las economías en nivel mundial.

### Antecedentes

---

<sup>4</sup> Traducción de misión y visión de IFAC <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>

La Federación Internacional de Contadores se fundó el 7 de octubre de 1977 en Múnich, Alemania, en el 11 ° Congreso Mundial de Contadores.

IFAC fue establecida para fortalecer la profesión contable en todo el mundo en el interés público a través de:

- El desarrollo de estándares internacionales de calidad en auditoría y aseguramiento, la contabilidad del sector público, la ética y la educación para los contadores profesionales y el apoyo a su adopción y uso;
- Facilitar la colaboración y la cooperación entre sus organismos miembros;
- Colaborar y cooperar con otras organizaciones internacionales, y
- Servir como portavoz internacional de la profesión contable.

### **Objetivos de la IFAC**

1. Desarrollar declaraciones que sirven como guías para el uso y aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría.
2. Establecer los principios básicos que deben incluirse en el Código de Ética de cualquier organismo miembro de IFAC que perfeccione o amplíe en dichos principios, según se considere apropiado.
3. Determinar las necesidades y el desarrollo de programas o la educación y formación profesionales de contabilidad.
4. Recibir, analizar, investigar y difundir información sobre la gestión de las prácticas de contabilidad pública para ayudar a los profesionales en la realización de sus prácticas de manera más eficaz.
5. Evaluar, desarrollar e informar sobre la gestión financiera y otras técnicas y procedimientos de gestión.
6. Llevar a cabo otros estudios de valor para los contadores, como un posible estudio sobre las responsabilidades legales de los auditores.
7. Fomentar las relaciones más estrechas con los usuarios de los estados financieros, incluyendo los preparadores, los sindicatos, las instituciones financieras, la industria, los gobiernos y otros.

8. Mantener buenas relaciones con las organizaciones regionales y explorar la posibilidad de establecer otras organizaciones regionales, así como ayudar en su organización y desarrollo.
9. Establecer comunicaciones regulares entre los miembros de las organizaciones de la IFAC y otros interesados, principalmente a través del boletín de IFAC.
10. Organizar y promover el intercambio de información técnica, los materiales educativos y publicaciones profesionales, y otra literatura que emana de los organismos miembros.
11. Organizar y llevar a cabo un congreso internacional de contadores aproximadamente cada cinco años.
12. Tratar de ampliar el número de miembros de la IFAC.

### **Public Interest Oversight Board (PIOB)**

El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB, por sus siglas en inglés), es también internacional y se creó en febrero de 2005 para garantizar que las normas internacionales de auditoría y aseguramiento, ética y educación para la profesión contable se establezcan de una manera transparente que refleje el interés público.

El PIOB, resultado de la colaboración entre IFAC y la comunidad internacional de organismos reguladores financieros, supervisa el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB), el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) y el Panel Asesor de Cumplimiento (CAG) de IFAC. Asimismo, el PIOB supervisa los Grupos Consultivos respectivos del IAASB, el IAESB y el IESBA.

### **The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)<sup>5</sup>**

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) es un organismo emisor de normas independiente, que sirve al interés público mediante el establecimiento de normas internacionales de alta calidad para la auditoría, el control de calidad, la revisión, el aseguramiento y otros servicios relacionados, así como el apoyo a la convergencia de las normas nacionales e internacionales. De esta forma, el IAASB mejora la calidad y la uniformidad de las actividades en todo el mundo, y fortalece la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento mundial.

La Estrategia y Programa de Trabajo 2012-2014 establece la dirección y las prioridades de sus actividades. Los esfuerzos del IAASB actualmente están centrados en los siguientes puntos:

- a) Desarrollar normas para auditoría, control de calidad, revisión, aseguramiento y otros encargos de servicios relacionados;
- b) Supervisar y facilitar la adopción y puesta en práctica de estas normas; esto incluye una serie de Módulos de Normas Internacionales de Auditoría (IAS por sus siglas en inglés), cada uno de los cuales consiste en un breve vídeo y unas diapositivas que explican los principios básicos y los cambios fundamentales de algunas IAS nuevas y revisadas; y
- c) Actuar ante las dudas relativas a la puesta en práctica de las normas realizando actividades diseñadas para mejorar la uniformidad con la que se aplican en la práctica.

El IAASB sigue un riguroso procedimiento para el desarrollo de sus declaraciones. Se reciben opiniones de un amplio abanico de partes interesadas, incluido el Grupo Consultivo del IAASB, los organismos emisores de normas de auditoría nacionales, los organismos miembros de IFAC y sus miembros, organismos reguladores y de

---

<sup>5</sup> <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20Strategy%20and%20Work%20Program%202012-2014-final.pdf>

supervisión, compañías, agencias gubernamentales, inversores, preparadores y el público general. En su sitio web incluye borradores en fase de consulta de las propuestas de declaraciones y se insta a enviar comentarios; las declaraciones finales están acompañadas de una base de conclusiones en relación a los comentarios recibidos. El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB por sus siglas en inglés) supervisa el trabajo del IAASB y su CAG para garantizar que las actividades del IAASB sigan el procedimiento y responden al interés público.

El IAASB se esfuerza por llevar a cabo sus actividades de la manera más transparente posible. Las Bases de conclusiones están abiertas al público, y los documentos de las reuniones, el orden del día y los resúmenes de las reuniones se publican en el sitio web. Además, el sitio web incluye historiales de proyectos, grabaciones de audio de las reuniones del IAASB, borradores en fase de consulta del IAASB y todos los comentarios realizados sobre los borradores por parte de las partes interesadas.

### **Antecedentes del IAASB**

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) se fundó en marzo de 1978. Antes del período de trabajo del 2002 se conocía como el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC).

La labor inicial del IAPC se centró en tres áreas: objetivo y alcance de las auditorías de estados financieros; letras de encargos, y guías generales de auditoría. En 1991, las guías del IAPC se volvieron a elaborar como Normas Internacionales de Auditoría (ISA).

En 2001, se llevó a cabo una revisión completa del IAPC y, en 2002, el IAPC se reconstituyó como el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). En 2003, IFAC aprobó una serie de reformas diseñadas,

entre otras cosas, para seguir fortaleciendo sus procesos de emisión de normas, incluidos los del IAASB, a fin de que puedan actuar de manera más eficaz para el interés público.

En 2004, el IAASB comenzó el Proyecto Claridad, un completo programa para mejorar la claridad de sus Normas de Auditoría Internacionales (IAS). Este programa incluye la aplicación de nuevas convenciones a todas las IAS, ya sea como parte de una revisión importante o mediante una revisión limitada, con objeto de reflejar las nuevas convenciones y cuestiones de claridad en general.

### **The International Accounting Education Standards Board<sup>6</sup> (IAESB)**

El Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría es un organismo normativo independiente que sirve al interés público fortaleciendo la profesión contable en todo el mundo, mediante el desarrollo y la mejora de la formación contable, lo que incluye conocimientos, aptitudes, valores, ética y actitudes profesionales.

El IAESB desarrolla y emite, en el interés público, normas y guías relativas a la formación y el desarrollo de competencias durante la carrera del profesional de la contabilidad. Asimismo, el IAESB funciona como catalizador para unir países desarrollados y países en vías de desarrollo, así como países en transición, y proporcionar ayuda para el avance de programas de formación profesional de contabilidad en todo el mundo, especialmente donde estos programas apoyen el desarrollo económico.

El IAESB sigue un riguroso procedimiento para el desarrollo de sus declaraciones. Recaba opiniones del CAG del IAESB, de los organismos reguladores, de los organismos miembros de IFAC y sus miembros, de otras organizaciones

---

<sup>6</sup> Traducción de <http://www.ifac.org/education>



profesionales de contabilidad y del público general. Se publican borradores en fase de consulta de las propuestas de declaraciones en el sitio web y se insta a enviar comentarios; las declaraciones finales están acompañadas de una base de conclusiones en relación a los comentarios recibidos. El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB por sus siglas en inglés) supervisa el trabajo del IAESB y su CAG para garantizar que las actividades del IAESB siguen el procedimiento y responden al interés público.

El IAESB se esfuerza por llevar a cabo sus actividades de la manera más transparente posible. Las reuniones del IAESB están abiertas al público, y el orden del día, los documentos complementarios y los resúmenes de las reuniones se publican en el sitio web. Además, el sitio web incluye historiales de proyectos, borradores en fase de consulta del IAESB y todos los comentarios realizados sobre dichos borradores por parte de los organismos reguladores, las compañías, los organismos normativos y otras instituciones.

### **Compliance Advisory Group<sup>7</sup> (CAG)**

El Grupo Consultivo de Auditoría (CAG, por sus siglas en inglés) del IAESB es un elemento integral e importante del proceso formal de asesoramiento del Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB, por sus siglas en inglés). Representantes de las organizaciones miembros del CAG ofrecen consejos acerca de numerosas áreas, incluido el plan del IAESB, el calendario planificado (programa de trabajo), prioridades y consejos técnicos sobre los proyectos y otros temas importantes para las actividades del IAESB.

Está compuesto por organizaciones miembros de diversos países, interesadas en el desarrollo y mantenimiento de niveles de formación de alta calidad, a fin de garantizar la competencia de la profesión y diseñados para servir al interés público.

---

<sup>7</sup> Traducción de <http://www.ifac.org/Education/ConsultativeAdvisoryGroup.php>

Hasta donde resulta posible, la membresía está equilibrada en cuanto a representación geográfica, así como entre organismos reguladores, organizaciones internacionales, usuarios y preparadores. El presidente del CAG del IAESB debe ser un líder de gran experiencia en las comunidades académicas y de contabilidad. Las funciones y responsabilidades del presidente del CAG las aprueba el PIOB.

El CAG se reúne dos o tres veces al año, y las reuniones están abiertas al público previo registro.

El objetivo, las actividades, la membresía y la composición del CAG del IAASB, así como sus procedimientos operativos, están fijados en sus bases de actuación. El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) supervisa el trabajo del CAG.

### **The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)<sup>8</sup>**

El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) es un Consejo emisor de normas independiente que desarrolla y publica, para el interés público, normas éticas de alta calidad y otras declaraciones para los profesionales de la contabilidad de todo el mundo. Mediante sus actividades, el IESBA desarrolla el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, que, como su nombre lo indica, establece los requisitos éticos para los profesionales de la contabilidad.

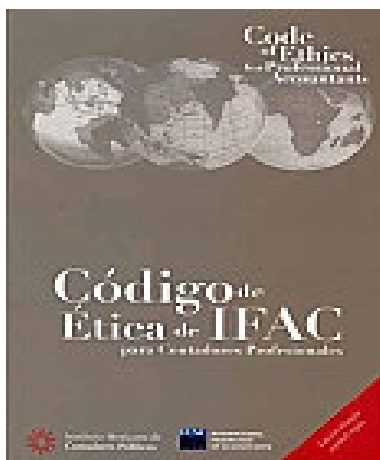
Asimismo, el Consejo ofrece asistencia para la adopción y puesta en práctica del Código Internacional que sustituya a Códigos nacionales aplicados por los profesionistas contables de los diversos países miembros del IFAC, promueve prácticas éticas adecuadas en todo el mundo y fomenta el debate internacional acerca de las cuestiones éticas a las que se enfrentan estos profesionales.

---

<sup>8</sup> Traducción de <http://www.ifac.org/ethics/about-iesba>

## 1.3 Código de ética profesional

### Introducción



Es importante resaltar que el profesional, al ejercer en su entorno, además de poseer los conocimientos necesarios de su campo, debe contar con valores morales que tendrán como objeto primordial buscar y tratar de garantizar el bien común. Para esto, debe poner en juego no sólo su inteligencia, sino su voluntad. Es por esto que, como parte de los requisitos para el contador público, se debe tomar en cuenta la aplicación del *Código de ética* que rige a la profesión.

Primeramente, debemos definir qué es la **ética**. La Real Academia de la Lengua Española la define como “parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre”, es decir se trata de un conjunto de normas que rigen el comportamiento del hombre como miembro de una sociedad, ya que ésta será la que defina cuáles serán las normas que la guíen.

Sin embargo la ética profesional es más específica y, por lo mismo, se define como sigue: “Se puede entender como ética profesional el estudio de los valores inherentes al ejercicio de una profesión y que emanan de las relaciones que se establecen entre el profesionista y la sociedad.”<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Berumen, Gomer (2009). *Ética del ejercicio profesional*. México: Patria, p. 142.

Al hablar de ética profesional debemos mencionar que una profesión tiene ciertos rasgos característicos que la definen, uno de éstos es la adopción de un código de ética generalmente aceptado por los integrantes de dicha profesión. La contaduría, al ser entendida como una profesión, tiene un código de ética que la rige, la necesidad de tener un código de ética nace de la aplicación de las normas generales de conducta en la práctica diaria, el objeto de contar con un código de ética es el de ofrecer mayores garantías de solvencia moral para el interés público y establecer normas de actuación profesional.

El Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su reunión extraordinaria celebrada el 15 de junio de 2010, acordó la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría, emitidas por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, por sus siglas en inglés) organismo dependiente de la International Federation of Accountants (IFAC, por sus siglas en inglés) para todos los trabajos de auditoría que se inicien a partir del 1 de enero de 2012.

Este acuerdo implicó la necesidad de hacer una revisión integral del actual *Código de ética profesional* (octava edición), en vigor desde febrero de 2009, para alinear su contenido, en lo fundamental, con el *Código de ética internacional* emitido por IFAC en junio de 2009, y en vigor desde el 1 de enero de 2011. Actualmente se trabaja en nivel nacional con la versión concluida en agosto 2012, que fue traducida de la versión original difundida por el IESBA, y cuya circulación comenzó a partir de febrero del 2013.

Como resultado de la revisión integral se tomó la decisión de preparar un código de ética para la profesión contable de nuestro país, tomando como punto de partida el *Código de ética internacional*. En nuestro *Código* se trató de usar la terminología comúnmente utilizada en nuestro país, eliminando, básicamente, aquellos párrafos

que se consideraron no aplicables o que constituían salvaguardas poco comunes en la profesión contable mexicana. Adicionalmente, se agregaron aquellas disposiciones incluidas en la octava edición de nuestro *Código* que se consideraron indispensables para hacerlo más estricto y fortalecer el ejercicio de la profesión contable en México.

Es conveniente resaltar que las disposiciones de este *Código* seguirán sujetas a un proceso constante de revisión a nivel internacional y nacional a través de los diversas comisiones y cuerpos colegiados, de acuerdo con las nuevas tendencias y necesidades a que se enfrenta la profesión contable en sus diversas prácticas y relaciones con la sociedad y con los patrocinadores de sus servicios.

### **Code of Ethics for Professional Accountant**

El *Código de ética para profesionales de la contabilidad* ha sido elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants [IESBA]), un organismo independiente cuya finalidad es el establecimiento de normas en el seno de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants (IFAC)). El IESBA desarrolla y emite, en interés público, normas de ética de alta calidad y otros pronunciamientos para que sean utilizados por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo. Anima a los organismos miembros de la IFAC a que fijen niveles elevados de ética para sus miembros y promueve las buenas prácticas de ética a nivel global. El IESBA también fomenta que se debatan internacionalmente las cuestiones de ética con las que se enfrentan los profesionales de la contabilidad.

El *Código de ética para profesionales de la contabilidad* traducido del idioma inglés establece requerimientos de ética para los profesionales de la contabilidad y resalta el hecho de que un organismo miembro de la IFAC o una firma no aplicarán normas menos exigentes que las que figuran en el *Código* original. Pero también advierten

que, si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben a un organismo miembro de la IFAC o a una firma el cumplimiento de determinadas partes, cumplirán todas las demás partes del *Código*. Esto es porque consideran que algunas jurisdicciones pueden tener requerimientos y directrices que difieren de los que se contienen en el *Código de ética*, por lo que será necesario que los profesionales de la contabilidad conozcan estas diferencias y cumplan los requerimientos y directrices más estrictos, salvo que lo prohíban las disposiciones legales y reglamentarias.

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En su actuación en interés público, el profesional de la contabilidad acatará y cumplirá el presente *Código*. Si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben al profesional de la contabilidad el cumplimiento de alguna parte del presente *Código*, cumplirá todas las demás partes del mismo.

La versión 2012 del *Código de ética profesional* del IMCP consta de una introducción, un prefacio y cinco partes. La parte A trata de la aplicación general del *Código*; la parte B se refiere a los contadores públicos en la práctica independiente; en la parte C se aborda el escenario de los contadores públicos en los sectores público y privado; la parte D trata de los contadores públicos en la docencia; finalmente, la parte E se dedica a las sanciones.<sup>10</sup>

La utilización del tiempo verbal futuro en el presente *Código* señala una obligación para el profesional de la contabilidad o para la firma de cumplir la disposición

---

<sup>10</sup> Ver anexo 2 de la unidad 1 para conocer la estructura de este Código emitido por IFAC.

específica en la que se utiliza. El cumplimiento es obligatorio salvo si el presente *Código* autoriza una excepción



Imagen con Cretive Common [http://1.bp.blogspot.com/-iwdrh9Oh2ko/T6cOMm1FOSI/AAAAAAAAAAY/9RCHkTqQ894/s1600/codigo\\_etico\\_amp.jpg](http://1.bp.blogspot.com/-iwdrh9Oh2ko/T6cOMm1FOSI/AAAAAAAAAAY/9RCHkTqQ894/s1600/codigo_etico_amp.jpg)

### ***Código de ética profesional del IMCP***

Derivado de las dificultades que había al intentar lograr una traducción única al español del texto del *Código de ética para profesionales de la contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (CNIEC o IESBA), tal que pueda ser utilizada por todos los países mencionados, se celebró un acuerdo entre la Federación Internacional de Contadores (IFAC), el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

La base ha sido la traducción efectuada por el cuerpo traductor de España: el ICJCE. A partir de ella se trabajó en forma similar a como se hizo en la revisión de



las NIA, bajo la responsabilidad del IMCP y con la colaboración del Comité de Revisión Latinoamericano encabezado por la FACPCE. Esta labor conjunta entre España y Latinoamérica dio lugar a algunas modificaciones tendientes a lograr una versión consensuada, que es la que se tiene actualmente.

El código de ética de los profesionistas en la contaduría ha sido elaborado por los propios profesionistas miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, organismo que ha recolectado, analizado y discutido las diversas opiniones de los profesionales en los diversos comités para establecer una orientación definitiva.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su calidad de organismo nacional ha aprobado el *Código de ética profesional* a que deberán sujetarse todos sus miembros, así como los miembros de las asociaciones afiliadas y que, en esencia, contiene las normas básicas de conducta a cumplir por el profesional de la contaduría ante el patrocinador de sus servicios, ante sus colegas y ante la sociedad en general.

Hay que aclarar que el *Código* de ética del profesional de la contaduría, no sólo sirve de guía a la acción moral, sino que también a través de él la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, patrocinadora de sus servicios para servirla con lealtad y diligencia y de respetarse ella misma. Es por esto que a continuación se hablará de la responsabilidad que tiene el contador hacia con la sociedad.

### **Responsabilidades hacia la sociedad**

El contador debe comprender que su responsabilidad en la consecución del bien común es mucho mayor que la del ciudadano común y corriente, ya que cuenta con el conocimiento que ha recibido a través de su formación y que lo compromete, ya que es el depositario de la confianza de la sociedad. Ésta espera del profesionista

no sólo los servicios para los cuales lo formó, sino que se convierta en la vanguardia de la cultura, espera un compromiso de carácter moral.



Imagen con CC <http://estudioslatinoiberoamericanos.files.wordpress.com/2013/03/etica-profesional.jpg>

El contador al poner a la disposición de la sociedad sus servicios es necesario que siga los postulados siguientes que se describen dentro del *Código de ética* que nos habla de esta responsabilidad que tiene el contador con la sociedad:

- a) Postulado II. Independencia de criterio. Al expresar cualquier juicio profesional, el contador acepta la obligación de sostener un criterio imparcial y libre de conflicto de intereses.
- b) 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. Asimismo, actuará con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.
- c) Postulado IV. Preparación y calidad 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.

d) 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.

Estos postulados nos enuncian lo que deberá normar la actuación del contador hacia la sociedad y reconoce la existencia de varios principios aplicables a la profesión y representan la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética, y con esto el trabajo realizado por el contador sea reconocido como de calidad y adecuado a las necesidades que exige la sociedad.

### **Importancia de la ética en la realización del trabajo de atestiguamiento**

El profesional de la contaduría pública debe tener una fundamentación ética de sus actos. Debe reconocer aquéllos que en sí mismos son reprobables, que atentan contra la dignidad humana y que no existe justificante alguna para su realización, que lo alejan de la búsqueda del bien común. Debido a esto el contador público debe analizar detenidamente el aceptar llevar a cabo un trabajo de atestiguamiento y examinar las condiciones de dicho trabajo. Serán abordados con mayor profundidad estos trabajos de atestiguamiento (Boletín 7010 de la CONNA) en la sección 1.5 de esta unidad y en la unidad 4 de estos apuntes.

Al reconocer la sociedad al profesional de la contaduría pública como una persona capacitada en la solución de problemas específicos, lo menos que le debe exigir es satisfacer estas expectativas. Esto trae consigo la responsabilidad como obligación de asumir las consecuencias de los actos propios y, por tanto, la obligación de prevenir las condiciones que puedan afectar al profesionista o a otras personas. Cuando se realiza un trabajo de atestiguamiento, el contador público debe

reconocer esta responsabilidad y reconocer las consecuencias que pueden resultar de realizar o no dicho trabajo.

Uno de los valores que debe ser pilar fundamental del quehacer profesional es la honestidad. Una forma de definir la honestidad es a partir de su relación con la verdad. La honestidad lleva al profesionalista a ser una persona que además de vivir la verdad conduce a otros a tratar de alcanzar la propia. Como se menciona, la honestidad es un valor fundamental y para el contador público que lleva a cabo un trabajo de atestiguamiento es indispensable que cumpla cabalmente con este valor.

El contador público que realiza un trabajo de atestiguamiento deberá aplicar lo que se concibe dentro del código de ética que tutela a la profesión y deberá emplear los valores aplicables a las situaciones que se le pueden presentar, con el objetivo de seguir manteniendo la credibilidad de la profesión del contador.



## 1.4 Norma de control de calidad

### ANTECEDENTES

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) surge a raíz de la desconfianza que provocaron firmas internacionales de auditoría por algunos descuidos de empleados de estas firmas y que llegaron inclusive a provocar su desaparición. Esto aumenta la conciencia de lo importante que es para los auditores y para todos los agentes económicos alcanzar integridad total en el ejercicio de su profesión.



La conclusión principal fue que la falta de independencia entre las auditoras y sus clientes creaba unos conflictos de intereses que habría que intentar que no se repitieran. No es posible que hubiera firmas de profesionales que realizaran trabajos de auditoría y además fungieran como consultores de grandes corporativos. Por ejemplo, para el llamado caso del corporativo Enron, expertos estudiosos del tema fueron llamados al Congreso de los Estados Unidos y sus recomendaciones, entre otras, fueron:

a) Las auditoras deberían proporcionar solamente servicios de auditoría y no de consultoría

- b) Los contratos de auditoría deberían ser de una duración fija, no prorrogable y mientras dura el contrato la empresa cliente no podría despedir a la auditora.
- c) Prohibir a las empresas contratar contadores que hubieran realizado anteriormente actividades de auditoría para ellas.

Si se hubieran seguido estas recomendaciones quizá se hubiera logrado una mayor independencia entre auditoras y empresas auditadas. Ninguna de estas medidas fue aprobada por el Congreso de los Estados Unidos.

Los escándalos empresariales han empujado a muchos países a aprobar nuevas normas que afectan directamente al trabajo de los auditores. Así se da el surgimiento de la Ley Sarbanes-Oxley, aplicable por las empresas públicas auditadas y por los propios auditores; no es una ley perfecta e incluye ordenamientos muy severos, pero era necesaria y, además, también tiene los siguientes aspectos positivos:

- Que los directores tengan que certificar los resultados obliga a reforzar los controles internos, tanto por parte de los directivos como de los auditores;
- Los comités de auditoría tienen hoy responsabilidades más concretas y las grandes firmas de auditoría reportan directamente a ellos;
- El papel del auditor y el alcance de sus responsabilidades han quedado claramente definidos.

Un derivado importante que establece la Ley Sarbanes-Oxley es la creación de la Comisión de Supervisión Contable de Empresas Públicas (PCAOB, por sus siglas en inglés), cuyas facultades comprenden el establecer estándares de auditoría, control de calidad, ética e independencia que deben cumplir los auditores de empresas públicas. Esto ha provocado que la PCAOB sea considerada como un “auditor de auditores”.

Hay otras partes interesantes de la Ley Sarbanes-Oxley; por ejemplo, actualmente se exige que todas las firmas de auditoría del mundo verifiquen el principio del reconocimiento mutuo por transacciones de intercambio entre empresas de diversos países.

Sabemos que otros países tienen buenas regulaciones y EEUU debe reconocerlo. El órgano supervisor de los auditores estadounidenses (PCAOB) está empezando a entender esta cuestión. Es poco afortunado que EEUU se imponga a otros países, pero es necesario entender que las empresas de otras nacionalidades que son subsidiarias de compañías norteamericanas cuyas acciones cotizan en bolsas de valores, quedan involucradas en el cumplimiento de las disposiciones de la Ley Sarbanes-Oxley. Es bueno que exista la PCAOB porque ayuda a restablecer la credibilidad de la profesión y ésta, especialmente en EE UU, necesita una supervisión independiente como complemento de la que por naturaleza ejerce la AICPA (Asociación de Auditores, por sus siglas en inglés). Los cambios han provocado que el alcance de los trabajos aumente y eso cuesta más dinero, y la expectativa sobre las auditorías ha aumentado. En todo caso, se ha fortalecido la responsabilidad en las firmas de auditores que enfrentaron los escándalos ya mencionados. No se trata de que las firmas ganen más dinero, sino de hacer mejores auditorías, que brinden mayor confianza en la palabra “atestiguar”.

### Internal Auditing for ISO/TS 16949



La “Norma de control de calidad” trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros y debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de

ética aplicables. También trata, cuando proceda, de las responsabilidades del revisor de control de calidad. Para hacer una auditoría de calidad se necesitan



conocimientos que van más allá de la contabilidad, por ejemplo, en aspectos fiscales, tecnológicos, financieros, etc., si no se contara con ellos, la confianza del público podría menoscabarse.

## **NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220**

Por considerar necesario para su mejor comprensión, en anexo 3 unidad 1 se presenta el contenido de esta norma, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que contiene la NIA 220, tal y como está traducida al español.

Norma que, de acuerdo al IFAC, es exigible en su aplicación a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 y que, en términos generales, incluye todos los elementos que pueden intervenir en el establecimiento y seguimiento del control de calidad en una organización, las funciones y responsabilidades del personal de auditoría o revisión, incluyendo la participación del socio del encargo, del jefe del equipo de auditoría y las capacidades y competencia demandadas de cada uno de ellos.

Mediante la exigencia de calidad a los actores mencionados anteriormente, es que el responsable de una auditoría, independiente de los mencionados en párrafo anterior, estará en posibilidad de opinar si el control de calidad está debidamente establecido y cimentado para brindar una seguridad razonable sobre lo revisado. Es difícil comprender por qué otro auditor especialista debe dar su opinión sobre el trabajo desarrollado por otro profesional de la auditoría, pero ha resultado necesario para tener confianza sobre la estructura del control y los estados financieros de una organización.

También contempla esa guía, referida al control de calidad, los aspectos de revisión, documentación, conclusión y personal participante sobre organismos



públicos que cotizan o no en Bolsa, así como a las entidades del sector público, resaltando para estas últimas que el auditor tiene disposiciones y cuenta con los recursos normativos para, en dado caso, renunciar al encargo si advierte falta de integridad del personal del cliente.

## 1.5 Marco de referencia para trabajos de aseguramiento

El IMCP preocupado por promover y asegurar la comprensión de la normativa internacional y nacional de la profesión contable, en materia de *Normas de Auditoría, Normas de Aseguramiento, Código de Ética Profesional y Norma de Control de Calidad*, y con el objeto de continuar con el proceso de apego y convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría, basado en la Norma Internacional del Marco General de los Trabajos de Aseguramiento, denominada ISA 000 (ISA 000-International Framework for Assurance Engagements), emitida por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), dependiente de la International Federation of Accountants (IFAC), y, sobre todo, del responsable



de la auditoría en el desarrollo de trabajos de auditoría y revisiones de información financiera, de atestiguamiento y de otros servicios relacionados, así como con los procedimientos y guías recomendadas en la aplicación de la normativa respectiva, desarrolló a través del boletín de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) el siguiente cuadro y sus notas:<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Marco de referencia para trabajos de Aseguramiento del CONAA, publicado en *Las Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*, edición 2012, del IMCP.

## Estructura de la normativa profesional respecto a la actividad del contador público



(1) Las normas de auditoría se aplican para realizar el examen de información financiera histórica.

(2) Las normas de revisión se aplican en la revisión de información financiera.

(3) Las normas para atestiguar se aplican en los trabajos de aseguramiento relativos a materias que no sean de información financiera histórica.

(4) Las normas correspondientes a otros servicios relacionados se aplican a trabajos de compilación y trabajos sobre la aplicación de procedimientos convenidos.

De acuerdo al boletín del IMCP sobre trabajos de aseguramiento, la CONAA considera que el “trabajo de aseguramiento” significa un trabajo en el cual un contador público expresa una conclusión diseñada para incrementar el grado de confianza de los usuarios (que no sean la parte responsable) sobre el resultado de la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento, con los criterios aplicados.

El “Marco de referencia” no establece normas ni da requerimientos de procedimientos para llevar a cabo los trabajos de aseguramiento. Las normas, los procedimientos y las guías relativas están incluidas en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas para atestiguar (NAT), las Normas de revisión (NR), El Código de ética profesional y la Norma de control de calidad. Asimismo, no todos los trabajos que realizan los auditores externos son de aseguramiento, hay otros trabajos que se describen como “Otros servicios relacionados”, como se ilustra en esquema anterior.

En este mismo “Marco de referencia”, establece la CONAA la forma de actuar tanto del contador público, como del patrocinador de sus servicios (parte responsable) o los usuarios (por ejemplo, el Consejo de Administración o alguna dependencia gubernamental) y las bases sobre las cuales deberán apearse, como son las NIA, NAT y NR, *El Código de ética profesional y la Norma de control de calidad*.

Asimismo, tal como lo establece el párrafo 7(n) de la NIA 220, “Control de calidad de la auditoría de estados financieros” (anexo 3 unidad 1), en el caso de los trabajos de aseguramiento que se lleven a cabo, de acuerdo con las NIA, se deberá aplicar el *Código de ética* emitido por la IFAC (International Federation of Accountants), junto con aquellas normas nacionales o locales que sean más estrictas.

Resalta en este boletín el hecho de que el contador público realiza dos tipos de trabajo:

- a) Trabajos con seguridad o certeza razonada, que son los trabajos de aseguramiento relacionados particularmente con información financiera histórica, comúnmente denominados de “auditoría”, y
- b) Trabajos que se realizan con una seguridad limitada, denominados de “revisión”.

Por años, los servicios profesionales que proporcionan los contadores públicos independientes (auditores externos) se habían enfocado en expresar una opinión sobre estados financieros históricos, para lo cual llevaban a cabo una auditoría practicada de acuerdo con las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas* (NAGA). Aunado a esto, en las últimas décadas, con mayor frecuencia, los auditores externos han sido requeridos para proporcionar seguridad sobre aseveraciones o afirmaciones que hace la administración de las compañías (trabajos especiales).

Para llevar a cabo estos trabajos especiales, los auditores usaban el Boletín 4040, “Opiniones profesionales del Contador Público”, emitidas con propósitos especiales, sin que en la mayoría de estos trabajos se hubieran aplicado todas las normas de auditoría requeridas. Esta situación, originaba riesgos profesionales para los auditores externos al usar el boletín sin haber aplicado íntegramente las NA.

El “Marco de referencia para trabajos de aseguramiento” vigente y publicado en el libro *Normas de auditoría, para atestiguamiento, revisión y otros servicios relacionados*, edición 2012, sustituyó al primer “Marco de referencia para trabajos de aseguramiento”, el cual fue preparado por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) y aprobado el 10 de septiembre de 2009, e incorpora

como cambio a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en lugar de las NA, de acuerdo a recomendaciones del IFAC.

El resultado de la evaluación del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento es la información que resulta de aplicar los criterios relativos a dicho asunto, que puede ser de dos formas:

1) Aplicación de las NIA. El reconocimiento, medición, presentación y revelación incluidos en los estados financieros son resultado de aplicar un marco de referencia, [como pudieran ser las Normas de Información Financiera mexicanas (criterios)], a la situación financiera, al resultado de sus operaciones, a las variaciones en el capital contable y a los flujos de efectivo (asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento) de una entidad a solicitud del responsable o usuario de la información.

2) Aplicación de las NAT. La afirmación sobre la efectividad del control interno, resulta de aplicar un marco de referencia para evaluar dicha efectividad, como es el establecido por The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) o Guías para evaluar el Control, Principios COCO (criterios) del Instituto Canadiense de Contadores Certificados de un proceso específico (asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento).

En cuanto al resultado de la evaluación del asunto en cumplimiento con los criterios, el contador público reunirá la evidencia suficiente y adecuada que le proporcione una base razonable para expresar una conclusión en un informe de aseguramiento y en cumplimiento con las NIA, NAT o NR, según sea el caso, apegado también en su trabajo profesional al *Código de ética* y Normas de Control de Calidad.



## RESUMEN

Durante el presente capítulo fue manifestada la importancia de que el profesionista contable se apegue a los lineamientos establecidos por los Institutos Internacionales y nacionales. Confirmando que no basta el obtener un título profesional que garantiza la parte técnica del profesionista, sino que es necesario cumplir con certificaciones que garantizan la calidad moral y la educación continua.

Hemos visto que a raíz de los acontecimientos en grandes corporaciones, algunos sectores del público han expresado cierta desconfianza respecto a la labor de los contadores públicos en su trabajo como auditores, ante lo cual los diversos especialistas han tenido que incorporar cambios importantes en las normas de auditoría (exigiendo que se apliquen las Internacionales) y establecer normas de control de calidad, de atestiguamiento, de revisión y darle mayor valor al *Código de ética internacional* para ser obligatorio en todos los países miembros del IFAC.

Derivado de la internacionalización de las actividades de negociación y, por tanto, de la contabilidad, la auditoría y la información financiera, el IMCP a través de sus Comisiones tuvo que adaptarse en poco tiempo a las nuevas necesidades de las grandes corporaciones y modificó sus estatutos, adecuándolos en armonía con su nueva denominación de Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), en sustitución de Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA).

Como parte de la práctica profesional del contador público encontramos la auditoría, que implica su opinión profesional acerca de si la información financiera está presentada razonablemente; sin embargo, y como ya se comentó, actualmente las organizaciones presentan situaciones que requieren informes distintos a una auditoría de estados financieros. Con la creación de nuevas Comisiones se busca garantizar el trabajo profesional del licenciado en contaduría y aunque al Congreso de EE. UU. no le pareció importante regular y separar el trabajo de auditoría del de consultoría, el IFAC y el IMCP han promovido dicha separación entre las grandes firmas de profesionales de la contaduría pública.

El marco de referencia para trabajos de auditoría de estados financieros históricos, trabajos de aseguramiento y la estructura de la normativa profesional respecto de la actividad del contador público, tales como las *Normas de Auditoría*, *Normas de Aseguramiento*, el *Código de Ética Profesional* y *La Norma de Control de Calidad*, son herramientas muy útiles para los contadores públicos que ejecutan trabajos de auditoría, de aseguramiento y otros servicios relacionados, para resolver las necesidades de las entidades que los requieren o del público en general.

Por lo expuesto, es de suma importancia que cuando el contador público independiente, apegado al *Código de ética internacional*, sea requerido para proceder a algunos servicios de aseguramiento u otros relacionados —diferentes a una auditoría de estados financieros, en la cual es evidente el uso de las NIA—, conozca y ubique perfectamente la normativa que debe aplicar en las circunstancias de cada trabajo, así como el tipo de informe o dictamen que requerirá la entidad, con el objeto de planear y ejecutar su trabajo cumpliendo con la normativa aplicable.

# ANEXO 1

## Unidad 1

Por considerar de mucha importancia y como complemento se extrae comunicado del IMCP como propuesta para modificar Estatutos

28 de enero de 2013

A la membresía del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.:

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.06 del Reglamento de las Comisiones que Emiten Disposiciones Fundamentales, se da a conocer a las federadas y a los asociados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (el Instituto), el siguiente proyecto de reforma integral a los Estatutos y sus Reglamentos del Instituto. Dicho proyecto adjunto incluye cambios tanto de forma como de fondo. A continuación, se resumen los cambios de fondo propuestos más importantes:

- Se propone sustituir en toda la redacción del proyecto el nombre de “socio” por el de “asociado”. Esto en virtud de que el Instituto es una asociación civil, y legalmente sus miembros se consideran asociados y no socios.
- Se incorporan como objetivos del Instituto los siguientes:
  - }) Difundir su misión, visión, principios y valores.
  - }) Promover que las actividades profesionales de los asociados se realicen dentro del marco del Código de Ética Profesional.
  - }) Emitir pronunciamientos que tengan carácter de disposiciones fundamentales.
  - }) Fomentar la capacitación y actualización de los asociados, promoviendo la certificación profesional, la educación profesional continua y las normas que el Instituto emita y/o adopte como disposiciones fundamentales.
  - }) Vigilar el cumplimiento con la Norma de Revisión de Control de Calidad.
- Se precisa que si bien uno de los objetivos del Instituto es la salvaguarda y defensa de los intereses personales de sus asociados, esto siempre será de conformidad con las posibilidades y campo de acción del Instituto.
- Se incluye como derecho de las federadas analizar y decidir acerca de las solicitudes de ingreso de las delegaciones a alguna federada.
- Se elimina la categoría de asociado vitalicio en los Estatutos del Instituto, sin que esto límite de que esta categoría o su equivalente, siga siendo contemplada en los Estatutos de las distintas federadas.
- Se agrega como derecho común de todos los asociados mostrar en sus documentos de carácter profesional su calidad de asociado del Instituto.
- Se agrega como derecho exclusivo de los asociados activos la posibilidad de poder ser designados como miembro de los comités de Gobierno Corporativo del Instituto.
- Se elimina como obligación de los asociados devolver el diploma de asociados del Instituto en caso de renuncia o separación.
- Se contempla que los Vicepresidentes Regionales podrán durar en sus cargos uno o dos años. Los estatutos actuales contemplan solo la opción de dos años.
- Se contempla que una vez que el Comité Ejecutivo Nacional nombre a las personas que tomarán los puestos de Presidente y Secretario de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, estas personas a su vez nombrarán a los demás miembros de su comisión, como se contempla en los Estatutos actuales para las demás comisiones que emiten disposiciones fundamentales. Los Estatutos actuales establecen que todos los miembros de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento deben ser nombrados por el Comité Ejecutivo Nacional.

