



UNIVERSIDAD  
DON VASCO, A.C.

**UNIVERSIDAD DON VASCO, A. C.**

INCORPORACIÓN No. 8727-08

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**ESCUELA DE CONTADURÍA**

**Análisis de la normatividad  
del trabajo del auditor de  
estados financieros, en su  
carácter de comisario.**

**Tesis**

Que para obtener el título de:

**Licenciada en Contaduría**

Presenta:

**Liliana Sánchez Cortez**

Asesor:

L.C. Roberto Edgardo Aguilar Hernández



**Uruapan, Michoacán. 08 de mayo 2014**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

## AGRADECIMIENTOS

### A Dios

Por darme la oportunidad y la fuerza suficiente de vivir día a día y permitirme lograr esta meta en mi vida.

### A mis padres

Por apoyarme a lo largo de mi carrera, aunque de forma muy silenciosa.

### A mis hermanas

Por estar en todo momento conmigo, mi mayor sustento emocional y espiritual.

### A mi asesor

Por todos sus conocimientos, paciencia, valores, apoyo profesional, por la motivación y ayuda para elegir este tema de tesis.

### A mis maestros

Por cada clase, por cada conocimiento transmitido, por los momentos que compartieron y que dejaron más que un conocimiento, una enseñanza de vida.

### Al C.P.C. Carlos Hidalgo Ayala

Por permitirme formar parte de su equipo de trabajo, por darme la oportunidad de comenzar mi carrera profesional, por todos sus consejos, conocimientos, por ser un ejemplo de profesionalista inquebrantable ante las adversidades.

### A mis amigos

Gracias por estar a lo largo de mi vida, acompañándome, brindándome sus consejos, amistad incondicional, cariño, por los momentos buenos y malos; en especial a Ana Beatriz Mora Pardo y Oracio Bucio Castro.

# ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	4
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>LA CONTABILIDAD</b> .....	11
1.1 Antecedentes históricos de la contabilidad.....	11
1.2 Definición de la contabilidad .....	15
1.3 Objetivo de la contabilidad .....	19
1.4 Clasificación de la contabilidad.....	22
1.5 Métodos de registro de la contabilidad.....	25
1.6 Normas de Información Financiera .....	29
1.7 Estados financieros básicos.....	35
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>EL COMISARIO</b> .....	53
2.1 Aspectos Generales de las Sociedades Anónimas.....	53
2.2 Clasificación de las Sociedades Anónimas .....	56
2.3 Antecedentes históricos del Comisario .....	60
2.4 Definición del Comisario .....	62
2.5 Funciones y normatividad que aplica el Comisario .....	63
2.6 Informe del comisario .....	68
2.7 Responsabilidad legal y fiscal del comisario .....	75
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA</b> .....	82
3.1 Procedimientos de auditoría de aplicación general.....	82
3.2 Metodología para el estudio y evaluación del control interno.....	111
3.3 Utilización del trabajo de un especialista .....	116
3.4 Efectivo e inversiones temporales .....	120
3.5 Ingresos y cuentas por cobrar .....	125
3.6 Inventarios y costos de ventas .....	131

3.7 Pagos anticipados .....	144
3.8 Inmuebles, maquinaria y equipo.....	147
3.9 Intangibles.....	160
3.10 Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos.....	170
3.11 Capital contable .....	180
3.12 Gastos .....	183
<b>CAPÍTULO IV</b>	
<b>LA AUDITORIA EN EL TRABAJO DEL COMISARIO .....</b>	<b>187</b>
4.1 Definición y clasificación de la Auditoría .....	187
4.2 Normas Mexicanas de Auditoría .....	195
4.3 Normas Internacionales de Auditoría .....	214
4.4 Normas para Atestiguar .....	241
4.5 Normas de Revisión .....	255
4.6 Código Fiscal de la Federación .....	271
<b>CAPÍTULO V</b>	
<b>CASO PRÁCTICO.....</b>	<b>300</b>
5.1 Metodología de la Investigación.....	300
5.2 Ejemplos prácticos de informes del comisario .....	306
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>322</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>326</b>

## INTRODUCCIÓN

El comisario es aquella persona que al realizar un examen a los estados financieros de una entidad, participar en la Asamblea General de Accionistas y el Consejo de administración, brinda un informe donde evalúa el correcto cumplimiento de los convenios planteados por el Consejo de Administración, proponiendo medidas para la mejora continua y aprovechar al máximo el recurso administrativo.

Esta investigación tiene por objeto analizar la normatividad aplicable al trabajo del auditor de estados financieros cuando al mismo tiempo es comisario en una Sociedad Anónima, además de proponer que normas se pueden utilizar para la elaboración del informe que emite.

Además de proporcionar una visión más amplia del trabajo del comisario en las entidades, que puede ser de gran apoyo para explotar al máximo el recurso administrativo que existe en éstas, pero por desconocimiento a su trabajo y que es contratado solo para cumplir con una formalidad que así requiere la Ley General de Sociedades Mercantiles a las Sociedades Anónimas, dejamos de lado la gran labor que lleva a cabo el comisario, y que podría servirnos para corregir varias situaciones que no se estén llevando bien a la práctica por el Consejo de Administración.

La figura del comisario surgió hace varios años y comenzó regulándose con la Ley General de Sociedades Mercantiles en su art.166 aunque esta ley no

menciona que el informe del comisario sea realizado por un contador público, si la persona que lo realiza debe de hacer un examen a los estados financieros de la entidad para poder emitir su informe.

El contador público siendo auditor es aquella persona que se encarga de llevar a cabo una serie de prácticas, pruebas, técnicas y procedimientos para revisar los registros de las operaciones que realiza un ente económico, para evaluar la confiabilidad y razonabilidad de la presentación de los estados financieros, que posteriormente con sus evidencias, elaborará una opinión, recomendaciones y sugerencias que ayuden a la empresa a mejorar en su operación.

Y el auditor a su vez puede ser comisario, como ya lo mencionamos anteriormente el comisario de una sociedad, es una persona autorizada por los accionistas para vigilar el correcto funcionamiento y, principalmente, la correcta administración de la sociedad, tanto desde un punto de vista financiero, como contable.

Por lo que, esta figura del comisario antes estaba contemplada en el boletín 4090 de las Normas y Procedimientos de auditoría, pero se derogó el 1 de enero de 2012 cuando dejan sin efectos las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y quedó sin normatividad aplicable, por lo tanto no hay un boletín que trate el tema del informe del comisario, claro está que en la Ley General de Sociedades Mercantiles se menciona las funciones, responsabilidades y la obligación de emitir un informe a

los accionistas de la sociedad, pero no establece como hacerlo, que puntos debe contener, la estructura adecuada etc.