- Se precisa que el Vicepresidente de Calidad Profesional, y no el Vicepresidente de Legislación, sea quien informe en la Junta de Gobierno sobre el estado que guarde el funcionamiento de la Comisión Técnica de Calidad.
- Se establece que el Reglamento de los Comités de Gobierno Corporativo tendrá carácter de disposición fundamental del Instituto.
- Se precisa que las dos personas no asociadas que pueden integrar la Junta de Honor, participarán en calidad de invitados sin derecho a voto.
- Se establece como incompatible el cargo de miembro de la Junta de Honor con el de miembro de la Comisión Orientadora de Elecciones.
- Se precisa que para tramitar cualquier asunto, la Junta de Honor requerirá que le sean aportados, de las partes involucradas, los datos y elementos necesarios para su actuación.
- Con el fin de evitar situaciones que pudiesen poner en riesgo la independencia del Auditor Financiero con el Consejo Directivo, se propone que el de Auditor Financiero deje de ser un puesto sujeto al proceso electoral, como se contempla actualmente. Se propone en el nuevo texto que el Auditor Financiero sea designado por la Comisión Orientadora de Elecciones, en base a tres propuestas que envíe el Comité de Auditoría. Con el mismo fin, se contempla dejar a discreción del propio Auditor Financiero el asistir a las reuniones de la Junta de Gobierno y a las del Comité Ejecutivo Nacional.
- Entendiendo que la responsabilidad del Auditor Financiero es la de rendir el dictamen sobre los estados financieros y emitir su informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y no propiamente la de ser un órgano de vigilancia, se propone escindir el actual capítulo X de los Estatutos en dos capítulos, quedando de la siguiente manera: capítulo X “Del Auditor Financiero” y capítulo XI “De la Vigilancia”.
- Se definen los requisitos de calidad y antigüedad que deberá cumplir el Auditor Financiero. Se propone que la duración del cargo del Auditor Financiero sea por un año, y no dos años, como se contempla en los Estatutos actuales.
- Se establece que en caso de renuncia o ausencia definitiva del Auditor Financiero, ameritará la designación de su sustituto por la Comisión Orientadora de Elecciones.
- Se adiciona como función adicional del Auditor de Gestión el rendir un informe cada bimestre al Comité Ejecutivo Nacional sobre el avance de los programas de trabajo de los miembros de dicho Comité Ejecutivo Nacional.
- Se refuerzan las funciones del Auditor de Gestión en cuanto a la revisión de los informes de los auditores de las Federadas sobre el cumplimiento con la Norma de Educación Profesional Continua, contemplando ahora en los Estatutos la obligación de informar al Comité Ejecutivo Nacional de manera oportuna cualquier hallazgo que amerite ser informado.
- Para estar en concordancia con el Reglamento de la Administración del Instituto, se incluye en los Estatutos la responsabilidad de que el Director Ejecutivo sea quien formule, junto con el Tesorero, los estados e informes financieros que requieran el Comité Ejecutivo Nacional, la Junta de Gobierno y la Asamblea General de Asociados.
- Se propone pasar las funciones y responsabilidades de los distintos comités de Gobierno Corporativo de los Estatutos al Reglamento de Gobierno Corporativo.
- Se eliminan artículos transitorios que ya no aplican y se incorporan otros especificando la entrada en vigor de las distintas propuestas de reforma.
- Se precisa que la Junta de Gobierno delega las facultades necesarias para el gobierno del Instituto al Comité Ejecutivo Nacional, pero no las necesarias para la administración, ya que estas facultades se le delegan a la Dirección Ejecutiva.
- Se aclara que la aprobación final del presupuesto anual del Instituto deberá hacerse en la Junta del Comité Ejecutivo Nacional a celebrarse en el mes de septiembre y no en la de agosto, como se contempla actualmente.
- Se limita la presencia a las juntas del Comité Ejecutivo Nacional exclusivamente a los miembros de dicho comité y a los auditores. Otras personas podrán asistir, siempre y cuando en el orden del día de dicha reunión se contemple que éstas deban realizar alguna presentación o dar un informe.
- Se actualizan los nombres de las comisiones que están a cargo de las distintas Vicepresidencias Operativas.

- Se realizan precisiones a algunas de las funciones, facultades y obligaciones de diferentes miembros del Comité Ejecutivo Nacional.
- Se precisa que son causas suficientes para la remoción de algún miembro del Comité Ejecutivo Nacional el dejar de asistir a más de dos juntas sucesivas de dicho comité, o más de tres, en un ejercicio social, excepto por causas justificadas.
- Se precisa que son causas suficientes para la remoción de algún miembro del Comité Ejecutivo Nacional el dejar de asistir a dos sesiones de la Junta de Gobierno durante su periodo de gestión.
- Se propone que solo sea un representante de cada federada el que integre el Colegio Electoral, independientemente de la cantidad de votos a la que cada federada tenga derecho por la cantidad de asociados. Dicho representante deberá ser el Presidente en funciones de la federada, o en su caso algún miembro de su Consejo Directivo. Asimismo, los votos deberán de ser emitidos con anticipación a la junta del Colegio Electoral por el Consejo Directivo de cada federada y avalados por su órgano de vigilancia. El representante de cada federada deberá llevar dichos votos consigo a la junta del Colegio Electoral.
- Se propone, para efectos del proceso electoral, que exista una sola ronda de votación y que el ganador sea el que reúna más de la mitad de los votos a su favor. Solo en caso de que para un puesto existan tres o más contendientes y ninguno haya logrado más del cincuenta por ciento de los votos a su favor, se realizará una segunda ronda de votación, pero solo con los dos candidatos que hayan reunido la mayor cantidad de votos a su favor, y el que logre mayoría será el ganador.
- Se propone el hablar y escribir el idioma inglés como requisito adicional para los cargos de Presidente, Vicepresidente General, Vicepresidente de Docencia, Vicepresidente de Sector Gubernamental, Vicepresidente de Sector Empresas, Vicepresidente de Práctica Externa, Vicepresidente de Fiscal, Vicepresidente de Relaciones y Difusión y Vicepresidente de Apoyo a Federadas.
- Para el cargo de Vicepresidente Fiscal, se propone el desempeñar la contaduría pública en empresa del sector privado, como requisito opcional al de hacerlo en forma independiente.
- Se elimina como función de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, la emisión de disposiciones fundamentales en materia de servicios de auditoría de estados financieros.
- Se propone que solo se realice una ronda de votación para efectos de la promulgación de reformas a los Estatutos y su Reglamentos, independientemente de la cantidad de asociados que hayan expresado su voto.
- Se incorpora como disposición fundamental un nuevo Reglamento de Gobierno Corporativo, el cual incluye para cada uno de los cuatro comités, entre otros, lo siguiente:
  - Objeto.
  - Requisitos para ser miembro.
  - Duración dentro del cargo de miembro de comité.
  - Año de designación.
  - Incompatibilidad con otros cargos.
  - Funciones.
  - Facultades.
  - Remociones.
  - Periodicidad trimestral para informar al Comité Ejecutivo Nacional.

Se informa a las federadas y a los asociados del Instituto, que tendrán un plazo de dos meses para hacer llegar al Comité Ejecutivo Nacional y a la Comisión de Estatutos, las observaciones o sugerencias que estimen pertinentes al proyecto presentado. Una vez que la Comisión de Estatutos someta a consideración del Comité Ejecutivo Nacional los textos modificados, en su caso, por las opiniones de la membrecía, éste los enviará a aprobación de los asociados del Instituto, requiriendo para su promulgación por la Junta de Gobierno que por lo menos el 5% de los asociados expresen su voto y que más del 50% de los votos emitidos estén de acuerdo con el texto propuesto. El plazo para la votación, en ningún caso será



menor de dos meses. De ser aprobada la reforma propuesta, será obligatoria su aplicación y observancia por parte de todos los asociados y federadas al Instituto.

Atentamente,

C.P.C. Javier Flores Durón y Pontones, Vicepresidente de Legislación

C.P.C. Salvador Llarena Menard, Presidente de la Comisión de Estatutos

# ANEXO 2

## Unidad 1

El *Código de ética profesional* del IMCP establece las normas mínimas a seguir por los profesionales de la contaduría, está basado en el *Código de ética* emitido a través del IESBA de la Federación Internacional de Contadores IFAC y está estructurado de la siguiente manera:

### **PARTE A: APLICACIÓN GENERAL DEL CÓDIGO**

- 100 Introducción y principios fundamentales
- 110 Integridad
- 120 Objetividad
- 130 Competencia y diligencia profesionales
- 140 Confidencialidad
- 150 Comportamiento profesional

### **PARTE B: CONTADORES PUBLICOS EN LA PRÁCTICA INDEPENDIENTE**

- 200 Introducción
- 210 Nombramiento profesional
- 220 Conflictos de intereses
- 230 Segundas opiniones
- 240 Honorarios y otros tipos de remuneración
- 250 Mercadotecnia de servicios profesionales
- 260 Obsequios e invitaciones
- 270 Custodia y administración de activos de clientes
- 280 Objetividad – Todos los servicios
- 290 Independencia – Trabajos de auditoría y de revisión
- 291 Independencia – Trabajos de atestiguamiento

## **PARTE C: CONTADORES PÚBLICOS EN LOS SECTORES PÚBLICO Y PRIVADO**

- 300 Introducción
- 310 Conflictos potenciales
- 320 Preparación y reporte de información
- 330 Actuación con suficiente pericia
- 340 Intereses financieros
- 350 Incentivos

## **PARTE D- CONTADORES PÚBLICOS EN LA DOCENCIA**

- 400 Introducción reglas

## **PARTE E – SANCIONES**

- 500 Introducción y sanciones

DEFINICIONES

FECHA DE VIGENCIA



# ANEXO 3

## Unidad 1

### CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

#### Introducción

#### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. También trata, cuando proceda, de las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

#### El sistema de control de calidad y la función de los equipos de revisión

2. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma de auditoría. De acuerdo con la NICC 1<sup>12</sup>, la firma de auditoría tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

(a) la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(b) los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios del encargo son adecuados en función de las circunstancias.

3. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, los equipos del encargo son los responsables de implementar los procedimientos de control de calidad que sean aplicables al encargo de auditoría y de proporcionar a la firma de auditoría la información necesaria para permitir el funcionamiento de aquella parte del sistema de control de calidad de la firma de auditoría que se refiere a la independencia.

---

<sup>12</sup> Esta NIA parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes (Referencia: Apartado A1).

4. Los equipos del encargo pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría o terceros indique lo contrario. (Referencia: Apartado A2).

### **Fecha de entrada en vigor**

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

### **Objetivo**

6. El objetivo del auditor es implementar procedimientos de control de calidad relativos al encargo que le proporcionen una seguridad razonable de que:

(a) la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(b) el informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias.

### **Definiciones**

7. A efecto de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Socio del encargo<sup>13</sup>: el socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

(b) Revisión de control de calidad del encargo: proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad

---

<sup>13</sup> En su caso, los términos “socio del encargo”, “socio” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.

(c) Revisor de control de calidad del encargo: un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

(d) Equipo del encargo: todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos de auditoría en relación con el encargo. Se excluyen los expertos<sup>14</sup> externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red.

(e) Firma de auditoría: un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

(f) Inspección: en el contexto de los encargos de auditoría finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del encargo.

(g) Entidad cotizada: entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.

(h) Seguimiento: proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una

---

<sup>14</sup> La NIA 620, "Utilización del trabajo de un experto del auditor", apartado 6(a), define el término "experto".

inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.

(i) Firma de la red: firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.

(j) Red: una estructura más amplia:

(i) que tiene por objetivo la cooperación, y

(ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costos, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

(k) Socio: cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.

(l) Personal: socios y empleados.

(m) Normas profesionales: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.

(n) Requerimientos de ética aplicables: normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo, y que habitualmente comprenden las partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código del CNEIC), relativas a la auditoría de los estados financieros, junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.

(o) Empleados: profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplee.

(p) Persona externa debidamente cualificada: persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad, cuyos miembros puedan realizar auditorías de información financiera

histórica, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

### **Requerimientos**

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías

8. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la calidad global de cada encargo de auditoría que le sea asignado.

### **Requerimientos de ética aplicables**

9. Durante la realización del encargo de auditoría, el socio mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante situaciones evidentes de incumplimiento por los miembros del equipo del encargo de los requerimientos de ética aplicables.

10. Si, a través del sistema de control de calidad de la firma de auditoría o por otros medios, llegasen al conocimiento del socio cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma de auditoría, determinará las medidas adecuadas.

### **Independencia**

11. El socio del encargo llegará a una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo:

(a) obtendrá información relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de las firmas de la red, para detectar y evaluar circunstancias y relaciones que supongan amenazas a la independencia;

(b) evaluará la información sobre los incumplimientos detectados, en su caso, de las políticas y los procedimientos de independencia de la firma de auditoría para

determinar si constituyen una amenaza a la independencia en el encargo de auditoría; y

(c) adoptará las medidas adecuadas para eliminar dichas amenazas o para reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se considera adecuado, para renunciar al encargo de auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. El socio del encargo informará a la firma de auditoría, en breve, de cualquier imposibilidad de resolver la cuestión, para que adopte las medidas adecuadas.

### **Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría**

12. El socio del encargo deberá satisfacerse de que se han aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas.

13. Si el socio del encargo obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, hubiese sido causa de que la firma de auditoría rehusara el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará dicha información a la firma de auditoría en breve, con el fin de que la firma de auditoría y el socio del encargo puedan adoptar las medidas necesarias.

### **Asignación de equipos a los encargos**

14. El socio del encargo deberá satisfacerse de que el equipo del encargo, y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnan en conjunto la competencia y capacidad adecuadas para:

(a) realizar el encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(b) poder emitir un informe de auditoría que sea adecuado en función de las circunstancias.

### **Realización del encargo, dirección, supervisión y realización**

15. El socio del encargo asumirá la responsabilidad:

- (a) de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) de que el informe de auditoría sea adecuado en función de las circunstancias.

### **Revisiones**

16. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de que las revisiones se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la firma de auditoría.

17. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo se satisfará, mediante una revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría.

### **Consultas**

18. El socio del encargo:

- (a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas;
- (b) se satisfará de que, en el transcurso del encargo, los miembros del equipo del encargo hayan realizado las consultas adecuadas, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;
- (c) se satisfará de que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido acordados con la parte consultada; y

(d) comprobará que las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido implementadas.

### **Revisión de control de calidad del encargo**

19. Para las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad, el socio del encargo:

- (a) comprobará que se haya nombrado un revisor de control de calidad del encargo;
- (b) discutirá las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de control de calidad del encargo, con el revisor de control de calidad del encargo; y
- (c) no pondrá fecha al informe de auditoría hasta que la revisión de control de calidad del encargo se haya completado.

20. El revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría. Esta evaluación conllevará:

- (a) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
- (b) la revisión de los estados financieros y del informe de auditoría propuesto;
- (c) la revisión de la documentación de auditoría seleccionada, relacionada con los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y con las conclusiones alcanzadas; y
- (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría y la consideración de si el informe de auditoría propuesto es adecuado.

21. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, al realizar la revisión de control de calidad del encargo, el revisor de control de calidad del encargo también considerará lo siguiente:

- (a) la evaluación por el equipo del encargo de la independencia de la firma de auditoría en relación con el encargo de auditoría;



- (b) si se han realizado las consultas necesarias sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas; y
- (c) si la documentación de auditoría seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

### **Diferencias de opinión**

22. Si surgen diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, con las personas consultadas o, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo, el equipo del encargo aplicará las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría para el tratamiento y la resolución de las diferencias de opinión.

### **Seguimiento**

23. Un sistema efectivo de control de calidad incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos en relación con el sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma de auditoría contenidos en la información más reciente difundida por esta y, en su caso, por otras firmas de la red, así como si las deficiencias indicadas en dicha información pueden afectar al encargo de auditoría.

### **Documentación**

24. El auditor incluirá en la documentación<sup>15</sup> de auditoría:

- (a) Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas.

---

<sup>15</sup> NIA 230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y A6.

(b) Las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo de auditoría, y cualquier discusión relevante con la firma de auditoría que sustente dichas conclusiones.

(c) Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría.

(d) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo de auditoría.

25. El revisor de control de calidad del encargo presentará, para el encargo de auditoría revisado, pruebas documentales de que:

(a) se han aplicado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisiones de control de calidad del encargo;

(b) la revisión de control de calidad del encargo se ha terminado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella; y

(c) el revisor no tiene conocimiento de ninguna cuestión que haya quedado sin resolver que pudiera llevarle a considerar que los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por éste no sean adecuados.

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo**

A1. La NICC 1, o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes, tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad para los encargos de auditoría. El sistema de control de calidad comprende políticas y procedimientos que contemplan cada uno de los siguientes elementos:

- Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría;
- Requerimientos de ética aplicables;

- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos;
- Recursos humanos;
- Realización del encargo; y
- Seguimiento.

Los requerimientos nacionales que tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad son al menos igual de exigentes que la NICC 1 si tratan todos los elementos mencionados en el presente apartado e imponen obligaciones a la firma de auditoría que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos.

### **Confianza en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría**

A2. Salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría o terceros indique lo contrario, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría en relación, por ejemplo, con:

- La competencia del personal, merced al proceso de selección y a la formación.
- La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes, merced a sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, merced al proceso de seguimiento.

### **Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías**

A3. Dado que el socio del encargo es responsable de la calidad global de cada encargo de auditoría, sus actuaciones y sus comunicaciones a los demás miembros del equipo del encargo han de resaltar:

(a) la importancia para la calidad de la auditoría de:

- (i) la realización de un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
  - (ii) el cumplimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría que sean aplicables;
  - (iii) la emisión de informes de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias; y
  - (iv) la facultad que tiene el equipo del encargo de poner de manifiesto sus reservas sin temor a represalias; y
- (b) el hecho de que la calidad es esencial en la realización de encargos de auditoría.

### **Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables**

A4. El Código del CNEIC establece los principios fundamentales de ética profesional, a saber:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad; y
- (e) comportamiento profesional.

### **Definición de “firma de auditoría”, “red” y “firma de la red”**

A5. Las definiciones de “firma de auditoría”, “red” y “firma de la red” en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en la presente NIA. Por ejemplo, el Código del CNEIC define “firma de auditoría” como:

- (a) un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad.
- (b) una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad, de dirección u otros medios; y
- (c) una entidad controlada por ellos mediante vínculos de propiedad, de dirección u otros medios.

El Código de la IFAC también proporciona orientaciones, en relación con los términos “red” y “firma de la red”.

En el cumplimiento de los requerimientos, las definiciones utilizadas en los requerimientos de ética aplicables son de aplicación siempre que ello resulte necesario para interpretar dichos requerimientos de ética.

### **Amenazas a la independencia**

A6. El socio del encargo puede detectar una amenaza a la independencia, en relación con el encargo de auditoría, que las salvaguardas no puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable. En tal caso, según lo requerido en el apartado 11(c), el socio del encargo informará a la persona o personas adecuadas pertenecientes a la firma de auditoría a fin de determinar las medidas adecuadas, lo que puede incluir la eliminación de la actividad o del interés que crea la amenaza, o la renuncia al encargo de auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

### **Consideraciones específicas para entidades del sector público**

A7. Las disposiciones legales pueden establecer salvaguardas para la independencia de los auditores del sector público. Sin embargo, los auditores del sector público o las firmas de auditoría que lleven a cabo auditorías en el sector público por cuenta del auditor legal, dependiendo de los términos del mandato en una determinada jurisdicción, es posible que deban adaptar su enfoque con el fin de promover el cumplimiento del espíritu del apartado 11. Cuando el mandato del auditor del sector público no permita la renuncia al encargo, esto puede conllevar revelar, mediante un informe público, las circunstancias que hayan surgido y que, si se hubiera tratado del sector privado, habrían llevado al auditor a la renuncia.

## **Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría**

A8. La NICC 1 requiere que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente<sup>16</sup>. Información como la que se enumera a continuación facilitará al socio del encargo la determinación de si son adecuadas las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría:

- La integridad de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- Si el equipo del encargo tiene la competencia requerida para realizar el encargo de auditoría y tiene la capacidad necesaria, incluidos el tiempo y los recursos;
- Si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
- Las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría en curso o en encargos anteriores, y sus implicaciones para la continuidad de la relación.

## **Consideraciones específicas para entidades del sector público**

A9. En el sector público, los auditores pueden ser nombrados de acuerdo con procedimientos legales. En consecuencia, pueden no ser aplicables algunos de los requerimientos y de las consideraciones en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría. No obstante, la información reunida como resultado del proceso descrito puede ser útil para los

---

<sup>16</sup> NICC 1, apartado 27(a).

auditores del sector público a efectos de la valoración del riesgo y del cumplimiento de sus responsabilidades de información.

### **Asignación de equipos a los encargos**

A10. Se considera miembro del equipo del encargo a una persona especializada en un área específica de contabilidad o auditoría, tanto si ha sido contratada por la firma de auditoría como si trabaja para ella, que aplique procedimientos de auditoría en el encargo. Sin embargo, una persona con dicha especialización no se considera miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a consultas.

A11. Al considerar la competencia y capacidad apropiadas que se espera tenga el equipo del encargo en su conjunto, el socio del encargo puede tener en cuenta, en relación con dicho equipo, aspectos tales como:

- Su conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares merced a una formación práctica y participación adecuadas.
- Su conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- Su especialización técnica, incluida la relativa a la tecnología de la información relevante y a áreas especializadas de contabilidad o auditoría.
- Su conocimiento de los sectores relevantes en los que el cliente desarrolla su actividad.
- Su capacidad de aplicar el juicio profesional.
- Su conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

### **Consideraciones específicas para entidades del sector público**

A12. En el sector público, la competencia adicional apropiada puede incluir las cualificaciones necesarias para cumplir los términos del mandato de auditoría en

una determinada jurisdicción. Dicha competencia puede incluir el conocimiento de las disposiciones de información aplicables, incluida la información al Parlamento u otro órgano de gobierno, o cuando lo exija el interés público. El alcance más amplio de una auditoría en el sector público puede incluir, por ejemplo, algunos aspectos de ejecución de la auditoría o una valoración exhaustiva del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como la prevención y detección del fraude y la corrupción.

### **Realización del encargo, dirección, supervisión y realización**

A13. La dirección del equipo del encargo conlleva informar a los miembros del equipo del encargo de cuestiones tales como:

- Sus responsabilidades, incluida la necesidad de cumplir los requerimientos de ética aplicables y de planificar y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional como requiere la NIA 200<sup>17</sup>.
- Las responsabilidades de cada socio, cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
- Los objetivos del trabajo que se va a realizar.
- La naturaleza de la actividad de la entidad.
- Los temas relacionados con los riesgos.
- Los problemas que puedan surgir.
- El enfoque detallado para la realización del encargo.

La discusión entre los miembros del equipo del encargo permite a los miembros con menos experiencia plantear preguntas a los miembros con más experiencia de forma que pueda haber una adecuada comunicación en el equipo del encargo.

A14. Un trabajo en equipo y una formación práctica adecuados facilitan a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les asigna.

---

<sup>17</sup> NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría", apartado 15.



A15. La supervisión incluye cuestiones como:

- El seguimiento del desarrollo del encargo de auditoría.
- La consideración de la competencia y capacidad de cada uno de los miembros del equipo del encargo, en particular, si tienen suficiente tiempo para desarrollar su trabajo, si comprenden las instrucciones y si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planificado.
- La respuesta a las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, considerando su significatividad y modificando adecuadamente el enfoque planificado.
- La determinación durante la realización de la auditoría de las cuestiones que deban ser objeto de consulta o consideración por parte de los miembros del equipo con más experiencia.

### **Responsabilidades de revisión**

A16. De acuerdo con la NICC 1, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a la responsabilidad de revisión se establecen sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo con más experiencia<sup>18</sup>.

A17. Una revisión consiste en la consideración de si, por ejemplo:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios;
- Las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
- Se han realizado las consultas necesarias y se han documentado y aplicado las conclusiones resultantes;
- Es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado;
- El trabajo realizado sustenta las conclusiones que se han alcanzado y está adecuadamente documentado;

---

<sup>18</sup> NICC 1, apartado 33.

- La evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría; y
- Se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

### **Revisión por el socio del encargo del trabajo realizado**

A18. La revisión oportuna por el socio del encargo de las siguientes cuestiones, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella:

- Áreas críticas de juicio, especialmente las relacionadas con cuestiones difíciles o controvertidas detectadas en el transcurso de la auditoría;
- Riesgos significativos; y
- Otras áreas que el socio del encargo considere importantes.

No es necesario que el socio del encargo revise toda la documentación de auditoría, pero puede hacerlo. Sin embargo, tal como requiere la NIA 230 apartado 9(c), el socio del encargo debe documentar la extensión y el momento de realización de las revisiones.

A19. Un socio del encargo que se haga cargo de una auditoría durante el desarrollo del encargo puede aplicar los procedimientos de revisión descritos en el apartado A18 para revisar el trabajo realizado hasta la fecha del cambio con el fin de asumir las responsabilidades propias de un socio del encargo.

### **Consideraciones aplicables cuando interviene un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría**

A20. Cuando intervenga un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, la dirección, supervisión y revisión del trabajo de dicho miembro del equipo puede incluir cuestiones tales como:

- Acordar con dicho miembro del equipo la naturaleza, el alcance y los objetivos de su trabajo, y las funciones respectivas de dicho miembro y de otros

miembros del equipo del encargo, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre ellos; y

- Evaluar la adecuación del trabajo de dicho miembro del equipo, incluida la relevancia y razonabilidad de los hallazgos de dicho miembro del equipo o de sus conclusiones, y su congruencia con otra evidencia de auditoría.

### **Consultas (Referencia: Apartado 18)**

A21. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro, o, en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las personas consultadas:

- han sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- tienen los conocimientos, el rango jerárquico y la experiencia adecuados.

A22. Puede ser conveniente que el equipo del encargo realice una consulta fuera de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando ésta carezca de los recursos internos necesarios. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen otras firmas de auditoría, los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los servicios pertinentes de control de calidad.

### **Finalización de la revisión de control de calidad del encargo antes de la fecha del informe de auditoría**

A23. La NIA 700 requiere que la fecha del informe de auditoría no sea anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión<sup>19</sup> de auditoría sobre los estados financieros<sup>12</sup>. En el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada o cuando el encargo reúna los criterios para ser sometido a una revisión de control

---

<sup>19</sup> NIA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", apartado 41.

de calidad, dicha revisión facilita al auditor la determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A24. La realización de la revisión de control de calidad de manera oportuna en las etapas adecuadas durante el encargo permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

A25. La finalización de la revisión de control de calidad del encargo significa el cumplimiento, por parte del revisor de control de calidad del encargo y de los requerimientos. La documentación de la revisión de control de calidad del encargo se puede completar después de la fecha del informe de auditoría como parte del proceso de compilación del archivo de auditoría final. La NIA 230, apartados 14-16, establece requerimientos y proporciona orientaciones al respecto.

### **Naturaleza y momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo**

A26. Prestar una especial atención a los cambios en las circunstancias permite al socio del encargo determinar las situaciones en las que es necesaria una revisión de control de calidad del encargo, aunque al inicio del encargo no fuera requerida dicha revisión.

A27. La extensión de la revisión de control de calidad del encargo puede depender, entre otros aspectos, de la complejidad del encargo de auditoría, de si la entidad es o no una entidad cotizada y del riesgo de que el informe de auditoría no sea adecuado en función de las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo en relación con el encargo de auditoría y su realización.

### **Revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada**

A28. Como otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo que pueden ser consideradas en la revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada cabe citar:

- Los riesgos significativos detectados durante el encargo de acuerdo con la NIA 315<sup>20</sup>, y las respuestas a dichos riesgos de acuerdo con la NIA 330<sup>21</sup>, incluida la valoración por el equipo del encargo del riesgo de fraude y la respuesta a éste de acuerdo con la NIA 240<sup>22</sup>.
- Los juicios realizados, en especial con respecto a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas detectadas durante la realización de la auditoría.
- Las cuestiones que deben comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, así como, en su caso, a terceros, tales como los organismos reguladores.

Estas mismas cuestiones, según las circunstancias, también pueden ser aplicables en las revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de los estados financieros de otras entidades.

### **Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión**

A29. Además de las auditorías de los estados financieros de entidades cotizadas, la revisión de control de calidad del encargo es aplicable a otros encargos de auditoría que cumplan los criterios establecidos por la firma o despacho de auditoría que determinen que el encargo está sujeto a una revisión de control de calidad. En

---

<sup>20</sup> NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

<sup>21</sup> NIA 330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados".

<sup>22</sup> NIA 240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude".

algunos casos, puede ocurrir que ninguno de los encargos de auditoría de la firma reúna los criterios por los que estaría sujeto a dicha revisión.

### **Consideraciones específicas para entidades del sector público**

A30. En el sector público, un auditor designado por ley (por ejemplo, un Interventor General u otra persona debidamente cualificada nombrada en representación del Interventor General), puede desempeñar una función equivalente a la del socio del encargo con responsabilidad general relativa a las auditorías del sector público. En dichas circunstancias, cuando proceda, la selección del revisor de control de calidad del encargo se hará atendiendo a la necesidad de independencia con respecto a la entidad auditada y a la capacidad del revisor de control de calidad del encargo para proporcionar una evaluación objetiva.

A31. Las entidades cotizadas no se encuentran habitualmente en el sector público. Sin embargo, pueden existir otras entidades del sector público que sean significativas por su dimensión, por su complejidad o por aspectos de interés público y que, en consecuencia, cuenten con un amplio espectro de interesados. Como ejemplos, cabe citar las sociedades estatales y las empresas de servicios públicos. Las transformaciones continuas dentro del sector público también pueden dar lugar a nuevos tipos de entidades significativas. No existen criterios objetivos fijos que puedan servir de base para la determinación de la significatividad. No obstante, los auditores del sector público evalúan qué entidades pueden tener la significatividad suficiente para que sea menester revisar el control de calidad del encargo.

### **Seguimiento**

A32. La NICC 1 apartado 48 requiere que la firma de auditoría establezca un sistema de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de

que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes y adecuados y operan eficazmente.

A33. Al considerar las deficiencias que pueden afectar a un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas adoptadas por la firma de auditoría que se consideren suficientes para rectificar la situación en el contexto de dicha auditoría.

A34. Una deficiencia del sistema de control de calidad de la firma de auditoría no significa necesariamente que un determinado encargo no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios, o que el informe de auditoría no sea adecuado.

### **Documentación de las consultas**

A35. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales sobre cuestiones difíciles o controvertidas contribuirá al conocimiento de:

- La cuestión sobre la que se realizó la consulta; y
- Los resultados de la consulta, con inclusión de cualquier decisión tomada, la base para su adopción y el modo en que fue implementada.



## BIBLIOGRAFÍA



**SUGERIDA**

| Autor       | Capítulo  | Páginas  |
|-------------|---|----------|
| IMCP (2013) | Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados. (versión profesional)   | Completo |
| IMCP (2010) | Normas internacionales de auditoría y control de calidad + manual de pronunciamientos internacionales. (Traducción al español del libro del IFAC a cargo del IMCP, con la supervisión del CONAA). | Completo |
| IMCP (2012) | Código de ética profesional.  | Completo |



## UNIDAD 2

# Auditorías de información financiera histórica



## OBJETIVO PARTICULAR

El alumno distinguirá los principios generales y responsabilidades implicados en una auditoría a información financiera histórica con énfasis en la evaluación de riesgos, el manejo de evidencia y la utilización del trabajo de terceros.

## TEMARIO DETALLADO

**(28 horas)**

### **2. Auditorías de información financiera histórica**

2.1. Principios generales y responsabilidades

2.2. Evaluación de los riesgos y respuestas a los riesgos determinados

2.3. Evidencia de auditoría

2.4. Utilización del trabajo de terceros

2.5. Conclusiones y dictamen de auditoría

2.6. Áreas especializadas

# INTRODUCCIÓN

Observamos en la unidad I que el contador público está capacitado para realizar dos tipos de trabajo:

- a) Trabajos con seguridad o certeza razonada, que son los trabajos de aseguramiento relacionados particularmente con información financiera histórica, comúnmente denominados de “auditoría”, y
- b) Trabajos que se realizan con una seguridad limitada, que son denominados de “revisión”.

Durante esta unidad nos enfocaremos a los primeros, esto es, cuando los contadores públicos independientes proporcionan servicios profesionales enfocados a expresar una opinión sobre estados financieros históricos, para lo cual practicarán una auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Empezaremos indicando los principios generales y responsabilidades a que están obligados los profesionales de la contaduría desarrollando una auditoría con base en lo establecido por el IFAC, el IMCP y disposiciones gubernamentales locales, federales o internacionales, los que también indican responsabilidades hacia los profesionales de la contaduría en su revisión a las entidades.

Serán desarrollados los casos en que el auditor deberá realizar una evaluación de los riesgos obteniendo e informando resultados con base en los mismos riesgos determinados.

Para acreditar el trabajo realizado, el auditor mostrará la evidencia del trabajo de auditoría y para ello serán exhibidos los tipos de papeles de trabajo, marcas de auditoría e índices que normalmente utiliza.

En caso de que el auditor, en el servicio profesional que le sea solicitado y autorizado requiera la utilización del trabajo de terceros, mostraremos de qué tipo de profesionistas se puede auxiliar en la revisión de alguna partida de cifras históricas, así como los servicios especiales que puede proporcionar.

Finalmente, será tratado el informe o dictamen que debe proporcionar al patrocinador de sus servicios tomando como base el contrato inicial de servicios a proporcionar, incluyendo los tipos de conclusiones que puede emitir con base en el resultado de la auditoría obtenido o al tipo de trabajo solicitado, así como a quién va dirigido.



Imagen en CC <https://encrypted->

[https://encrypted-tbn0.gstatic.com/images?q=tbn:ANd9GcRK6ZcAj3B3hivct4RujGqwGC\\_VX4qG\\_GQqNGBr3YfQITIWzxEn\\_g](https://encrypted-tbn0.gstatic.com/images?q=tbn:ANd9GcRK6ZcAj3B3hivct4RujGqwGC_VX4qG_GQqNGBr3YfQITIWzxEn_g)

## 2.1 Principios generales y responsabilidades

Durante la unidad anterior fueron expuestos de manera general los aspectos que exigen los diversos organismos internacionales y nacionales en relación al trabajo del profesional de la contaduría. Sobre todo, fueron señalados los principios de ética profesional que está obligado a seguir el licenciado en contaduría en el ejercicio de su profesión, tanto los establecidos por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants [IESBA]) como los elaborados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). A continuación, serán detalladas las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) serie 200 a 265 y 300, las cuales tratan de los objetivos generales del auditor independiente cuando conduce una auditoría de estados financieros, calidad y documentación de auditoría, responsabilidad en detección de fraudes y comunicados a responsables del gobierno de la entidad. Cabe destacar que estas NIA derivan de las International Standards on Auditing (ISA), emitidas por el IFAC y traducidas por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Comité revisor, en los que participó México (a través del CONAA del IMCP), entre otros países.

Estas normas también explican el alcance, autoridad y estructura de las NIA, e incluyen los requisitos que establecen las responsabilidades generales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluyendo la obligación de cumplir con ellas, que rigen el trabajo de actuación, revisión, informe y control de la auditoría en entidades privadas o públicas.

Como parte de las responsabilidades y principios que debe seguir el auditor independiente en su desempeño como revisor de los estados financieros de una entidad. A continuación, serán expuestas las Normas Internacionales de Auditoría serie 200, tal y como aparecen traducidas en la versión 2013 de “Normas de Auditoría para Atestiguar, Revisión y otros servicios relacionados” editado por el IMCP:

NIA 200, Objetivos Globales del Auditor Independiente y la Realización de una Auditoría de Acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría,

NIA 210, Acuerdo de los términos del encargado de Auditoría

NIA 220, Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros

NIA 230, Documentación de Auditoría

NIA 240 Responsabilidades del Auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

NIA 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

NIA 260, Comunicados con los responsables del gobierno de la Entidad

NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y la dirección de la Entidad.

### **Principios generales**

Empezaremos por definir lo que se entiende por principio, que no es otra cosa que reglas o normas de conducta mínimas establecidas por algún organismo público con el fin de garantizar la actuación de la persona que ejerce un trabajo para otros.