Existió una guía para la realización del informe del comisario pero no es suficiente, debido a que solo es como un ejemplo de lo que el auditor podría hacer, es un simple modelo de un informe pero sin la formalidad que se le podría dar si se encontrara regulado en alguna norma. Si el contador está emitiendo un dictamen, por ser auditor externo, de la misma forma debería emitir un informe en su carácter de comisario, con el mismo profesionalismo y seguridad de que lo está haciendo adecuadamente con la normatividad que se lo exija. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. pretendía manejar un informe dentro de las Normas de Atestiguamiento u Otros Servicios Relacionados, pero solo quedaron en proceso de auscultación sin darle el debido seguimiento.

Entonces se pretende en esta investigación, analizar bajo que normatividad quedaría regulado el informe del comisario, que ordenamiento legal sería el adecuado para establecer las reglas a emitir de dicho informe, hacer notar la importancia que tiene el informe del comisario en una sociedad, lo útil que podría llegar a ser y los beneficios que brinda.

Se necesita analizar que normas pueden ser aplicables para el informe, la finalidad es encontrar, que ordenamientos deben establecer las políticas a seguir para llevar a cabo la opinión del comisario.

Después de lo comentado anteriormente estamos ante 3 situaciones una donde si hubo un modelo del informe del comisario, otra donde no hubo modelo y vamos a investigar que normas son las que le aplicarían y la ultima donde el Instituto mexicano de Contadores Públicos emitirá una guía para realizar dicho informe, por lo que se concluye que es un problema para aplicar actualmente un modelo de informe cuando el auditor externo también es comisario

El comisario tiene múltiples actividades fundamentales en una sociedad mercantil; actualmente algunas empresas manejan estas dos figuras la de auditor y comisario, para cumplir no solo con obligaciones, sino tener un panorama más amplio del funcionamiento y resultados de la entidad.

El auditor externo se encuentra regulado en el artículo 32-A fracción I del Código Fiscal de la Federación, mientras que el comisario en el Boletín 4090 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, pero debido a que el Boletín 4090 fue derogado en los primeros meses de 2012, resulta importante analizar que ordenamiento regulará el informe del comisario.

Por lo tanto, la presente investigación pretende proponer las normas aplicables para la actuación del comisario y el contenido de su dictamen, durante el período que éste queda sin ser regulado por encontrarse en auscultación.

Los beneficios de esta investigación no solo serán para la práctica, cumplimiento y contenido del informe del comisario, sino para saber que normas aplican y regulan la presentación de dicho informe, además las organizaciones se beneficiarán al saber que presentan el dictamen e informe de acuerdo a la normatividad vigente que refleja razonablemente la situación financiera organizacional y ética empresarial.

Algunos de los interesados en conocer tal información son los contadores, auditores que son los encargados de llevar a cabo el informe, los empresarios de sociedades familiares que son los de mayor interés, pues son los que con el contenido del informe tomarán decisiones para la mejora de la empresa. Otros interesados son los propios estudiantes, quienes tienen que tener el conocimiento para en un futuro llevarlo a la práctica y todos aquellos quienes tengan interés en el tema.

Se eligió este tema para mostrar la importancia que tiene el informe del comisario en las sociedades anónimas, ya que a través de éste se plasma lo que sucede con la información que presentan los administradores a la Asamblea de Accionistas.

Hay que destacar que por medio del informe se da una opinión por tercero que es totalmente independiente de la empresa, que ayudara a ver la eficiencia y

cumplimiento de políticas, sin dejarse influir en la opinión por ser dueño o accionista para favorecer los resultados.

Es importante realizar esta investigación para conocer cuál es el modelo del comisario cuando se derogó el boletín aplicable en las normas de auditoría y cuál es el modelo que se aplicará actualmente con las normas internacionales de auditoría aplicables en 2012.

Y debido a que la profesión contable, en la rama de auditoría, era regulada por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas se creó un boletín especial para el auditor de estados financieros que también era comisario; el boletín 4090 “Informe del Contador Público en el desempeño de la función de comisario”.

Posteriormente se deroga este boletín en mayo de 2012 y es aquí donde el comisario queda sin una ley o guía que lo oriente de como rendir su informe.

En el primer capítulo veremos la contabilidad clasificación, métodos, Normas de Información Financiera y los estados financieros básicos, estudiando cada uno de ellos.

En el segundo capítulo nos enfocaremos a la figura del comisario, sus funciones, el informe que rinde, así como las responsabilidades de las que es sujeto.

También veremos los aspectos generales y la clasificación de las Sociedades Anónimas.

El tercer capítulo consta de los procedimientos de auditoría analizando a detalle cada uno de ellos.

El cuarto capítulo nos menciona la relación de la auditoría en el trabajo del comisario, donde veremos las Normas de Auditoría Mexicanas y la aplicación de las Normas de Auditoría internacionales, así como las Normas para Atestiguar y de Revisión.

Por último tenemos el quinto capítulo, que es el caso práctico donde se presentan ejemplos prácticos de informes del comisario.

# **CAPÍTULO I**

## **LA CONTABILIDAD**

Para poder entender esta investigación es necesario conocer la contabilidad ya que el resultado final de la contabilidad son los estados financieros, es por ello que en este primer capítulo de esta investigación se hablará acerca de los elementos básicos de la contabilidad, comenzando con un preámbulo histórico de la contabilidad, posteriormente se explica su concepto, objetivos, clasificación, las diferentes formas de registrar la contabilidad, así como los estados financieros básicos que serán sujetos de análisis en la auditoría y las Normas de Información Financieras aplicables.

### **1.1 Antecedentes históricos de la contabilidad**

Todos los pueblos y culturas desde tiempos remotos practicaron la contabilidad aunque en forma muy rudimentaria, y por necesidad de control de información financieros.

Podemos afirmar que el inició fue:

- a) La división del trabajo
- b) La invención de la escritura
- c) La utilización de una medida de valor

La cultura egipcia una de las más antiguas, practicó la contabilidad, pues había que controlar los tributos, los bienes que poseía el faraón, sus gastos, etc. Y así todas las culturas de la antigüedad.

En la Edad media, con el desarrollo de los centros comerciales, las cruzadas, las guerras de conquista etc. Continuó el avance y aplicación de la contabilidad, aunque en forma todavía rudimentaria, y sólo como medio de información. En el siglo VI, con el desarrollo de la actividad mercantil, es cuando la contabilidad aparece como una técnica muy parecida a la que se utiliza actualmente.

Con el Renacimiento, la invención de la imprenta y los descubrimientos, se propaga el conocimiento de la contabilidad.

Se considera como pionero en el estudio de la “partida doble” a Benedetto Cotrugli Rangeo; quien en su obra especifica el uso de tres libros: un mayor, un diario y un recordatorio.

Pero la obra más conocida es la de Fray Lucas Paciolo, quien redactó un tratado de contabilidad llamado “Summa”, en 1492, donde establece los libros principales y las reglas para su manejo, definiendo el aspecto mecánico de la contabilidad.

A partir del siglo XIX la contabilidad sufre transformaciones como:

- Naturaleza de las cuentas
- Depreciaciones
- Amortizaciones

- Reservas
- Contenido de la información
- Mecanización de la contabilidad
- Se definen los principios que permiten la confiabilidad de la contabilidad
- Sistemas de costos de producción
- Se reglamenta la profesión
- La reglamentación por parte del Estado de información financiera que deben proporcionar las entidades

La contabilidad aparece en la historia de los pueblos como resultado de la expansión comercial, Su estancamiento durante siglos se debe al lento progreso de los pueblos.

10.000 años (a. C): Carece de información mercantil, los pueblos eran nómadas por lo tanto no existía la propiedad.

6.000 años (a. C): Grecia, Egipto, y en el Valle de Mesopotamia llevaban registros y operaciones financieras de las empresas privadas y públicas en tablillas de barro. En Mesopotamia el Escriba era el que llevaba los registros contables, además era el único que sabía leer y escribir, y conocía las leyes. El escriba fue el predecesor del Contador. Los Egipcios realizaban sus escrituras en papiros.

2.000 años (a. C): Hammurabi rey de Babilonia escribe el "Código de Hammurabi", el cual hace mención a la práctica contable.

600 años (a. C): En Atenas un tribunal de cuentas formado por diez miembros se encarga de fiscalizar la recaudación de tributos.

Siglo I (a. C): En roma la contabilidad se llevaba en dos libros: El Adversaria (asientos de caja), y el Codex (Nombre de la persona, causa de la operación, y la cuantía).

En 1494: El fray Lucas Paciolo (Considerado el padre de la contabilidad moderna) publica su libro " La summa", donde dedica 36 capítulos al estudio de la contabilidad, el cual explica la partida doble como mecanismo contable.

En 1548: El expansionismo mercantilista se encargó de exportar al nuevo mundo los conocimientos contables. De los cuarenta hombres que traía Colón para el descubrimiento de América, venia un Contador real de cuentas.

En el siglo XVIII: Con la revolución Francesa, Napoleón en sus campañas fue el encargado de esparcir la contabilidad.

Llega el siglo XIX, y con él el Código de Napoleón (1808), comienza la Revolución Industrial, Adam Smith y David Ricardo, echan las raíces del liberalismo, la contabilidad comienza a tener modificaciones de fondo y forma, bajo el nombre de "Principios de Contabilidad"

En el siglo presente y a raíz de la crisis de los años 30, en Estados Unidos, el Instituto Americano de Contadores Públicos, organizó agrupaciones académicas y prácticas para evaluar la situación, de allí surgieron los primeros principios de

contabilidad, vigentes aún muchos de ellos, otros con modificaciones. También, la crisis, dio origen al cambio de la "Certificación" por los "Dictámenes" de los Estados Financieros.

<http://www.monografias.com/trabajos13/conta/conta.shtml#ixzz2dCsytDgw>

## **1.2 Definición de la contabilidad**

La contabilidad es un medio para conocer los resultados y la situación financiera de una entidad y base para la toma de decisiones. (BALLESTEROS 1981:13)

Contabilidad es la disciplina que enseña las normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas constituidas por un solo individuo o bajo las formas de sociedades civiles o mercantiles. (LARA, 2006:9)

La contabilidad es una técnica que produce sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre los eventos económicos identificables y cuantificables que realiza una entidad a través de un proceso de captación de las operaciones que cronológicamente mida, clasifique, registre y resuma con claridad. (MORENO, 1993:1)

La definición de contabilidad según la Norma de Información Financiera A-1 párrafo tres establece que la contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones internas y otros eventos.

En mi opinión, la contabilidad es una técnica que nos ayuda para ordenar, clasificar, registrar e interpretar las operaciones financieras que realiza una entidad, en un período determinado, que satisface necesidades de información de distintos usuarios, a través de los estados financieros que son esenciales para la toma de decisiones del ente económico.

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación nos menciona lo siguiente:

**28.-** Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

**II.** Los asientos de contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

**III.** Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en un lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva contabilidad fuera del domicilio mencionado.

**IV.** Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

**V.** Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

### **Contabilidad. Alcance del concepto**

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las disposiciones fiscales hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, así como por los comprobantes fiscales o documentación comprobatoria de ingresos y deducciones y, en su caso, las máquinas registradoras de comprobación fiscal, los equipos o sistemas electrónicos de un registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos.

Cuando en la contabilidad se plasmen datos en idioma distinto al español o los valores se consignen en moneda extranjera, las autoridades fiscales podrán solicitar su traducción y que se proporcione el tipo de cambio utilizado, según sea el caso.

### **1.3 Objetivo de la contabilidad**

Toda entidad necesita de información y control financieros, conocer la composición de sus finanzas; o sea, sus recursos y sus obligaciones en una forma panorámica y técnica, y esto se lo proporciona la contabilidad por medio de los estados financieros, para Nicolás Ballesteros la contabilidad se resume así:

- Capta operaciones financieras
- Las registra
- Produce información
- En los estados financieros
- Y analizados e interpretados
- Se toman decisiones

Y los fines fundamentales de la contabilidad que menciona Elías Lara son los siguientes:

- Establecer un control riguroso sobre cada uno de los recursos y las obligaciones del negocio.
- Registrar, en forma clara y precisa, todas las operaciones efectuadas por la empresa durante el ejercicio fiscal.
- Proporcionar, en cualquier momento, una imagen clara y verídica de la situación financiera que guarda el negocio.
- Prever con bastante anticipación el futuro de la empresa.

- Servir como comprobante y fuente de información, ante terceras personas, de todos aquellos actos de carácter jurídico en que la contabilidad puede tener fuerza probatoria conforme a lo establecido por la ley.

### **Objetivo general de la contabilidad**

Proporcionar información de hechos económicos, financieros y sociales suscitados en una empresa u organización; de forma continua, ordenada y sistemática, sobre la marcha y/o desenvolvimiento de la misma, con relación a sus metas y objetivos trazados, con el objeto de llevar cuenta y razón del movimiento de las riquezas públicas y privadas con el fin de conocer sus resultados, para una acertada toma de decisiones.

### **Objetivos específicos de la contabilidad**

La contabilidad tiene por objeto proporcionar los siguientes informes:

- Obtener en cualquier momento información ordenada y sistemática sobre el movimiento económico y financiero del negocio.
- Establecer en términos monetarios, la información histórica o predictiva, la cuantía de los bienes, deudas y el patrimonio que dispone la empresa.
- Registrar en forma clara y precisa, todas las operaciones de ingresos y egresos.

- Proporcionar, en cualquier momento, una imagen clara de la situación financiera del negocio.
- Prever con anticipación las probabilidades futuras del negocio.
- Determinar las utilidades o pérdidas obtenidas al finalizar el ciclo económico.
- Servir como comprobante fidedigno, ante terceras personas de todos aquellos actos de carácter jurídico en que la contabilidad puede tener fuerza probatoria conforme a Ley.
- Proporcionar oportunamente información en términos de unidades monetarias, referidas a la situación de las cuentas que hayan tenido movimiento hasta la fecha de emisión.
- Suministrar información requerida para las operaciones de planeación, evaluación y control, salvaguardar los activos de la institución y comunicarse con las partes interesadas y ajenas a la empresa.
- Participar en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operacionales, y ayudar a coordinar los efectos en toda la organización.