De esta manera encontramos en el Código de Ética Internacional (desarrollado en la unidad I), preparado por el IFAC, pero establecido y exigido por el IMCP para todos sus miembros o profesionistas de la contaduría pública, los siguientes principios fundamentales:

- **Integridad.** - Referido sobre todo a la calidad moral que debe guardar en todo momento el contador hacia la sociedad, incluyendo honestidad, ser leal hacia el patrocinador de sus servicios y justo en la información que proporcione hacia la sociedad, por ejemplo, no dar datos falsos y omitir datos importantes o reales para proteger personalidades de alguna organización.
- **Objetividad.** - Ligado a lo anterior, el profesional de la contaduría debe evitar recibir encargos si está en riesgo el juicio profesional por tener relaciones personales o de interés personal con la entidad o funcionarios de ésta.
- **Diligencia y competencia profesional.** - Considera el debido cuidado en el desempeño de sus actividades como profesional de la contaduría exigiendo una preparación y conocimientos técnicos suficientes para realizar el trabajo encomendado junto con su equipo de trabajo, que a su vez deberá estar preparado y supervisado por el responsable del encargo.
- **Confidencialidad.** Principio establecido para garantizar el secreto profesional del contador hacía el patrocinador de sus servicios y los trabajos de revisión encomendados, o sea, evitar divulgar información durante la revisión e incluso cuando ya no sea su cliente.
- **Comportamiento profesional.** - Guardar honradez y veracidad en el desarrollo de su profesión contable aplicando las leyes y disposiciones que competan, así como ofrecer solo los servicios para los que esté capacitado y nunca mencionar lo mal o bien trabajado de colegas por conseguir beneficios personales.

En general, se consideran principios de auditoría las ideas fundamentales que rigen en el desarrollo de la práctica auditora, representando reglas a las que deben ajustarse las conductas y las actividades de los responsables de una revisión o de rendir una opinión. Permiten asegurar control sobre el trabajo desarrollado y que el contratante de los servicios confíe totalmente en el profesional que auditó sus cifras u operaciones.



### Auditoría de estados financieros

Las auditorías practicadas con base en estas NIA, principios o reglas, permiten comprobar el grado de responsabilidad de la firma y del personal que participó en la revisión. Así como como también limitan la responsabilidad del auditor independiente en cuanto a los estados financieros sobre los cuales se concreta a emitir una opinión, dejando la responsabilidad sobre la emisión de los mismos a la administración de la entidad sujeta a examen.

En el párrafo 5 del boletín 200 sobre los objetivos globales del auditor independiente se expresa que “como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.”<sup>23</sup>De esta manera, el auditor es responsable de emitir un informe que garantice a los usuarios de la información financiera de la entidad examinada que dicha información está libre de errores materiales, que no es lo mismo que expresar que carece de errores o de posibles fraudes.

Lo anterior, se deriva del concepto de importancia relativa, que permite al auditor opinar sobre los estados financieros en su conjunto, derivado de detección de cifras y conceptos materiales, basada en su planeación y revisión parciales, que presentó la administración de la entidad, pero siempre apegado a las NIA y, sobre todo, verificando la aplicación de las Normas de Información Financiera Internacionales y la normativa contable aplicable.

---

<sup>23</sup> IMCP. *Normas de auditoría para atestiguar...*, pág. 273.





### Objetivos globales del auditor:

- Obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error,
- La emisión de un informe sobre los mismos estados financieros indicando que están preparados de acuerdo con una marco de información financiera aplicable

### Requerimientos

- Aplicación del *Código de Ética Internacional*, que incluye los principios mencionados anteriormente y la independencia que debe conservar el auditor en su relación con el encargo.
- Escepticismo profesional. - Representa la viveza del auditor en considerar que puede encontrar incorrecciones materiales durante la revisión de los estados financieros.
- Juicio profesional. - Con base en sus conocimientos y preparación ética, deberá el auditor aplicarlo desde la planeación de la auditoría.
- Evidencia de auditoría suficiente, adecuada y riesgo de auditoría. - Con el objetivo de obtener conclusiones razonables y disminuir los riesgos al nivel más bajo, el auditor deberá conseguir los elementos suficientes que aseguren una opinión profesional.
- Realización de la auditoría de acuerdo con las NIA. - Para expresar que su auditoría cumple con las NIA es porque verdaderamente las aplicó y, en caso de aplicar procedimientos alternativos, deberá ser porque lo estipulado en la NIA correspondiente no permitía obtener la evidencia suficiente. Incluso si el objetivo de la NIA no puede alcanzarse, el auditor deberá considerar la importancia de tal situación que amerite modificar su opinión o incluso renunciar a la revisión de los estados financieros. El auditor es responsable

de la determinación de los procedimientos de auditoría necesarios para cumplir los requerimientos de las NIA y alcanzar los objetivos, sabiendo de antemano que las circunstancias pueden variar de una revisión a otra o de una entidad a otra.

Ante los requerimientos susodichos, el auditor debe informar a la organización para que se tomen las providencias necesarias y se tenga la información y aclaraciones precisas, que le permitan realizar su trabajo profesional, cumplir con las NIA y estar en posibilidad de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las NIIF vigentes de la entidad auditada.



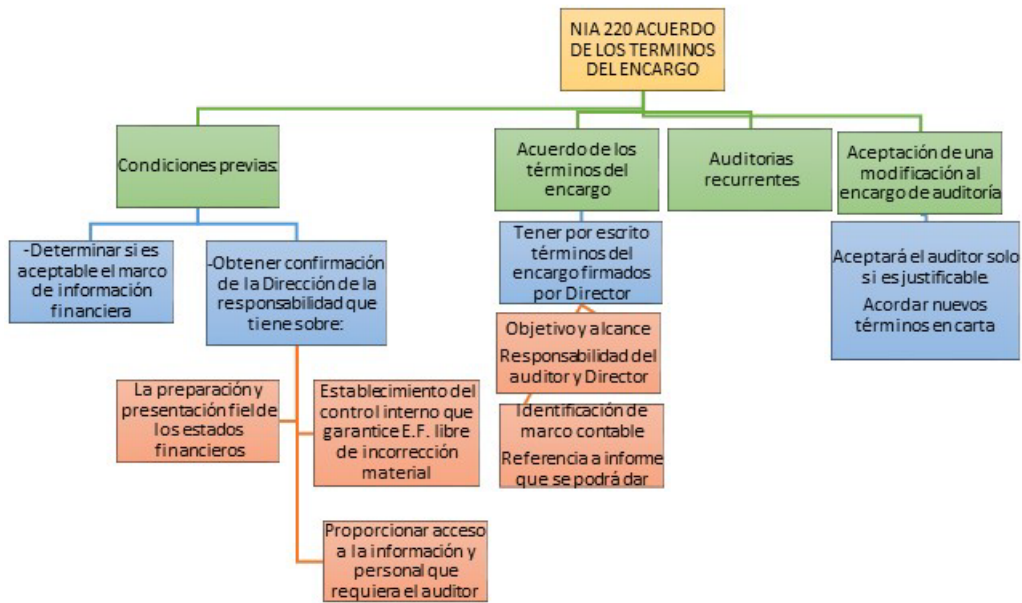
Confidencialidad  
Integridad  
Diligencia  
Competencia profesional  
Independencia  
Comportamiento profesional  
Escepticismo y Juicio profesional  
Evidencia de Auditoría  
Cumplimiento de las Normas de Auditoría Internacionales  
Responsabilidad

### **Acuerdo de los términos del encargo de auditoría**

En general, en la NIA 220 está expresado el trabajo y responsabilidad del auditor al aceptar realizar la auditoría o revisión de los estados financieros de una entidad tomada en su conjunto. En esta situación, la contratación de una auditoría de estados financieros debe llevarse a cabo por un representante de los accionistas o los dueños de la entidad; en casos de excepción, puede intervenir el presidente del

consejo de administración. De lo contrario, se produce un conflicto de intereses, puesto que los responsables del gobierno corporativo son los que producen la información financiera que será dictaminada.

De esta manera, encontramos que el cumplimiento con las NIA comienza desde el mismo momento en que el auditor establece contacto con el personal directivo de la entidad y, por lo mismo, deberá considerar las etapas mostradas en siguiente figura, antes y después de obtener la firma de autorización por parte de los responsables de la entidad que contrata sus servicios. Ve el diagrama siguiente para mejor entendimiento.



## Ejemplo de carta de encargo de auditoría<sup>24</sup>

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC:

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Han solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 201X, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra explicación explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objeto de expresar una opinión sobre los estados financieros.

[Responsabilidades del auditor]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida al fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

[Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el auditor no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 6b de la NIA 210)]

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad] reconocen y comprenden que son responsables de:

a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera;

<sup>24</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría para atestiguar...*, pp. 328-330.

b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

c) proporcionarnos:

(i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

(ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría; y

(iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección, y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

[Otra información relevante]

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso].

[Informes]

[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría.]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

Nombre y cargo

Fecha

Es presentado el anterior ejemplo de carta porque sirve como resumen para entender todo lo que refleja y expresa la NIA 210, esto es, que en esta carta encontramos todos los elementos que deberá considerar el auditor independiente al realizar un convenio de servicios profesionales, preferentemente con los principales accionistas o un representante de ellos, evitando la contratación con el

director de la entidad o gobierno corporativo a fin de eludir conflicto de intereses, en su caso.

### Control de calidad de la auditoría de los estados financieros

Continuando con el tema de principios generales y responsabilidad en la auditoría, se presenta lo establecido en la NIA 220, que trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros, NIA que está íntimamente ligada a la NIA 200, por lo que deben tratarse conjuntamente.

El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo.

Establecido en la NIC 1, expresa la obligación del equipo de auditoría de realizar un trabajo de calidad observando políticas y procedimientos para todo el personal que interviene en la revisión, encaminados a los elementos mostrados en siguiente figura:



Elaborado con base en la NIA 220.

La NIA 220 hace referencia a que el sistema de control de calidad debe generar confianza en cuanto a que el personal de auditoría es competente, mantiene independencia y cumple con los requerimientos legales y reglamentarios para el desarrollo de sus actividades. Para cumplir con este objetivo, presenta una guía de aplicación que incluye las siguientes explicaciones:

1) Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías.- Que expresa que el socio de la firma asume la responsabilidad del encargo y debe mantener calidad en su equipo de auditoría para lo cual cumplirá con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios, las políticas y procedimientos de control de calidad aplicables, proporcionará informes de auditoría de acuerdo a las circunstancias, y cobra importancia el manifestar sus reservas sin temor a represalias si descubre irregularidades importantes.

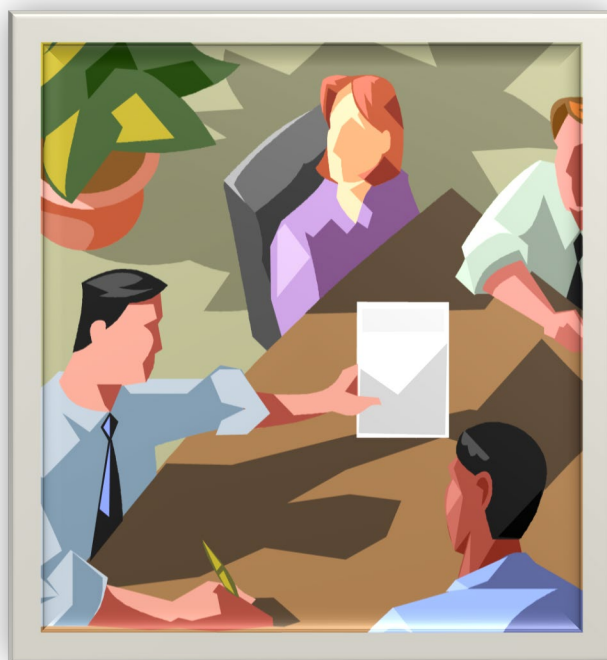
2) Aceptación y continuidad de las relaciones y encargos de auditoría con clientes.- Que muestra la obligación del auditor de aceptar un nuevo encargo de su cliente, siempre y cuando tenga la información suficiente antes de aceptar la solicitud, tales como integridad de los principales directivos y/o gobierno, preparación y ética del mismo equipo de auditoría, conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, así como la aplicación de su juicio profesional.

3) Realización del encargo. - Consiste en que, una vez aceptado el trabajo de auditoría, el líder del encargo de la firma deberá comunicar a su equipo la responsabilidad de cada integrante y del mismo socio, los objetivos del trabajo, la naturaleza de la actividad de la entidad sujeta a examen, los problemas y riesgos que puedan surgir. Importante es también el identificar la supervisión requerida, el personal y tipo de revisión al mismo equipo de auditoría sobre el trabajo realizado,



y, finalmente, la revisión que deberá realizar el mismo socio de la firma sobre aspectos como las áreas críticas de juicio y los riesgos significativos. En caso de ser utilizado el trabajo de un especialista, también deberá definirse los alcances, funciones, objetivos y evaluación del trabajo.

4) Seguimiento. - En el cual el socio de la firma deberá estar atento a cualquier desviación del plan original, considerar posibles deficiencias en el sistema de control de calidad del equipo responsable del encargo, de la aplicación correcta de las políticas y procedimientos requeridos, y, en su caso, hacer los ajustes necesarios que garanticen la calidad del servicio proporcionado y ofrecido al cliente.



Responsable del encargo mostrando el plan de trabajo de su equipo de auditoría y exigiendo el cumplimiento de las NIA.



## Documentación de auditoría

Expresada en la NIA 230, refiere a los papeles de trabajo que deberá realizar y obtener el auditor y su equipo de auditoría como parte de su responsabilidad y cumplimiento a lo expresado en la NIA 200. Cabe destacar que lo mencionado en esta Norma Internacional de Auditoría no impide que el auditor pueda cumplir con lo referido en otras normas o disposiciones, siempre y cuando se obtenga la evidencia suficiente y competente que soporte su opinión profesional sobre la entidad sujeta a examen.

De esta manera, encontramos en la NIA 230 que los propósitos<sup>25</sup> de contar con estos papeles de trabajo son, entre otros:

- Facilitar al equipo del encargo la planificación y ejecución de la auditoría.
- Facilitar a los miembros del equipo del encargo, responsables de la supervisión, la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la NIA 220,
- Permitir al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo,
- Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
- Realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con la NICC 1<sup>26</sup> o con los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.
- Realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.

Para estar en posibilidad de decir que se cuenta con evidencia y se está cumpliendo con esta norma, el auditor deberá formalizar los papeles de trabajo de modo que

<sup>25</sup> IMCP. *NIA 230*, "Documentación de auditoría", p. 358.

<sup>26</sup> IMCP. *NICC 1*. "Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos".

cualquier contador, experimentado o no, pueda hacer uso de esta documentación; para ello, en los papeles de trabajo deberá estar plasmada la actividad realizada, incluyendo el plan original, alcances de la revisión, los riesgos identificados, la persona que lo realizó, las declaraciones de la dirección, personal o responsables del gobierno de la entidad.

La documentación que soporte la revisión efectuada en sus etapas previa, intermedia o final podrá ser en medios electrónicos o papel y consistirá, de acuerdo a la complejidad de la entidad o trabajo realizado en programas de auditoría, cuestionarios de control interno, análisis o pruebas de auditoría efectuadas que incluyan la certificación sobre la factibilidad de utilizar los inventarios de mercancías, los memorándum girados al director y personal de la entidad, confirmaciones de clientes, proveedores, abogados de la entidad o instituciones financieras, la confirmación del secretario del Consejo de Administración o la carta de declaraciones de la entidad y, en general, podrá contener todo tipo de comunicaciones por escrito.

Es importante considerar las fechas en cada etapa de revisión; en caso de haber observaciones o cuestionamientos después del informe de auditoría, deberá haber soporte en papeles de trabajo de cuestiones como los procedimientos de auditoría nuevos que hubo que aplicar, personas que complementaron la revisión, los tiempos y las fechas y, sobre todo, las circunstancias observadas.

Finalmente, debe resguardarse el expediente de auditoría que contenga todos los papeles de trabajo de la revisión efectuada a los estados financieros; asimismo, del estudio y evaluación del control interno de la entidad se precisa que la labor de archivo no deberá llevar más de 60 días después de realizado el informe de auditoría.

Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.

Continuando con la responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros, es necesario aplicar también lo indicado en la NIC 240, que básicamente resalta la prevención y detección de fraudes como resultado de la revisión practicada a una entidad.

De esta manera, la NIA 240 determina que “aunque <fraude> es un concepto jurídico amplio, a los efectos de las NIA, al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros”<sup>27</sup> de la entidad revisada. Señala la NIA en su párrafo 3 “para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las que son debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos”.<sup>28</sup>



La responsabilidad derivada de un fraude descansa en la dirección y el personal de gobierno de la misma entidad, sobre todo considerando que es más factible para estos niveles detectar incorrecciones intencionadas. Por lo mismo, el auditor se concreta a analizar qué tanto existe labor de prevención de fraudes dentro de la organización que ayude a persuadir a las personas internas o no de realizar este tipo de actos y, sobre todo, de reducir mediante los controles internos las irregularidades que se cometan.

Dentro de las sugerencias importantes resalta la labor de supervisión que debe darse en todas las actividades que presentan un riesgo material, por ejemplo, el

<sup>27</sup> IMCP. NIA 240 Responsabilidades del auditor, pág. 375.

<sup>28</sup> *Locus citatus*.

control del efectivo, inventarios o activos fijos que representan bienes materiales, aunque también tomar precauciones en cuestiones de contratos o negociaciones de compras, ventas o contrataciones de personal.

Resalta en esta NIA 240 el término *escepticismo*, que es exigido mantenga el profesional de la auditoría revisor de una entidad, el cual implica considerar que, a pesar de conocer la honestidad e integridad de la dirección, e incluso de parte del personal de la misma, es posible la existencia de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

Ante esto, se identifica el fraude como “un acto intencionado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal”<sup>29</sup>. En cambio, considera que el error es más probable de detectar porque no implica descubrir planes sofisticados ni colusión entre personal directivo y externo de la entidad.



Por considerar necesario para ejemplificar lo aquí señalado, se presenta a continuación el anexo 3<sup>30</sup> de la NIA 230, donde se exponen circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material debida a fraude.

Las discrepancias en los registros contables, incluyen:

<sup>29</sup> IMCP (2013). *NIA 240*, “Responsabilidades del auditor”, p. 377.

<sup>30</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados del IMCP* (3ª. Ed.). México: IMCP, pp. 425-426.



- Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente a la cantidad o importe, período contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldo o transacciones sin justificación documental o autorización.
- Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados.
- Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruentes con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.
- Confidencias o quejas ante el auditor relativas a un presunto fraude.

Evidencia contradictoria o falta de evidencia, que incluye:

- Ausencia de documentos.
  - Documentos que parecen haber sido alterados (de la empresa auditada)
  - Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.
  - Partidas de conciliación significativas no explicadas.
- Cambios inusuales en el balance de situación o cambios en las tendencias o en porcentajes o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas por cobrar que el de los ingresos.
- Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados en las indagaciones o los procedimientos de auditoría analíticos realizados.
  - Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
  - Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas por cobrar.



- Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el libro auxiliar de cuentas por cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el libro auxiliar de cuentas por cobrar.
- Inexistencia o ausencia de cheques cancelados en circunstancias en las que los cheques cancelados normalmente se devuelven a la entidad con el extracto bancario.
- Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.
- Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.
- Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.
- Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollos de sistemas del año en curso.

Relaciones difíciles o inusuales entre el auditor y la dirección, entre las que cabe citar:

- Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia de auditoría.
- Presiones indebidas de plazos impuestas por la dirección para resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo del encargo, especialmente en relación con la valoración crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.
- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.

- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por computador.
- Denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de Tecnología de Información (TI) clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.
- Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más complejos y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar oportunamente las deficiencias identificadas en el control interno.

Otros:

- Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.
- Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal en el sector.
- Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.
- Tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

La NIA 240 establece la obligación del auditor de verificar el cumplimiento por parte de la dirección, personal del gobierno corporativo o empleados de la entidad de todas aquellas disposiciones, normas o reglamentaciones legales que afecten la auditoría; esto es, porque puede haber leyes o disposiciones legales que afecten las operaciones internas de la empresa, que pudieran originar que los estados

financieros presenten incorrecciones materiales debidas a fraude o error, por el simple hecho de no exigir su cumplimiento.

Es importante delimitar la responsabilidad del auditor ya que no se le puede exigir que domine todas las reglamentaciones que pudieren afectar a la entidad, pero sí que, con base en la opinión de un especialista, recomiende medidas que ayuden a prevenir su incumplimiento. Sobre todo, si consideramos que a la administración o personal de la entidad pueden ayudarles la no aplicación de ciertas disposiciones, desconocidas por el auditor, para obtener beneficios personales.

Así, lo que puede exigirse al auditor es responder al encargo y obtener la evidencia suficiente y adecuada que le permita opinar sobre el cumplimiento del marco normativo aplicable a la entidad examinada, para ello deberá aplicar los procedimientos de auditoría necesarios, incluyendo la investigación sobre ciertas disposiciones que afecten las operaciones de la entidad y que deriven en afectaciones contables y/o financieras.

Aunque sí es obligación de la administración de la entidad el verificar el cumplimiento de todas aquellas disposiciones que afecten su actividad productiva o económica, sobre todo porque algunas de éstas pudieran afectar su situación financiera por tener que incurrir en multas o accesorios y entonces sí involucraría la participación del auditor al recomendar el cumplimiento de tal disposición.

La NIA 240 establece como obligación del auditor aplicar los siguientes procedimientos de auditoría que le permitan identificar y conocer las disposiciones y reglamentaciones que pudieran afectar los estados financieros:



- a) Indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad, y
- b) Inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia, permiso, concesión o son responsables de la regulación.

También en caso de detectar incumplimiento, el auditor tiene la responsabilidad de hacer saber tal situación a la dirección y al gobierno de la entidad en caso de que forme parte de la dirección, aunque siempre tomando en cuenta la importancia relativa, pues si fueren intrascendentes no tendría caso hacer el comunicado. En caso de que compruebe participación de algún directivo en el incumplimiento de cierta disposición por afectarle sus intereses personales, el auditor deberá comunicar la falta de cumplimiento a la persona de mayor nivel.

#### Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Este concepto aplica en la NIA 260 que incluye la comunicación que está obligado a rendir el auditor al gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros o, bien, en una revisión sobre cifras históricas, según la solicitud de la dirección de la entidad.

En esta NIA queda establecido el concepto de gobierno de una entidad especificando que, generalmente, lo tienen las empresas de gran tamaño o corporativos, pues en las empresas pequeñas lo más común es encontrar que el principal accionista es el director y, a su vez, representa al gobierno de la entidad. Como ejemplo de gobierno de la entidad podemos señalar al comité de auditoría formado por representantes de los accionistas de la corporación, excluyendo al director general y sus directivos a fin de evitar conflictos de intereses.

Es claro que resaltar que la comunicación presentada por el auditor debe facilitar:<sup>31</sup>

- a) Al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad, la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva; relación de trabajo que debe permitir que el auditor conserve su independencia y objetividad.
- b) Al auditor, la obtención, de los responsables del gobierno de la entidad, de la información necesaria para la realización de la auditoría.
- c) A los responsables del gobierno de la entidad, el cumplimiento de sus propias obligaciones, entre las que está la supervisión del proceso de información financiera, ayudando con esto en la reducción de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

En lo anterior encontramos que el auditor puede cumplir lo establecido en esta NIA sólo con informar y obtener información sobre la situación de la entidad, comunicándose con el gobierno de la misma, a pesar de que también sea parte de la dirección. En caso de que sí esté separada la dirección del gobierno de la entidad, es responsabilidad de la dirección comunicar a la segunda las situaciones encontradas o comentarios realizados por el auditor.

Objetivos del auditor ante el gobierno de la entidad:

Comunicarle responsabilidades, alcance y una descripción del momento de realización de la auditoría.

Obtener de él la información necesaria para la auditoría.

Comunicarle los hechos observados significativos que ayuden al proceso de supervisión de la entidad

<sup>31</sup> IMCP (2013). NIA 260, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", p. 447.

Fomentar una comunicación eficaz y recíproca con él; por ejemplo, decirle sobre su responsabilidad *como auditor* de expresar su opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección, bajo la supervisión de él.

Comunicación de deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad

En la NIA 260 solo se trató sobre la responsabilidad del auditor de informar al gobierno sobre aspectos relacionados a la auditoría de estados financieros. En cambio, en la NIA 265 ya el auditor tiene la responsabilidad de comunicar al mismo gobierno de la entidad y la dirección sobre las fallas de control interno detectadas y que, por lo mismo, originan un riesgo material sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Derivado del estudio y evaluación del control interno, el auditor estará en posibilidad de valorar el riesgo y, sobre el mismo, diseñar los procedimientos de auditoría aplicables a los registros contables (pruebas sustantivas) y el alcance con que los aplicará, así como a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los motivos que lo orillan a tomar tales medidas en su revisión. Es de resaltar que el auditor con este estudio puede identificar deficiencias en el control interno, no solo durante el proceso de evaluación, sino también en cualquier otra etapa de la auditoría practicada a la misma entidad.

El auditor responsable del encargo debe tener presente el informar por escrito a los responsables del gobierno y la dirección de la entidad de acuerdo a la importancia relativa del hecho en cuestión, esto es, que cosas de poco significado debe abstenerse de comentarlas en su informe sobre deficiencias de control interno de la entidad revisada, así como de sus posibles efectos en la situación financiera de la empresa.

## Planeación de la auditoría de estados financieros

Para asegurar a los usuarios de la información financiera auditada que se ha realizado un trabajo profesional con base en una metodología previamente definida y dada a conocer, el IMCP estableció, como parte de la responsabilidad del auditor independiente, el cumplir con la NIA 300. Esto implica que el auditor aplicará una estrategia global y prevendrá cualquier inquietud que pueda manifestarse tanto por el responsable del encargo como de su equipo de trabajo asignado a la revisión, así como al mismo cliente o personal del mismo, que podrá contar al final con el corolario del trabajo pedido, expresado en un informe o dictamen profesional.

Para dar cumplimiento a esta norma, el auditor contará con ciertas especificaciones determinadas en NIA 300, plasmadas en la siguiente figura:



Elaborada con base en la NIA 300.

## 2.2 Evaluación de los riesgos y respuestas a los riesgos determinados

A pesar de cumplir con los principios y responsabilidades sobre todo lo indicado en la NIA 200, “Objetivos y principios que gobiernan la auditoría de estados financieros”, un auditor independiente no está prácticamente en posibilidad de brindar certeza total acerca de las cifras de los estados financieros o la operación revisada de una entidad, debido a las limitaciones inherentes al proceso de auditoría que éste desarrolla, y entre las cuales es posible destacar las siguientes:

- 1) No conoce 100% de las actividades realizadas por el cliente ni, mucho menos, la forma de realizar cada una.
- 2) Obtiene información o documentación general del mismo director o principal responsable de la solicitud de auditoría, mas aquélla pudiera no ser fidedigna tal y como la está recibiendo, por convenir así a los intereses de quien se la presenta.
- 3) Generalmente, se revisa la información histórica, esto es, sobre hechos pasados, y, por lo mismo, pudiera estar alterada o desvirtuada.
- 4) Realiza un estudio y evaluación del control interno como parte de su revisión previa, pero también sobre solo una parte de la operación y sobre el personal que

realiza la actividad, desconociendo el resto de la misma operación y del personal que interviene alrededor de la misma.

Por lo mismo, el auditor debe estar en posibilidad de identificar y valorar los riesgos de incorrección material de los estados financieros; en primer lugar, sobre la misma entidad, su control interno y su entorno, tal y como lo establece la NIA 315. Para ello retomaremos lo tratado en la unidad 1.1, en que se definieron los principales riesgos que puede haber en una revisión practicada por el equipo de auditoría, los cuales deberán aplicar su criterio profesional para la determinación del tamaño de la muestra. Riesgos principales:

a) Riesgos de control. - Como su nombre lo identifica, se refiere al riesgo de que el sistema de control interno establecido por la entidad no prevenga ni, mucho menos, corrija tales errores.

b) Riesgo inherente. - Referido a que, por la misma operación practicada por la entidad y el hecho de ser humanos quienes intervienen, puede incurrirse en errores importantes.

c) Riesgo de detección. - Implica que a pesar de la aplicación de los procedimientos de auditoría y de tomarse todas las precauciones para detectar posibles errores, finalmente el auditor no los detecta.

d) Riesgo de muestreo. - Surge de la posibilidad de que la conclusión a la que llegue el auditor, basada en una muestra, pudiera diferir de la conclusión a la que hubiera llegado si hubiera aplicado el mismo procedimiento de auditoría, pero a todo el universo. Por ello, el auditor debe hacerse cargo de que sus **muestras sean representativas** de cada uno de los universos sujetos a examen; esto es posible a través de un adecuado estudio y evaluación de los controles internos que se

identifican con los renglones más significativos de los estados financieros, lo que implica navegar en los flujos de transacciones más importantes de la empresa. Cuando se logra que una muestra sea *representativa* del universo, los riesgos se reducen en forma significativa. Para ilustrar esto, piense el estudiante en que paladear o probar una pequeña porción de una sopa para 20 personas bastará para decidir si está lista para su consumo con deleite; *dicha porción, aunque sea pequeña, será una muestra representativa.*

De acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior, el cálculo de muestras representativas es uno de los retos más importantes para el auditor.

Conviene resaltar que, en la práctica profesional de la auditoría, el responsable de la firma y su grupo de revisión se enfrentarán a incertidumbres en cada trabajo por lo que tendrán que llevar a cabo una evaluación adecuada del nivel de riesgo de auditoría al dictaminar los estados financieros u operaciones de una entidad y estarán en la obligación técnica de minimizar el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Para ello, desde el inicio de la revisión, deberá precisar el impacto o afectación de los riesgos de control, inherentes o de detección y el grado de alcance (muestreo) necesario para obtener la evidencia suficiente y competente para estar en posibilidades de emitir su opinión sobre las cifras u operación de la entidad auditada.

Al preparar el programa de trabajo, el auditor deberá considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. Debe también considerar los tiempos para pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares de auditoría y la inclusión de otros auditores, incluyendo el trabajo de especialistas.

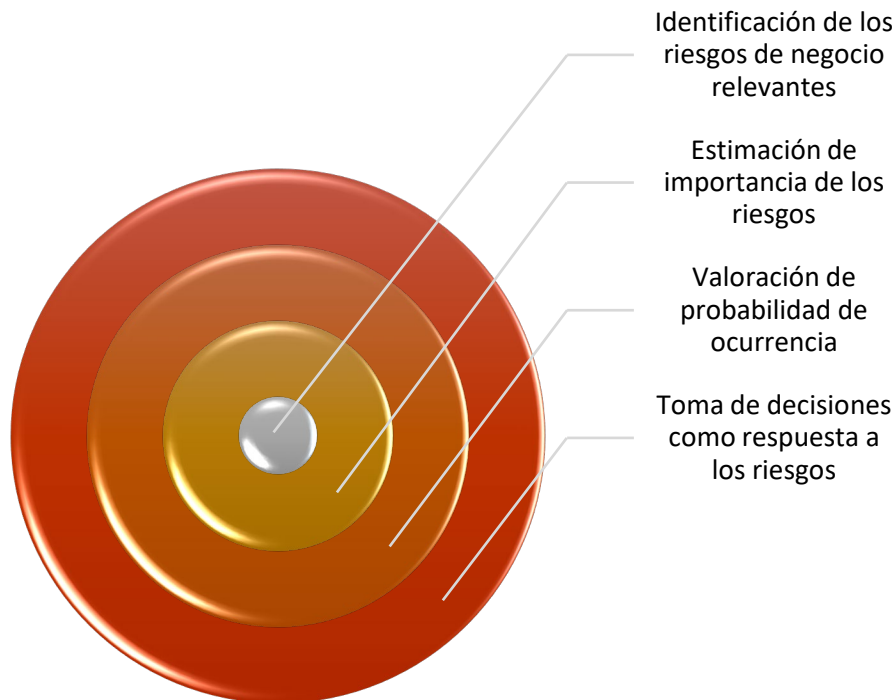
El auditor debe considerar la importancia relativa y las relaciones con el riesgo del trabajo cuando planea y desarrolla un servicio de auditoría para reducir el riesgo de expresar una conclusión inapropiada. La importancia relativa se juzga teniendo en cuenta factores tanto cuantitativos como cualitativos, en relación con el prospecto razonable de una materia, modificando o influyendo las decisiones del usuario a quien va dirigido el informe del auditor. Él mismo necesita entender y valorar qué factores pueden influir en las decisiones del usuario a quien va dirigido el informe, evitando con esto un riesgo de detección elevado.

En la medida que el auditor quiera precisar y obtener un grado de confianza mayor en el resultado obtenido, será como deberá ampliar el tamaño de la muestra a revisar sobre el total del universo. Para ello podrá determinar o considerar los siguientes errores:

Error tolerable. - Es el error máximo que está dispuesto a aceptar el auditor para concluir que obtuvo el resultado deseado, y

Error esperado. - Que representa los errores, estimados por el auditor, que obtendrá o descubrirá después de aplicar los procedimientos de revisión planeados para lo mismo y que, por tanto, al ocurrir, justifican la confianza que depositó sobre el control interno de la entidad u operación.





#### **Proceso a detectar por el auditor en una entidad para valorar el grado de riesgo**

La NIA 315 establece que el auditor podrá determinar la importancia del riesgo o significancia <sup>32</sup> con base en lo siguiente:

- Si se trata de un riesgo de fraude,
- Si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos dentro o alrededor de la entidad,
- La complejidad de las transacciones,
- Si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes relacionadas o entidades de un mismo grupo,

<sup>32</sup> IMCP (2013). *NIA 315*, "Identificación y valoración de los riesgos", pág. 513.

- Si el riesgo afecta transacciones inusuales o que derivan de situaciones ajenas al curso normal de negocios de la entidad.

Es importante precisar que cuando los resultados obtenidos derivados de su revisión son positivos, el auditor puede expresar una opinión satisfactoria acerca del universo muestreado; en cambio, cuando el resultado no fue el esperado y es negativo, el auditor deberá aplicar otros procedimientos para cerciorarse de la razonabilidad del universo, a pesar de volver a encontrar un resultado negativo; por ejemplo, aplicar procedimientos analíticos como indagar, con la dirección o personal de la entidad, la observación o inspección directa sobre la operación.

En el párrafo A32 de la NIA 315 se indican algunos ejemplos a tomar en cuenta por el auditor para obtener conocimiento de los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio <sup>33</sup> de la entidad:

- Desarrollos sectoriales (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, que la entidad no cuente con el personal o la especialización necesaria para hacer frente a los cambios en el sector),
- Nuevos productos o servicios (riesgo ocasionado por el aumento de las responsabilidades derivadas de los productos o servicios),
- Expansión del negocio (riesgo de que la demanda no haya sido estimada correctamente),
- Nuevos requerimientos contables (por ejemplo, una implementación incompleta o incorrecta o un incremento de los costos),
- Expansión a nuevas ubicaciones o ventas de entidades o segmento del negocio,
- Litigios y pasivos contingentes pendientes,
- Requerimientos normativos (una mayor vulnerabilidad jurídica),
- Requerimientos de financiación actuales y prospectivos (la pérdida de financiamiento por incapacidad de la entidad de cumplir requerimientos),
- La utilización de Tecnologías de Información (que los sistemas y procesos sean incompatibles), y

<sup>33</sup> IMCP (2013). *NIA 315*, "Identificación y valorización de los riesgos", pp. 524-525.

- Los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pudiera dar lugar a nuevos requerimientos contables.

Finalmente, es necesario preparar y recabar los papeles de trabajo que garanticen seguridad en la revisión y permitan fundamentar la opinión del auditor, independientemente de la complejidad de las operaciones de la entidad sujeta a revisión y del grado de experiencia del equipo encargado de la auditoría.

## 2.3 Evidencia de auditoría

En este apartado desarrollaremos lo concerniente a la NIA 500, “Evidencia de auditoría”, derivado de la aplicación de las Normas Internacionales anteriores, relativas a los principios y responsabilidades del auditor, y que se complementa con la NIA 230, relativa al soporte de la revisión efectuada y a plasmar en papeles de trabajo el plan seguido por el equipo de auditoría encargado de la revisión de la entidad, de acuerdo al convenio o contrato de servicios profesionales celebrado con el cliente. La evidencia de auditoría es aquella documentación que, ante los avances de la tecnología, ya no sólo es posible tenerla en papel, sino además conviene obtenerla, guardarla y presentarla en forma electrónica, para fines prácticos y de mayor seguridad.

Lo importante es que esta evidencia facilite el trabajo del personal con o sin experiencia, de modo que de manera directa se puedan observar las actividades a realizar (planeación de auditoría) o efectuadas (procedimientos y pruebas de auditoría), el personal que participó directa o indirectamente, en caso de apoyarse en especialistas, el cumplimiento con las Normas Internacionales de Auditoría y el resultado del trabajo obtenido.

Esta NIA se apoya en la NICC 1, “Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, histórica, y otros trabajos para atestiguar y servicios relacionados”, e incorpora las bases sobre las cuales debe documentar el auditor el trabajo realizado, tendientes a permitir<sup>34</sup>:

- a) Un registro suficiente y apropiado de la base para el dictamen del auditor.
- b) Evidencia de que la auditoría se desempeñó de acuerdo con las NIA y los requisitos legales y de regulación aplicables.
- c) Ayuda al equipo de auditoría a planear y desempeñar la auditoría.
- d) Ayuda a los miembros del equipo de auditoría responsables de la supervisión a dirigir y supervisar el trabajo de auditoría, así como a descargar sus responsabilidades de revisión de acuerdo con la NIA 220, control de calidad para auditorías de información financiera histórica.
- e) Facilita al equipo de auditoría la rendición de cuentas por su trabajo.
- f) Retener un registro de asuntos de importancia continua para futuras auditorías (también conocido como expediente continuo de auditoría).
- g) Habilitar a un auditor con experiencia para conducir revisiones e inspecciones de control de calidad de acuerdo con la NIC 1, “Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y servicios relacionados”.

El auditor deberá tener la experiencia y práctica profesional necesaria para documentar lo que verdaderamente sea necesario y no plasmar en papeles información verbal recibida o transcripciones al detalle de datos o información que se encuentra en los registros del cliente. De esta manera, la forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría dependerán de factores tales como los siguientes:

- La naturaleza de los procedimientos de auditoría que se van a desempeñar.
- Los riesgos identificados de representación errónea de importancia relativa.
- El grado de juicio que se requiere para desempeñar el trabajo y evaluar los resultados.