El propósito fundamental de la contabilidad es proporcionar información relacionada con una entidad económica, así la contabilidad se refiere a la medición, al registro y a la presentación de este tipo de información a varios tipos de usuarios.

La contabilidad proporciona datos para convertirlos en indicadores de actuación, en cierto modo coadyuvan a evaluar la trayectoria de la organización, da un parámetro general del valor de la misma en el tiempo que se precisa dicha información, por que se llevan los registros (anotaciones) de las operaciones que se susciten a lo largo de un determinado tiempo de trabajo, ya sea diario, semanal o anual, de dinero, mercaderías y/o servicios por muy pequeñas o voluminosas que sean estas.

<http://www.promonegocios.net/contabilidad/objetivos-contabilidad.html-objetivos>

#### **1.4 Clasificación de la contabilidad**

Elizondo López clasifica a la contabilidad a través de ramas o especialidades, las cuales pueden clasificarse en función de la actividad de las entidades económicas y en función de sus usuarios.

De acuerdo con la actividad de las entidades en:

- a) Contabilidad comercial: se establece en entidades que compran y venden mercancías.
- b) Contabilidad industrial: se establece en entidades que adquieren materia prima y la transforman obteniendo productos terminados.
- c) Contabilidad gubernamental: se establece en entidades de los Gobiernos Federal y Estatal.

- d) Contabilidad de entidades sin fines de lucro: se establece en entidades que persiguen un beneficio social y que por lo mismo no obtienen utilidades.
- e) Contabilidad bancaria: se establece en instituciones de crédito y organizaciones auxiliares.
- f) Contabilidad de industrias extractivas: se establece en entidades dedicadas a la explotación de recursos no renovables.
- g) Otras especialidades: de seguros, ganaderas, hoteleras, pesquera, de hospitales, etc.

La contabilidad se clasifica de acuerdo a las actividades por las que vaya a ser utilizada. Es decir que se divide en dos grandes sectores que son Privada y Oficial.

### **1. Contabilidad Privada:**

Es aquella que clasifica, registra y analiza todas las operaciones económicas, de empresas de socios o individuos particulares, y que les permita tomar decisiones ya sea en el campo administrativo, financiero y económico.

- Contabilidad comercial: es aquella que se dedica a la compra y venta de mercadería y se encarga de registrar todas las operaciones mercantiles.
- Contabilidad de costos: es aquella que tiene aplicación en el sector industrial, de servicios y de extracción mineral registra de manera técnica los procedimientos y operaciones que determinan el costo de los productos terminados.

- Contabilidad bancaria: es aquella que tiene relación con la prestación de servicios monetarios y registra todas las operaciones de cuentas en depósitos o retiros de dinero que realizan los clientes. Ya sea de cuentas corrientes o ahorros, también registran los créditos, giros tanto al interior o exterior, así como otros servicios bancarios.
- Contabilidad de cooperativas: son aquellas que buscan satisfacer las necesidades de sus asociados sin fin de lucro, en las diferentes actividades como: Producción, Distribución, Ahorro, Crédito, Vivienda, Transporte, Salud y la Educación.

Así se encarga de controlar cada una de estas actividades y que le permite analizar e interpretar el comportamiento y desarrollo de las cooperativas.

- Contabilidad hotelera: se relaciona con el campo Turístico por lo que registra y controla todas las operaciones de estos establecimientos.
- Contabilidad de servicios: son todas aquellas que presentan servicio como transporte, salud, educación, profesionales, etc.

## **2. Contabilidad Oficial.**

Registra, clasifica, controla, analiza e interpreta todas las operaciones de las entidades de derecho público y a la vez permite tomar decisiones en materia fiscal, presupuestaria, administrativa, económica y financiera.

<http://www.monografias.com/trabajos13/conta/conta.shtml#cklas#ixzz2cYcwDuz9>

## 1.5 Métodos de registro de la contabilidad

Las operaciones del ente económico se registran en dos libros principales; el Libro Diario y el Libro Mayor.

En el **Libro Diario** se anotan en forma descriptiva todas las operaciones siguiendo un orden cronológico, indicando el movimiento de cargo y crédito por cada operación.

En el **Libro Mayor** se destina una hoja para cada cuenta, donde se anota el movimiento de la cuenta por orden riguroso de fecha, por lo menos una vez al mes, obteniéndose su saldo y concentrándose por cuenta todas las operaciones del ente económico.

En adición a los libros Diario y Mayor, se debe tener un libro denominado de Inventarios y Balances, en el que anualmente se registra el inventario de fin del ejercicio y los estados financieros de la entidad económica.

**Libro Diario General de Operaciones.** Describe las operaciones efectuadas cada día. Las operaciones se deben registrar en el Diario de Operaciones según se van realizando en forma cronológica, ejerciendo control sobre ellas a fin de evitar que alguna operación se deje de registrar. Generalmente los controles se ejercen a través de forma prenumeradas.

El Libro General de Operaciones es el libro de registro o de entrada original de los eventos económicos que se miden, cuantifican y clasifican. En él éstas se registran por primera vez en orden cronológico para ser posteriormente transferidos a

las cuentas del Libro Mayor. Los distintos eventos económicos, deben estar respaldados con los comprobantes.

Los Libros Auxiliares se utilizan cuando existe una cantidad considerable de operaciones repetidas.

Libro Mayor. El Libro Mayor contiene por separado las cuentas individuales de la contabilidad (catálogo de cuentas) que necesita la entidad económica para registrar sus operaciones. Las operaciones se transfieren del Libro Diario General al Libro Mayor, cuenta por cuenta, para clasificar y resumir las operaciones por cada uno de los conceptos que integran la información financiera de la entidad.

Existen básicamente dos tipos de diario que se emplean para el registro de las operaciones el Diario General y los Diarios Auxiliares.

Las operaciones repetidas se controlan y registran en Diarios destinados exclusivamente para ello, obteniéndose resúmenes cuyos importes totales se registran en el Libro Mayor.

### **Diario Tabular**

Elimina una multitud de transferencias del Libro Diario al Libro Mayor, las operaciones se pueden registrar en un Libro Diario Tabular diseñado en forma horizontal, en lugar de estar dispuesto en forma vertical, como el Libro Diario General.

### **Diario de ventas**

En este libro se controlan y registran las operaciones de venta. Se utiliza un libro tabular que tiene varias columnas destinadas a los datos principales de las facturas de venta que se emiten.

### **Diario de compras**

En este libro se controlan y registran las operaciones de compra. Se utiliza un libro tabular que tiene varias columnas destinadas a los datos de las facturas de los proveedores y la recepción de mercancías en el almacén, correspondiente a las compras efectuadas.

### **Diario de ingresos y egresos**

El Diario de Ingresos y Egresos también se conoce con el nombre de Diario de Bancos. En este diario se controlan y registran todas las operaciones de caja y bancos, utilizándose un libro tabular que tiene las columnas necesarias para las cuentas que generalmente afectan las operaciones de caja y banco. Al final del diario se destinan dos columnas para los cargos y abonos de cuentas varias, que en general no tienen un movimiento continuo.

## Libros Auxiliares

Los libros auxiliares analizan con detalle las cuentas de mayor, por lo que también se les ha llamado Mayores Auxiliares, y se emplean principalmente en las cuentas colectivas.

Las cuentas colectivas son las que agrupan a más de un deudor o acreedor, los auxiliares también se utilizan para producir información detallada de los conceptos que integran las cuentas de Mayor. (MORENO; 1993, 92-111)

El proceso para el registro de las operaciones y la obtención de información financiera, se debe estructurar como alguno de los sistemas siguientes:

— **Sistema manual.** La operación medida cuantificada y clasificada con base en el catálogo de cuentas:

- a) Se registra en el Libro Diario
- b) Se pasa al Libro Mayor
- c) Se registra en auxiliares
- d) Se obtiene el saldo del Mayor
- e) Se obtiene balanza de comprobación
- f) Se prepara la información financiera

— **Sistema mecanizado de registro directo.** La operación medida, cuantificada y clasificada con base en el catálogo de cuentas:

- a) Se operan los auxiliares de cuenta de Mayor y se descarga la suma de los importes registrados en la cuenta de Mayor correspondiente.

Simultáneamente, a través de copia al carbón se obtiene el registro del Libro Diario.

- b) Se obtiene una balanza de comprobación
- c) Se prepara la información financiera.

— **Sistema electrónico computarizado.** La operación medida, cuantificada y clasificada con base en el catálogo de cuentas:

- a) Capta y válida información, introduciéndola a la computadora y se aprueba su correcta captura, para ser introducida posteriormente al sistema en forma automática.
- b) Se produce el Diario, el Mayor, los Auxiliares y la balanza de comprobación.
- c) Se separa la información financiera.

(MORENO; 1993,116)

## **1.6 Normas de Información Financiera**

El término de “Normas de Información Financiera” se refiere al conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera. (NIF A-1, Párrafo 6)

Las NIF deben someterse a un proceso formal de auscultación que permita su aceptación generalizada.

**Las NIF se conforman de:**

- a) las NIF y las interpretaciones a las NIF(INIF), aprobadas por el Consejo Emisor del CINIF y emitidas por el CINIF,
- b) los Boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad(CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos(IMCP), y
- c) las Normas Internacionales de Información Financiera aplicables de manera supletoria.

**Las NIF se conforman de tres grandes apartados:**

- a) Normas de Información Financiera conceptuales o “Marco Conceptual”,
- b) Normas de Información Financiera particulares o “NIF particulares”, e
- c) Interpretación a las NIF o “INIF”.

(NIF A-1, Párrafo 8,10)

El Marco Conceptual establece conceptos fundamentales que sirven de sustento para la elaboración de NIF particulares.

Las NIF particulares establecen las bases específicas de valuación, presentación y revelación de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, que son sujetos de reconocimiento contable en la información financiera.

**Las Interpretaciones a las NIF tienen por objeto:**

- a) aclarar a ampliar temas ya contemplados dentro de alguna NIF; o
- b) proporcionar oportunamente guías sobre nuevos problemas detectados en la información financiera que no estén tratados específicamente en las NIF, o bien sobre aquellos problemas sobre los que ya se hayan desarrollado, o que se desarrollen, tratamientos pocos satisfactorios o contradictorios.

(NIF A-1, Párrafo 11-13)

**Los Postulados Básicos de acuerdo a la NIF A-2 son los siguientes:**

**Sustancia Económica**

La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad. (NIF A-2, 2009, Párrafo 8)

## **Entidad Económica**

La entidad económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores. (NIF A-2, 2009, Párrafo 13)

## **Negocio en Marcha**

La entidad económica se presume en existencia permanente, dentro de un horizonte de tiempo limitado, salvo prueba en contrario, por lo que las cifras en el sistema de información contable, representan valores sistemáticamente obtenidos, con base en las NIF. En tanto prevalezcan dichas condiciones, no deben determinarse valores estimados provenientes de la disposición o liquidación del conjunto de los activos netos de la entidad. (NIF A-2, 2009, Párrafo 24)

## **Devengación Contable**

Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su

totalidad, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren realizados para fines contables. (NIF A-2, 2009, Párrafo 27)

### **Asociación de Costos y Gastos con Ingresos**

Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo período, independientemente de la fecha en que se realicen.

El postulado de asociación de costos y gastos con ingresos es el fundamento del reconocimiento de una partida en el estado de resultados; esto es, los ingresos deben reconocerse en el período contable en el que se devenguen, identificando los costos y gastos (esfuerzos acumulados) que se incurrieron o consumieron en el proceso de generación de dichos ingresos. (NIF A-2, 2009, Párrafo 47-48)

### **Valuación**

Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben cuantificarse en términos monetarios, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos. (NIF A-2,2009, Párrafo 52)

## Dualidad Económica

La estructura financiera de una entidad económica está constituida por los recursos de los que disponible para la consecución de sus fines y por las fuentes para obtener dichos recursos, ya sean propias o ajenas. (NIF A-2, 2009, Párrafo 56)

## Consistencia

Ante la existencia de operaciones similares en una entidad, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones. (NIF A-2, 2009, Párrafo 61)

Postulados básicos NIF A-2	Boletín A-1	Equivalencia en el Marco Conceptual de la NIF A-1
Sustancia económica	Sustancia sobre forma (características de la Información contable)	Postulado básico
Entidad económica	Entidad	Postulado básico
Negocio en marcha	Negocio en marcha	Postulado básico
Devengación contable	Realización	Concepto incorporado al postulado de devengación contable
Asociación de costos y gastos con ingresos	-	-
Valuación	Valor histórico original	Se redefine como postulado de valuación
Dualidad económica	Dualidad económica	Postulado básico
Consistencia	Consistencia	Postulado básico
-	Período contable	Concepto incorporado al postulado de devengación contable

Postulados básicos NIF A-2	Boletín A-1	Equivalencia en el Marco Conceptual de la NIF A-1
-	Revelación suficiente	Asociado a la característica cualitativa de confiabilidad como información suficiente (NIF A-4)
-	Importancia relativa	Asociado a la característica cualitativa de relevancia (NIF A-4)

(Apéndice A-Conciliación entre los postulados básicos de la NIF A-2 y los principios de contabilidad del Boletín A-1)

## 1.7 Estados financieros básicos

### Concepto

Los estados financieros son la manifestación fundamental de la información financiera; son la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha determinada o por un periodo definido.

Su propósito general es proveer información de una entidad acerca de su posición financiera, del resultado de sus operaciones y los cambios en su capital contable o patrimonio contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario general en el proceso de la toma de decisiones económicas. (NIF A-3, Párrafo 37).