---

<sup>34</sup> La información que se trata enseguida se desprende de IMCP (2013). *Norma Internacional de Auditoría 230*, “Documentación de auditoría”, pp. 358-370.

- La importancia de la evidencia de auditoría obtenida.
- La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.
- La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión no fácilmente determinable, con la documentación del trabajo desempeñado o la evidencia de auditoría obtenida.
- La metodología y herramientas de auditoría empleadas.
- La necesidad de obtener información a raíz de la revisión efectuada por un especialista
- El resultado, informe o dictamen solicitado por el cliente de acuerdo al trabajo de revisión efectuado.

Además de la evidencia documental del trabajo realizado, es imprescindible plasmar en estos mismos documentos el personal que participó, así como la actividad realizada sobre los mismos. Esto es, que deberán constar los nombres, firmas o iniciales del auditor que realizó el trabajo, de quien hizo la revisión o supervisión, así como indicar mediante marcas de auditoría si fueron realizados cálculos aritméticos, verificaciones físicas o cotejos contra documentos fuente o propiedad del cliente o terceros.

Es necesario que los papeles de trabajo contengan descripciones de los procedimientos de auditoría aplicados; esta es la esencia de los programas de auditoría que forman parte de los papeles estadísticos o de referencia permanente; además, los “cruces” de índices entre dichos programas y las cédulas que incluyen evidencia de que dichos procedimientos se aplicaron. Es parte fundamental en el trabajo del auditor indicar los procedimientos de auditoría aplicados durante la revisión, además de plasmar en los papeles de trabajo la evidencia de las técnicas de auditoría y los resultados obtenidos. Dentro de los procedimientos que ayudan al auditor y al equipo encargado de la auditoría encontramos los siguientes:

Observación. - Implica ver la forma en que el personal de la entidad realiza cierta operación, por ejemplo, un inventario físico.

Inspección. - El auditor examinará o revisará documentos o registros efectuados por personal de la entidad en relación a una cuenta o transacción contable.

Confirmación. - Puede ser aplicada por el auditor para cuestiones de recibir una ratificación por escrito sobre alguna situación que presentan los estados financieros de la entidad examinada, por ejemplo, saldos o movimientos de clientes, proveedores o de cuentas bancarias. Puede ser positiva si quien proporciona la ratificación responde indicando si está o no de acuerdo con el importe reflejado en carta; o negativa, sólo si quien ratifica responde cuando no está de acuerdo.

Cálculo. - Mediante el cual el auditor realiza la operación aritmética tal y como la debió realizar el personal de la entidad para comprobar que se obtiene el mismo resultado.

Investigación. - Consiste en la búsqueda y solicitud de información, financiera o no, al personal de la entidad, e incluso a quien no pertenezca a la misma o que le proporcione algún servicio independiente, por ejemplo: gestores, agentes aduanales, abogados o dependencias gubernamentales.

Procedimientos analíticos. - Por ejemplo, revisar e integrar a detalle los movimientos que tuvo una cuenta contable durante un período determinado para comprobar el saldo a una fecha.

La NICC 1 requiere que las firmas de auditoría establezcan políticas y procedimientos para la retención de la documentación del trabajo realizado. Indica un período de 60 días después de la revisión final para realizar cambios en la

documentación inicial y también que el periodo de retención para trabajos de auditoría ordinariamente no es de menos de cinco años a partir de la fecha del dictamen del auditor o, si es más tarde, de la fecha del dictamen del auditor del grupo.

Cuando el auditor encuentra necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación después de que la compilación del archivo final de la auditoría se ha terminado, sin importar la naturaleza de las modificaciones o adiciones, el auditor deberá documentar:

- a) Cuándo y quién confeccionó y revisó (cuando sea aplicable) estas modificaciones.
- b) Las razones específicas para realizarlas.
- c) Su efecto, si lo hay, en las conclusiones del auditor.

Por tanto, la NIA 230 permite que haya modificaciones a los papeles de trabajo por circunstancias extraordinarias que cambien el dictamen del auditor, siempre y cuando se registre el trabajo realizado u observado, el personal que realizó el trabajo y los motivos que hicieron posible tal modificación, explicando, por ejemplo, que la modificación es derivada y que en la fecha inicial del trabajo no se contaba con tales evidencias o circunstancias.

(Véase Norma Internacional de Auditoría 230).

Encontramos en la NIA 501, “Evidencia de auditoría –consideraciones específicas para determinadas áreas”, que el auditor en su práctica profesional podrá recibir encargo de la dirección de una entidad de realizar una revisión sobre los estados financieros históricos y, ante esto, podrá aplicar lo indicado en esta norma internacional sobre aspectos de obtener evidencia sobre las existencias físicas,

sobre litigios y/o reclamaciones o, bien, sobre la información de los mismos estados financieros por segmentos.

En cuanto a los requerimientos para obtener evidencia de las existencias de mercancías en el almacén de la empresa, el auditor obtendrá información que requiera mediante las siguientes situaciones:

- Presenciar la toma física de inventarios practicada por la administración de la entidad, verificar la metodología seguida por el personal desde la planeación misma, observar los conteos y realizar pruebas contando directamente las existencias.
- Verificar los registros derivados de las existencias, como entradas, salidas y ajustes a los inventarios.
- Practicar recuentos físicos en cualquier momento, previa autorización de la dirección de la entidad, en caso de no haber podido estar presente a fin de año o cuando lo programó la administración de la entidad.
- Aplicar procedimientos alternativos sobre existencias propiedad de la entidad, pero ubicadas con terceros; por ejemplo, solicitando por escrito confirmación de la cantidad y artículos en existencia, y en caso de ser de importancia significativa, solicitar autorización para contar y observar directamente el inventario en poder de terceros.

En cuanto a los procedimientos de auditoría sobre litigios y reclamaciones que afecten a la entidad examinada y que puedan originar un riesgo de incorrección material, el auditor deberá solicitar aclaraciones de la dirección de la entidad o sus abogados incluyendo copias de las actas presentadas y los honorarios pagados por estos conceptos en caso de haber requerido de la asistencia de abogados externos. Resulta de mucha importancia el conseguir y soportar en papeles de trabajo toda la evidencia proporcionada por el departamento jurídico de la entidad, así como la



carta de confirmación de la dirección autorizando el investigar la situación de la entidad tratada por abogados externos.

Finalmente, esta NIA 501 explica la evidencia obtenida sobre la presentación y revelación de la información financiera por segmentos, exigiendo al auditor definir e investigar sobre los métodos utilizados por la dirección de la entidad, dentro del marco de información financiera aplicable. También le exige al auditor el evaluar si el método seguido es el idóneo de acuerdo a la actividad de la entidad; esto último, comprobando mediante pruebas analíticas si realmente es el más conveniente.

Como complemento de la obligación del auditor de obtener evidencia suficiente, se sugiere que toda la documentación realizada u obtenida debe formar parte del archivo de auditoría, tomando en cuenta que cada revisión puede ser diferente de acuerdo a la complejidad de la entidad en cada ejercicio, ya que pudieren aumentar o disminuir sus bienes o conseguir contratos importantes que originen mayor rentabilidad o inclusive que se presenten imprevistos, litigios o demandas de importancia. Para ejemplificar los tipos de documentos que pueden integrar el expediente de auditoría, se presenta el siguiente esquema:



**Figura: Papeles de trabajo de revisión de estados financieros**

Dentro de las cédulas sumarias realizadas por el auditor para documentar el trabajo de revisión efectuado, se presenta un ejemplo sobre el rubro de “Efectivo en caja y bancos”, que podemos visualizar en la siguiente figura:



| INDICE |        | ANALITICAS     | SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR | SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN | AJUSTES Y RECLASIFICACIONES SEGUN AUDITORIA |          | SALDO DIC 31 SEGUN AUDITORIA |
|--------|--------|----------------|---------------------------|----------------------------|---|----------|------------------------------|
|        |        |                |                           |                            | DEBE  | HABER    |                              |
| 110505 | CAJA   |                | 80.000                    | 100.000                    |   | 110505   | 100.000                      |
| 111005 | BANCOS |                | 278.128                   | 1'688.000                  |   | 111005   | 1'688.000                    |
|        |        | <b>TOTALES</b> | <b>358.128.</b>           | <b>1'788.042</b>           | <b>Σ</b>                                    | <b>1</b> | <b>1'788.042</b>             |
|        |        | Σ Totalizado   |                           |                            |   |          |                              |

Elaboró : R.Z.F. Supervisó G.C.M

Referencias cruzadas

Conclusión:  
El disponible representa razonablemente los recursos en efectivo de la empresa

Fuente: Figura 2 de Flickr.com/commons (2003)

Entonces, derivado de la obligación del auditor de cumplir con las normas internacionales de auditoría, se aclara que no hay precisamente un ejemplo a seguir para documentar la evidencia obtenida, pero sí se pide que, por lo menos, deba cumplir con las normas de calidad exigidas en la preparación de cédulas de auditoría que evidencien el trabajo realizado por el equipo de auditoría desde la planeación, carta de aceptación y propuesta de servicios profesionales del equipo de auditoría que participó en las diversas etapas de la auditoría; pero, sobre todo, que la documentación que sea parte del archivo de la auditoría o revisión practicada a los estados financieros contenga evidencia de los procedimientos de auditoría aplicados, como los comentados en cuanto a investigaciones, confirmaciones, recálculos, etc.

**El Auditor debe dejar evidencia del trabajo realizado en los papeles de trabajo por medio de marcas, para ello deberá incluir un catálogo de marcas que exprese el significado de cada una.**

## 2.4 Utilización del trabajo de terceros

Como resultado del trabajo realizado, el auditor puede estar en la necesidad de recibir autorización de la firma y de la dirección o de los responsables de gobierno de la misma entidad revisada, para recibir el apoyo del trabajo de un especialista. Esta posibilidad la contempla la Norma Internacional de Auditoría 620 emitida por el IMCP.

Dicha norma indica las reglas sobre las cuales puede participar un experto en el trabajo de revisión efectuado por el auditor y establece las situaciones en las que este último puede apoyarse en la opinión de otro profesional sobre aspectos que rebasan su capacidad profesional y que se relacionan significativamente con el desarrollo de la auditoría. De esta manera, se comprende que el auditor no tiene por qué ser experto o dominar temas de otras profesiones para poder cumplir con las Normas Internacionales de Auditoría y estar en posibilidad de emitir una opinión.

Por lo mismo, se contempla que un experto puede ser contratado directamente por el auditor, que el mismo cliente lo contrate a solicitud del auditor o, incluso, que sea empleado de la firma o de la entidad y simplemente se pida su colaboración para obtener la evidencia suficiente y competente que le permita al auditor, y a la firma misma, tener bases suficientes para emitir la opinión sobre los estados financieros de la entidad examinada.

La NIA 620 establece en su párrafo A1 <sup>35</sup> que entre las actividades que puede desempeñar el especialista están:

---

<sup>35</sup> IMCP (2013). *NIA 620*, "Utilización del trabajo de un experto del auditor", pág. 953.



- La valorización de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles (marcas, patentes, etc.) activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
- El cálculo actuarial de pasivos asociados a contratos de seguros o a planes de pensiones de empleados.
- La estimación de reservas de petróleo y gas.
- La valorización de pasivos medioambientales y de los costos de saneamiento.
- La interpretación de contratos y de las disposiciones legales y reglamentarias.
- El análisis de cuestiones fiscales complejas o inusuales.

Lo anterior permite identificar el trabajo del auditor y el de un experto. En situaciones contables es claro que el auditor no puede considerar el solicitar la opinión de un experto, sabiendo que él está obligado a conocer toda la normativa contable que afecte los estados financieros. En cambio, en situaciones de contratos financieros complejos con casas de bolsa o instituciones financieras, sí podrá auxiliarse, por ejemplo, de corredores de bolsa o expertos financieros siempre y cuando no se trate de registros puramente contables.

Otro ejemplo puede ser el solicitar opinión profesional sobre aspectos de normativa fiscal y buscar a un experto laboral o jurídico para obtener un escrito formulado por el especialista en que se fundamente una operación de acuerdo a ciertos aspectos de las leyes federales.

Para determinar la conveniencia de solicitar la autorización para conseguir la opinión de un especialista, el auditor debe considerar la probabilidad de pasar por alto un riesgo de incorrección material que, de haber recibido el apoyo de un experto, se hubiera descubierto y evitado un error mayor o, incluso, un fraude dentro de la entidad auditada.

Como se definió en un principio, no solo es atribuible el apoyo de un experto al auditor, sino que también la dirección o los responsables de gobierno de la entidad pueden recibir la opinión de un especialista y entonces la labor del auditor será comprobar si era necesaria o, incluso, mencionar en su dictamen que la empresa debió auxiliarse del trabajo de un especialista a fin de evitar los errores materiales descubiertos. Manifestar inclusive que debieron acudir a su opinión antes de decidir realizar tal operación, dado que él mismo, como auditor, ya tenía la experiencia y conocimientos sobre tal situación, a pesar de no ser un campo de su profesión.

En situaciones en que la misma dirección decide apoyar la auditoría proporcionándole al auditor independiente personal experto, de modo que le proporcionen la evidencia que requiera para fundamentar su opinión, el auditor deberá considerar si es necesario y, además, si conviene que sea el mismo director quien le proporcione los recursos, ya que pudiere prestarse a que se coarte la independencia del auditor y se obtenga una opinión que le convenga recibir al director de la entidad.



El auditor deberá definir el rumbo a seguir con base en su experiencia y considerar la opinión del especialista de acuerdo al objetivo de la auditoría.

Si derivado de la auditoría y la opinión del experto se tiene que emitir un dictamen con salvedades o negativo, el auditor debe contemplar el incluir en su informe que también contó con la opinión de un especialista, aunque para ello deberá contar con la autorización del experto. En caso de negativa del experto, puede incluso llegar a instancias legales para obligar al experto a aceptar la inclusión de su nombre y del trabajo realizado en el dictamen.

## 2.5 Conclusiones y dictamen de auditoría

Ya que el auditor hizo el estudio y evaluación del control interno, obtuvo la evidencia suficiente y competente, documentó todas sus pruebas de auditoría, llegando incluso a auxiliarse del trabajo de un especialista, procede a recibir la revisión de las áreas correspondientes de la firma o incluso del socio que firmará el dictamen.

La palabra dictamen viene del latín y significa la emisión de un juicio sobre algún asunto, aunque generalmente se escucha exclusivamente en temas jurídicos, legales o fiscales. A su vez, si se analiza el concepto en términos financieros, refiere a la opinión o el juicio que un auditor independiente emite al realizar una auditoría externa.

En este apartado se hace referencia a las Normas Internacionales de Auditoría 700, 705, 706, 710 y 720 que se relacionan con los informes que presenta y entrega el auditor con la obligación de dar a conocer el resultado de su escrutinio. En la aplicación de estos informes, el auditor debe expresar si los estados financieros que revisó están libres de errores o, bien, si estos últimos son de tal magnitud que obliguen a dar una opinión con salvedades o negativa.

El IMCP a fin de ayudar a las firmas a apegarse a las Normas Internacionales de Auditoría<sup>36</sup> estableció y difundió que, en particular, en vista de los requerimientos

---

<sup>36</sup> IMCP (2013). *NIA 700*, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría, normas de auditoría, para atestiguar, revisión...", pág. 976.

del marco de referencia de información financiera aplicable, el auditor debe evaluar principalmente si:

- (a) Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables importantes seleccionadas y aplicadas;
- (b) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y si estas políticas son apropiadas;
- (c) Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables;
- (d) La información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y entendible;
- (e) Los estados financieros proporcionan revelaciones adecuadas que permitan a los usuarios entender el efecto de las transacciones y hechos de importancia relativa sobre la información comunicada en los estados financieros.

A partir del dictamen formulado y entregado sobre la situación de las empresas auditadas durante el ejercicio 2012, las firmas y contadores públicos independientes certificados para emitir dictámenes están obligados a apegarse al siguiente formato:



- Título
- Destinatario
- Párrafo introductorio
- Responsabilidad de la administración por los estados financieros
- Responsabilidad del auditor, haciendo referencia al cumplimiento de las NIA y del concepto de auditoría
- Un párrafo de opinión del auditor sobre los estados financieros
- Otras responsabilidades de informar cuando no se trate de verificar apego a las Normas Internacionales de Información Financiera o Normas Internacionales de contabilidad del Sector Público



- Firma del auditor
- Fecha del dictamen del auditor
- Dirección del auditor

El título no es significativo porque simplemente pudiera expresarse como “informe de auditoría...”; sin embargo, es de resaltar que, para los dictámenes sobre estados financieros del 2012, el IFAC ahora exige agregar un párrafo introductorio con los siguientes elementos:

- a) Identificar a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
- b) Declarar que los estados financieros han sido auditados;
- c) Identificar el título de cada estado que forman los estados financieros;
- d) Referirse al resumen de las políticas contables significativas y otra información aclaratoria; y
- e) Especificar la fecha o periodo cubierto por cada uno de los estados financieros que conforman el juego de estados financieros.

Continúa resaltando la responsabilidad de la entidad sobre la preparación de los estados financieros auditados y ahora, en cuanto a la responsabilidad del auditor, el IFAC le exige mencionar que su auditoría cumple con las normas internacionales de auditoría y que se apega a los postulados y lineamientos del código de ética internacional. Aunque también se precisa que no debe mencionar las NIA si claramente se entiende que no se cumplieron.

Motivo aparte es mencionar la obligación del auditor de expresar que, derivado de su planeación y revisión, encontró que los estados financieros están libres de errores significativos y que, a pesar del cumplimiento de las normas internacionales de auditoría, su revisión no es para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.

## **Tipos de dictamen de auditoría externa**

*Dictamen sin salvedades:* Se da cuando el resultado del Balance General, los Estados de Cambio y de Resultados de un ejercicio determinado de la empresa auditada son considerados correctos o razonables por parte del auditor; es decir, que cumplen con lo establecido en las Normas de Información Financiera vigentes.

*Dictamen con salvedades:* En éste, el auditor al documentar su trabajo obtiene la evidencia suficiente para concluir que descubrió que, si bien los balances contienen un resultado razonable, existe algo que origina una posible pérdida o irregularidad en los estados financieros.

*Dictamen con opinión negativa:* Cuando los balances permiten señalar que no se han cumplido las Normas de Información Financiera ni algunos principios fundamentales de la contabilidad, tiene lugar este tipo de dictamen adverso. En él, el auditor externo explica cuáles son las irregularidades.

*Dictamen con abstención de opinión:* Se da cuando el auditor se encuentra restringido por la empresa, o por otros factores, para aplicar los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias y, cuando derivado de ello, enfrenta la incertidumbre de si existen o no irregularidades significativas en los estados financieros. El estudiante podrá comprender mejor este tipo de dictamen si considera que, en forma coloquial y debido a la incertidumbre señalada, el auditor “opina que no puede opinar”, puesto que no le fue posible obtener evidencia de que los estados financieros están o no libres de irregularidades. En la mayoría de las ocasiones, una abstención de opinión puede identificarse desde la planeación de la auditoría, principalmente a causa de la carencia de controles internos y sus efectos devastadores sobre los registros contables y los estados financieros; en

tales circunstancias, la auditoría sigue adelante porque existe algún precedente de carácter legal que así lo requiere.

Es importante señalar que una auditoría consiste en el examen de los estados financieros de una compañía, basándose en claras pruebas que se desprenden de cada una de las acciones financieras que haya realizado la empresa. Al finalizar el estudio de estas acciones, el auditor externo debe ofrecer un documento donde plasma los resultados de su investigación, los cuales tienen validez legal y pudieren servir a la empresa, accionistas, responsables de gobierno o instituciones públicas para presentar como prueba en un juicio o cualquier otra acción legislativa.

Cabe explicar que un auditor externo es un profesional o un despacho de especialistas en contaduría que se encarga de revisar el desempeño de una empresa de acuerdo a lo que consta en sus registros. Pueden ser contratados por diferentes razones, pero, generalmente, se les consulta para que emitan o presenten opinión sobre la razonabilidad de las cifras plasmadas en los diversos libros contables. El auditor independiente debe ser alguien ajeno a la compañía para que su opinión sea imparcial y no se deje llevar por favoritismos o intereses personales.

A fin de conocer los formatos a utilizar por el auditor externo al expresar su opinión a través del dictamen, se incluyen en anexos 1 y 2 (de la unidad 2) <sup>37</sup> los ejemplos difundidos por el IMCP a través del CONNA.

---

<sup>37</sup> IMCP (2013). "Normas de auditoría, para atestiguar, revisión...", pp. 998-1002.

## 2.6 Áreas especializadas

La aplicación de las NIA 100 a las 700 son para auditorías de estados financieros formulados con base en el marco normativo aplicable, por ejemplo, las NIIF; en cambio, las NIA 800 son establecidas por el IMCP como apoyo al auditor independiente que realiza revisiones sobre estados financieros; pero preparados por la entidad de conformidad con un marco de información con fines específicos.

La NIA 800, “Consideraciones especiales –Auditoría de los estados financieros preparados de acuerdo a un marco conceptual para propósito especial”, trata básicamente sobre cualquier revisión realizada por el auditor independiente sobre todos los estados financieros, pero que no fueron preparados por la entidad de acuerdo a la normativa contable.

Mediante las NIA 805<sup>38</sup> y 810<sup>39</sup> el auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de la auditoría practicada con propósito especial para fundamentar su opinión y emitir su dictamen sobre alguna partida de los estados financieros preparados por la entidad con bases contables especiales.

A continuación son presentados algunos ejemplos de marcos de información con fines específicos establecidos en la NIA 800:<sup>40</sup>

- Contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad.

<sup>38</sup> Consideraciones Especiales – Auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

<sup>39</sup> Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

<sup>40</sup> IMCP (2013). *NIA 800*, “Normas de auditoría, para atestiguar, ...”, pág. 1085

- Contabilización con criterio de caja de la información sobre flujos de efectivo que tenga que preparar una entidad para sus acreedores.
- Las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador.
- Las disposiciones sobre información financiera de un contrato, tal como una emisión de obligaciones, un contrato de préstamo o una subvención.

Con base en lo anterior, es posible mencionar la responsabilidad que tiene el auditor al aceptar un trabajo de revisión y expresar una opinión sobre los estados financieros presentados por la entidad, ya que no debe confundirse con la opinión sobre una auditoría en la que se verifica el cumplimiento de la normativa contable, en este caso de las Normas Internacionales de Información Financiera. Por lo mismo, debe aclarar que está aplicando las disposiciones o normas establecidas en la NIA 800.

Por tanto, para el caso de que acepte rendir una opinión sobre, por ejemplo, ciertos aspectos fiscales extraordinarios, deberá mencionar el no cumplimiento de las NIIF y que los estados financieros examinados fueron preparados por la entidad para cumplir con las disposiciones fiscales especiales a que está obligada.

Lo anterior no significa que no deba dar cumplimiento como auditor independiente y profesional que es a lo establecido en la NIA 200 para garantizar un servicio profesional a la entidad que lo contrató, sobre todo en aspectos de los principios y responsabilidades que asume al aceptar el trabajo de revisión y el apego al código de ética internacional.

En caso de que los estados financieros hayan sido preparados por la administración de la entidad con el propósito de cumplir con las especificaciones de un contrato con un proveedor, el auditor podrá aceptar el encargo de revisión, pero para ello ha de investigar cada uno de los términos del convenio firmado y sobre esto analizar la normativa contable sobre la que fueron preparados los estados financieros.

En su informe deberá expresar claramente el cumplimiento de normativas contables especiales, así como la finalidad de la emisión de los estados financieros y que la administración de la entidad cumple con los términos del contrato; pero aplicando solo algunas normas de información financiera que convienen para el correcto registro del convenio establecido.

A pesar de referirse a una revisión a los estados financieros tomados en conjunto, realizados por la entidad con normatividad contable y con propósitos especiales diferentes a las NIIF, el auditor está obligado a rendir un informe con calidad y, por lo mismo, conservar el cuerpo del dictamen tradicional, esto es, mencionar el título de la revisión, un párrafo introductorio que presente que el objetivo es rendir un informe sobre los estados financieros expresados sobre bases contables especiales, agregar el párrafo de responsabilidad de la dirección y de él mismo y agregar el párrafo de opinión que indica el cumplimiento o no.

Por otra parte, encontramos en la NIA 805 que también se trata sobre la auditoría practicada a los estados financieros de una entidad, pero en la cual la dirección o el responsable de gobierno simplemente solicita la revisión y opinión sobre el cumplimiento de alguna partida en especial; por ejemplo, los inventarios, cuentas por cobrar o el manejo correcto de las inversiones.

Entonces, igual se aplica lo mencionado anteriormente en cuanto a que se trata de rendir una opinión sabiendo que los estados financieros fueron preparados con propósitos especiales y con una normativa contable diferente o, bien, que sí cumple con las NIIF, pero solo en el renglón de revisión solicitado por la dirección.

En este caso, es claro que el dictamen incluirá los elementos de un dictamen normal para dar cumplimiento a la responsabilidad del auditor, pero expresando claramente que solo se da una opinión sobre una operación o cuenta contable en particular.

La NIA 805 expresa la obligación del auditor de informar sobre la situación financiera de los estados financieros resumidos, de acuerdo al encargo solicitado por la dirección o responsable de gobierno de la entidad, sobre todo cuando fue él mismo quien realizó un dictamen sobre los mismos estados financieros a una fecha determinada con base en las NIA.

Para ayudar a las organizaciones a identificar las causas reales de sus problemas y evitar caer en la tentación de ejercer “soluciones sintomáticas” se realizan auditorías externas en diferentes áreas, con las cuales además son propuestas acciones de mejora que ayuden a las organizaciones a aumentar su efectividad.

Otros trabajos especializados que se realizan a las empresas pueden ser algunos de los siguientes:

- Auditoría financiera
- Auditoría de cumplimiento
- Auditoría de gestión
- Auditoría de control interno.

## RESUMEN

Con la exigencia de aplicación de las Normas de Auditoría Internacionales (NIA) a partir de las auditorías del 2012, el IMCP ha definido las responsabilidades y bases de actuación del auditor independiente, para ello difundió los principios sobre los que descansa la práctica de la auditoría desempeñada por el profesional de la contaduría, siendo éstos: permanencia, integralidad, oportunidad, independencia, objetividad, cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría y la responsabilidad.

Posteriormente, abordamos el tema de estudio y evaluación de los riesgos, observamos que el auditor debe enfrentarse a la realidad de la empresa auditada que implica el reconocer que existen errores involuntarios derivados de que la operación es realizada por seres humanos, pero también que puede descubrir confabulación entre los empleados de la entidad con objeto de cometer fraudes o abusos.

Abordamos también un tema muy desgastante para el auditor, pero que le permite allegarse de todos los elementos necesarios para fundamentar su opinión, y que se conoce como obtención de evidencia suficiente y competente. Para esto se mencionaron los papeles de trabajo que debe conservar el personal de auditoría como soporte del trabajo de revisión y por último se mostró que el auditor debe dejar constancia del trabajo efectuado en cada cédula, indicándolo mediante alguna marca de auditoría o plasmando sus iniciales o firma.



En el tema 2.4 correspondiente a la NIA 620, referente a la utilización por el auditor del trabajo de un especialista, comprobamos que, a pesar de que las Normas Internacionales de Auditoría deben ser cumplidas estrictamente por el auditor, no implica que deba ser experto en todas las cuestiones de la empresa auditada; por ejemplo, en ingeniería o cuestiones legales, penales, etc., que le permitan obtener las pruebas suficientes para estar en posibilidad de rendir un informe o dictamen sobre la situación de la empresa.

En la unidad 2 abordamos también el tema 2.5 para tratar sobre las conclusiones y dictamen que están contemplados en las NIA 700, las cuales demandan la obligación del auditor de entregar un informe sobre el resultado de la auditoría practicada. Advertimos los elementos que debe tener el dictamen con base en las pruebas obtenidas, así como que con éstas puede derivar un dictamen limpio, con salvedades, negativo o con abstención de opinión. Es de resaltar en este tema, que actualmente el auditor incorpora en su dictamen la responsabilidad en la aplicación de las NIA así como el apego al Código de Ética Internacional, e incorpora un párrafo introductorio sobre la empresa auditada y el trabajo realizado.

En el tema 4.6 aplicamos las NIA 800, 805 y 810 sobre la opción que tienen los clientes de solicitar al auditor una revisión especial sobre alguna cuenta u operación en particular, y de la forma en que el auditor debe realizar su trabajo, así como de informar o entregar el dictamen correspondiente.

# BIBLIOGRAFÍA



**SUGERIDA**

| Autor                | Capítulo  | Páginas |
|----------------------|---|---------|
| IFAC IESBA<br>(2010) | Manual Internacional de<br>Pronunciamientos de Control de Calidad,<br>Auditoría, Revisión, Otros Servicios de<br>Aseguramiento y Servicios Relacionados | 223     |

# Anexo 1

## Unidad 2

### **Modelo de informe del auditor de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) “Cifras correspondientes de periodos anteriores”**

Informe de los auditores Independientes

Al Consejo de Administración y a los Accionistas

Compañía X, S.A. de C.V.

He(mos) auditado los estados financieros adjuntos de la Compañía X, S. A. de C. V., que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2012, y los estados de resultados, cambios en el capital contable y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2012, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

#### **Responsabilidad de la Administración en relación con los estados financieros**

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas (o Marco de Referencia Normativo aplicable), y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de desviación material, debido a fraude o error.

#### **Responsabilidad del auditor**

Mi (Nuestra) responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en mi (nuestra) auditoría. He(mos) llevado a cabo mi (nuestra) auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumpla(mos) los requerimientos de ética, así como que planifique(mos) y ejecute(mos) la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de desviación material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la evaluación de los riesgos de desviación material en los estados financieros debido a fraude o error. Al efectuar dichas evaluaciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación razonable por parte de la Compañía de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Compañía. Una auditoría también incluye la evaluación de lo adecuado de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la administración, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros en su conjunto.

Considero (amos) que la evidencia de auditoría que he(mos) obtenido en mi (nuestra) auditoría proporciona una base suficiente y adecuada para mí (nuestra) opinión de auditoría.

### **Opinión**

En mi (nuestra) opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2012, así como sus resultados **(1)** y sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas.

(Nombre de la Firma a la que pertenece el auditor).

(Nombre y rúbrica del auditor).

(Fecha del informe de auditoría) (Ciudad y país en donde se ubica el auditor).

**(1) El significado de resultados se refiere al desempeño financiero de la Entidad, por lo que incluye el estado de resultados y el estado de cambios en el capital contable.**

## Anexo 2

### Unidad 2

#### **Modelo de informe del auditor de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) “Estados Financieros Comparativos”**

Informe de los auditores Independientes

Al Consejo de Administración y a los Accionistas

Compañía X, S.A. de C.V.

He(mos) auditado los estados financieros adjuntos de la Compañía X, S. A. de C. V., que comprenden los estados de situación financiera al 31 de diciembre de 2012 y 2011, y los estados de resultados, cambios en el capital contable y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 2012 y 2011, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

#### **Responsabilidad de la Administración en relación con los estados financieros**

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas (o Marco de Referencia Normativo aplicable), y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de desviación material, debido a fraude o error.

#### **Responsabilidad del auditor**

Mi (nuestra) responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en mis (nuestras) auditorías. He(mos) llevado a cabo mis (nuestras) auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumpla(mos) los requerimientos de ética, así como que planifique(mos) y ejecute(mos) la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de desviación material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la evaluación de los riesgos de desviación material en los estados financieros debido a fraude o error. Al efectuar dichas evaluaciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la

preparación y presentación razonable por parte de la Compañía de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Compañía. Una auditoría también incluye la evaluación de lo adecuado de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la administración, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros en su conjunto.

Considero(amos) que la evidencia de auditoría que he(mos) obtenido en mis (nuestras) auditorías proporciona una base suficiente y adecuada para mí (nuestra) opinión de auditoría.

### **Opinión**

En mi (nuestra) opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2012 y 2011, así como sus resultados<sup>41</sup> y sus flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas.

### **Otras cuestiones**

Previamente y con fecha xxxxxx emití(mos) mi (nuestro) informe de auditoría sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 2011 y por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México. De acuerdo a lo dispuesto por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las Normas Internacionales de Auditoría son de aplicación obligatoria en México para auditorías de estados financieros iniciados el 1° de enero de 2012, consecuentemente el informe de auditoría sobre las cifras comparativas de los estados financieros de 2012 y 2011, se emiten con base en las Normas Internacionales de Auditoría.

(Nombre de la Firma a la que pertenece el auditor).

(Nombre y rúbrica del auditor).

(Fecha del informe de auditoría).

(Ciudad y país en donde se ubica el auditor).

---

<sup>41</sup> El significado de resultados se refiere al desempeño financiero de la Entidad, por lo que incluye el estado de resultados y el estado de cambios en el capital contable.

## Anexo 3

### Unidad 2

Ejemplos de dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de las Normas Internacionales de Contabilidad o de Normas Nacionales.

#### **Ejemplo 1: Un estado de entradas y salidas de efectivo**

DICTAMEN DE AUDITOR A...

Hemos auditado el estado que se acompaña de las entradas y salidas de efectivo de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX.

Este estado es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el estado que se acompaña basado en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de alguna representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación general del estado. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión. La política de la Compañía es preparar el estado que se acompaña sobre la base de entradas y salidas de efectivo. Sobre esta base el ingreso se reconoce cuando se cobra y no cuando se gana, y los gastos son reconocidos cuando se pagan y no cuando se incurre en ellos.

En nuestra opinión, el estado que se acompaña da un punto de vista verdadero y justo del ingreso cobrado y los gastos pagados por la Compañía durante el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX de acuerdo con la base de entradas y salidas de efectivo, según se describe en la Nota X.

AUDITOR

Fecha

Dirección

## **Ejemplo 2: Estado financiero preparado sobre la base del impuesto sobre la renta de la entidad**

### DICTAMEN DE AUDITOR A...

Hemos auditado los estados financieros con base en impuesto sobre la renta, que se acompañan, de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX.

Estos estados son responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basados en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustente los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,) la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20XX y de sus ingresos y gastos por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con la base de contabilización usada para propósitos de impuestos sobre la renta, según se describe en la Nota X.

AUDITOR

Fecha

Dirección



### Ejemplo 3. Relación de cuentas por cobrar

#### DICTAMEN DE AUDITOR A...

Hemos auditado la relación que se acompaña de las cuentas por cobrar de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX

Esta relación es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la relación basados en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Estas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si la relación está libre de representación errónea de importancia relativa. Nuestra auditoría incluyó examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en la relación. Una auditoría incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de la relación. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión. En nuestra opinión, la relación de cuentas por cobrar da un punto de vista verdadero y justo de (o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante) las cuentas por cobrar de la Compañía al 31 de diciembre de 20XX de acuerdo con...

AUDITOR

Fecha

Dirección

#### **Ejemplo 4. Dictamen sobre estados financieros resumidos.**

Cuando se expresa una opinión limpia sobre los estados financieros anuales auditados.

DICTAMEN DE AUDITOR A...

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX, de los cuales fueron derivados los estados financieros resumidos, de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes). En nuestro dictamen fechado 10 de marzo de 20XX, expresamos una opinión sin salvedades sobre los estados financieros resumidos.

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos que se acompañan son consistentes, respecto de todo lo importante, con los estados financieros de los cuales se derivaron. Para una mejor comprensión de la posición financiera de la Compañía y de los resultados de sus operaciones para el periodo y del alcance de nuestra auditoría, los estados financieros resumidos deberían leerse conjuntamente con los estados financieros de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos y nuestro dictamen de auditoría, por lo tanto...

AUDITOR

Fecha

Dirección



# UNIDAD 3

## Revisiones de información financiera histórica



## OBJETIVO PARTICULAR

El alumno describirá las revisiones de información financiera histórica, en especial en los trabajos de revisión de estados financieros y de revisión de información financiera intermedia.

## TEMARIO DETALLADO

**(8 horas)**

### **3. Revisiones de información financiera histórica**

3.1. Trabajos de revisión de estados financieros

3.2. Revisión limitada de información financiera intermedia

---

# INTRODUCCIÓN

En las unidades anteriores observamos la necesidad de mantener un control permanente, con el objetivo de proteger los activos, minimizar las posibilidades de fraude, incrementar la eficiencia operativa, optimizar la calidad de la información económico-financiera y proponer la mejora continua de métodos y procedimientos financieros y operativos.

En esta unidad 3 trataremos de manera específica los boletines 9010 (Trabajos de revisión de Estados Financieros) y 9020 (Revisión de información financiera intermedia) difundidos en nov 2010 por el IMCP como parte de la convergencia hacia las NIIF. Observaremos también la labor que realiza el Departamento de Auditoría, que para su correcto funcionamiento debe establecer y respetar los objetivos siguientes:

- Realización de una evaluación independiente dentro de la institución donde se trabaja contando con una mayor comprensión de sus actividades y operaciones, con el fin de ayudar a evaluar la actuación de la administración y los estados financieros elaborados por la misma;
- Hacer una revisión del área contable, de las finanzas y del control interno de la empresa en general, a fin de evaluar su funcionamiento desde un punto de vista interno;
- Evaluar el cumplimiento de los planes, programas, políticas, normas y lineamientos que regulan la actuación de cada uno de los integrantes de una entidad;

- Dictaminar sobre las actividades, operaciones y funciones que se realizan en una empresa, contando con un mayor conocimiento de las actividades del personal que labora en ella, así como de sus funciones y actividades.

La planeación de un trabajo de auditoría requiere conocer los antecedentes de la empresa incluyendo las principales operaciones que realiza, el personal, estructura orgánica, obligaciones fiscales y laborales, etc., pues para que el examen proporcione los mejores resultados es necesaria la evaluación del sistema de control interno. Asimismo, el alcance de la planeación de la auditoría debe contemplar el costo que represente para la empresa.