## **Balance General**

También llamado estado de situación financiera o estado de posición financiera, muestra información relativa a una fecha determinada sobre los recursos y obligaciones financieros de la entidad, los activos en orden a su disponibilidad, los pasivos atendiendo a su exigibilidad; así como, el capital contable o patrimonio. (NIF A-3, Párrafo 42).

Este estado muestra, en unidades monetarias, la situación financiera de una empresa o entidad económica en una fecha determinada. Tiene el propósito de mostrar la naturaleza de los recursos económicos de la empresa, así como los derechos de los acreedores y de la participación de los dueños y accionistas.

(MORENO, 1993:179).

El balance general es emitido tanto por las entidades lucrativas como por las entidades que tiene propósitos no lucrativos y se conforma básicamente por los siguientes elementos: activo, pasivo y capital contable o patrimonio contable; este último cuando se trata de entidades con propósitos no lucrativos. (NIF A-5, Párrafo 3)

## **Estado de Resultados**

El estado de resultados, para entidades lucrativas o, en su caso, estado de actividades, para entidades con propósitos no lucrativos, muestra información relativa al resultado de las operaciones en un período y, por ende, de los ingresos, gastos;

así como de la utilidad (pérdida) neta o cambio neto en el patrimonio contable resultante en un período. (NIF A-3, Párrafo 42)

El estado de resultados es un estado financiero básico, que presenta información relevante acerca de las operaciones desarrolladas por una entidad durante un periodo determinado.

Mediante la determinación de la utilidad neta y de la identificación de sus componentes, se mide el resultado de los logros alcanzados y de los esfuerzos desarrollados por una entidad durante el periodo consignado en el mismo estado. (IMCP, 2000:83).

El Estado de Resultados es emitido por las entidades lucrativas y esta integrado básicamente por los siguientes elementos:

- a) Ingresos, Costos y Gastos: excepto aquéllos que por disposición expresa de alguna norma en particular, forman parte de las otras partidas integrales.
- b) Utilidad o Pérdida Neta.

El Estado de Actividades es emitido por las entidades con propósitos no lucrativos y está integrado básicamente por los siguientes elementos: ingresos, costos y gastos definidos en los mismos términos en el estado de resultados y, por el cambio neto en el patrimonio contable. (NIF A-5, Párrafo 41-42)

## **Estado de Variaciones en el Capital Contable**

El estado de variaciones en el capital contable, en el caso de entidades lucrativas, muestra los cambios en la inversión de los accionistas o dueños durante un período. (NIF A-3, Párrafo 42)

El estado de variaciones en el capital contable presenta las alternativas sufridas en las diferentes clasificaciones del capital contable durante un lapso o periodo determinado.

Este estado financiero es emitido por las entidades lucrativas, y se conforma por los siguientes elementos básicos: Movimientos de propietarios, creación de reservas y utilidad o pérdida integral. (NIF A-5, Párrafo 71)

## **Estado de Flujos de efectivo**

El estado de flujos de efectivo o, en su caso, el estado de cambios en la situación financiera, indica información acerca de los cambios en los recursos y las fuentes de financiamiento de la entidad en un período, clasificado por actividades de operación, de inversión y de financiamiento.

La entidad debe emitir uno de los dos estados, atendiendo lo establecido en las normas particulares. (NIF A-3, Párrafo 42).

El estado de flujos de efectivo o, en su caso, el estado de cambios en la situación financiera, es emitido tanto por las entidades lucrativas, como por las que

tienen propósitos no lucrativos; ambos estados se conforman por los siguientes elementos básicos: origen y aplicación de recursos. (NIF A-5, párrafo 85)

### **Objetivos de los estados financieros**

La información financiera es cualquier tipo de declaración que exprese la posición y desempeño financiero de una entidad, siendo su objetivo esencial ser de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.

Los objetivos de los estados financieros se derivan principalmente de las necesidades del usuario general, las cuales a su vez dependen significativamente de la naturaleza de las actividades de la entidad y de la relación de que dicho usuario tenga con ésta. Sin embargo, los estados financieros no son un fin en sí mismos, dado que no persiguen el tratar de convencer al lector de un cierto punto de vista o de la validez de una posición; más bien, son un medio útil para la toma de decisiones económicas en el análisis de alternativas para optimizar el uso adecuado de los recursos de la entidad.

Dichos objetivos, en consecuencia, están determinados por las características del entorno económico en que se desenvuelve la entidad, debiendo mantener un adecuado nivel de congruencia con el mismo. Tal entorno determina y configura las necesidades del usuario general de la información financiera y, por ende, constituye

el punto de partida básico para el establecimiento de los objetivos de los estados financieros.

Por ello, los estados financieros deben proporcionar elementos de juicio confiables que permitan al usuario general evaluar:

- a) El comportamiento económico-financiero de la entidad, su estabilidad y vulnerabilidad; así como su efectividad y eficiencia en el cumplimiento de sus objetivos; y
- b) La capacidad de la entidad para mantener y optimizar sus recursos, obtener financiamientos adecuados, retribuir a sus fuentes de financiamiento y, en consecuencia, determinar la viabilidad de la entidad como negocio en marcha.

Esta doble evaluación se apoya especialmente en la posibilidad de obtener recursos y de generar liquidez y requiere el conocimiento de la situación financiera de la entidad, de su actividad operativa y de sus cambios en el capital contable y en los flujos de efectivo o, en su caso, en los cambios en la situación financiera.

Por consiguiente, considerando las necesidades comunes del usuario general, los estados financieros deben serle útiles para:

- a) Tomar decisiones de inversión o asignación de recursos de las entidades. Los principales interesados al respecto son quienes pueden aportar capital o que realizan aportaciones, contribuciones o donaciones a la entidad. El grupo de inversionistas o patrocinadores está interesado en evaluar la capacidad de crecimiento y estabilidad de la entidad y su rentabilidad, con el fin de asegurar su inversión, obtener un rendimiento y recuperar la inversión o, en su caso, proporcionar servicios y lograr sus fines sociales;
- b) Tomar decisiones de otorgar crédito por parte de los proveedores y acreedores que esperan una retribución justa por la asignación de recursos o créditos. Los acreedores requieren para la toma de sus decisiones, información financiera que puedan comparar con la de otras entidades y de la misma entidad en diferentes periodos. Su interés se ubica en la evaluación de la solvencia y liquidez de la entidad, su grado de endeudamiento y la capacidad de generar flujos de efectivo suficientes para cubrir los intereses y recuperar sus inversiones o crédito;
- c) Evaluar la capacidad de la entidad para generar recursos o ingresos por sus actividades operativas;
- d) Distinguir el origen y las características de los recursos financieros de la entidad, así como el rendimiento de los mismos. En este aspecto el interés es general, pues todos están interesados en conocer de qué recursos financieros dispone la entidad para llevar a cabo sus fines, cómo los obtuvo, cómo los aplicó y, finalmente. Qué rendimiento ha tenido y puede esperar de ellos

- e) Formarse un juicio de cómo se ha manejado la entidad y evaluar la gestión de la administración, a través de un diagnóstico integral que permita conocer la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la entidad para formarse un juicio de cómo y en qué medida ha venido cumpliendo sus objetivos; y
- f) Conocer la entidad, entre otras cosas, su capacidad de crecimiento, la generación y aplicación del flujo de efectivo, su productividad, los cambios en sus recursos y en sus obligaciones, el desempeño de la administración, su capacidad para mantener el capital contable o patrimonio contable, el potencial para continuar operando en condiciones normales, la facultad para cumplir su responsabilidad social a un nivel satisfactorio.

Por consiguiente, en especial se aduce que los estados financieros de una entidad satisfacen al usuario general, si éstos proveen elementos de juicio, entre otros aspectos, respecto a su nivel o grado de:

- a) Solvencia (estabilidad financiera),
- b) Liquidez,
- c) Eficiencia operativa,
- d) Riesgo financiero, y
- e) Rentabilidad

La solvencia o estabilidad financiera sirve al usuario para examinar la estructura de capital contable de la entidad en términos de la mezcla de sus recursos financieros y la habilidad de la entidad para satisfacer sus compromisos a largo plazo y sus obligaciones de inversión.

La liquidez sirve al usuario para evaluar la suficiencia de los recursos de la entidad para satisfacer sus compromisos de efectivo a corto plazo.

La eficiencia operativa sirve al usuario general para evaluar los niveles de producción o rendimiento de recursos a ser generados por los activos utilizados por la entidad.

El riesgo financiero sirve al usuario para evaluar la posibilidad de que ocurra algún evento en el futuro que cambie las circunstancias actuales o esperadas, que han servido de fundamento en la cuantificación en términos monetarios de activos y de pasivos o en la valuación de sus estimaciones y que, de ocurrir dicho evento, puede originar una pérdida o, en su caso, una utilidad atribuible a cambios en el valor del activo o del pasivo y, por ende, cambios en los efectos económicos que le son relativos. Los riesgos financieros, por sí solos o combinados, están representados por uno o más de los siguientes:

- a) Riesgo de mercado, que a su vez incluye tres tipos de riesgo:
  - i. Cambiario.- es el riesgo de que el valor de un activo o pasivo fluctuará debido a movimientos en los tipos de cambio de monedas extranjeras,

- ii. De tasas de interés.- es el riesgo de que el valor de un activo o pasivo fluctuará debido a cambios en el mercado del costo de financiamiento, y
  - iii. En precios.- es el riesgo de que un activo o pasivo fluctue como resultado de cambios en los precios de mercado; si dichos cambios son causados por factores específicos atribuibles al activo o pasivo individual o a la contraparte o por factores que afectan a todos los activos o pasivos negociados en el mercado, en su conjunto;
- b) Riesgo de crédito.- Es el riesgo de que una de las partes involucradas en una transacción con un activo o un pasivo deje de cumplir con su obligación y provoque que la contraparte incurra en una pérdida financiera;
  - c) Riesgo de liquidez (también referido como riesgo de fondeo).- Es el riesgo de que una entidad no tenga capacidad para reunir los recursos necesarios para cumplir con sus compromisos asociados con activos o pasivos. El riesgo de liquidez puede resultar para vender o liquidar un activo o pasivo rápidamente a un valor cercano a su valor razonable; y
  - d) Riesgo de flujo de efectivo.- es el riesgo en el cual los flujos futuros de efectivo asociados con un activo o pasivo fluctuarán en sus montos debido a cambios en la tasa de interés del mercado.

La rentabilidad sirve al usuario general para valorar la utilidad neta o los cambios de los activos netos de la entidad, en relación con sus ingresos, su capital contable o patrimonio contable y sus propios activos.

Por medio de esta información y de otros elementos de juicio que sean necesarios, el usuario general de la información financiera podrá evaluar las perspectivas de la entidad y tomar decisiones de carácter económico sobre la misma.

En síntesis, los estados financieros deben proporcionar información de una entidad sobre:

- a) Su situación financiera, que se conforma por:
  - i. Los recursos económicos que controla y
  - ii. La estructura de sus fuentes de financiamiento
- b) Su actividad operativa,
- c) Sus flujos de efectivo o, en su caso, los cambios en su situación financiera, y
- d) Sus revelaciones sobre políticas contables, entorno y viabilidad como negocio en marcha.

La información en la situación financiera de una entidad acerca del manejo de los recursos económicos que controla le permite al usuario general evaluar la posibilidad que tiene la entidad para obtener rendimientos; así como para analizar la evolución de sus recursos.

La estructura de sus fuentes de financiamiento sirve al usuario general para evaluar la capacidad de la entidad para retribuir y liquidar las fuentes de financiamiento comprometidas, así como para obtener financiamiento a corto y largo plazo y, de esta forma, le sea útil para atender y prevenir las necesidades futuras de recursos de la entidad.

En concordancia, el análisis conjunto de sus recursos y fuentes de financiamiento, especialmente en el corto plazo(liquidez), es útil para evaluar la capacidad de la entidad para solventar, amortizar y negociar sus fuentes de financiamiento(estabilidad), así como analizar su capacidad de realizar futuras inversiones.

La información acerca de la actividad operativa de una entidad se refiere especialmente a su comportamiento en cuanto a la obtención de ingresos y a su enfrentamiento con sus costos y gastos, que conforman entre ambos sus resultados netos y, por tanto, su rentabilidad. Tal información es útil para evaluar los cambios potenciales en los recursos económicos futuros, para predecir el potencial de la entidad para generar flujos de efectivo y, para estimar la efectividad y eficiencia con que puede utilizar sus recursos.

La información acerca de los flujos de efectivo, en su caso, de los cambios en la situación financiera de una entidad es válida para evaluar el comportamiento de sus actividades de operación, inversión y financiamiento, en un período determinado. Esta información es útil, en la medida en que se suministra al usuario la base para evaluar:

- a) La capacidad de la entidad para generar flujos de efectivo operativos,
- b) Las necesidades de inversión, y
- c) Los requerimientos de financiamiento adicional o utilización de recursos para hacer frente a sus compromisos con sus fuentes de financiamiento.

Como complemento, las revelaciones sobre las políticas contables, entorno y viabilidad como negocio en marcha, sirve al usuario general para otorgarle confianza y entender la información financiera que genera el negocio como un conjunto integrado de actividades económicas y recursos.

## **Estados financieros**

Los estados financieros son la manifestación fundamental de la información financiera; son la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha determinada o por un período definido. Su propósito general es proveer información de una entidad acerca de su posición financiera, del resultado de sus operaciones y los cambios en su capital contable o patrimonio contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario general en el proceso de la toma de sus decisiones económicas.

Los estados financieros también muestran los resultados del manejo de los recursos encomendados a la administración de la entidad, por lo que, para satisfacer ese objetivo, deben proveer información sobre la evolución de:

- a) Los activos,
- b) Los pasivos,
- c) El capital o patrimonio contable,
- d) Los ingresos y costos o gastos,

- e) Los cambios en el capital contable o patrimonio contable, y
- f) Los flujos de efectivo, o en su caso, los cambios en la situación financiera.