Como se abordó en la unidad 2, el trabajo del auditor finaliza con la presentación del informe o dictamen, documento que contiene en forma detallada los resultados del trabajo de la auditoría practicada. Éste es de sumo interés para determinar la adhesión a los procedimientos establecidos, el fortalecimiento de los controles implantados y para obtener la certeza de que dichos controles son efectivos y económicos; además permite al personal de operación conocer el grado de eficiencia con el que desempeña sus funciones.

Hacia este punto se dirige esta unidad, es decir, detallar el trabajo de auditoría de los estados financieros preparados por la administración de una entidad, ya sea de un ejercicio, por un periodo solicitado por la dirección o incluso a fechas intermedias, para garantizar que cumple con las normas de información financiera nacionales, pero basadas en las normas internacionales vigentes.

## 3.1 Trabajos de revisión de estados financieros

Una vez obtenidas las bases sobre las cuales descansa la labor de auditoría, su responsabilidad y principios, ya sea de manera interna o externa y establecido que en ambos casos debe realizar su trabajo de manera independiente para lograr cumplir con las normas internacionales de auditoría y su ética profesional, es el momento de precisar la forma o el procedimiento para realizar esa labor.

La CONAA a través del IMCP emitió el Boletín 9010 “Revisión de estados financieros”, que son aplicables a la revisión de estados financieros integrales realizada por un contador público, que no es contratado como el auditor de la entidad, pero cuyo servicio es solicitado para verificar la situación de la entidad, aunque sin aplicar todos los procedimientos de una auditoría normal para obtener la evidencia suficiente.

Algunos de los procedimientos para la revisión de estados financieros normalmente incluyen lo siguiente<sup>42</sup>:

- Obtener una comprensión del negocio de la entidad y de la industria en la que opera.
- Investigaciones concernientes a las normas y prácticas contables de la entidad.
- Investigaciones referentes a los procedimientos de la entidad para registrar, clasificar y resumir transacciones, acumular información para revelación en los estados financieros y para preparar los estados financieros.

<sup>42</sup> IMCP (2013). *NIA 9010*, pp. 1379-138.1

- Investigaciones concernientes a todas las aseveraciones de importancia en los estados financieros.
- Procedimientos analíticos diseñados para identificar relaciones y partidas individuales que parezcan inusuales.

Dichos procedimientos incluirían:

- Comparación de los estados financieros con estados de periodos anteriores.
- Comparación de los estados financieros con los resultados y la posición financiera previstos.
- Estudio de las relaciones de los elementos de los estados financieros que se esperaba se conformaran a un modelo predecible, basado en la experiencia de la entidad o en la norma de la industria.

Al aplicar los procedimientos indicados anteriormente, el contador público consideraría los tipos de asuntos que requirieron ajustes contables en periodos anteriores.

- Investigaciones concernientes a decisiones tomadas en Asambleas de Accionistas, del Consejo de Administración, Comités Delegados del Consejo de Administración, y otros Comités, que puedan afectar a los estados financieros.
- Leer los estados financieros para considerar sobre la base de información que llama la atención del contador público, si los estados financieros parecen conformarse a la base contable indicada.
- Obtener informes de otros contadores públicos, si los hay y si se considera necesario, que hayan sido contratados para auditar o revisar los estados financieros de componentes de la entidad.
- Investigaciones con personas que tengan responsabilidad por asuntos financieros y contables, concernientes por ejemplo a:
  - Si todas las transacciones han sido registradas.
  - Si los estados financieros han sido preparados de acuerdo a la base contable indicada.
  - Cambios en las actividades de negocios de la entidad y en normas y prácticas contables.
  - Asuntos sobre los cuales han surgido preguntas en el curso de la aplicación de los procedimientos anteriores.
- Obtener declaraciones escritas de la administración.

Además de lo indicado anteriormente, es importante revisar hechos posteriores y, si es posible, anteriores a la fecha de revisión; esto es, por ejemplo, verificar los cheques emitidos y/o cobrados en fechas posteriores a la fecha de los estados



financieros auditados, también verificar las facturas por ventas del último mes del ejercicio anterior para comprobar que los depósitos registrados en el ejercicio auditado corresponden a esas ventas, y en cuestiones legales analizar minutas de asambleas o acuerdos con clientes o proveedores posteriores a la fecha de los estados financieros.

Se trata de que el auditor aplique todos los métodos y procedimientos que considere necesarios para obtener la evidencia y asegure que la información no presenta errores o, si los hay, que no tienen importancia relativa.

### **Conclusiones o informe**

El resultado final del trabajo del contador responsable de la revisión está plasmado en este documento y de acuerdo al convenio o servicio solicitado por la administración de la entidad, está obligado a extenderlo, así encuentre anomalías o no en los estados financieros sujetos a su examen.

### **Estados financieros**

De acuerdo a la definición<sup>43</sup> de la CINIF, “son la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha o por un periodo determinado. Su propósito general es proveer información de una entidad acerca de su posición financiera, del resultado de sus operaciones y de los cambios en su capital o patrimonio contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario general en el proceso de la toma de decisiones económicas”.

Del concepto anterior se desprenden los documentos que integran los estados financieros básicos en una entidad, siendo éstos los más importantes:

---

<sup>43</sup> CINIF-IMCP (2013). *Normas de Información Financiera*, NIF A-3.

-Estado de situación o posición financiera, también conocido como balance general que presenta los recursos financieros (activos) y obligaciones (pasivos y capital o patrimonio contable) de una entidad a una fecha determinada.

-Estado de resultados o de actividades, según se trate de entidades con propósitos lucrativos o no, que muestra como su nombre lo indica, los resultados de las actividades normales o extraordinarias de la empresa, tales como las ventas, compras o gastos incurridos durante un periodo determinado, así como el resultado alcanzado disminuido de los impuestos y PTU de ese mismo período.

- Estado de variaciones en el capital contable, el cual refleja el resultado y movimientos de la inversión y aportaciones de los socios u accionistas de la misma entidad, generalmente durante un año o periodo determinado.

-Estado de flujo de efectivo, el cual refleja información acerca de las variaciones en los recursos líquidos de la entidad en un periodo.

### **Procedimientos de auditoría**

Comenzamos por definir lo que se entiende por procedimiento: aquellos métodos, pasos o elementos y todo aquello que es usado por el auditor al verificar una partida u operación para lograr alcanzar el objetivo deseado, para lo cual son clasificados en procedimientos analíticos, de revisión, de valoración del riesgo o los sustantivos, El IMCP<sup>44</sup> lo define como el “conjunto de técnicas de investigación aplicado a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión”.

---

<sup>44</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2011). *Guías de auditoría*, pág. 35.

Los procedimientos de auditoría conocidos como de la serie 5000, con el tiempo fueron modificándose para apearse a las Normas de Auditoría Internacionales y en enero 2011 el IMCP, a través de la CONAA, decidió incorporarlos dentro de las Guías de Auditoría, serie 6000 y, por ello, los contadores las tienen en un solo libro actualizado a partir del 2013.

Estas guías eran (5000) y quedaron (6000) como sigue:

|                                    |   |
|------------------------------------|---|
| <p><b>5010</b><br/><b>6010</b></p> | <p><i>Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general:</i> se refiere al concepto de procedimiento, los tipos y el concepto de técnica de auditoría, también definido por el IMCP a través del CONNA como “métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.</p> |
| <p><b>5020</b><br/><b>6020</b></p> | <p><i>El muestreo en la auditoría:</i> mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría a una muestra representativa de estas transacciones o partidas, puede obtener la evidencia que se requiere.</p>  |
| <p><b>5030</b><br/><b>6040</b></p> | <p><i>Metodología para el estudio y evaluación del Control Interno:</i> el auditor debe seguir procedimientos recomendados para el estudio y evaluación adecuados del control interno existente.</p>  |
| <p><b>5040</b><br/><b>6050</b></p> | <p><i>Guía de auditoría para el estudio y la evaluación de la función de auditoría interna:</i> la función de la auditoría interna forma parte de las técnicas de control interno sujetas a evaluación por parte del auditor externo.</p>   |
| <p><b>5050</b><br/><b>6060</b></p> | <p><i>Utilización del trabajo de un especialista:</i> el auditor debe cubrir y establecer los procedimientos que se consideran adecuados para la revisión del trabajo de un especialista.</p>   |



|              |  |
|--------------|--|
| 5060<br>6070 | <i>Partes relacionadas:</i> se recomiendan procedimientos de auditoría tendientes a la identificación de partes relacionadas, la revisión de transacciones y saldos entre ellas y la adecuada revelación en los estados financieros.   |
| 5070<br>6080 | <i>Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor:</i> un auditor puede ser llamado a suceder o reemplazar a un colega en la realización de un examen de estados financieros, la comunicación con el auditor a quien se pretende suceder o reemplazar constituye una conducta ética y fortalece las relaciones profesionales. |
| 5090<br>6090 | <i>Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios:</i> es común que el procesamiento de la información sea realizada por terceros, por otra parte se debe considerar, en su estudio y evaluación el efecto que tiene el control interno al ser realizado por entidades que prestan servicios.               |
| 5100<br>6100 | <i>Efectivo e inversiones temporales:</i> se refiere al examen de las partidas de efectivo y equivalentes de efectivo como las inversiones en valores, los procedimientos deben ser aplicados por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.   |
| 5110<br>6110 | <i>Ingresos y cuentas por cobrar:</i> para el examen de los rubros de ingresos y cuentas por cobrar se proponen guías tendientes a la revisión de estas partidas en una entidad.   |
| 5120<br>6120 | <i>Inventarios y costos de ventas:</i> en el examen de los rubros de inventarios y costo de ventas, los procedimientos recomendados auxilian al auditor en la obtención de evidencias.   |
| 5130<br>6130 | <i>Pagos anticipados:</i> para el examen de estas transacciones, los procedimientos deben ser diseñados por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.   |



|              |   |
|--------------|---|
| 5140<br>6140 | <i>Guía de auditoría relacionados con estados financieros consolidados y combinados, y con la valuación de inversiones permanentes en acciones:</i> son señalados los procedimientos de auditoría para la revisión de este tipo de reportes financieros.              |
| 5150<br>6150 | <i>Inmuebles, maquinaria y equipo:</i> en el examen de los rubros de este tipo de activos, los procedimientos deben ser diseñados por el auditor de la entidad sujeta a revisión.   |
| 5160<br>6160 | <i>Intangibles:</i> el auditor contará con procedimientos para la revisión de estas transacciones de acuerdo a la entidad.  |
| 5170<br>6170 | <i>Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos:</i> para el examen de pasivos y al evaluar si la evidencia es suficiente y competente.  |
| 5180<br>6180 | <i>Estimaciones contables:</i> el auditor es responsable de evaluar la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la administración, incluidas en la información contable.  |
| 5190<br>6190 | <i>Capital contable:</i> los procedimientos de revisión deben ser diseñados en forma específica por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.  |
| 5200<br>6200 | <i>Gastos:</i> para el examen por el auditor los procedimientos deben ser diseñados tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa que solicitó sus servicios.   |
| 5210<br>6210 | <i>Examen de remuneraciones al personal:</i> se refiere a todos aquellos afectos contractuales y legales del personal y su registro dentro de los costos y gastos de operación.   |
| 5220<br>6220 | <i>Contingencias no cuantificables y compromisos:</i> una contingencia es la incertidumbre que resulta de la consumación de un hecho a futuro, que generalmente trae como consecuencia una utilidad o pérdida. Un compromiso es una obligación contractual u orden de |



|                            |   |
|----------------------------|---|
|                            | compra firmada con un tercero. Los procedimientos deben ser diseñados, tomando en cuenta las características de la empresa.   |
| <b>5230</b><br><b>6230</b> | <i>Hechos posteriores:</i> algunos hechos o transacciones ocurridos con posterioridad a la fecha del balance y hasta la fecha del dictamen, pueden afectar significativamente, de acuerdo con normas de información financiera y hacen necesario un ajuste o revelación en estados financieros. |
| <b>5270</b><br><b>6240</b> | <i>Utilización del trabajo de otros auditores:</i> cuando el auditor decida utilizar este trabajo, debe obtener una seguridad razonable que se haya realizado conforme a las normas de auditoría.   |
| <b>5280</b><br><b>6250</b> | <i>Guía de auditoría aplicable a saldos iniciales en primeras auditorías:</i> se refiere a la naturaleza, alcance y oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría a los saldos iniciales de las cuentas de naturaleza acumulativa.  |
| <b>5290</b><br><b>6260</b> | <i>Guía para la comprobación del tratamiento contable de los impuestos a la utilidad:</i> El auditor aplicará los procedimientos necesarios en las circunstancias para identificar los impuestos derivados de la obtención de beneficios de la entidad sujeta a revisión.                       |
| <b>6060</b><br><b>6030</b> | <i>Muestreo estadístico en auditoría:</i> Igual que la guía 6020, se trata de procedimientos que reflejen mediante gráficas y tablas el comportamiento de las principales cuentas contables de una entidad.   |
| <b>6070</b><br><b>6270</b> | <i>Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños.</i> A efecto de identificar las operaciones de este tipo de entidades, el auditor aplicará estos procedimientos de acuerdo a las operaciones de la entidad.  |

|                            |  |
|----------------------------|--|
| <b>6080</b><br><b>6280</b> | <i>Ayuda para prevenir, disuadir y detectar el fraude:</i> Surgido a partir del 2011 se trata de aplicación de procedimientos que permitirán al auditor verificar el cumplimiento de medidas que eviten riesgos de fraude.       |
| <b>6090</b><br><b>6290</b> | <i>Guía de auditoría relativa a instrumentos financieros derivados:</i> Con estos procedimientos el auditor estará en posibilidad de eliminar o disminuir los riesgos e incertidumbre por este tipo de instrumentos financieros. |

Adaptación de la información contenida en: <http://www.perucontadores.com/bolindex.htm>

Una vez que ha dado cumplimiento a las normas personales, indicadas en unidades anteriores, el auditor debe observar y aplicar una serie de normas de ejecución del trabajo para dar cumplimiento con las Normas Internacionales establecidas por el IFAC y exigidas por el IMCP. Estas normas están clasificadas en normas de planeación y supervisión, estudio y evaluación del control interno y la ya mencionada en la unidad anterior, obtención de evidencia adecuada.

El concepto de *planeación y supervisión* implica que el trabajo a realizar por el auditor debe ser con orden, estableciendo desde el inicio los trabajos a realizar, el personal que intervendrá y los tiempos en que incurrirá para entregar el resultado de la revisión solicitado por el cliente, tal y como lo firmó en la carta convenio. La planeación implica prever cuáles procedimientos de auditoría tendrán que emplearse, así como la extensión y oportunidad de los mismos.

El auditor encargado, generalmente tiene un equipo de trabajo integrado por auditores de menor experiencia o incluso de personal experto en áreas diferentes a la contaduría pública, motivo por el cual no se encarga de actividades que son propias de un ayudante de menor experiencia. Por esta razón, en la etapa de planeación debe programar las actividades a realizar por cada involucrado en la

auditoría a los estados financieros; ya que no se espera que pueda encargarse él solo de todas las etapas de la auditoría.

Por ello, para dar cumplimiento a la norma relativa a planeación y supervisión, el auditor debe conocer:

- Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo a realizar solicitado por la entidad, y
- Las características particulares de la empresa, tales como personal, operaciones normales y extraordinarias, condiciones legales y fiscales, así como el sistema de control interno, cuya información financiera será examinada.

Así, la revisión a realizar se realiza también en etapas, tal como si se tratara de una auditoría, siendo la primera de ellas la preliminar, a través de la cual el auditor de mayor experiencia o socio de la firma obtiene información de la empresa a través de entrevistas con el cliente o principales funcionarios, de recorridos a las instalaciones de la entidad a auditar, de lectura de documentos o estados financieros del cliente, de conocer la situación de la empresa por medio de dictámenes de ejercicios o períodos anteriores y realizando el estudio preliminar del control interno.

Derivado de lo anterior, encontramos que la CONAA, perteneciente al IMCP, establece también la importancia para el auditor de dejar evidencia en los papeles de trabajo de haber planeado la revisión para dar cumplimiento a esta primera etapa preliminar. Indica también que “la supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado”.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> IMCP (2011). *Procedimientos de auditoría*, pág. 48.



## Técnicas de auditoría

De acuerdo a la definición presentada anteriormente y a la obligación del auditor independiente de determinar qué clase de pruebas y hasta qué grado necesita aplicarlas para obtener los elementos para formular su opinión, el IMCP a través de la CONAA establece las siguientes técnicas de auditoría cuya aplicación, de acuerdo a las circunstancias, le permitirán al contador independiente fundamentar su juicio profesional sobre los estados financieros de la entidad.

**Estudio general.** Que es aplicada desde la etapa previa de la auditoría para que el auditor de mayor experiencia de la firma o del grupo de auditoría encargado de la revisión, aprecie las características y aspectos importantes de la empresa y sus estados financieros.

**Análisis.** Consiste en conocer cómo está integrado un rubro o cuenta de los estados financieros, para ello será necesario que el auditor verifique el saldo y/o los movimientos de las cuentas, que considere necesaria su revisión a mayor detalle. Por ejemplo, la cuenta de Inventarios puede estar formada por materia prima, producción en proceso y producto terminado, etc., y el auditor debe, una vez conocido el saldo de cada cuenta, revisar los movimientos de cada una de ellas para estar en posibilidad de afirmar que cumplen con lo establecido en las Normas de Información Internacionales.

**Inspección.** Técnica que consiste en examinar físicamente la documentación y los bienes materiales para comprobar su autenticidad y el correcto registro contable.

**Confirmación.** En la cual es posible obtener un documento de personal interno o externo a la entidad para que el auditor se cerciore del saldo o movimiento registrado en alguna parte de los estados financieros. En auditoría también se le conoce como circularización y puede ser positiva (el auditor agrega en documento enviado a un cliente el importe adeudado para que éste confirme si está de acuerdo o no con el saldo), o negativa (en que sólo se pide que conteste la persona si no está de acuerdo) y también puede confirmar en blanco o ciega para que le sea

enviada la información solicitada directamente a las instalaciones de la firma o despacho; por ejemplo, se envía a las instituciones financieras para que indiquen en el documento cuáles cuentas bancarias tiene el cliente y sus saldos a una fecha solicitada por el auditor.

**Investigación.** También usada por el auditor para obtener datos o información directamente de funcionarios o empleados de la empresa auditada y que es complementada con la siguiente técnica.

**Declaración.** En la cual se plasma en un documento la información obtenida de funcionarios y empleados de la misma empresa, situación que debe tratarse con especial cuidado y objetividad, porque no olvidemos que proviene generalmente del mismo personal que realiza la actividad revisada o por comprobar por el auditor.

**Certificación.** Es otra técnica en que se basa el auditor para obtener la firma o fe en un documento que soporte una operación o saldo registrado en los estados financieros. Así, puede el auditor recibir la certificación de un notario sobre las actas de asamblea practicadas por los socios de la empresa auditada.

**Observación.** Es una técnica que consiste en presenciar directamente la forma en que es realizada cierta operación por el personal del cliente, por ejemplo, la realización de un inventario físico de materia prima.

**Cálculo.** Mediante esta técnica el auditor verifica matemáticamente alguna partida de los estados financieros, por ejemplo, que la suma de las cuentas por cobrar este integrada por el saldo de clientes, funcionarios y empleados, documentos por cobrar, etc.

### **El muestreo en la auditoría<sup>46</sup>**

Para dar cumplimiento a las normas relativas a la ejecución del trabajo, el contador independiente, que, como ya se mencionó, no es el auditor de la empresa, puede simplemente revisar aquellas cuentas o movimientos que considere necesarios para fundamentar su opinión, esto es, que no es necesario revisar 100% de las

<sup>46</sup> IMCP (2012). *Guía de auditoría* 6020.

cuentas, si con solo revisar un porcentaje de éstas comprueba que están correctamente soportadas y registradas en los estados financieros.

Para diseñar y definir una muestra, el contador considerará los siguientes aspectos en su revisión:

- Los objetivos de la auditoría
- El universo y la muestra
- El nivel de confianza del control interno
- El riesgo e incertidumbre
- El error tolerable
- El error esperado en el universo.

Una vez definidos y puestos en la práctica los conceptos anteriores, el auditor deberá dejar constancia en sus papeles de trabajo de lo siguiente:

- La descripción del sistema de muestreo elegido.
- La descripción del sistema seguido para seleccionar las partidas individuales que integran la muestra.
- La descripción de los procedimientos de auditoría aplicados a las partidas que integran la muestra.
- Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría que consideren cuando menos la clasificación del tipo de errores encontrados o el número de errores de cada tipo localizado.
- La proyección de los resultados obtenidos en la muestra.
- Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de esos resultados.
- La interpretación de dichos resultados con base en los datos anteriores.

Una vez establecidas las bases sobre las que descansa el trabajo de revisión, como son las normas, guías de auditoría y técnicas, el contador independiente en la revisión solicitada por el gobierno de la entidad o el director de la misma, podrá

realizarla para observar el cumplimiento y apego a las NIF de los estados financieros preparados por la administración de la empresa. Como complemento, se mencionan a continuación los principales estados financieros a revisar, así como su estructura, conceptos y características que deben tener.

### **Elementos básicos de los estados financieros**

Contemplada en la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, que converge con las Normas Internacionales de Información Financiera, incluye los elementos que conforman los estados financieros para lograr uniformidad de criterios en su elaboración, análisis e interpretación, entre los usuarios generales de la misma información financiera.

#### *Balance general*

Es el principal estado financiero que se prepara en una entidad, el cual refleja la situación financiera a una fecha determinada. El IMCP destaca y define <sup>47</sup> los siguientes elementos:

**Activo.** Es un recurso controlado por una entidad, identificado y cuantificado en términos monetarios, del que se esperan beneficios económicos futuros, derivados de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad. Así encontramos los siguientes tipos de activos:

- Efectivo e inversiones temporales, tales como caja, bancos o inversiones en valores.
- Derechos a recibir efectivo o equivalentes, como la cuenta de clientes
- Derechos a recibir bienes o servicios, por ejemplo, la cuenta de anticipos a proveedores.
- Bienes disponibles para la venta o para su transformación y posterior venta, tales como las cuentas de inventarios de producto terminado o materias primas

---

<sup>47</sup> CINIF (2012). *Normas de Información Financiera A-5*.

- Bienes destinados al uso o para su construcción y posterior uso como las cuentas de activo fijo (Edificio, terrenos, maquinaria, equipo de transporte).
- Aquellos activos que representen una participación en el capital o el patrimonio contable de otras entidades, tales como la cuenta de inversiones en acciones.

**Pasivo.** “Es una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, cuantificada en términos monetarios y que representa una disminución futura de beneficios económicos, derivada de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad.”<sup>48</sup> De esta definición se desprenden los siguientes elementos de acuerdo a su naturaleza:

- Obligaciones de transferir efectivo o equivalentes, reflejados a través de las cuentas de proveedores, acreedores diversos.
- Obligaciones de transferir bienes o servicios, tales como la cuenta de anticipos de clientes.
- Obligaciones de transferir instrumentos financieros emitidos por la propia entidad, siendo generalmente la cuenta de créditos bancarios o dividendos por pagar.

**Capital o patrimonio contable.** Valor de los activos netos de la entidad, o sea, el valor residual de los activos una vez disminuidos todos los pasivos de la misma entidad. Representa la fuente interna de obtención de recursos y derivado del concepto anterior encontramos la siguiente clasificación si se trata de sociedades lucrativas:

- Capital contribuido, que son todas aquellas aportaciones de los propietarios, socios, accionista o dueño de la entidad.
- Capital ganado, conformado por el resultado obtenido por la entidad, conocida como utilidad o pérdida del ejercicio y las reservas legales.

---

<sup>48</sup> CINIF (2012). Normas de Información Financiera NIF A-5.

- Aportaciones de capital, que son recursos entregados a la entidad por los propietarios o dueños, situación que ocasiona aumentar su inversión.
- Reembolsos de capital, que es lo contrario del concepto anterior, ya que en este caso es la entidad quien le entrega recursos a los propietarios.
- Decreto de dividendos, también se trata de distribuciones por parte de la entidad, ya sea en efectivo o sus equivalentes a favor de los propietarios, derivadas del rendimiento de su inversión.
- Reservas, que representan una parte del capital ganado que es destinada por sus propietarios para cuestiones distintas a los dividendos, con objeto de conservar recursos para ciertas operaciones a realizar en el futuro.

Para las sociedades con fines no lucrativos tenemos los siguientes conceptos:

- Patrimonio restringido permanentemente.
- Patrimonio restringido temporalmente.
- Patrimonio no restringido, el cual no tiene restricciones por parte de los patrocinadores de la sociedad para que sea utilizado por parte de la entidad.

### *Estado de resultados y estado de actividades*

Tal y como se definió anteriormente, dependiendo de si nos referimos a una entidad con fines lucrativos, se llamará *estado de resultados*, donde se identifican los ingresos, costos y gastos, así como las utilidades o pérdidas por el efecto de estos elementos. En cambio, si la entidad no persigue fines lucrativos, se identifica como *estado de actividades*.

**Ingresos.** Representan el incremento de activos o el decremento de pasivos, situación que a su vez originará una utilidad o pérdida neta que afectará el patrimonio o capital de la entidad. También de acuerdo a su naturaleza, los

ingresos pueden ser ordinarios o no ordinarios (también referidos a no propios de la operación normal de la empresa).

**Costos y gastos.** Básicamente estos conceptos están enfocados a la generación de ingresos y por lo mismo derivan de un decremento de activos o incremento de pasivos, aunque también tendrán un efecto desfavorable en el resultado, pues pudieren ocasionar pérdida en caso de que los ingresos no sean superiores. Al igual que los ingresos, también se clasifican de acuerdo a su naturaleza en ordinarios y no ordinarios.

**Utilidad o pérdida neta.** El CINIF define la utilidad neta como “el valor residual de los ingresos de una entidad lucrativa, después de haber disminuido sus costos y gastos relativos reconocidos en el estado de resultados, siempre que estos últimos sean menores a dichos ingresos, durante un período contable”<sup>49</sup>.

**Cambio neto en el patrimonio contable.** Aplica sólo a entidades no lucrativas y se refiere también a la variación ocasionada al comparar los ingresos con los costos y gastos de un periodo contable.

#### *Estado de flujo de efectivo.*

Es el estado básico preparado por la administración de la compañía, cuya razonabilidad debe ser comprobada por el auditor independiente. Sus elementos son:

**Origen de efectivo.** Integrados por aumentos de efectivo durante un periodo contable y que derivan de disminuciones de cualquier otro activo o de incrementos

---

<sup>49</sup> CINIF (2012). *Normas de Información Financiera NIF A-5*.

de pasivos y del capital contable, ya sea por los propietarios o patrocinadores de la entidad.

**Aplicación de efectivo.** Lo contrario de lo anterior, o sea la disminución del efectivo motivado por aumentos de activos distintos al efectivo, disminución del pasivo o capital durante un periodo determinado.

### *Estructura del informe*

El informe sobre una revisión de estados financieros describe el alcance del trabajo para permitir a la administración, accionistas o público en general *comprender la naturaleza del trabajo realizado y dejar claro que se ejecutó una revisión* y, por lo tanto, que no se expresa una opinión de auditoría. Esta expresión puede ser, sin salvedades, negativa o con salvedades, aunque también el contador independiente puede abstenerse de opinar y entregar a la administración un informe que indique claramente los motivos de abstenerse de opinar.

A continuación, se describen las características que deben incluir los informes y tipos de conclusiones que presentará el contador contratado para efectuar la revisión de los estados financieros de una entidad.

### Conclusiones e informe

En la unidad 2, apartado 2.5, *Conclusiones y dictamen de auditoría*, se mencionaron algunos ejemplos de dictámenes que permiten que el auditor al emitir su informe de auditoría expresa tácitamente que en su “opinión los estados financieros de una entidad presentan razonablemente... de acuerdo con las normas de información financiera internacionales” (para mejor comprensión de este tipo de informe, remitirse a los ejemplos indicados en anexos 1 y 2 de la unidad 2). En



cambio, en un trabajo de revisión el contador con base en los procedimientos aplicados (que no proporcionan toda la evidencia necesaria como para asegurar que realizó una auditoría), debe expresar una aseveración negativa, esto significa el mencionar que los estados financieros preparados por la administración de la entidad no están preparados en todos los aspectos importantes de acuerdo con el marco contable aplicable a este tipo de organizaciones.

El informe sobre una revisión de estados financieros debe contener los siguientes elementos, de acuerdo a lo establecido por el IMCP en la misma norma 9010 <sup>50</sup> de la CONAA.

- (a) un título;
- (b) el destinatario
- (c) un párrafo introductorio, que incluya:
  - identificación de los estados financieros sobre los que se ha realizado la revisión; y
  - una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del contador público;
- (d) un párrafo de alcance, describiendo la naturaleza de una revisión, que incluya:
  - una referencia a esta NR (norma de revisión) aplicable a trabajos de revisión;
  - una declaración de que una revisión está limitada primordialmente a investigaciones y procedimientos analíticos; y
  - una declaración de que no se ha realizado una auditoría, que los procedimientos realizados proporcionan menos seguridad que una auditoría y que no se expresa una opinión de auditoría.
- (e) una aseveración negativa;
- (f) la fecha del informe;

---

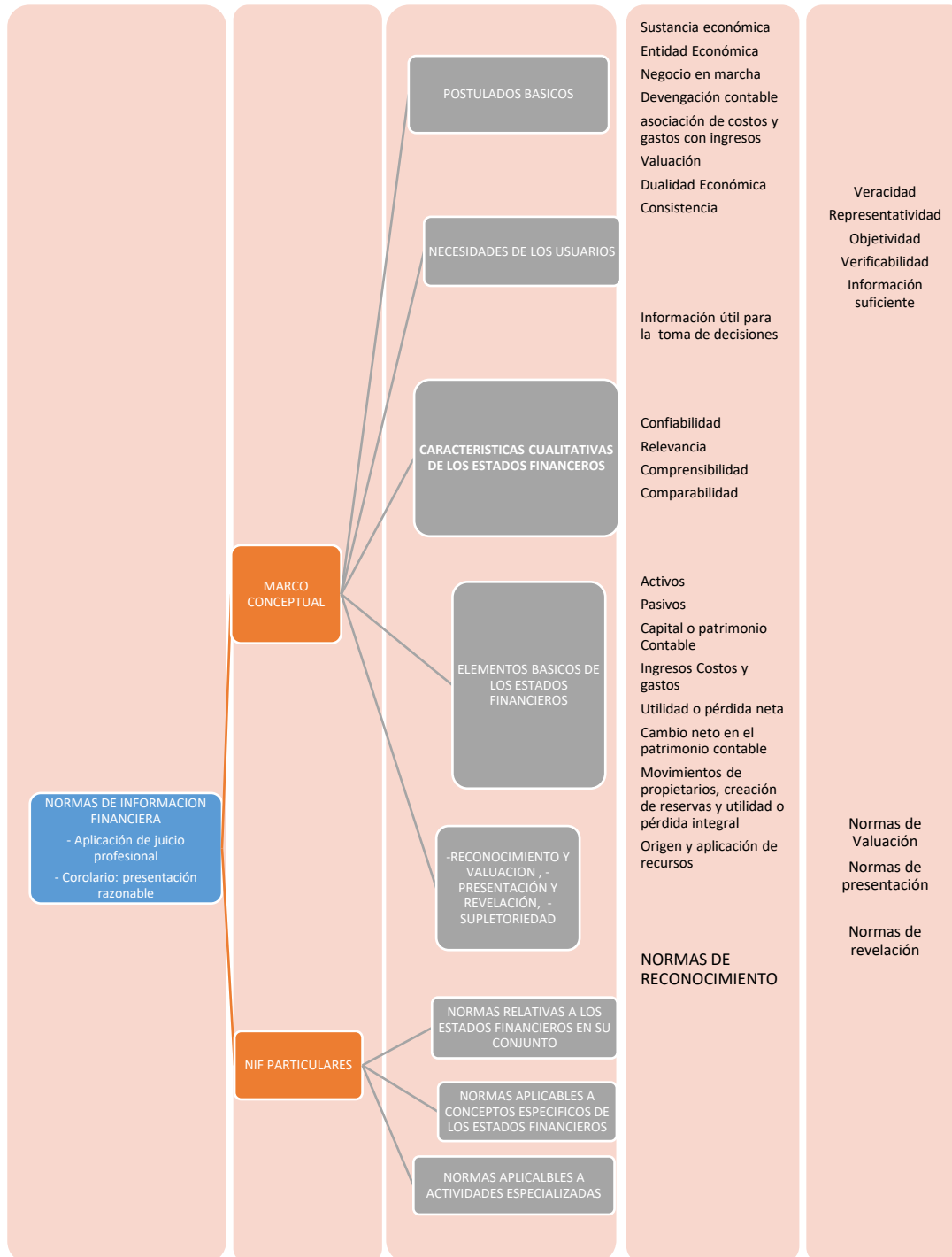
<sup>50</sup> CINIF. *Boletín* 9010, 30 de noviembre de 2010, pp.16 -17.

- (g) la dirección del contador público, y
- (h) la firma del contador público.

Para complementar los elementos del informe señalado anteriormente, a continuación se presenta la estructura<sup>51</sup> de las Normas de Información Financiera en los apéndices A y B desarrollados por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), órgano al que pertenece el IMCP.

---

<sup>51</sup> Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).



Fuente: Apéndice A. Estructura de las Normas de Información Financiera NIF A-1 (CINIF).



| NIF        | Título   | Objetivo   | Equivalencia con las NIIF | Equivalencia con USGAAP | Equivalencia con Boletines anteriores |
|------------|--|--|---------------------------|-------------------------|---------------------------------------|
| <b>A-1</b> | Estructura de las Normas de Información Financiera                 | Tiene por objeto definir la estructura de las NIF y establecer el enfoque sobre el que desarrollan el Marco Conceptual (MC) y las NIF particulares.  | --                        | --                      | A -1                                  |
| <b>A-2</b> | Postulados básicos   | Identificar las necesidades de los usuarios y establecer, con base en las mismas, los objetivos de los estados financieros; así como, sus características y limitaciones.  | MC                        | SFAC 2                  | A-1<br>A-2<br>A-3                     |
| <b>A-3</b> | Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros | Identificar las necesidades de los usuarios y establecer, con base en las mismas, los objetivos de los estados financieros, así como sus características y limitaciones.   | MC                        | SFAC 1                  | B -1<br>B -2                          |
| <b>A-4</b> | Rasgos cualitativos de los estados financieros                     | Establecer las características cualitativas que debe reunir la información financiera contenida en los estados financieros, para satisfacer apropiadamente las necesidades comunes de los usuarios generales de la misma y con ello, asegurar el cumplimiento de los objetivos de los estados financieros.   | MC                        | SFAC 2                  | A -1<br>A-5<br>A-6                    |
| <b>A-5</b> | Elementos básicos de los estados financieros                       | Definir los elementos básicos que conforman los estados financieros para lograr uniformidad de criterios en su elaboración, análisis e interpretación, entre los usuarios generales.   | MC                        | SFAC 6                  | A - 7<br>A - 11                       |
| <b>A-6</b> | Reconocimiento y valuación   | Establecer los criterios generales que deben utilizarse en la valuación, tanto en el reconocimiento inicial como en el posterior, de transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que han afectado económicamente a una entidad. Asimismo, definir y estandarizar los conceptos básicos de valuación que forman parte de las normas particulares. | MC                        | SFAC 5<br>SFAC 7        | ---                                   |
| <b>A-7</b> | Presentación y revelación  | Establecer las normas generales aplicables a la presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas.   | NIC 1                     | APB<br>Opinión 22       | A - 5                                 |
| <b>A-8</b> | Supletoriedad  | Establecer las bases para aplicar el concepto de supletoriedad a las NIF, considerando que, al hacerlo, se prepara información financiera con base en ellas.   | ---                       | ----                    | A - 8                                 |

APÉNDICE B- Normas que integran la serie NIF-A y su equivalencia con la normativa internacional y boletines anteriores.

Significado de términos: APB: Accounting Principles Board; MC: Marco conceptual; NIC: Norma Internacional de Contabilidad (International Accounting Standard o IAS) NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Standards o IFRS); SFAC: Statement of Financial Accounting Concepts (Declaraciones de contabilidad financiera); USGAAP: United States Generally Accepted Accounting Principles (Principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos).

## 3.2 Revisión limitada de información financiera intermedia

Ante los cambios que están surgiendo a raíz de la globalización y la integración de los países a través de tratados internacionales, las entidades deben buscar conseguir mayores recursos para, a su vez, generar más ganancias o por lo menos continuar en marcha.

El que las entidades se vean obligadas a presentar información financiera en fechas intermedias es a raíz sobre todo de estar en deuda con inversionistas nacionales o del extranjero y instituciones financieras. Por lo mismo, deben solicitar la revisión de sus estados financieros a grandes firmas de contadores, de manera que, derivado de dicha revisión, entreguen un informe bimestral o trimestral a grandes corporaciones y a la bolsa de valores.

Ante esta necesidad es que surgió en 1983 el boletín B-9, *Información financiera a fechas intermedias*, y en 2006 entró en vigor el marco conceptual de las Normas de Información Financiera (NIF) para converger con la NIC 34, *Norma Internacional de Contabilidad*. En general, esta norma demanda la preparación por parte de la administración de la entidad de los estados financieros básicos, ya mencionados en unidades anteriores, pero con la particularidad de ser condensados y de que al final del ejercicio contable coincidan con los totales, de manera que el auditor que dictamine los estados financieros a una fecha determinada ya tenga un avance por haber revisado varios periodos anteriores del mismo ejercicio anual.

De esta manera, surge el boletín 9020 de las *Normas para trabajos de Revisión (NR)* sustituyendo al boletín 4050 de las *Normas de auditoría generalmente aceptadas*, para establecer los procedimientos a seguir para la auditoría practicada sobre estados financieros a fechas intermedias, por los contadores independientes, a una entidad. Se le conoce como revisión limitada por tratarse de periodos cortos menores a un año, que no significa que la entidad tenga un ejercicio irregular de menos de 12 meses. En ésta revisión limitada el responsable de la auditoría efectúa procedimientos de entrevista y de revisión general que le permita tener una base razonable para expresar una opinión limitada de que no existen modificaciones de importancia en los estados financieros y que éstos se encuentran de conformidad con las normas de información financiera internacionales.

Esta norma está dirigida a la revisión de estados financieros integrales a una fecha intermedia por el auditor de una entidad, y no de un estado financiero individual o de un componente del mismo, en cuyo caso son aplicables las Normas para Atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Esto es, que el objetivo de una revisión limitada de información financiera intermedia difiere, de manera importante, del de una auditoría conducida de acuerdo con las normas internacionales de auditoría (NIA).

Una revisión limitada de información financiera intermedia no proporciona una base suficiente para expresar una opinión sobre si la información financiera está presentada razonablemente, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco contable aplicable, y, en contraste con un trabajo de auditoría, no está diseñada para obtener seguridad razonable de que la información financiera intermedia esté libre de errores importantes.

Por lo mismo, desde la contratación misma, el auditor debe especificar con el cliente la naturaleza y alcance del trabajo e informe a entregar, así como la documentación

y declaraciones por escrito que podrá solicitar a fin de asegurar la expresión de su opinión. De este modo, encontramos que los objetivos que se persiguen en este tipo de revisión son diferentes y, por lo mismo, el auditor para conocer la entidad y su control interno podrá aplicar los siguientes procedimientos<sup>52</sup> sugeridos por el IMCP:

- Leer la documentación, con la extensión que sea necesaria, de la auditoría del año anterior y de las revisiones del (los) periodo(s) intermedio(s) anterior(es) del año actual y el (los) correspondiente(s) periodo(s) del año anterior, para facilitar al auditor la identificación de los asuntos que puedan afectar la información financiera intermedia del periodo actual.
- Considerar cualesquier riesgos importantes identificados en la auditoría de los estados financieros del año anterior, incluyendo el riesgo de que la administración sobrepase los controles.
- Leer la información financiera intermedia anual más reciente y la comparable del periodo anterior.
- Considerar la materialidad, respecto del marco contable aplicable, en cuanto a su relación con la información financiera intermedia, para ayudar a determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos a ser realizados, y a evaluar el efecto de los errores.
- Considerar la naturaleza de cualquier error importante corregido y cualquier error no importante sin corregir, identificados en los estados financieros del año anterior.
- Considerar asuntos importantes de contabilidad y reporte de información que puedan ser de continua relevancia, tales como las debilidades importantes en el control interno.
- Considerar los resultados de cualquier procedimiento de auditoría realizado con respecto a los estados financieros del año actual.
- Considerar los resultados de cualquier auditoría interna realizada y de acciones posteriores emprendidas por la administración.
- Investigar con la administración sobre los resultados de la evaluación del riesgo de que la información financiera intermedia pueda contener errores importantes como resultado de fraude.
- Investigar con la administración sobre el efecto de cambios en las actividades de negocios de la entidad.
- Investigar con la administración sobre cualquier cambio importante en el control interno y el efecto potencial de dicho cambio en la preparación de la información financiera intermedia.

<sup>52</sup> IMPC (2013). *Boletín 9020*, pp. 1402-1403.

- Investigar con la administración sobre el proceso para la preparación de la información financiera intermedia, y la confiabilidad de los registros contables relativos con los que debe coincidir y se concilia dicha información.

En una revisión limitada no se debe esperar que el auditor aplique todas sus técnicas de auditoría y de análisis o documente con pruebas cada partida de los estados financieros. Como lo establece el IMCP, basta que realice investigaciones con el personal y principales directivos, así como con personal de contabilidad e incluso con preguntas a los abogados de la empresa para obtener los datos e información que necesita para asegurar que se cumplen las prácticas contables y que el control interno de la entidad permite suponer que el grado de riesgo de equivocarse en la emisión de su opinión es muy baja o de encontrar errores importantes en los estados financieros. Por lo mismo, el auditor no debe realizar confirmaciones de saldos interna o externamente ni aplicar inventarios o arqueos físicos o solicitar certificaciones por contratos con abogados o por servicios.

### *Evaluación de errores*

De acuerdo a lo indicado en el boletín 9020, quien realiza la revisión debe aplicar su juicio profesional y considerar la importancia de los errores que pudieran tener los estados financieros, precisar si derivan de ejercicios o periodos anteriores o del mismo periodo limitado a revisar y, en caso de considerarlo necesario, profundizar en su revisión a fin de evitar quedarse con dudas al emitir su opinión sobre estados financieros a fechas intermedias.

### *Declaraciones de la Administración.*

Para documentar su revisión, el auditor debe tener por escrito de parte de la administración de la entidad todas las respuestas a sus dudas en cuanto la buena marcha de la entidad y regulaciones o leyes que pudieren afectar su revisión intermedia, así como al apego al marco contable aplicable. Debe obtener de la administración reconocimiento de que mantiene un sistema de control interno que



permite prevenir y detectar fraudes o errores materiales, también informes por escrito sobre el cumplimiento de obligaciones legales o contractuales y obtener documentos en que conste que la administración asegura que los errores que pudieran resultar al final de la revisión carecen de importancia y no afectarán los estados financieros en su conjunto. Ver en anexo 1 de esta unidad, ejemplo de carta de declaración de la administración.

### *Responsabilidad del auditor y comunicación*

Se trata de especificar el tipo de revisión de que se trata y de que el auditor se haga responsable de verificar que la información y declaraciones proporcionadas por la administración tienen validez y no se trata de interpretaciones que pudieran ocultar un error o fraude. Por lo mismo, en caso de duda, el auditor debe exigir por escrito a la administración la opinión de un especialista, en caso de haber sido requerido para confirmar cierta operación realizada.

También si es demasiado el riesgo, el auditor puede incluso retirarse de la revisión y comunicar a la administración su decisión y las causas que lo obligan a cancelar su revisión. Sobre todo, si advierte que la administración de la entidad tarda demasiado o le brinda poca información o lo limita en las investigaciones con el personal y a las instalaciones de la entidad.

### *Informe de auditoría sobre la revisión limitada de información financiera intermedia.*

Una vez conseguidas las declaraciones, el auditor estará en posibilidad de emitir su opinión o informe (ver anexo 2 de esta unidad), considerando los siguientes elementos<sup>53</sup>:

---

<sup>53</sup> IMCP (2013). *Boletín 9020*, pp. 1411-1412.



- a) Un título apropiado.
- b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
- c) Identificación de la información financiera intermedia revisada, incluyendo el título de cada uno de los estados contenidos en el juego, completo o condensado, de estados financieros, así como la fecha y el periodo cubierto por la información financiera intermedia.
- d) Si la información financiera intermedia comprende un juego completo de estados financieros de propósito general, preparado de acuerdo con el marco contable aplicable, y diseñado para lograr una presentación razonable, una declaración de que la administración es responsable de la preparación y presentación razonable de la información financiera intermedia de acuerdo con el marco contable aplicable.
- e) En otras circunstancias, una declaración de que la administración es responsable por la preparación y presentación de la información financiera intermedia, de acuerdo con el marco contable aplicable.
- f) Una declaración de que el auditor es responsable de expresar una conclusión sobre la información financiera intermedia con base en la revisión.
- g) Una declaración de que la revisión de la información financiera intermedia fue realizada de acuerdo con la Norma para Trabajos de Revisión (NR) 9020, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*, y una declaración de que esta revisión consiste en hacer investigaciones, principalmente con las personas responsables de los asuntos contables y financieros, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.
- h) Una declaración de que una revisión es sustancialmente menor en alcance que una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría y que, en consecuencia, no permite al auditor obtener una seguridad de que llegue a conocer todos los asuntos importantes que pudieran ser identificados en una auditoría, y que, por lo tanto, no se expresa una opinión de auditoría.
- i) Si la información financiera intermedia comprende un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con el marco contable aplicable, y diseñado para lograr una presentación razonable, una conclusión en cuanto a si algo ha llamado a la atención del auditor que le haga creer que la información financiera intermedia no está presentada razonablemente, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco contable aplicable.
- j) En otras circunstancias, una conclusión sobre si algo ha llamado la atención del auditor que le haga creer que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco contable aplicable (incluyendo una referencia a

la jurisdicción o país de origen del marco contable, cuando éste es distinto a las NIF.

k) La fecha del informe.

l) La ubicación en el país o jurisdicción en donde el auditor ejerce su práctica.

m) La firma del auditor.

Es importante diferenciar este tipo de revisiones de auditoría, con la revisión practicada sobre estados financieros en su conjunto, que tienen la misma validez para el gobierno de la entidad y la administración de la misma que solicitó la opinión del auditor. A diferencia de lo expresado en el boletín 9010, en este caso sí se practica una revisión de auditoría, aunque sólo por las operaciones practicadas durante un cierto periodo.

## RESUMEN

El IMCP, como parte del CINIF y en concordancia con las regulaciones globalizadas como las Normas Internacionales de Auditoría y las Normas Internacionales de Información Financiera a cargo del IFAC, emitió los boletines 9010 y 9020 para regular el trabajo de auditoría en caso de tratarse de una revisión a los estados financieros históricos o revisión a los mismos, pero a una fecha intermedia, respectivamente.

En la primera parte de esta unidad observamos que el auditor debe aplicar en su revisión a los estados financieros una serie de procedimientos y técnicas de auditoría con el objetivo de allegarse de todos los elementos posibles que garanticen expresar una opinión sobre los mismos. Técnicas como la confirmación de saldos o movimientos, arqueos de efectivo o práctica de inventarios físicos, además de conseguir certificaciones de abogados y declaraciones de clientes, funcionarios, accionistas, etc., sustentan los papeles de trabajo y soportarán el dictamen sobre la situación financiera auditada a una fecha determinada.

El auditor independiente debe opinar que cumplen con las normas de información financiera y, por lo mismo, se mencionan cada una éstas de manera general, así como de los postulados básicos sobre los cuales se registran las transacciones de la entidad auditada, tales como sustancia económica, negocio en marcha, devengación contable, consistencia, etc.

En cambio, en la revisión limitada de información financiera a una fecha intermedia, el auditor no profundiza ni realiza cálculos u análisis a detalle, sino que, aplicando

el boletín 9020, se concreta a obtener declaraciones de la administración para fundamentar su opinión sobre estos estados, incluso una revisión de este tipo requiere un mínimo de tiempo, comparado con una auditoría, que va de 2 semanas a un mes, dependiendo del tamaño de la entidad o grupo de entidades.



# BIBLIOGRAFÍA



**SUGERIDA**

| Autor                                     | Capítulo | Páginas |
|---|----------|---------|
| Instituto Mexicano de Contadores Públicos | NIF A-1  | 18 y 19 |

# ANEXO 1

## Unidad 3

### Ejemplo de una carta de declaraciones de la administración

La siguiente carta no pretende ser una carta estándar. Las declaraciones de la administración variarán de entidad a entidad y de un periodo intermedio al siguiente:

(Membrete de la entidad)

(Fecha)

(Al auditor)

Párrafos de apertura si la información financiera intermedia comprende estados financieros condensados:

Esta carta de declaraciones de la administración se emite en conexión con su revisión del balance general condensado de la entidad ABC, al 31 de marzo de 20XX, y los correspondientes estados condensados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujo de efectivo, por el periodo de tres meses que terminó en esa fecha, la cual fue realizada con el propósito de concluir sobre si alguna situación ha sido de su conocimiento para considerar que la información financiera intermedia no esté preparada, en todos sus aspectos importantes, de acuerdo con las Normas de Información Financiera aplicables en México.

Reconocemos nuestra responsabilidad por la preparación y presentación de la información financiera intermedia de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas.

Párrafos de apertura si la información financiera intermedia comprende un juego completo de estados financieros de propósito general, preparados de acuerdo con un marco contable diseñado para lograr una presentación razonable:

Esta carta de declaraciones de la administración se emite en conexión con su revisión del balance general de la entidad ABC, al 31 de marzo de 20XX, y los correspondientes estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujo de efectivo, por el periodo de tres meses que terminó en esa fecha, así como del resumen de las políticas contables significativas y otras notas aclaratorias.

Entendemos que su revisión se llevó a cabo con el propósito de concluir sobre si alguna situación ha sido de su conocimiento para considerar que la información financiera intermedia no presenta razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de la entidad ABC, al 31 de marzo de 20XX, los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y sus flujos de efectivo por el período de tres meses que terminó en esa fecha, de acuerdo con las Normas de Información Financiera aplicables en México.

Reconocemos nuestra responsabilidad por la presentación razonable de la información financiera intermedia de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas.

Confirmamos, con base en nuestro mejor conocimiento y entendimiento, las siguientes declaraciones:

- La información financiera intermedia que se menciona anteriormente se ha preparado y presentado de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas.
- Hemos puesto a su disposición todos los registros contables y reportes auxiliares, y todas las actas, acuerdos o minutas de Asambleas de Accionistas y del Consejo de Administración (a saber, las sostenidas en [insertar fechas aplicables]).
- No hay transacciones importantes que no hayan sido registradas de manera apropiada en los registros contables que soportan la información financiera intermedia.
- No ha habido ningún incumplimiento, real o posible, del cual tengamos conocimiento, de leyes y regulaciones, que pudiera tener un efecto de importancia sobre la información financiera intermedia.
- Reconocemos la responsabilidad por el diseño e implementación del control interno para prevenir y detectar fraudes y errores.
- Hemos revelado a usted todos los hechos importantes relativos a cualesquier fraudes o sospechas de fraude conocidos que puedan haber afectado a la entidad.
- Hemos revelado a usted los resultados de nuestra evaluación del riesgo de que la información financiera intermedia pudiera estar distorsionada de forma importante, como resultado de fraude.
- Consideramos que los efectos de los errores no corregidos resumidos en la cédula que se acompaña, son de poca importancia relativa, tanto en lo individual como de manera acumulada, para la información financiera intermedia tomada en su conjunto.
- Confirmamos la integridad de la información proporcionada a ustedes respecto de la identificación de partes relacionadas.



- Lo siguiente se ha registrado de manera adecuada y, cuando fuese apropiado, así se reveló en la información financiera intermedia:
  - Transacciones con partes relacionadas, incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, arreglos de arrendamientos y garantías, así como saldos por cobrar o pagar a partes relacionadas.
  - Garantías, ya sea escritas u orales, bajo las cuales la entidad tiene una obligación contingente.
  - Acuerdos y opciones para recomprar activos vendidos previamente.
- La presentación y revelación de las valuaciones de valor razonable de activos y pasivos están de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas.
- No tenemos planes ni intenciones que puedan afectar de manera significativa el valor en libros o clasificación de activos y pasivos registrados en la información financiera intermedia.
- No tenemos planes de abandonar líneas de productos u otros planes o intenciones que den como resultado algún inventario en exceso u obsoleto, y ningún inventario se encuentra registrado en exceso del valor de realización.
- La entidad cuenta con títulos o derechos de propiedad sobre todos los activos y no existen gravámenes sobre los activos de la entidad.
- Hemos registrado o revelado, según corresponda, todos los pasivos, tanto reales como contingentes.
- (Añadir cualesquier declaraciones adicionales relacionadas con nuevas normas de contabilidad que se están implementando por primera vez y, considerar cualesquier declaraciones adicionales que requiera una nueva norma de auditoría, que sean relevantes para la información financiera intermedia).

En nuestro mejor conocimiento y entendimiento, no han ocurrido eventos posteriores a la fecha del balance general, y a la fecha de la presente, que puedan requerir ajuste a, o revelación en, la información financiera intermedia antes mencionada.

**Director General**

**Director de Finanzas**

# ANEXO 2

## Unidad 3

### Ejemplos de informes de revisión sobre información financiera intermedia

Juego completo de estados financieros de propósito general, preparados de acuerdo con un marco contable diseñado para lograr una presentación razonable.

#### INFORME DE REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA

(Destinatario apropiado)

##### Introducción

He revisado el balance general de la Compañía ABC, que se acompaña, al 31 de marzo de 20XX, y los correlativos estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo por el periodo de tres meses que terminó en esa fecha. La administración de la entidad es responsable de la preparación y presentación razonable de esta información financiera intermedia de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas. Mi responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia con base en mi revisión. Los estados financieros de 20XX, que se presentan para fines comparativos de conformidad con las Normas de Información Financiera mexicanas, no fueron objeto de mi revisión.

##### Alcance de la revisión

Mi revisión fue realizada de acuerdo con la Norma para Trabajos de Revisión 9020, "Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad", emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Una revisión de información financiera intermedia consiste en llevar a cabo investigaciones, principalmente con el personal responsable de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión es sustancialmente menor en alcance que una auditoría realizada de conformidad con las Normas de Auditoría generalmente aceptadas en México y, en consecuencia, no permite tener la seguridad de conocer todos los asuntos importantes que pudieran identificarse en una auditoría. Consecuentemente, no expreso una opinión de auditoría.

##### Conclusión

Con base en mi revisión, no tuve conocimiento de situación alguna que llamara mi atención para considerar que la información financiera intermedia que se acompaña no presente razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de marzo de 20XX, los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y sus flujos de



efectivo por el periodo de tres meses que terminó en esa fecha, de conformidad con las Normas de Información Financiera mexicanas.

**AUDITOR**

Fecha

Dirección



# UNIDAD 4

## Trabajos de atestiguamiento



## OBJETIVO PARTICULAR

El alumno comprenderá la naturaleza, alcance y los aspectos normativos aplicables de los servicios de atestiguamiento que presta el Licenciado en Contaduría.

## TEMARIO DETALLADO

(12 horas)

### 4. Trabajos de atestiguamiento

4.1. Marco de referencia

4.2 Ejemplos de este tipo de trabajos

---

# INTRODUCCIÓN

Derivado de las operaciones realizadas en empresas o entre empresas nacionales y del extranjero y a las necesidades de información, así como a la confianza que cada vez se le deposita más al profesional de la contaduría en su función de auditor, fue necesario el establecimiento de normas para atestiguar a través de los boletines de la serie 7000, emitidos por la CONAA del IMCP; con estas normas se pretende diferenciar e identificar los trabajos de atestiguamiento, practicados por el contador público independiente, de los trabajos de auditoría o de revisión de información financiera histórica; esto es, porque no sólo se trata de opinar sobre los estados financieros, sino sobre aspectos particulares de los mismos o de las operaciones practicadas por la entidad, su control interno, etc. Por lo mismo, algunas de las normas de atestiguar son diferentes a las normas de auditoría, a pesar de estar clasificadas con los mismos rubros, como personales, de ejecución del trabajo y de información.

Durante esta unidad 4, observaremos que el contador público independiente, además de apegarse a una serie de normas, seguirá un código de ética y aplicará procedimientos de auditoría de acuerdo a las circunstancias. Cuestiones como las ya mencionadas en las unidades anteriores, pero que en este caso son particulares por tratarse de un encargo al auditor para cumplir con rendir un informe de atestiguamiento sobre una aseveración en particular de los estados financieros, preparados por la administración de la empresa que contrata sus servicios.

Encontraremos que el *marco de referencia para trabajos de atestiguamiento*, establece que un trabajo de atestiguamiento puede ser:

- a) un trabajo de atestiguamiento razonable o
- b) un trabajo de atestiguamiento limitado.

Un trabajo de atestiguamiento puede estar basado también en:

- 1) aseveraciones o
- 2) ser un trabajo de reporte directo.

Y, a su vez, la conclusión del atestiguamiento para un trabajo con base en aseveraciones puede ser redactada en términos de:

- la aseveración de la parte responsable o
- directamente en función de la materia y los criterios.

Es importante resaltar que desde el momento mismo de la contratación ya es diferente la labor del profesional de la contaduría que ofrece una opinión de atestiguar al que ofrece un servicio de auditoría. Por lo mismo, deberá seguir una serie de procedimientos y técnicas que podrán ser semejantes a los de una auditoría tradicional, pero en estos casos sólo aplicados a la labor de conseguir evidencia que sirva de base para rendir un informe como testigo de la situación examinada.

Conviene mencionar que se exponen las normas vigentes durante el 2013, por lo que, al igual que en las unidades anteriores, será necesario conocer la normativa vigente durante años anteriores o posteriores, dependiendo de la fecha de la información a examinar.

## 4.1 Marco de referencia

Empezaremos por definir lo que se entiende por atestiguar y para ello nos remitimos al diccionario de la Real Academia Española, allí se menciona que proviene de las palabras latinas *ad*, que quiere decir simplemente “a”, y *testicare*, que significa “esto mismo”, que no indica gran cosa y, por lo mismo, se complementa con las siguientes acepciones:

- 1) deponer, declarar, afirmar como testigo de alguna cosa, y
- 2) ofrecer indicios ciertos de alguna cosa cuya existencia no estaba establecida u ofrecía duda.

Con esta información ya es posible definir que el trabajo de atestiguar consiste en fungir como testigo, afirmar o autenticar sobre alguna situación específica y expresar una opinión sobre la aseveración escrita por la parte contratante sobre diversos asuntos o trabajos especiales, diferentes a una auditoría de estados financieros.

Por su parte, el IMCP define que el vocablo “atestiguar” utilizado por el profesional de la contaduría debe entenderse como “proporcionar evidencia de... o afirmar que...”<sup>54</sup>. De esta manera, emitió los boletines de la serie 7000, que incluye toda la normativa aplicable en un trabajo para que el contador independiente pueda rendir un informe a quien le solicite un servicio de esta naturaleza.

---

<sup>54</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría para atestiguar*, pág. 1152.



El párrafo 20 del boletín 7010 de las Normas para Atestiguar, establece que un trabajo de atestiguar es uno en el cual un contador público es contratado para emitir o emite una comunicación escrita que expresa una conclusión acerca de la confianza en una aseveración escrita, que es responsabilidad de la parte contratante.

También el IMCP, en la exposición de motivos del boletín 7010, señala de manera enunciativa, no limitativa, los siguientes servicios en un trabajo de atestiguar<sup>55</sup>:

- La preparación de estados financieros con base en registros contables.
- La conversión de estados financieros preparados con base en Normas de Información Financiera (NIF) a Normas de Información Financiera de otro país.
- La preparación de análisis de rubros o cuentas que integran los estados financieros de una empresa.
- La verificación de datos que se consignan en un informe o reporte con los datos que consignan los registros de contabilidad.
- La verificación de cálculos, conforme a fórmulas o procedimientos que se establecen en una ley, contrato o cualquier otro documento, basándose en datos que emanan de los registros de contabilidad.

Dentro de los servicios que el profesional de la contaduría ofrece y no requieren cumplimiento con Normas de Auditoría, se incluyen las siguientes:

- Revisiones limitadas.
- Revisiones de tipo especial.
- Revisiones practicadas de acuerdo con procedimientos previamente convenidos.
- Preparación de información financiera de diversa índole.
- Revisiones al sistema de control interno de una entidad, así como a un área de la misma.

Para identificar las características de los conceptos de auditoría y la función de atestiguar, se presenta el siguiente cuadro:

---

<sup>55</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría para atestiguar*, pág. 1151.



| Auditoría   | Atestiguar  |
|---|---|
| Como regla general, se aplica en el examen de información financiera histórica.   | Son aquellos trabajos relativos a materias que no correspondan esencialmente a la información financiera, es decir, la función de atestiguar va más allá de los estados financieros.  |
| El Contador expresa mayor nivel de seguridad (“Opinión positiva”).  | El Contador expresa seguridad inferior que una auditoría tradicional.   |
| En los informes de auditoría no existe restricción.   | Los servicios están diseñados para satisfacer necesidades de usuarios que participan, ya sea en el establecimiento de los criterios especializados con los cuales las aseveraciones sujetas a revisión serán medidas y quienes, por consiguiente, recibirán un informe de uso limitado. |
| Aplica Normas de Auditoría.   | Aplica Normas para Atestiguar.  |
| Incluye una norma de ejecución del trabajo (relativa al estudio y evaluación del control interno) y dos de información que no consideran las normas para atestiguar | Incluye dos normas personales más que las de auditoría.   |

El trabajo de atestigüamiento proporcionado por el profesional de la contaduría va más allá de una revisión de la información financiera ya que las entidades actualmente necesitan contar con información correcta, oportuna y específica de una situación *delimitada* de su entidad, a fin de tomar decisiones para lograr los objetivos propuestos en la organización. Por lo mismo, cada vez es más requerido este servicio de atestigüamiento, lo que propicia mayor campo de acción para el contador independiente.

## Código de ética profesional

El profesional de la contaduría que proporcione un servicio de atestiguamiento a una entidad, deberá apegarse al mencionado *Código de ética profesional*, esto es, que deberá aplicar mínimo los siguientes principios<sup>56</sup>:

**Integridad.** Significa la obligación de ser leal, veraz y honrado en todas las relaciones profesionales y de negocios.

**Objetividad.** Evitar prejuicios, al expresar cualquier juicio profesional, el contador acepta la obligación de sostener un criterio imparcial y libre de conflicto de intereses.

**Diligencia y competencia profesional.** En la prestación de cualquier servicio se espera del contador público un verdadero trabajo profesional por lo que siempre deberá contar con los conocimientos y estar a la vanguardia en aspectos técnicos, profesionales y de negocios. Asimismo, actuará con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

**Preparación y calidad 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.

**Confidencialidad.** El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección, evitando revelar información sobre dicho trabajo a menos de tener la obligación legal y profesional de hacerlo.

**Comportamiento profesional.** El contador público tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando, incluyendo leyes y reglamentos, evitando con sus acciones desacreditar la profesión.

Resalta, además, la independencia mental que debe guardar el profesional de la contaduría en todo trabajo de atestiguamiento, que implica la expresión de una conclusión sin ser afectado por influencias que comprometan su juicio profesional

---

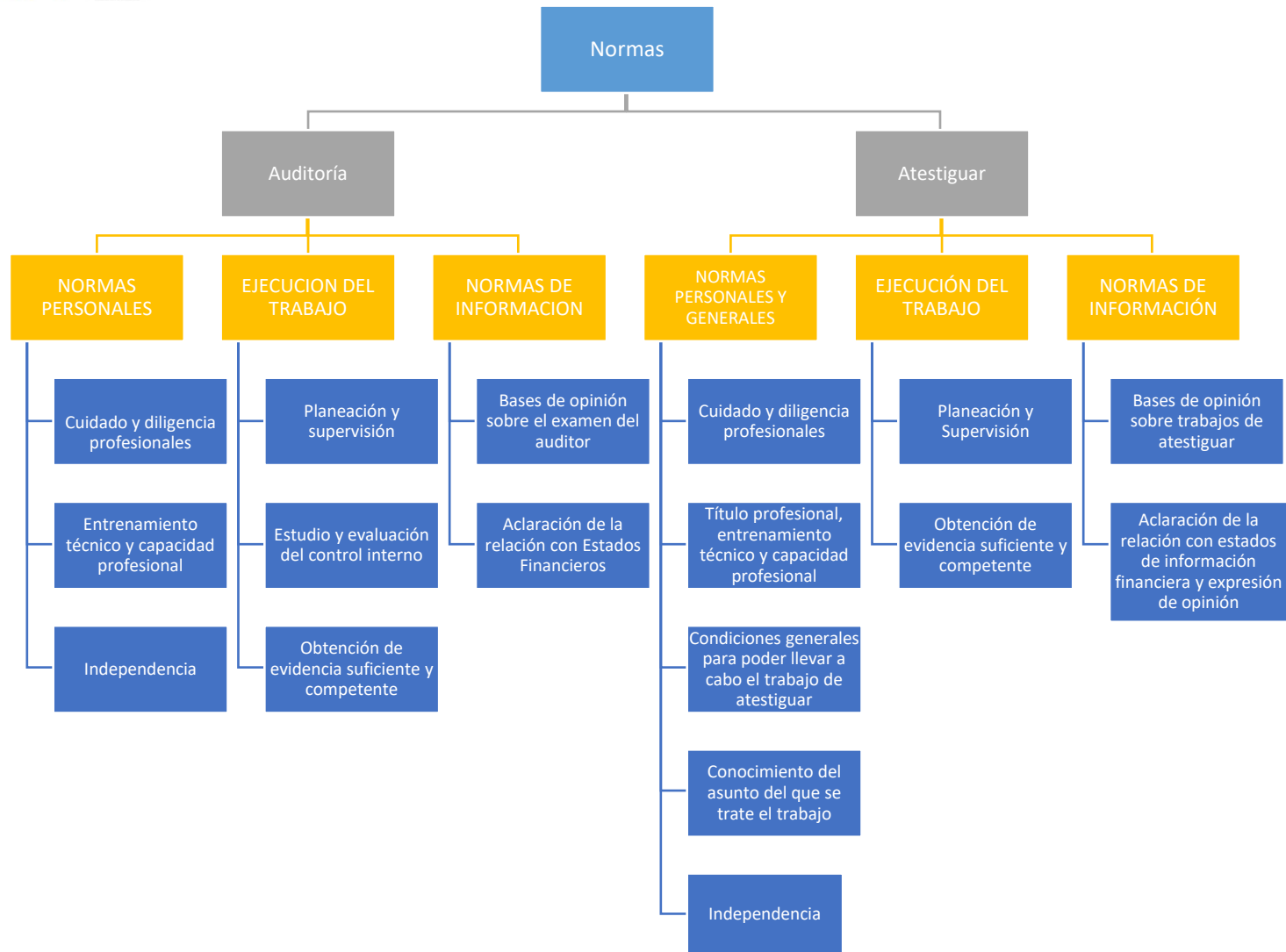
<sup>56</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría para atestiguar*, pág. 61.



y evitar hechos y circunstancias que, al ser ponderados por un tercero, pudieran concluir que se ha comprometido la integridad, objetividad o escepticismo profesional.



En el siguiente esquema se presentan las normas que aplica el profesional de la contaduría para trabajos de atestiguamiento.



Esquema 1 Presentación de las diversas normas establecidas por el IMCP



## **Informe sobre exámenes y revisiones de información financiera proforma**

En el boletín 7020, emitido por el IMCP, e incluido en las *Normas de auditoría para atestiguar, de revisión y otros servicios* relacionados, es presentado uno más de los servicios proporcionados por el profesional de la contaduría, mediante el cual atestigua sobre estados financieros proforma, que incluyen eventos subsecuentes preparados por la administración de la entidad que lo contrató.

Este boletín nos permite obtener una opinión profesional de un contador público de un trabajo de revisión que no parte de verificar cifras de estados financieros básicos y que no cumplen con el principio de realización, debido a que no se trata de hechos consumados y sí de situaciones o eventos ocurridos o por ocurrir con posterioridad a las cifras básicas de los estados financieros. Debido a lo dicho, el contador asume la responsabilidad de especificar sobre qué información está dando una opinión y también que no se trata de una auditoría de estados financieros.

Los estados financieros proforma se tratan de información financiera que aún no ocurre o en términos contables, no está realizada y por lo mismo no cumple con lo señalado en el boletín A-2 que aborda el postulado básico de devengación contable, antes conocido en los principios de contabilidad como de realización.

Sin embargo, recordemos que la información financiera debe ser útil para los usuarios de la misma y si la administración de la entidad necesita estados financieros proforma que derivan de estados financieros históricos en que se aplicaron las NIF, más la incorporación de situaciones aún no consumadas, el profesional de la contaduría debe estar en posibilidad de dar su opinión sobre la veracidad de los mismos.

En este boletín 7020, la CONAA identifica que estos estados financieros proforma pueden ser útiles para los usuarios de información para mostrar los efectos de las siguientes operaciones<sup>57</sup>:

- Adquisiciones, fusiones y escisiones de negocios,
- Cambios en el capital contable; por ejemplo, por capitalizaciones de pasivos, emisiones de nuevas acciones, decreto de dividendos, etc.
- Disposición de un segmento o área importante del negocio.
- Cambio en la forma de organización del negocio o en su estado como una entidad independiente.
- Propuesta de venta de valores y de aplicación de los fondos derivados de ella.

Aunque es claro que la administración de la entidad también puede solicitar un informe sobre si la estimación de las ventas, durante el siguiente período y todos sus efectos en costos y gastos, puede ser razonable según la opinión del auditor que examina esos estados financieros proforma. También pudieren examinarse estados financieros proforma que lleven implícita una operación proyectada de cambios laborales del personal, lanzamiento de un nuevo producto, campaña de mercadotecnia, instalación y uso de una mejor maquinaria, cambios de régimen fiscal e incluso proyectar efectos en los estados financieros de nuevas disposiciones fiscales en caso de ser aprobadas por el Congreso de la Unión.

Para estar en posibilidades de dar una opinión sobre estados financieros proforma, el profesional de la contaduría debe tener la capacidad técnica y experiencia de negocios requerida, pero, sobre todo, partir en su revisión de que los estados financieros básicos fueron preparados de acuerdo con NIF vigentes y que posteriormente la administración de la empresa le agregó en otra columna los efectos de cierta operación planeada a futuro.

Es por ello que en el párrafo 6 de este boletín se menciona que los estados financieros proforma, preparados por la administración de la entidad, parten de

---

<sup>57</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión*, pág. 1186.

estados financieros básicos a los cuales les agrega una columna de ajustes a esas mismas cifras, que reconocen todos los efectos importantes de las diversas transacciones o situaciones que se presentan en la entidad.

Se precisa en este boletín que el profesional de la contaduría podrá aceptar un trabajo y rendir una opinión sobre estados financieros proforma siempre y cuando la información derive de estados financieros básicos de un año completo reciente, aunque también puede ser de un período intermedio, siempre y cuando se especifique esta situación en la opinión correspondiente. En caso de tratarse de una opinión sobre estados financieros derivados de una fusión, el contador deberá tener la información financiera de ambas partes, esto es, de la entidad adquirida y de la fusionada y, en ambos casos, el nivel de seguridad otorgado derivara del nivel de seguridad que haya sido dado a los mismos estados financieros básicos de los cuales derive.

Como cualquier otra revisión, el auditor que emite un informe deberá tener el nivel de conocimientos contables adecuados y de las prácticas de operación de la entidad y de la empresa fusionada, en caso de tratarse de estados financieros proforma sobre adquisición de negocios o fusión. Para ello deberá aplicar procedimientos específicos para comprobar que la ocurrencia de las cifras mostradas en los estados financieros proforma es razonable.

El objetivo de este tipo de informe es que el contador, después de realizar su trabajo de revisión, sustente que no encontró situaciones que exijan modificar la aseveración de la administración, así como que ésta sí proporcionó una base razonable sobre los eventos y operaciones de la información proforma, incluyendo sustento sobre la columna de ajustes que presenta los estados financieros básicos proforma.





Para ello, el IMCP recomienda que el contador público aplique los procedimientos siguientes<sup>58</sup>:

- a) Obtener conocimiento adecuado de la operación (o evento) de que se trate; por ejemplo, mediante la lectura de los contratos y actas de juntas del consejo de Administración relativas, interrogatorios a funcionarios adecuados de la entidad y, en algunos casos, de entidades adquiridas o a ser adquiridas.
- b) En una adquisición o fusión de negocios, obtener conocimiento adecuado de cada una de las partes constituyentes de la entidad a la que se le han incorporado los negocios adquiridos o fusionados, de los contadores públicos que hayan examinado las entidades en periodos anteriores y su apego a las NIF.
- c) Comentar con la administración sus supuestos relativos a los efectos de las operaciones o eventos.
- d) Evaluar si los ajustes proforma incluyen todos los efectos importantes atribuibles directamente a las operaciones o eventos.
- e) Obtener evidencia suficiente que respalde los ajustes proforma con base en su juicio profesional. Normalmente, el profesional de la contaduría obtiene mayor evidencia en un trabajo de examen que en un trabajo de revisión sobre lo siguiente:
  - contratos de adquisición, fusión o escisión de negocios,
  - informes de avalúos,
  - contratos de deuda,
  - contratos individuales de trabajo,
  - acuerdos tomados por el Consejo de Administración,
  - legislación existente o propuesta
- f) Evaluar si los supuestos de la administración sobre los que descansan los ajustes proforma están presentados de una manera suficientemente clara, completa y consistentes entre ellos y con los datos utilizados para determinarlos.
- g) Verificar la corrección de los cálculos aritméticos de los ajustes proforma y que la columna de proforma refleje la aplicación adecuada de esos ajustes a las cifras de los estados financieros básicos.
- h) Obtener una carta de declaraciones de la administración que incluya los siguientes aspectos:
  - Su responsabilidad de los supuestos utilizados en la determinación de los ajustes proforma.
  - Aseveración de que en su opinión:
    - . Los supuestos proporcionan una base razonable para presentar todos los efectos importantes directamente atribuibles a la operación o evento,

<sup>58</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría*, pp. 1189-1191.



- . Que en los ajustes proforma relativos se consideran apropiadamente esos supuestos, y
- . Que la columna de cifras proforma refleja la aplicación adecuada de esos ajustes a los estados financieros básicos,
  - Aseveración de que en su opinión los efectos importantes directamente atribuibles a las operaciones o eventos se revelan adecuadamente en la información financiera proforma.
- i) Leer la información financiera proforma y evaluar si:
  - Se revelan adecuadamente las operaciones o eventos, los ajustes proforma, los supuestos importantes y, si las hubiere, las incertidumbres importantes, acerca de esos supuestos.

### **Informe de información financiera proforma.**

Similar al informe presentado por el contador público en un dictamen de estados financieros básicos, este tipo de informe debe cumplir con una serie de datos que permitan al usuario de la información obtener la necesaria para cumplir con los objetivos propios de la entidad. Es recomendable el indicar la misma fecha en que se aplicaron los procedimientos de revisión e incluso puede incluirse en el mismo informe de revisión de los estados financieros básicos en caso de ser el mismo auditor quien efectuó ambos trabajos. También puede indicarse en el informe fechas diferentes, en caso de ser diferente la fecha de la revisión de estados financieros básicos a la fecha de terminación de la información financiera proforma; por ejemplo, señalar 31 de marzo del 2013, excepto por los párrafos relativos a la información financiera proforma, para los que la fecha es 15 de marzo del 2013.

Este tipo de informe emitido por el profesional de la contaduría, puede incluir los siguientes elementos según lo mencionado en el boletín 7020:

- a. Un título que incluya la palabra independiente
- b. Identificación de la información financiera proforma, mostrando en columnas separadas la información financiera básica y la proforma, además de indicar mediante notas aquellas que se refieren a las operaciones y sus efectos en los estados proforma.



- c. Una referencia a los estados financieros básicos de los que se ha obtenido la información financiera básica y una declaración de si esos estados financieros fueron examinados o revisados.
- d. Identificación de la parte responsable y una declaración de que ésta es responsable de la información financiera proforma.
- e. Una declaración de que la responsabilidad del contador público es la de expresar una opinión sobre la información financiera proforma con base en su examen.
- f. Una declaración de que el examen de la información financiera proforma se concluyó y fue realizado de acuerdo con las normas para atestiguar establecidas por el IMCP y que, por lo tanto, incluyó los procedimientos que el contador público consideró necesarios en las circunstancias.
- g. Una declaración de que el contador público considera que el examen practicado proporciona una base razonable para su opinión.
- h. Un párrafo por separado en el que se explique el objetivo de la información financiera proforma y sus limitaciones.
- i. La opinión del contador público acerca de si los supuestos de la administración proporcionan:
  - Una base razonable para presentar los efectos importantes directamente atribuibles a las operaciones o eventos,
  - Si en los correspondientes ajustes proforma se reconocen adecuadamente los efectos de esos supuestos, y
  - Si la columna de cifras proforma refleja la aplicación adecuada de esos ajustes a los estados financieros básicos.
- j. La rúbrica manual o impresa del contador público o de su firma.
- k. La fecha del informe que se emite como resultado del examen.

A efecto de ejemplificar este tipo de informes que presenta el profesional de la contaduría sobre estados financieros proforma, remitirse a los anexos 1 y 2 presentados en la sección 4.2 de esta misma unidad.

### **Informe sobre el examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera**

El boletín 7030 de las *Normas para Atestiguar*, presentado por el IMCP, indica que se aplica este informe cuando el contador es contratado para examinar y opinar sobre la efectividad del diseño y/u operación del sistema del control interno

relacionado con información financiera a una fecha específica. El control interno<sup>59</sup>, en relación con los estados financieros de una entidad, incluye los procedimientos y políticas que corresponden a la capacidad de una entidad para registrar, procesar e informar datos financieros consistentes con las declaraciones que forman parte de los estados financieros anuales o intermedios.

Este boletín auxilia al examen que realiza el profesional de la contaduría sobre la efectividad del control interno en el diseño y la efectividad operativa del control interno de la entidad, de un componente de la entidad, incluyendo los controles que aún no han sido puestos en operación y el diseño y efectividad operativa del control interno de la misma entidad basado en el criterio de alguna entidad regulatoria.

Este tipo de examen comienza con un informe de la administración de la entidad con que le informa al contador, que efectuará el trabajo de atestiguamiento, que tiene establecido un sistema de control interno que presenta debilidades o no, pero que, a su vez, cuenta con un plan de mejora. También anexa al informe una carta de declaraciones que contiene el detalle y análisis de este informe.

Una vez conocida la situación que guarda la entidad por declaraciones e informes de la administración, el contador independiente aplicará las siguientes condiciones<sup>60</sup> para llevar a cabo un examen de control interno junto con una auditoría de estados financieros:

- a) La administración acepta que es responsable de la efectividad del diseño y /u operación del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica.
- b) La administración evalúa la efectividad del diseño y/u operación del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica basado en el marco de control interno adoptado o por el cual está regulada la entidad.
- c) Existen o podrían desarrollarse elementos suficientes de evidencia que permitan llevar a cabo la revisión de las declaraciones de la administración de la entidad.

<sup>59</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pág. 1206.

<sup>60</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pág. 1207.



- d) Que la administración proporcione al contador sus estados financieros a la misma fecha y/o periodo sobre el cual está llevando a cabo el examen sobre la efectividad del diseño y/u operación del control interno.

Aunque en este mismo boletín 7030, el IMCP establece las siguientes condiciones para llevar a cabo un examen de control interno, sin llevar a cabo una auditoría de estados financieros<sup>61</sup>:

- a) Cuando se contrate al contador para examinar la efectividad del diseño del control interno, no se requiere que los estados financieros se encuentren auditados, pero si se examina la efectividad del diseño y operación del control interno se requerirá que los estados financieros estén auditados.
- b) El contador deberá delimitar su responsabilidad al diseño del control interno, dado que no llevó a cabo una auditoría de estados financieros.

Lo presentado en los incisos anteriores no es frecuente, porque normalmente el mismo auditor realiza el examen de control interno y audita los estados financieros, pero en caso de que ocurra, el contador debe mantener buena comunicación con el auditor para obtener la información necesaria para estar en posibilidad de examinar y rendir una conclusión sobre el control interno de la entidad.

Por lo señalado, el auditor debe concluir que el control interno cumple con objetividad incluyendo que esté libre de prejuicios y manteniendo independencia mental de los socios y miembros de la firma de contadores, es mensurable porque permite medir comparaciones consistentes de datos cualitativos y cuantitativos, está suficientemente soportado con evidencia documental y cumple con el criterio de relevancia, derivado de que está de acuerdo a la importancia de las operaciones practicadas en la entidad.

Derivado de la revisión, el profesional de la contaduría podrá concluir que el control interno presenta deficiencias o incluso la misma administración podrá dar a conocer

---

<sup>61</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pág. 1208.

desde el inicio que carece de ciertas medidas para prevenir o detectar fallas sobre ciertas fases del proceso operativo o administrativo, pero conociendo esta situación también deberán establecerse controles compensatorios que ayuden a mitigar las mismas deficiencias; controles que, a su vez, también deberá evaluar su funcionalidad el contador independiente.

El fin del trabajo de atestiguamiento practicado por el contador es evaluar si los controles establecidos en su conjunto en la entidad permiten prevenir o detectar oportunamente los errores materiales, de modo que los estados financieros estén correctamente preparados. Para lograrlo, el contador contratado debe considerar los elementos de control interno ya señalados en la unidad uno, como son el ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, sistemas de información y la vigilancia, además de hacer lo siguiente con la información que obtenga<sup>62</sup>:

- a) Determinar qué controles deben probarse.
- b) Evaluar la probabilidad de que todos los controles fallen.
- c) Determinar el número de unidades de negocio que se deben examinar.
- d) Evaluar la efectividad del diseño de los controles.
- e) Evaluar la efectividad operativa de los controles basándose en procedimientos suficientes para poder realizar esa determinación, en su caso, probar controles compensatorios, complementarios o redundantes.
- f) Determinar las deficiencias de los controles internos, identificando deficiencia de control, las deficiencias significativas y las debilidades materiales.
- g) Comunicar lo encontrado con base en los criterios y asertos establecidos por la administración, formándose una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.
- h) Evaluar si se ha obtenido la evidencia suficiente para poder opinar sobre la efectividad del control interno de la entidad, relacionado con la preparación de los estados financieros.

---

<sup>62</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pág. 1213

Es de considerar que el personal de auditoría que realiza el trabajo de atestiguamiento debe también aplicar ciertos procedimientos y técnicas como las mostradas en siguiente cuadro:



El boletín 7030 indica que cuando se han cumplido las normas aquí señaladas, como la preparación y calidad del trabajo del auditor que testificará sobre el control interno establecido por la administración y se han reunido los elementos suficientes, documentados con papeles de trabajo y evidencias obtenidas, el profesional de la contaduría estará preparado para cumplir con otra parte de esta norma, referida a la emisión de un informe. A continuación se presenta un ejemplo del Boletín 7030<sup>63</sup>:

*Informe del contador público independiente*

[Párrafo de introducción]

Hemos examinado las declaraciones de la administración incluidas en el (nombre del informe de las declaraciones de la administración) sobre la efectividad del control interno relacionado con la preparación de los estados financieros de la Compañía “X” al 31 de diciembre de 20XX, con base en (identificar los criterios de control). Es responsabilidad de la administración de la Compañía “X” mantener un control interno efectivo relacionado con la preparación de los estados financieros. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión respecto a las declaraciones de la administración sobre la efectividad del control interno con base en nuestro examen.

<sup>63</sup>IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pág. 1227



[Párrafo de alcance]

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con Normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y, por lo tanto, incluyó la obtención de un entendimiento del control interno relacionado con la preparación de los estados financieros, y la evaluación de que ofrece una seguridad razonable, en todos los aspectos importantes, para prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de operaciones de la compañía, relacionada con la preparación de los estados financieros.

El examen consiste con base en pruebas selectivas, en la evaluación del desempeño y efectividad de operación del control interno mencionado. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para sustentar nuestra opinión.

[Párrafo de las limitaciones inherentes]

Debido a las limitaciones inherentes en cualquier control interno, los errores o irregularidades pueden ocurrir y no ser detectadas. Asimismo, las proyecciones de cualquier evaluación de control interno a una fecha posterior a la de la revisión, están sujetas al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a los cambios en las circunstancias, o que el grado de cumplimiento de los procedimientos pueda deteriorarse.

[Párrafo de opinión]

En nuestra opinión, las declaraciones de la administración de la Compañía "X" sobre el mantenimiento de un control interno efectivo, enfocado a prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de operaciones de la compañía relacionadas con la preparación de los estados financieros al 31 de diciembre de 20XX, con base en (identificar los criterios de control), se presentan razonablemente en todos los aspectos importantes.

[Firma]

[Fecha]

## **Informe sobre exámenes sobre el cumplimiento de disposiciones específicas**

Continuando con las normas para atestiguar, el IMCP emitió el boletín 7040 que permite al contador independiente contar con reglas y procedimientos a seguir cuando la administración de una entidad lo contrata para expresar una opinión sobre





el cumplimiento de aspectos, legales, fiscales, contractuales y, por lo mismo, del control interno establecido para el cumplimiento de tales compromisos.

Las guías presentadas en este boletín señalan una serie de procedimientos y medidas a seguir por el contador público, que comienzan por indicaciones para garantizar la preparación y experiencia del contador, incluyendo apego al código de ética profesional y la posibilidad de aceptar el trabajo si la entidad que lo contrata permite realizar el examen sin limitación alguna.

Como ya se mencionó, en el Boletín 7030, el profesional de la contaduría deberá obtener declaraciones por escrito de la administración en las cuales indique el cumplimiento de tales disposiciones específicas, por ejemplo, el cumplimiento a la presentación de pagos provisionales del impuesto sobre la renta (ISR) de la entidad y que, además, declare que fue evaluada por la administración y que, por lo mismo, cuenta con un sistema efectivo de control interno.

Con lo anterior, el contador público independiente está respaldado y, por lo mismo, en posibilidad de aceptar el trabajo de atestiguamiento partiendo de que la administración se hace responsable de las acciones y medidas para el cumplimiento de cierta disposición específica y de que la misma sólo solicita su opinión profesional.

Una vez aceptado el trabajo de atestiguar sobre el cumplimiento de una disposición a que está obligada la entidad, el contador deberá aplicar su criterio profesional y mostrar escepticismo a pesar del conocimiento sobre la conducta profesional de la administración y su personal, y diseñar los procedimientos necesarios para detectar omisiones o irregularidades importantes, ya sean intencionales o no, partiendo de que no puede garantizar una seguridad absoluta sobre lo examinado por estar la disposición específica sujeta a ciertos tipos de riesgos inherentes o de control.

Se pide en esta norma que el contador que emita un informe de cumplimiento sobre cierta disposición debe, además de ser un profesional, tener conocimiento y, si es posible, experiencia o discusiones con profesionales o expertos sobre la ley, regulación, contrato o regla sujeta a su examen. Esto es con base en el examen sobre el control interno de la entidad, y al contar con un entendimiento completo de la disposición específica, obtener la evidencia suficiente realizando pruebas de cumplimiento y de hechos posteriores, para formarse una opinión basándose en un criterio específico y su juicio profesional.

El mismo IMCP presenta en este boletín ejemplos de emisión de informe<sup>64</sup>, como guía para el contador público independiente contratado para atestiguar sobre el cumplimiento de disposiciones específicas de una entidad y se presenta a continuación uno de ellos para mejor comprensión de lo indicado anteriormente.

### *Informe del contador público independiente*

[Párrafo de Introducción]

He examinado el cumplimiento de Compañía “X” con (listar las disposiciones específicas) durante el periodo comprendido del \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_. La administración de Compañía “X” es responsable de dar cumplimiento a dichos requerimientos. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión acerca del cumplimiento de los requerimientos descritos con base en mi examen.

[Párrafo de alcance]

Mi examen se realizó de acuerdo con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que incluyen el emané, con base en pruebas selectivas, de la evidencia relativa al cumplimiento de Compañía “X” (hacer referencia al párrafo donde se describen las disposiciones específicas), así como de la aplicación de otros procedimientos que estimé necesarios en las circunstancias. Considero que mi examen proporciona una base razonable para emitir una opinión.

Asimismo, mi examen no fue realizado para expresar una opinión legal sobre el cumplimiento de las disposiciones específicas descritas en el párrafo anterior por parte de la Compañía “X”.

---

<sup>64</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMCP, Boletín 7030, p. 1261.

[Párrafo de opinión]

En mi opinión, Compañía “X”, ha dado cumplimiento, en todos los aspectos importantes, a los requerimientos descritos en el párrafo (Describir párrafo) por el periodo comprendido del \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_.

En caso de considerar conveniente limitar la circulación, incluir lo siguiente:

Este informe se ha emitido, exclusivamente, para el uso de (listar las partes especificadas) y no tiene la intención de ser ni debe ser utilizado por alguien distinto de las partes.

[Firma]

[Fecha]

### **Informe sobre examen y revisión de información financiera proyectada**

El boletín 7060 trata sobre el trabajo de atestiguamiento que puede realizar el contador independiente cuando una entidad le solicita opinión sobre si los estados financieros proyectados, preparados por la misma administración, pueden ser considerados razonables, de acuerdo a los criterios y bases fijados por la misma entidad.

No puede exigirse al profesional de la contaduría que opine que es posible que ocurran los eventos y efectos presentados por la entidad, el contador no es adivino y además su apego al código de ética profesional le niega esa facultad de participar en proyectos de información financiera o estimaciones que dependan de hechos futuros. Pero sí puede dar una opinión de acuerdo a su preparación, experiencia, conocimiento de la entidad y del negocio en general, después de examinar los estados financieros proyectados, preparados por la administración de la entidad, y revisar si están preparados de acuerdo con normas de información financiera y que los efectos están correctamente incorporados, lo que no quiere decir que atestigüe que son susceptibles de ocurrir.

Es importante que antes de aceptar el trabajo, el contador conozca el uso que se le dará a la información proyectada y por lo mismo a la opinión que derive de su examen. En caso de advertir que las proyecciones son fuera de la realidad y poco razonables, podrá negarse a realizar tal informe y, en caso de que esta opinión se la forme después de haber realizado el examen de los estados financieros o que ya esté muy avanzado el trabajo, podrá emitir una opinión con salvedades o incluso negativa.

El examen de estados financieros proyectados, es un servicio para el que está capacitado el profesional de la contaduría, para lo que el IMCP establece, a través del boletín 7060<sup>65</sup>, que se realice lo siguiente:

- a) Evaluación de la preparación de los estados financieros proyectados.
- b) Evaluación de las bases sobre las que fueron presentados los supuestos (o sea registros contables y aplicación con base en NIF).
- c) Evaluación de la presentación de los estados financieros proyectados.
- d) Emisión del informe sobre el examen practicado.

Establece que para los últimos dos incisos quede claro para ambas partes que para obtener el resultado final del examen, el profesional de la contaduría requerirá lo siguiente<sup>66</sup>:

- \_ La presentación de la información financiera proyectada es informativa.
- \_ Las políticas contables están claramente reveladas en las notas a la información financiera proyectada.
- \_ Los supuestos están adecuadamente revelados en las notas a la información financiera proyectada.
- \_ La fecha en que la información financiera proyectada fue preparada.
- \_ Está claramente indicada la base para establecer puntos en un rango y dejar claro que el rango no se selecciona en una forma parcial o equívoca, cuando los resultados mostrados en la información financiera proyectada se expresan en términos de un rango.
- \_ Revelar cualquier cambio en política contable desde los estados financieros históricos más recientes, junto con la razón para el cambio y su efecto en la información.

<sup>65</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pág. 1289

<sup>66</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pp. 1291-1292.



- \_ Dejar clara que la responsabilidad del contador es opinar sobre la información preparada por la administración de la entidad.
- \_ Ambas partes acordaron desde el inicio de la contratación del servicio el uso y fin que se le dará al informe que proporcionará el contador.

A continuación se presenta uno de los ejemplos<sup>67</sup> sugeridos por el IMCP en el Boletín 7060:

### *Informe del contador independiente*

He examinado el balance general proyectado que se acompaña y los correspondientes estados proyectados de resultados, de capital contable y de flujo de efectivo de la Compañía XYZ, al 31 de diciembre de 20XX y por el año que terminará en esa fecha, así como el resumen de los supuestos importantes para su proyección. La Administración de la Compañía XYZ es responsable de la información financiera proyectada. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre la proyección con base en mi examen.

Mi examen fue realizado de acuerdo con las Normas para Atestiguar establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y, por tanto, incluyo los procedimientos que consideré necesarios para evaluar tanto los supuestos utilizados por la administración, como las bases de preparación y presentación de la información financiera proyectada. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

Los estados financieros proyectados adjuntos han sido preparados aplicando las disposiciones establecidas en las Normas de Información Financiera mexicanas. Dichas normas corresponden exclusivamente a información financiera actual, por lo que los estados financieros proyectados han observado dichos criterios para su preparación y presentación.

En mi opinión, los estados financieros proyectados que se acompañan están presentados siguiendo los criterios correspondientes a las Normas de Información Financiera mexicanas (o a otras bases específicas diferentes a dichas Normas) y los supuestos sobre los cuales están preparados proporcionan una base razonable de la proyección de la administración; sin embargo, usualmente habrá diferencias entre lo proyectado y los resultados reales, en vista de que los hechos y circunstancias frecuentemente no ocurren como se espera y esas diferencias pueden ser

---

<sup>67</sup>IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pp. 1293-1294.

importantes. No asumo responsabilidad para actualizar este informe por hechos y circunstancias que ocurran después de la fecha del mismo.

[Firma]

[Fecha]

## Otros informes sobre exámenes y revisiones de atestiguamiento

Además de los trabajos de atestiguamiento presentados en esta unidad en párrafos anteriores, en ocasiones puede solicitarse la opinión del contador independiente para examinar algunas otras operaciones de una entidad. Lo importante es dejar clara la labor del profesionista y la responsabilidad que tienen tanto él como quien contrata sus servicios, quien, como en los informes anteriores, debe declarar por escrito la aseveración sobre el tema en cuestión.

Es importante precisar que este tipo de trabajos, indicados por el IMCP en el boletín 7050, debe ser exclusivo e independiente de la revisión o auditoría de estados financieros, por lo mismo debe ser dado a conocer en un informe diferente al de una auditoría a fin de evitar se malinterprete que lo indicado para una cuestión en particular aplique para el resto de los estados financieros examinados. Algunos de los otros servicios<sup>68</sup> que pueden ser solicitados al contador para que testifique sobre su veracidad o razonabilidad son:

1. Relativos a componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros que no hayan sido dictaminados por el propio Contador.
2. Sobre el cumplimiento de contribuciones de seguridad social.
3. Opiniones emitidas para cumplir con disposiciones legales y reglamentarias relacionada con información financiera.
4. Sobre el cumplimiento de contribuciones federales, estatales, etcétera.
5. Estadísticas relativas al comportamiento de inversiones o aspectos de operación, producción, ventas, entre otros.

<sup>68</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pág. 1273.



6. Informe sobre los estados presupuestados o presupuestarios.
7. Información suplementaria referente a estados financieros no auditados.

Ejemplo<sup>69</sup> de informe sobre otros exámenes y revisiones de atestiguamiento.

### *Informe del contador público independiente*

He examinado (identificar la aseveración, por ejemplo, la aseveración de la administración referente a que la cédula que se acompaña en el anexo I, del retorno de inversión de la Compañía “X”, por el año terminado el 31 de diciembre de 20XX, está presentada de acuerdo con el criterio ABC, mencionado en el anexo II). La aseveración es responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre la aseveración con base en mi examen.

Mi examen fue realizado de acuerdo con las Normas para Atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y, por lo tanto, incluyo la verificación y la aplicación de procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias, con base en pruebas selectivas de la evidencia soporte de la aseveración razonable para sustentar mi opinión.

(Párrafo (s) adicional (es) puede (n) ser añadido (s) para enfatizar ciertos asuntos relativos al compromiso de atestiguamiento o sobre la aseveración).

En mi opinión, la aseveración de la administración de la Compañía “X”, mencionada en el primer párrafo, está presentada razonablemente, en todos los aspectos importantes, por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX, basado en (identificar el criterio establecido, por ejemplo, el criterio ABC, mencionado en el anexo II).

(Firma del Contador Público)

(Fecha del informe)

### **Informe de atestiguamiento sobre los controles de una organización de servicios**

---

<sup>69</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pág. 1276.

El boletín 7090 emitido por el IMCP da los lineamientos a seguir por el profesional de Contaduría que es contratado por la administración de una entidad con objeto de atestiguar mediante un informe sobre la situación de este tipo de organizaciones, por lo que se espera que el auditor que tiene la capacidad y competencia profesional para realizar este tipo de trabajo en una organización de servicios, brinde los siguientes resultados<sup>70</sup>:

- a) Obtener certidumbre razonable de que, en todos los aspectos importantes sobre la base de criterios adecuados:
  - i. La descripción del sistema de la organización de servicios se presenta razonablemente, tal como se diseñó y aplicó en todo el periodo especificado.
  - ii. Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema preparada por la organización de servicios fueron diseñados adecuadamente durante el periodo de tiempo especificado.
  - iii. En caso de que se incluyan en el alcance de trabajo, los controles operan efectivamente para proporcionar un atestiguamiento razonable de que los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema, preparada por la organización de servicios, se cumplieron durante el periodo de tiempo específico.
- b) Informar sobre los asuntos descritos en el inciso (a), de conformidad con los hallazgos del auditor en la organización de servicios.

Indica la norma que este tipo de informe preparado por el auditor puede ser de los siguientes tipos:

Tipo 1. Incluye la descripción del sistema, una aseveración escrita de la administración de la entidad de servicios de que la descripción es razonable y que los controles fueron diseñados apropiadamente, así como un informe del auditor que trasmite un atestiguamiento razonable.

Tipo 2. Que presenta lo indicado en tipo 1, con la particularidad de que el auditor al rendir su informe incluye una descripción de las pruebas de los controles y el resultado de las mismas.

<sup>70</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pág. 1322.





Expresa esta norma 7090<sup>71</sup> para atestiguar la importancia de que la organización de servicios reconozca y entienda la responsabilidad que asume en caso de solicitar la opinión del auditor independiente sobre los siguientes aspectos:

- La preparación de la descripción de su sistema y la aseveración que acompaña la organización de servicios, relativa a la integridad, exactitud y método de presentación de esa descripción y aseveración.
- Tener una base razonable para sustentar la aseveración de la administración de la organización de servicios que acompañe la descripción de su sistema.
- Establecer en la aseveración, los criterios que utilizó para preparar la descripción de su sistema.
- Establecer en la descripción de su sistema: los objetivos de control, cuando estos sean especificados por las leyes, regulaciones u otro interesado.
- Identificar los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema, y de diseñar e implementar los controles para proporcionar un atestiguamiento razonable de que aquellos riesgos no impedirán el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema y, por lo tanto, que los objetivos de control establecidos serán alcanzados.
- Proporcionar al auditor de la organización el acceso de toda la información, información adicional y acceso sin restricciones a personas de la organización de servicios.

Establece este boletín 7090 que para evaluar si la organización ha utilizado criterios apropiados para preparar la descripción de su sistema, el auditor debe a su vez **evaluar si los controles**<sup>72</sup> cumplen como mínimo con:

- a) Si la descripción presenta cómo se diseñó e implementó el sistema de la organización de servicios, incluyendo, según proceda:
  - Los tipos de servicios proporcionados, que incluyen, según sea el caso, las clases de transacciones procesadas.
  - Los procedimientos, tanto en tecnología de la información como en los sistemas manuales, por los que se prestan servicios, incluyendo, según sea el caso, los procedimientos por los que las transacciones se inician, registran, procesan, corrigen y se transfieren a los informes y a otra información preparada para las entidades usuarias.
  - Los registros relacionados y la información de apoyo, que incluye, según sea el caso, registros contables, información de apoyo y

<sup>71</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pp. 1326 -1327.

<sup>72</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pp. 1327-1328.



cuentas específicas, que son utilizados para iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones; incluyendo la corrección de datos erróneos y cómo se transfiere la información a los informes y a otra información preparada para las entidades usuarias.

- Cómo el sistema de la organización de servicios cubre los hechos y condiciones significativas y distintas de las transacciones.
  - El proceso utilizado para preparar informes y otra información para las entidades usuarias.
  - Los objetivos de control específicos y controles diseñados para alcanzar dichos objetivos.
  - Los controles complementarios de la entidad usuaria, contemplados en el diseño de los controles.
  - Otros aspectos del entorno de control de la organización de servicios, el proceso de evaluación de riesgos, el sistema de información (incluyendo los procesos de negocio relacionados) y la comunicación, las actividades de control y los controles de monitorización que son relevantes para los servicios prestados.
- b) Para un informe tipo 2, la descripción del sistema incluye los detalles relativos a los cambios al sistema durante el período cubierto por la descripción.
- c) Si la descripción omite o distorsiona información relevante en el alcance del sistema de la organización de servicios que se está describiendo.

El auditor contratado por la organización de servicios, una vez contemplados y evaluados los criterios señalados anteriormente, deberá obtener la evidencia que fundamente su opinión, evaluando los objetivos de control establecidos y los controles complementarios en la descripción del sistema, así como verificar también la razonabilidad y que estén adecuadamente descritos los servicios realizados por una organización de sub-servicios, en su caso.

Igual que en cualquier otra revisión, es claro que el auditor no está en posibilidad de evaluar el total de la operación, por lo mismo, también aplica el muestreo de auditoría con las mismas recomendaciones ya señaladas en normas de auditoría y de revisión, como el considerar las características de la población para el diseño de la muestra, considerar el tamaño de la muestra reduciendo el riesgo al máximo posible y seleccionar las partidas de la muestra de tal forma que cada unidad de muestreo tenga la misma probabilidad de ser seleccionada.



El auditor, al evaluar una organización, puede encontrarse con desviaciones<sup>73</sup>, que deben ser investigadas en su naturaleza y causa para poder determinar si:

- a) Las desviaciones identificadas están dentro de la tasa esperada de desviación y son aceptables, por lo que el control opera de manera eficaz durante el periodo de tiempo específico.
- b) Las pruebas adicionales de control u otros controles son necesarios para llegar a una conclusión sobre si los controles relativos, con un objetivo de control, operaron con efectividad durante el periodo de tiempo específico.
- c) Las pruebas efectuadas constituyen una base apropiada para concluir que el control no funcionó con efectividad durante el periodo de tiempo específico.

En su evaluación, el auditor que realiza este tipo de trabajo de atestiguamiento, también puede encontrarse con la necesidad de apoyarse en el trabajo de los auditores internos de la misma organización que está examinando, para ello debe considerar la objetividad y competencia del auditor interno y la buena comunicación que pueda establecerse con este equipo de auditoría. Una vez obtenida la confianza y de concluir que el trabajo de auditoría interna contiene conclusiones razonables, el auditor que atestigua no deberá mencionar en su informe que utilizó cierta información preparada por auditoría interna, esto para un informe tipo 1, aunque para un informe tipo 2 sí puede incluir una descripción del trabajo del auditor interno y los procedimientos aplicados con respecto a dicho trabajo sobre todo en la mención de las pruebas de los controles.

A manera de ejemplificar, se menciona a continuación el informe de atestiguamiento de tipo 1 recomendado por el IMCP en el boletín 7090:

### *Informe de atestiguamiento del auditor de la organización*

Alcance

He sido contratado para informar sobre la descripción de la organización de servicios XYZ en las páginas [bb-cc] de su sistema [tipo o nombre de] para procesar las transacciones de los clientes al

---

<sup>73</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 7030, pp. 1331.

[fecha] (la descripción), y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción.

No realicé procedimiento alguno con respecto a la efectividad operativa de los controles incluidos en la descripción y, en consecuencia, no expreso una opinión al respecto.

#### Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de: preparar la descripción y aseveración adjunta en la página [aa], incluyendo la integridad, exactitud y el método de presentación de la descripción y la aseveración; proporcionar los servicios cubiertos por la descripción; establecer los objetivos de control; y diseñar, implementar y operar eficazmente los controles para lograr los objetivos de control establecidos.

#### Responsabilidades del auditor de servicio

Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción de la organización de servicios XYZ y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en dicha descripción, con base en mis procedimientos. Llevé a cabo mi trabajo de conformidad con la Norma para Atestiguar 7090, "Informes de atestiguamiento sobre los controles en una organización de servicio", emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. La norma prevé que cumpla con los requerimientos éticos, y que planifique y realice mis procedimientos para obtener certidumbre razonable de que, respecto de todo lo importante, la descripción está presentada razonablemente y los controles están diseñados adecuadamente respecto de todo lo importante.

Un trabajo de atestiguamiento para informar sobre la descripción y el diseño de los controles en una organización de servicios implica llevar a cabo procedimientos para obtener evidencia sobre las revelaciones en la descripción del sistema de la organización de servicios, y en el diseño de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor de servicios, incluida la evaluación de que la descripción no está presentada razonablemente, y que los controles no están diseñados adecuadamente. Un trabajo de atestiguamiento de este tipo incluye evaluar la presentación general de la descripción, lo apropiado de los objetivos de control establecidos en ella, y la idoneidad de los criterios fijados por la organización de servicios y descritos en la página [aa].

Como se señaló anteriormente, no realicé ningún procedimiento con respecto a la efectividad operativa de los controles incluidos en la descripción y, en consecuencia, no expreso una opinión al

respecto. Creo que la evidencia que he obtenidos es suficiente y apropiada para proporcionar una base para mi opinión.

#### Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción de la organización de servicios XYZ está preparada para satisfacer las necesidades comunes de una amplia gama de clientes y sus auditores, y no puede, por lo tanto, incluir todos los aspectos del sistema que cada cliente puede considerar importante en su entorno particular.

Además, debido a su naturaleza, los controles en una organización de servicios quizá no puedan prevenir, ni detectar todos los errores u omisiones en el procesamiento o en el informe de transacciones.

#### Opinión

Mi opinión se ha formado sobre la base de los asuntos señalados en este informe. Los criterios que utilicé para formar nuestra opinión son los descritos en la página [aa]. En mi opinión, respecto de todo lo importante:

- a) La descripción presenta razonablemente el sistema [tipo o nombre del] como fue diseñado e implementado a partir de [fecha].
- b) Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción fueron diseñados adecuadamente al [fecha].

#### Usuarios previstos y propósito

Este informe es solo para el propósito de los clientes que han utilizados el sistema [tipo o nombre de] de la organización de servicios XYZ, y a sus auditores, que tienen un conocimiento suficiente para considerarlo, junto con otra información que incluye los datos sobre controles operados por los propios clientes, al obtener una comprensión de los sistemas de información de los clientes importantes para los informes financieros.

[Firma del auditor de servicio]

[Fecha de informe de atestiguamiento del auditor de servicio]

[Dirección del auditor de servicio]

Ejemplo de informe de atestiguamiento tipo 2 del auditor de la organización de servicios

*Informe del auditor independiente de la organización de servicios sobre la descripción de los controles, su diseño y efectividad operativa.*

Para: Organización de servicios XYZ

Alcance

He sido contratado para informar sobre la descripción de la organización de servicios XYZ en las páginas [bb-cc] de su sistema [tipo o nombre de], para procesar las transacciones de los clientes todo el periodo comprendido del [fecha] al [fecha] (la descripción), y sobre el diseño y la operación de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción.

Responsabilidades de la Organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de: preparar la descripción y aseveración adjunta en la página [aa], incluida la integridad, la exactitud y el método de presentación de la descripción y aseveración; proporcionar los servicios cubiertos por la descripción; establecer los objetivos de control; y diseñar, implementar y operar eficazmente los controles para lograr los objetivos de control establecidos.

Responsabilidades del auditor de servicios

Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción de la organización de servicios XYZ y sobre el diseño y la operación de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en dicha descripción, con base en nuestros procedimientos. Llevé a cabo mi trabajo de conformidad con la Norma para Atestiguar 7090, "Informes de atestiguamiento sobre los controles en una organización de servicios", emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. La norma prevé que cumpla con los requerimientos éticos, y que planifique y realice mis procedimientos para obtener certidumbre razonable de que, respecto de todo lo importante, la descripción está presentada razonablemente, los controles están diseñados adecuadamente y operan con toda efectividad.

Un trabajo de atestiguamiento para informar sobre la descripción, el diseño y la efectividad operativa de los controles en una organización de servicios implica llevar a cabo procedimientos para obtener

evidencia acerca de las revelaciones en la descripción del sistema de la organización de servicios, y en el diseño y la efectividad de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor de servicios, que incluyen evaluar los riesgos acerca de que la descripción no está presentada razonablemente, y que los controles no están diseñados de manera adecuada, ni que operan eficazmente. Mis procedimientos incluyeron pruebas de la efectividad operativa de los controles que consideré necesarios para ofrecer certidumbre razonable de que se lograron los objetivos de control establecidos en la descripción. Un trabajo de atestiguamiento de este tipo incluye evaluar la presentación general de la descripción, lo apropiado de los objetivos establecidos en ella, y la idoneidad de los criterios fijados por la organización de servicios y descritos en la página [aa]. Considero que la evidencia que he obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para mi opinión.

#### Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción de la organización de servicios XYZ está preparada para satisfacer las necesidades comunes de una amplia gama de clientes y sus auditores, y no puede, por lo tanto, incluir todos los aspectos del sistema que cada cliente puede considerar importante en su entorno particular. Además, debido a su naturaleza, los controles en una organización de servicios quizá no puedan prevenir, ni detectar todos los errores u omisiones en el procesamiento o en el informe de transacciones. Asimismo, la proyección de cualquier evaluación de la efectividad a periodos futuros está sujeta al riesgo de que los controles en una organización de servicios puedan llegar a ser insuficientes o fallar.

#### Opinión

Mi opinión se ha formado sobre la base de los asuntos señalados en este informe. Los criterios que utilicé para formar mi opinión son los descritos en la página [aa]. En mi opinión, respecto de todo lo importante:

- a) La descripción presenta razonablemente el sistema [tipo o nombre del] como fue diseñado e implementado en todo el periodo comprendido entre el [fecha] al [fecha].
  
- b) Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción fueron diseñados adecuadamente durante todo el periodo comprendido entre el [fecha] al [fecha].

c) Los controles probados, que eran los necesarios para ofrecer certidumbre razonable de que se lograron los objetivos de control establecidos en la descripción, operaron eficazmente durante todo el periodo comprendido entre el [fecha] al [fecha].

Descripción de las pruebas de los controles.

Los controles específicos probados y la naturaleza, duración y resultados de esas pruebas se detallan en las páginas [yy-zz].

Usuarios previstos y propósito

Este informe y la descripción de las pruebas de los controles en las páginas [yy-zz] son sólo para el propósito de los clientes que han utilizados el sistema [tipo o nombre de] de la organización de servicios XYZ, y para sus auditores, que tienen un conocimiento suficiente para considerarlo, junto con otra información que contendrá datos sobre controles operados por los propios clientes, al evaluar los riesgos de error material de los estados financieros de los clientes.

[Firma del auditor de servicio]

[Fecha de informe de atestiguamiento del auditor de servicio]

[Dirección del auditor de servicio]





## 4.2 Ejemplos de este tipo de trabajo

### Informe sobre examen de información financiera proforma

El profesional de la contaduría es contratado por la dirección general de la organización para examinar los estados financieros proforma preparados por la administración de la entidad, estados que contienen incorporados efectos y situaciones como el alcanzar un incremento de 10% de las ventas obtenidas en el año base actual, esperando que el lanzamiento de un nuevo producto permita obtener dicho efecto, tanto en los ingresos como en los demás costos y gastos de operación.

Conociendo los datos del año actual, a continuación, se presenta el estado de resultados proforma que podría obtenerse en los subsecuentes 2 años:

**Atestigua, SA de CV**  
**Estado de resultados proforma por el periodo al 31 dic 2013, 2014 y 2015**

| Concepto/ ejercicio             | 2013   | 2014   | 2015   |
|---------------------------------|--------|--------|--------|
| Ventas                          | 46,905 | 50,303 | 54,481 |
| Costo de ventas                 | 26,133 | 27,664 | 28,287 |
| Utilidad bruta                  | 20,772 | 22,639 | 26,194 |
| Gasto de ventas                 | 10,084 | 10,510 | 10,927 |
| Gastos de administración        | 5,000  | 5,200  | 5,500  |
| Utilidad en operación           | 5,688  | 6,929  | 9,767  |
| Costo de financiamiento         | 1,400  | 561    | - 284  |
| Otros gastos                    | 178    | 112    | 145    |
| Utilidad antes de impuestos     | 4,110  | 6,256  | 9906   |
| Impuestos                       | 1,439  | 2,190  | 3,467  |
| Utilidad neta                   | 2,671  | 4,066  | 6,439  |
| Dividendos                      | 1,870  | 2,846  | 4,507  |
| Utilidades retenidas            | 801    | 1,220  | 1,932  |
| Utilidades retenidas acumuladas | 2,671  | 4,867  | 8,460  |

De esta manera, se obtiene el estado de posición financiera proyectado también durante los dos siguientes años, que también es presentado al auditor para que realice el examen y rinda el informe correspondiente.

**Atestigua, SA de CV**  
**Balance general proforma al 31 de diciembre 2013, 2014 y 2015**

| Concepto/ ejercicio    | 2013   | 2014   | 2015   |
|------------------------|--------|--------|--------|
| Activo                 |        |        |        |
| Caja y Bancos          | 100    | 110    | 120    |
| Cuentas por cobrar     | 2,345  | 2,515  | 2,724  |
| Inventarios            | 2,170  | 2,316  | 2,358  |
| Inversiones temporales | 7,380  | 12,957 | 19,924 |
| Total circulante       | 11,996 | 17,898 | 25,126 |
| Activo fijo-neto       | 18,000 | 12,000 | 6,000  |
| Total                  | 29,996 | 29,898 | 31,126 |
| Pasivo y patrimonio    |        |        |        |
| Cuentas por pagar      | 2,658  | 2,781  | 2,833  |
| Impuestos por pagar    | 1,439  | 2,190  | 3,467  |
| Préstamo L/P           | 8,227  | 5,060  | 1,366  |
| Total pasivos          | 12,324 | 10,031 | 7,666  |
| Capital contable       |        |        |        |
| Capital social         | 15,000 | 15,000 | 15,000 |
| Utilidades retenidas   | 2,672  | 4,867  | 8,460  |
| Total pasivo y capital | 29,996 | 29,898 | 31,126 |

Con los estados financieros anteriores, más la información obtenida de la dirección general y principales directivos de la organización, el auditor contratado para atestiguar empieza a realizar análisis de la información para determinar la razonabilidad de las cifras y, posteriormente, entregar su dictamen.

A manera de ejemplo se presentan algunas de las razones financieras que aplica el auditor a las cifras obtenidas y por cada uno de los ejercicios proyectados.

| Concepto/ ejercicio              | 2013  | 2014  | 2015   |
|----------------------------------|-------|-------|--------|
| Razón del circulante             | 4.5   | 6.4   | 8.9    |
| Prueba del ácido                 | 3.7   | 5.6   | 8.0    |
| Rentabilidad sobre el patrimonio | 15 %  | 20 %  | 27 %   |
| Rentabilidad sobre activos       | 19 %  | 23 %  | 31 %   |
| Margen neto sobre ventas         | 5.7 % | 8.1 % | 11.8 % |
| Rotación del patrimonio          | 2.65  | 2.53  | 2.32   |
| Rotación de activos totales      | 1.6   | 1.7   | 1.7    |
| Endeudamiento financiero         | 32 %  | 24 %  | 16 %   |
| Margen operacional               | 12 %  | 14 %  | 18 %   |

Finalmente, el auditor después de soportar su revisión con papeles de trabajo, así como de la aplicación de una serie de procedimientos de auditoría, incluyendo las técnicas de observación, análisis, declaración, etc., está en posibilidades de emitir su informe, sobre todo considerando que tuvo todo el apoyo y la información de la administración que requirió en su momento.

Un ejemplo de informe de atestiguamiento sobre los estados financieros proforma, sin salvedades, quedaría como sigue:

## **Informe de los auditores independientes**

Hemos examinado los ajustes proforma que reflejan las operaciones (o eventos), que se describen en la nota 1 y la aplicación de esos ajustes a las cifras básicas que se presentan en el balance general consolidado proforma de Atestigua al 31 de diciembre del 2014 y el estado de resultados proforma que le es relativo, por el año terminado en esa fecha.

Los estados financieros básicos de Atestigua, SA de CV fueron examinados por nosotros. Los ajustes proforma están basados en los supuestos de la administración que se describen en la nota 2. La información financiera proforma es responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre la información financiera proforma con base en nuestro examen.

Nuestro examen fue realizado de acuerdo a las normas para atestiguar establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y, en consecuencia, incluyó los procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias.

Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para sustentar nuestra opinión.

El objetivo de esta información financiera consolidada proforma es mostrar cuáles pudieran haber sido los efectos importantes en la información financiera consolidada básica de las operaciones (o eventos), que se describen en la Nota 1, de haber ocurrido éstas a la fecha del balance general que contiene la información financiera básica. Sin embargo, los estados financieros proforma que se describen en el párrafo anterior, no son necesariamente indicativos de resultados de las operaciones ni de los correspondientes efectos en la posición financiera, que se hubiera determinado si las operaciones (o eventos) mencionados realmente hubieran ocurrido a la fecha del balance general consolidado que contiene la información financiera básica.

En nuestra opinión, los supuestos de la administración proporcionan una base razonable para presentar los efectos importantes directamente atribuibles a las operaciones (o eventos) antes mencionados que se describen en la nota 1; los ajustes proforma relativos le da efecto adecuado a esos supuestos y la columna de cifras proforma refleja la aplicación apropiada de esos ajustes a las cifras básicas que se presentan en el balance general proforma al 31 de diciembre de 2014 y en el estado de resultados proforma por el año terminado en esa fecha.

(Firma)

(Fecha)



## **Ejemplo de informe sobre el examen del control interno de una entidad relacionado con la preparación de información financiera**

La dirección general de la empresa Ejemplo de Control, S.A de C.V. solicita al profesional de la contaduría una revisión sobre las declaraciones de la administración sobre lo adecuado del diseño del control interno de la entidad que permita prevenir o detectar errores materiales oportunamente.

En este caso el auditor es contratado por el cliente para rendir un informe que permita asegurar que la administración de los almacenes está operando correctamente. De esta manera el auditor primeramente recibe la carta de la administración sobre la funcionalidad y diseño correcto del control interno en su conjunto. Al evaluar la conveniencia del diseño del control interno de la entidad, el profesional de la contaduría debe obtener un entendimiento de los componentes del control interno que la administración de la compañía debe implementar para cumplir con los objetivos de control de los responsables de almacenes y para identificar los controles que son pertinentes a esos objetivos de control a utilizar en estos casos.

De esta manera el profesional de la contaduría aplica los procedimientos de auditoría indicados en esta norma para atestiguar 7030, observando el ambiente de control, la evaluación de riesgos, los sistemas de información y comunicación, los procedimientos de control y la vigilancia dentro de cada almacén. Comprueba también la objetividad, mensurabilidad, suficiencia de la documentación y datos, así como la relevancia o importancia de los asuntos que se están reportando.

Para asegurar lo anterior, el auditor realiza entrevistas con los principales directivos y personal operativo de los almacenes, inspecciona la documentación relacionada con esta actividad, observa la aplicación de los diferentes controles establecidos e informados por la administración en la declaración sobre el control interno, da seguimiento a las transacciones que derivan de las operaciones de los almacenes e identifica los procesos relevantes. Además, examina los mecanismos que se encargan de detectar el registro o propiedad falsa de los inventarios, el proceso de control de riesgos, el código de ética de la entidad y reglamentos internos de trabajo dentro de los almacenes, así como la adecuación de la actividad interna de control y la verificación del correcto funcionamiento de los controles internos.

Derivado de su examen, el auditor ya está en posibilidad de rendir un informe de atestiguamiento a fin de comunicar al cliente el resultado de su examen sobre las declaraciones escritas de la administración en relación a la efectividad del control interno que existe en los almacenes de la entidad. Es entonces que el auditor comunica por escrito al Director General si está establecido y

mantenido un control interno efectivo relacionado con la operación de los almacenes mediante el siguiente informe:

#### Informe del contador público independiente

Hemos examinado las declaraciones de la administración sobre la efectividad del control interno de los almacenes, incluidas en el "Informe de la administración sobre el control interno de la Compañía Ejemplo de Control, S.A de C.V." relacionado con la efectividad de los almacenes durante el ejercicio al 31 de diciembre del 2013. Es responsabilidad de la administración de la Compañía Ejemplo de Control, S.A de C.V. mantener un control interno efectivo sobre los almacenes de la entidad. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión respecto de las declaraciones de la administración sobre la efectividad del control interno con base en nuestro examen.

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las Normas para Atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y, por lo tanto, incluyó la obtención de un entendimiento del control interno relacionado con la administración de los almacenes y la evaluación de que ofrece una seguridad razonable en todos los aspectos importantes para prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de las operaciones de la compañía relacionadas con la administración eficiente de los almacenes. El examen consiste, con base en pruebas selectivas, en la evaluación del diseño y efectividad de operación del control interno mencionado.

Debido a las limitaciones inherentes en cualquier control interno, los errores o irregularidades pueden ocurrir y no ser detectados. Asimismo, las proyecciones de cualquier evaluación de control interno a una fecha posterior a la de la revisión, están sujetas al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a los cambios en las circunstancias o a que el grado de cumplimiento de los procedimientos pueda deteriorarse.

En nuestra opinión, las declaraciones de la administración de los almacenes de la Compañía Ejemplo de Control, S.A. de C.V., sobre el mantenimiento de un control interno efectivo y enfocado a prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de operaciones de la compañía relacionados con la administración eficiente de los almacenes al 31 de diciembre del 2013, con base en el diseño y efectividad operativa del control interno de los almacenes de la entidad, se presentan razonablemente en todos los aspectos importantes.

Firma

Fecha

## Ejemplo de un informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales

El profesional de la contaduría es contratado para atestiguar sobre el cumplimiento de las declaraciones de pagos provisionales del impuesto sobre la renta durante el ejercicio del 2013, recibiendo la carta de la administración de la compañía “Ejemplo ISR S.A. de C.V.”, en la que declara sobre el cumplimiento correcto de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta durante este periodo.

Después de analizar la carta de la administración, el auditor que acepta el encargo, procede a realizar un estudio sobre las obligaciones fiscales de la entidad mediante los documentos oficiales del SAT proporcionados por el personal del área fiscal de la entidad y confirmando directamente en el portal del SAT de la Secretaría de Hacienda. Realiza entrevistas con el personal involucrado en la operación para determinar los responsables de la operación en cuanto a registro, autorizaciones y pago correspondientes.

Verifica el control interno de esta operación a fin de detectar la posible falta de revisión y autorización correspondiente o la violación a políticas y procedimientos que aseguran el cumplimiento de lo establecido por la administración. Comprueba también que los sistemas de información funcionen correctamente de modo que se extraigan de los registros contables los datos necesarios para realizar los cálculos que permitan el entero o declaración del ISR correspondiente.

Para confirmar la correcta declaración del ISR el auditor lleva a cabo pruebas de recorrido que consisten en dar seguimiento a las transacciones desde su origen, considerando el control interno y el registro contable hasta la incorporación del entero o pago correspondiente en los estados financieros. Además, el auditor obtuvo un entendimiento cabal de las disposiciones, leyes o regulaciones a que está obligada a cumplir la entidad examinada a fin de planear el trabajo a realizar y obtuvo la evidencia suficiente a través de las pruebas de cumplimiento y verificación de hechos posteriores.

Una vez comprobadas y obtenidas las fuentes suficientes, el auditor está en posibilidad de formarse una opinión acerca del cumplimiento del impuesto sobre la renta del periodo auditado y presenta el siguiente informe a la administración de la entidad:

He examinado las declaraciones de la administración que se acompañan en el anexo I, sobre el cumplimiento de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta de la compañía “Ejemplo de ISR, S.A. de C.V.”, por el ejercicio 2013. La administración de la Compañía es responsable de dar



cumplimiento a dichos requerimientos. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión acerca de las declaraciones de la administración respecto al cumplimiento de las declaraciones ante el SAT del impuesto sobre la renta con base en mi examen.

Mi examen se realizó de acuerdo con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que incluyen el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia relativa de las declaraciones de la administración respecto del cumplimiento de la Compañía con sus obligaciones fiscales en cuanto a los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, así como de otros procedimientos que estimé necesarios en las circunstancias. Considero que mi examen proporciona una base razonable para emitir una opinión. Asimismo, mi examen no fue realizado para expresar una opinión legal sobre el cumplimiento de las disposiciones específicas descritas en el párrafo anterior por parte de la Compañía.

En mi opinión, las declaraciones de la administración de la compañía “Ejemplo de ISR, S.A. de C.V.”, respecto del cumplimiento de las declaraciones de pagos provisionales del impuesto sobre la renta, se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, conforme a las disposiciones fiscales vigentes durante el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del 2013.

Este informe se ha emitido exclusivamente para el uso de la Dirección de la Compañía “Ejemplo de ISR, S.A de C.V.”, y no tiene la intención de ser, ni debe ser utilizado por alguien distinto.

Firma

Fecha

## **Ejemplo de informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios sobre la situación de sus clientes al 31 de diciembre del 2013**

El auditor es contratado para dar una opinión sobre las declaraciones de la compañía “Servicios, S.A. de C.V.” en cuanto a las descripciones de los controles, su diseño y efectividad operativa de sus clientes durante el ejercicio 2013. Por lo que una vez recibida la declaración de la administración referente al cumplimiento y seguimiento del control interno de la empresa de servicios y que el auditor acepta los términos del trabajo a realizar, procede a obtener la información necesaria para fundamentar su opinión.

Aplicando procedimientos de auditoría, su ética profesional y con base en su experiencia, el profesional de la contaduría procede a obtener la evidencia suficiente empezando por tener entrevistas con los principales funcionarios de la entidad para aplicarles cuestionarios en que pueda comprobar la aseveración que sobre el control interno adecuado asegura que tiene la administración de la entidad.

El auditor aplicó como procedimientos de auditoría el indagar quien de la empresa “Servicios, S.A. de C.V.” puede proporcionar información relevante advirtiendo que el gerente administrativo es quien proporcionó los datos de manera más completa. También observó las operaciones realizadas por el personal de la empresa e inspeccionó los documentos, informes, registros impresos y electrónicos del procesamiento de las transacciones de la empresa.

Para confirmar la aseveración de la administración de la entidad sobre la situación que guardan sus clientes, el auditor revisó las políticas y manuales de procedimientos, incluyendo organigrama y diagramas de flujo sobre los controles aplicados, así como los contratos vigentes para entender las obligaciones contractuales de la empresa de servicios.

Derivada de la auditoría practicada, el profesional de la contaduría ya está en posibilidad de emitir su opinión sobre la situación que guarda la empresa de servicios sobre los controles que le permiten tener una cartera de clientes sana. Derivada del trabajo realizado, el auditor concluye su revisión y presenta el siguiente informe a la administración de la entidad:

A la empresa “Ejemplo de Servicios, S.A. de C.V.”

He sido contratado para informar sobre la descripción de la organización de servicios “Ejemplo de Servicios, S.A. de C.V.”, incluida en las páginas 3 y 4 de su sistema de control de cartera de clientes,

para procesar las transacciones de los clientes durante el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del 2013, y sobre el diseño y la operación de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción.

La administración de la empresa Ejemplo de Servicios, S.A. de C.V. es la responsable de preparar la descripción y aseveración adjunta en la página 15, incluida la integridad, exactitud y el método de presentación de la descripción y aseveración; proporcionar los servicios cubiertos por la descripción; establecer los objetivos de control; y diseñar, implementar y operar eficazmente los controles para lograr los objetivos de control establecidos.

Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción de la organización de servicios Ejemplo de Servicios, S.A de C.V. sobre el diseño y la operación de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en dicha descripción, con base en nuestros procedimientos. Llevé a cabo mi trabajo de conformidad con la norma para atestiguar 7090, "Informes de atestiguamiento sobre los controles en una organización de servicios", emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. La norma prevé que cumpla con los requerimientos éticos y que planifique y realice mis procedimientos para obtener certidumbre razonable de que, respecto de todo lo importante, la descripción está presentada razonablemente y los controles están diseñados adecuadamente y operan con efectividad.

La descripción de la organización de servicios Ejemplo de Servicios, S.A. de C.V., está preparada para satisfacer las necesidades comunes de una amplia gama de clientes y sus auditores, y no puede, por lo tanto, incluir todos los aspectos del sistema que cada cliente puede considerar importante en su entorno particular. Además, debido a su naturaleza, los controles en una organización de servicios quizá no puedan prevenir ni detectar todos los errores u omisiones en el procesamiento o el informe de transacciones. Asimismo, la proyección de cualquier evaluación de la efectividad de periodos futuros está sujeta al riesgo de que los controles en una organización de servicios puedan llegar a ser insuficientes o fallar.

Mi opinión se ha formado sobre la base de los asuntos señalados en este informe. Los criterios que utilicé para formar mi opinión son los descritos en la página 10. En mi opinión, respecto de todo lo importante:

- a) La descripción presenta razonablemente el sistema de control de la cartera de clientes como fue diseñado e implementado, en todo el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del 2013.



- b) Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción fueron diseñados adecuadamente durante todo el período señalado.
- c) Los controles probados que eran necesarios para ofrecer certidumbre razonable de que se lograron los objetivos de control establecidos en la descripción, operaron eficazmente durante todo el período indicado en el inciso a).

Los controles específicos probados y la naturaleza, duración y resultados de esas pruebas se detallan en las páginas 16 a 20

Este informe y la descripción de las pruebas de los controles en las páginas 16 a 20 son sólo para el propósito de los clientes que han utilizado el sistema de control de la cartera de clientes de la organización de servicios Ejemplo de Servicios, S.A. de C.V., y para sus auditores, que tienen un conocimiento suficiente para considerarlo, junto con la información que contendrá datos sobre los controles operados por los propios clientes, al evaluar los riesgos de error material de los estados financieros de los clientes.

Firma del auditor

Fecha

Dirección del auditor de servicio



# RESUMEN

De lo observado en los temas desarrollados en esta unidad, concluimos que la labor de auditoría practicada por el profesional de la contaduría no es exclusiva de la revisión o examen de los estados financieros históricos; sino que, ante las necesidades de información de las grandes corporaciones, ha cobrado cada vez más importancia el que el gobierno corporativo, la dirección o administración de una entidad solicite un trabajo de atestiguamiento a fin de obtener la opinión del auditor sobre una situación en especial.

Así encontramos que el auditor debe estar preparado y aplicar las normas de atestiguar, que en algunas normas se asemejan a las normas de Auditoría o a las Normas de Revisión; sin embargo, es claro que tiene su particularidad, por ejemplo, desde las mismas normas personales en que se exige al auditor conocimiento sobre el asunto que se está examinando y en las normas de información el agregar mensaje dentro del informe que indique que se está dando un informe de atestiguamiento.

Los tipos de informes de atestiguamiento para los que debe estar capacitado el auditor, son, entre otros, el de estados financieros proforma, opinión sobre el control interno de la entidad, informe sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales, informe sobre el control interno de entidades de servicios, informe sobre bases contables especiales de una organización y otros informes sobre operaciones especiales.

Todo lo anterior, establecido por el IMCP a través de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) como apoyo al profesional de la contaduría y, sobre todo, a las entidades, de modo que tengan la confianza sobre la preparación y apego del auditor para realizar el trabajo encomendado.



# BIBLIOGRAFÍA



**SUGERIDA**

| Autor                                     | Capítulo   | Páginas     |
|---|------------|-------------|
| Instituto Mexicano de Contadores Públicos | Serie 7000 | 1147 a 1371 |

## UNIDAD 5

### Otros servicios relacionados





## OBJETIVO PARTICULAR

El alumno diferenciará y comprenderá los aspectos normativos aplicables a los servicios relacionados que presta el Licenciado en Contaduría.

## TEMARIO DETALLADO

(4 horas)

### 5. Otros servicios relacionados

5.1. Trabajos con procedimientos previamente convenidos

---





# INTRODUCCIÓN

Ante las cada vez más especiales necesidades de información y de conocer y asegurar la validez sobre ciertos aspectos, componentes, cuentas o partidas de una entidad, el auditor puede ser contratado por el cliente a fin de que le proporcione un informe que garantice el cumplimiento de los procedimientos establecidos por la administración de la entidad.

Las normas sobre otros servicios relacionados están incluidas en el boletín 11010, “Informe del contador público sobre el resultado de la aplicación de procedimientos convenidos”, y en el 11020, “Informe sobre trabajos para compilar información financiera”, y es importante diferenciar estas normas de las referidas en capítulos anteriores, ya que en este caso no estamos tratando de una revisión, un examen o una auditoría de componentes o cuentas específicas de los estados financieros del cliente, sino, como lo dice el título del boletín, se trata de informar sobre ciertos procedimientos que el cliente aplica en su operación normal y por ello requiere del servicio de un contador profesional que le indique el grado de cumplimiento.

Derivado de lo anterior es que el profesional de la contaduría no está en posibilidad de emitir una opinión y por lo mismo no expresará certeza sobre el trabajo solicitado; pero, en la medida de lo acordado con el cliente, deberá entregar el informe sobre los procedimientos aplicados y acordados con el mismo director o administrador de la entidad, por ejemplo, el realizar confirmaciones de saldos de clientes, practicar arqueos de caja, inspeccionar cierta operación o documentación, etc.

También el profesional de la contaduría debe estar capacitado para llevar a cabo la compilación de la información financiera o no financiera de la entidad que contrata sus servicios, con la finalidad de garantizar que este trabajo esté bien realizado, lo que no significa que haya practicado una auditoría o revisión de esta información.



## 5.1 Trabajos con procedimientos previamente convenidos

Esta sección contempla uno más de los trabajos que puede realizar el profesional de la contaduría a fin de proporcionar un informe al patrocinador de sus servicios, que puede ser el director general o el administrador de la entidad. Para ello el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) emitió a través de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) el boletín 11010 como parte de otros servicios relacionados.

Se trata, entonces, de que el contador público acepte un trabajo con procedimientos previamente convenidos con el cliente, esto significa que solo rendirá un informe sobre la situación especial que el mismo director o administrador le indique. Por lo mismo no debe esperarse que el profesional de la contaduría exprese una opinión sobre la situación financiera de la entidad, ya que su responsabilidad consiste solamente en aplicar ciertos procedimientos de auditoría al trabajo solicitado. De esta manera podemos encontrar entre los procedimientos convenidos los siguientes:

- Comparar la suma del saldo del listado de cuentas por pagar a una fecha determinada contra la misma cuenta del libro mayor.
- Comparar la integración de cuentas por pagar a proveedores a una fecha con los registros contables de la misma fecha.



- Ejecutar un muestreo, con los parámetros relevantes previamente acordados con el cliente.
- Inspeccionar la evidencia documental sobre transacciones o atributos de las mismas.
- Confirmar información específica con terceros.
- Comparar documentos, cédulas o análisis con ciertos atributos especificados.
- Observar que un arqueo de valores en bóveda se lleve a cabo de acuerdo con el procedimiento implantado por la empresa.
- Llevar a cabo cálculos matemáticos, etc.

Como puede advertirse, se trata de utilizar los términos, llevar, inspeccionar, confirmar, comparar, sumar, recalcular, agrupar, listar, observar, etc., evitando mencionar durante el trabajo o dentro del mismo informe los términos auditar, revisar, verificar, examinar, etc., y cualquier otro término que permita suponer que se trata de una auditoría o revisión de estados financieros, o inclusive que se trata de un atestiguamiento.

En este tipo de trabajo cobra mucha importancia el alcance u objetivo del servicio a proporcionar para evitar malos entendidos; por lo mismo, el profesional de la contaduría debe elaborar y firmar una carta compromiso con el cliente, en la que se fije claramente la responsabilidad de ambas partes. El IMCP sugiere se incluya en la *carta compromiso* <sup>74</sup>lo siguiente:

- a) La naturaleza del trabajo, incluyendo el hecho de que los procedimientos realizados no constituyen una auditoría, un examen o una revisión y que, por consiguiente, sólo se informa del resultado de los procedimientos convenidos.
- b) El propósito del trabajo y objetivo del informe a emitir.
- c) La identificación de la información financiera o no financiera a la cual se aplicarán los procedimientos convenidos.
- d) La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán.

<sup>74</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 11010, p. 1440.



- e) Una declaración de que la distribución del informe de resultados de la aplicación de procedimientos convenidos, debe ser restringida a las partes especificadas que han convenido el diseño y realización de los procedimientos correspondientes.

Al aceptar los términos de la carta compromiso, el profesional de la contaduría acepta efectuar directamente por él y su equipo de trabajo, algunos de los procedimientos indicados a continuación:

- a) Investigación y análisis, consistente en obtener la evidencia mediante la revisión de la documentación que proporcione la administración.
- b) Cálculos específicos, comparaciones y otras tareas de evaluación de exactitud.
- c) Observación de actividades.
- d) Inspección de documentos.
- e) Obtención de confirmaciones

Aunque también, de acuerdo a lo convenido con el cliente, puede apoyarse en los papeles de trabajo, datos e informes preparados por los auditores internos de la misma entidad, a fin de estar en posibilidad de presentar el resultado de su trabajo de la manera más objetiva posible. Conviene precisar que el contador público no expresa una opinión debido a que el trabajo realizado carece de certeza sobre los resultados obtenidos, situación que no significa que no tenga validez el informe presentado, sino que se concreta a dar la información y es el personal del mismo cliente quien inferirá su propia opinión.

El informe sobre el resultado de la aplicación de procedimientos convenidos debe contener por lo menos el propósito del trabajo y los procedimientos convenidos que se ejecutaron con el detalle suficiente, y al entregarlo al cliente deberá cumplir con lo siguiente<sup>75</sup>:

<sup>75</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 11010, p. 1442.



- a) Título.
- b) Un destinatario (ordinariamente, el cliente que contrató al contador independiente para realizar los procedimientos convenidos).
- c) Identificación de la información específica financiera o no financiera.
- d) Una declaración de que los procedimientos realizados fueron los convenidos con el contratante o usuario del informe a emitir.
- e) Una declaración de que el trabajo fue desarrollado de acuerdo con la norma aplicable a otros servicios relacionados emitida por el IMCP.
- f) Identificación del propósito para el que fueron realizados los procedimientos convenidos.
- g) Una lista de los procedimientos específicos realizados y el alcance de los mismos.
- h) Una descripción de los resultados de la aplicación de los procedimientos convenidos, incluyendo suficientes detalles de los errores y las excepciones encontradas.
- i) Una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen un examen, una auditoría o una revisión y, como tal, no se expresa certeza alguna,
- j) Una declaración de que si el profesional de la contaduría hubiera realizado procedimientos adicionales, una auditoría, un examen o una revisión, otros asuntos podrían haber surgido, los cuales les hubieran sido informados.
- k) Declaración de que el informe está restringido a aquellas partes que han convenido los procedimientos a realizar.
- l) Declaración de que el informe se refiere sólo a los elementos, cuentas, partidas o información financiera y no financiera especificados y que no se refiere a los estados financieros de la entidad, tomados en su conjunto.
- m) Fecha del informe.
- n) La firma del contador independiente.

También nos indica el boletín 11010 las cuestiones o servicios que no deben ser considerados como procedimientos adecuados, como podría ser la simple lectura del trabajo desarrollado por personal de la entidad o bien por auditores o contadores profesionales, inclusive el evaluar la capacidad de terceros como pueden ser los auditores externos y también el aceptar un trabajo para interpretar documentos sobre los cuales carece de experiencia o de conocimiento el profesional de la contaduría.

Conviene especificar que tratándose de trabajos del sector público no hay restricción en cuanto a las partes que han convenido en que se realicen los procedimientos, ya que pueden estar disponibles para otras dependencias gubernamentales. Por ello, en el informe deben mencionarse cada una de las dependencias que podrían usar la información.

## **Informe sobre trabajos para compilar información financiera**

En su actuación profesional, puede solicitarse al contador, independiente o no, informar sobre el trabajo de compilación de información financiera, para lo cual deberá reunir, agrupar, comparar o resumir los estados financieros u otra información financiera que proporcione el cliente.

Como se indica en el boletín 11010, tampoco se trata de un trabajo de auditoría, de atestiguamiento o de revisión, ya que en el boletín 11020, establecido por el IMCP en 2011, claramente se identifica como otro servicio relacionado en el cual el contador independiente podrá convenir con el cliente en informar sobre la compilación de la información presentada en los estados financieros de la misma entidad que solicitó sus servicios.

Este trabajo de compilación no es para que el contador exprese sobre los estados financieros o algunas partidas, sino que, básicamente, la administración de la entidad agrupa la información financiera y solicita un informe al contador independiente para que dé exclusivamente un resultado sobre lo adecuado del trabajo de compilación.

Este boletín 11020 indica que para este tipo de servicios proporcionados por el contador independiente se debe garantizar el cumplimiento del código de ética profesional, además de la aplicación de los siguientes postulados:



Calidad profesional de los trabajos.

Preparación y calidad profesional.

Responsabilidad personal.

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.

Retribución económica.

Una vez aceptado el trabajo por el contador, deberán convenir ambas partes en que se trata de un servicio especial que no implica auditar, atestiguar o revisar la información financiera y, por lo mismo, no se expresará una opinión sobre el contenido de esta información. También se expresa la responsabilidad de la administración al compilar la información financiera sobre bases contables.

Debido a que se trata de un servicio relacionado, el contador debe tener la ética suficiente y aceptar el trabajo si y solo si conoce el negocio, las operaciones y prácticas contables del tipo de industria de la entidad; además, debe plasmar claramente en el informe que presente el uso y distribución que se dará a la información financiera compilada.

Indica claramente este boletín 11020 que al contador independiente no se le requerirá que realice o evalúe el estudio del control interno, ni que evalúe la confiabilidad e integridad de la información financiera o que verifique cualquier operación o cualquier explicación sobre la entidad y sus informes financieros.

Al igual que cualquier otra contratación de servicios relacionados que acepte el contador independiente, se exige en esta norma el convenir con el cliente las condiciones del trabajo mediante una carta compromiso que incluya aspectos sobre la responsabilidad de ambas partes. En esta carta deberá plasmarse que se trata de un trabajo de compilación de los estados financieros elaborados por la administración del cliente y que no se está opinando sobre la veracidad de las cifras



o aplicación de las Normas de Información Financiera, ya que no se realizará una auditoría o revisión.

Pero sí exige que el contador aplique las normas establecidas en este boletín y proporcione a su cliente un informe que contenga por lo menos los siguientes elementos<sup>76</sup> (además de incluir en cada página o en la portada de los estados financieros la leyenda “No auditado”, “Compilado sin auditoría ni revisión”):

- Un título.
- El destinatario.
- Una declaración de que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas establecidas en este boletín.
- Una declaración de que el profesional de la contaduría es independiente de la entidad.
- Identificación de la información financiera haciendo notar que se basa en información proporcionada por la administración.
- Una declaración de que la administración es responsable por la información financiera compilada por el contador.
- Una declaración de que no se ha ejecutado una auditoría ni una revisión o examen y que, consecuentemente, no se expresa opinión alguna sobre la información financiera.
- Un párrafo, cuando se considere necesario, que llame la atención a la revelación de desviaciones de importancia respecto del marco de referencia identificado para informes financieros.
- La fecha del informe.
- La dirección del contador independiente.
- La firma del contador independiente.

---

<sup>76</sup> IMCP (2013). *Normas de auditoría, para atestiguar*. México: IMPC, Boletín 11020, p. 1457.





## RESUMEN

Durante esta unidad hemos comprendido los servicios relacionados que abarcan otros de los trabajos que puede desempeñar el profesional de la contaduría, además de la auditoría y revisión o examen de los estados financieros tomados en conjunto. El IMCP consciente de cubrir las necesidades de información que tienen las entidades, estableció y difundió el boletín 11010, referido al informe del contador público sobre el resultado de la aplicación de procedimientos convenidos, y el 11020, que trata del informe sobre trabajos para compilar información financiera.

De esta manera, encontramos las normas y responsabilidades que asume el contador al aceptar un trabajo de aplicación de procedimientos convenidos respecto a la información financiera; esto significa que sólo realizará un informe sobre los procedimientos que determine el cliente, por ejemplo, investigar o analizar cuentas financieras específicas, realizar cálculos o comparaciones sobre ciertas operaciones practicadas por la entidad, observar el levantamiento de un inventario físico, inspeccionar cierta documentación o, bien, confirmar con clientes, proveedores o instituciones financieras.

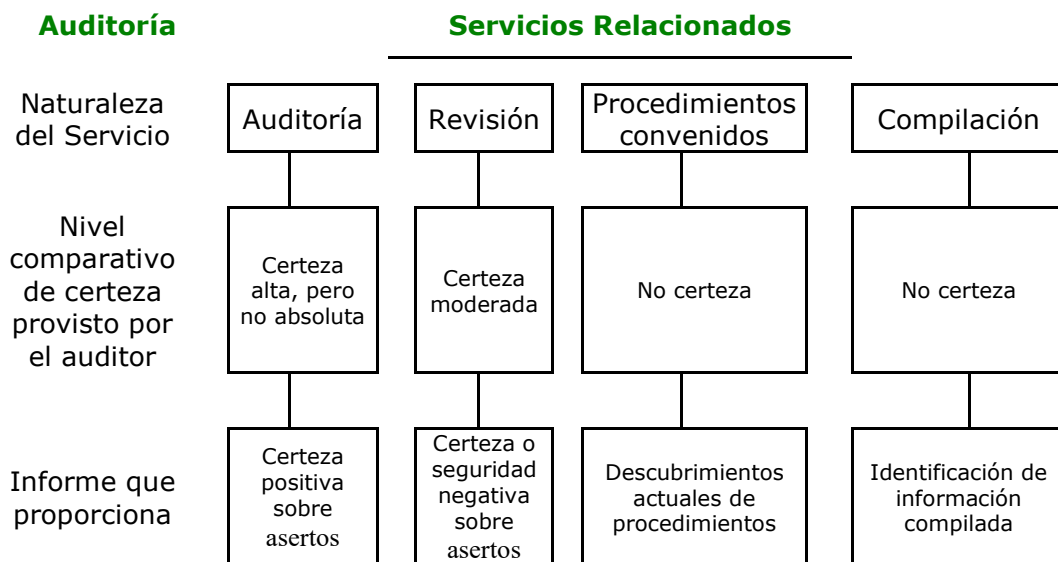
Desde luego, solamente informará de la situación que encuentre, sin profundizar en la información financiera, pues no es el objetivo saber si las cifras o cuentas están bien soportadas. Para realizar el trabajo, el contador debe redactar antes una carta compromiso dirigida al cliente, en la cual además de aceptar el encargo, presente el alcance, objetivo, grado de responsabilidad de ambas partes y del informe final que dirigirá al cliente.

Por su parte, el Boletín 11020 refiere al trabajo realizado por el contador al compilar información financiera, en el cual tampoco se opina profesionalmente, sino que se

limita a entregar un informe sobre los datos presentados por la entidad sin realizar examen o revisión. En este tipo de trabajo el contador aplica algunos de los postulados del código de ética profesional, además de su experiencia sobre asuntos financieros y contables, a fin de agrupar, ordenar, clasificar e informar sobre la situación financiera de la entidad a una fecha determinada.

Entre los postulados que aplica, encontramos la calidad, preparación y secreto profesional, responsabilidad personal, lealtad hacia el patrocinador de los servicios y retribución económica. Pero, sobre todo, en las normas establecidas en este boletín, el contador tiene presente que la administración de la entidad es la responsable de la exactitud y las bases contables de las cifras financieras compiladas; también se aclara en la carta compromiso el uso y distribución del informe proporcionado.

Finalmente, conviene precisar que la función del contador al aplicar ambos boletines es proporcionar sólo un informe sobre los aspectos que solicite el cliente, sin opinar sobre la situación financiera y dejando esa responsabilidad a la administración de la entidad. A manera de conclusión sobre las normas emitidas por el IMCP, se presenta el siguiente esquema:



Tomado para fines educativos: <http://fccea.unicauca.edu.co/old/marconias.htm>



# BIBLIOGRAFÍA



**SUGERIDA**

| Autor                                     | Capítulo    | Páginas     |
|---|-------------|-------------|
| Instituto Mexicano de Contadores Públicos | Serie 11000 | 1435 a 1462 |



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### BIBLIOGRAFÍA SUGERIDA

IFAC IESBA. (2010) *Manual Internacional de Pronunciamentos de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2010). *Normas internacionales de auditoría y control de calidad + manual de pronunciamientos internacionales*. (Traducción al español del libro del IFAC a cargo del IMCP, con la supervisión del CONAA). México: IMCP.

----- (2012). *Código de ética profesional*. México: IMCP.

----- (2013). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados (versión profesional)*. México: CONAA/ IMCP.

### FUENTES DE CONSULTA

Federación Internacional de Contadores (2012). *Normas internacionales de auditoría y control de calidad*. México: IMCP.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2010). *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad 1414*. (Traducción) México: IMCP-CONAA.

----- (2011). *Normas de Auditoría*. México: IMCP-CONAA.



----- (2012). *Procedimientos de Auditoría*. México: IMCP.

----- (2013). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados (incluye Código de ética, Norma de control de calidad, prefacio y marco de referencia)*. México: IMCP.

----- (2013). *Código de ética profesional*. México: IMCP.

## BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*. (Vigente). México: IMCP.

----- *Guías de auditoría*. (Vigente). México: IMCP.

The International Federation of Accountants. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. (Current Edition). USA: IFAC.

Whittington, Ray. (2004). *Principles of Auditing and other Assurance Services*. (14ª. Ed.). Estados Unidos: McGraw Hill.

Sitios de internet:

The International Federation of Accountants [WWW.IFAC.ORG](http://WWW.IFAC.ORG)

Instituto Mexicano de Contadores Públicos [WWW.IMCP.ORG.MX](http://WWW.IMCP.ORG.MX)



## BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

Arens, Alvin. (2007). *Auditoría: Un Enfoque Integral*. (decimoprimer edición). México: Pearson.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2013). *Guía para el uso de las normas internacionales*. México: IMCP.

Mendívil Escalante V.M. (2015). *Elementos de Auditoría*. México: Cengage Learning.

Mendívil Escalante V.M. (2016). *Elementos de Auditoría*. (7° ed.). México: Cengage Learning.

Messier William. (2003). *Auditing & Assurance Services*. (3ª. Ed.). Estados Unidos: McGrawHill.

Plan 2012

2016  
actualizado