Esta información asociada con la prevista en las notas a los estados financieros, asiste al usuario de los estados financieros para anticipar las necesidades o generación de flujos de efectivo futuros de la entidad, en particular, sobre su periodicidad y certidumbre.

Aunque los objetivos de los estados financieros y de la información financiera son los mismos, ciertos datos útiles van más allá del contenido de los estados financieros, por lo que sólo pueden ser suministrados, por medio de informes distintos. Dicha información, incluida en los informes anuales corporativos, en prospectos de colocación de deuda o capital, o en informes a las bolsas de valores, puede asumir diversos modos y referirse a varios asuntos; tales como, los comunicados de prensa, las proyecciones u otras descripciones de planes o expectativas de la administración y los informes de la gerencia y del consejo de administración.

La administración de la entidad informa al usuario general por medios de informes distintos a los estados financieros básicos, ya sea porque dicha información:

- a) Debe ser revelada por exigencia de una autoridad reguladora competente o una legislación.

- b) La revela voluntariamente porque la administración la considera útil para el usuario general de la información financiera o,
- c) La revela, simplemente, por la costumbre.

Cabe indicar que las Normas de Información Financiera se centran en los estados financieros básicos. Aunque los estados financieros puedan contener información de fuentes distintas a los registros contable, los sistemas de información contable están organizados sobre la base de los elementos básicos de los estados financieros y conforman la fuente para la elaboración de dichos estados.

### **Estados financieros básicos**

Los estados financieros básicos que responden a las necesidades comunes del usuario general y a los objetivos de los estados financieros, son:

- a) El balance general, también llamado estado de posición financiera o estado de posición financiera, que muestra información relativa a una fecha determinada sobre los recursos y obligaciones financieros de la entidad; por consiguiente, los activos en orden de su disponibilidad, sus restricciones; los pasivos atendiendo a su exigibilidad, revelando sus riesgos financieros; así como, el capital contable o patrimonio contable a dicha fecha;
- b) El estado de resultados, para entidades lucrativas o, en su caso, estado de actividades, para entidades con propósitos no lucrativos, que muestra la

información relativa al resultado de sus operaciones en un período y, por ende, de los ingresos, gastos; así como de la utilidad (pérdida) neta o cambio neto en el patrimonio contable a dicha fecha;

- c) El estado de variaciones en el capital contable, en el caso de entidades no lucrativas, que muestra los cambios en la inversión de los accionistas o dueños durante el período; y
- d) El estado de flujos de efectivo o, en su caso, el estado de cambios en la situación financiera, que indica información acerca de los cambios en los recursos y las fuentes de financiamiento de la entidad del período, clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiamiento. La entidad debe emitir uno de los dos estados, atendiendo a lo establecido en normas particulares.

Las notas a los estados financieros son parte integrante de los mismos y su objetivo es complementar los estados financieros básicos con información relevante. Los estados financieros tienden progresivamente a incrementar su ámbito de acción, aspirando a satisfacer las necesidades del usuario general más ampliamente.

### **Características cualitativas de los estados financieros**

Los estados financieros básicos deben reunir ciertas características cualitativas para ser útiles en la toma de decisiones al usuario general de la información financiera. Estas características deben ser las que se indican en la NIF A-4, características cualitativas de los estados financieros.

Con objeto de que los estados financieros básicos tengan estas características, éstos deben prepararse de acuerdo con las NIF; en adición, el usuario general debe tomar en cuenta ciertas limitaciones en su utilización, que se menciona a continuación.

### **Limitaciones en el uso de los estados financieros**

Los objetivos de los estados financieros están afectados no sólo por el ambiente de negocios en donde opera la entidad, sino también por las características y limitaciones del tipo de información que los estados financieros pueden proporcionar.

El usuario general de una entidad debe tener presente las siguientes limitaciones de los estados financieros:

- a) Las transformaciones internas, transacciones y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, son reconocidos conforme a normas particulares que pueden ser aplicadas con diferentes alternativas, lo cual puede afectar su comparabilidad;
- b) Los estados financieros, especialmente el balance general, presentan el valor contable de los recursos y obligaciones de la entidad, cuantificables contablemente con base en las Normas de Información Financiera y no pretenden presentar el valor razonable de la entidad en su conjunto. Por ende, los estados financieros no reconocen otros elementos esenciales de la

entidad, tales como los recursos humanos o capital intelectual, el producto, la marca, el mercado, etc.; y

- c) Por referirse a negocios en marcha, están basados en varios aspectos en estimaciones y juicios que son elaborados considerando los distintos cortes de períodos contables, motivo por el cual no pretenden ser exactos.

(NIF A-3, párrafo 17-47)

Este primer capítulo concluye mostrando los aspectos esenciales de la contabilidad, que nos dan las bases para realizar los registros contables, apegados a la normatividad aplicable para realizar estados financieros, que son de suma importancia para mostrar información, suficiente, relevante y comparable que nos permita tomar decisiones, para cumplir con los objetivos de un ente económico. Conocer todo esto nos servirá para poder hacer evaluaciones y saber de los requerimientos que podría llegar a necesitar una empresa como una auditoría u otros servicios como los de un comisario, que es nuestro próximo apartado.

## **CAPÍTULO II**

### **EL COMISARIO**

Este apartado se integra conociendo a detalle a las Sociedades Anónimas, su constitución, los órganos que las integran, así como su clasificación; posteriormente se da un preámbulo de quién es la figura del comisario, los aspectos fundamentales a saber cómo sus funciones, qué leyes lo regulan, la responsabilidad que tiene en la sociedad, para poder llegar así a la elaboración del informe que emite.

#### **2.1 Aspectos Generales de las Sociedades Anónimas**

De acuerdo al Artículo 87 de la Ley General de Sociedades Mercantiles Sociedad Anónima es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones.

El Artículo 88 de la Ley General de Sociedades Mercantiles la denominación de la sociedad se formará libremente, pero será distinta de la de cualquier otra sociedad y al emplearse irá siempre seguida de las palabras “Sociedad Anónima” o de su abreviatura S.A.

**Los requisitos de la constitución de acuerdo al artículo 89 de la Ley General de Sociedades Mercantiles son:**

- Que haya dos socios como mínimo, y que cada uno de ellos suscriba una acción por lo menos;
- Que el contrato social establezca el monto mínimo del capital social y que este íntegramente suscrito;
- Que se exhiba en dinero en efectivo, cuando menos el veinte por ciento del valor de cada acción pagadera en numerario, y
- Que se exhiba íntegramente el valor de cada acción que haya de pagarse, en todo o en parte, con bienes distintos del numerario.

**Formas de constitución**

- Por comparecencia ante Notario Público
- Por suscripción pública.

Los requisitos de la escritura constitutiva de la Sociedad Anónima deberán contener:

**I.-**La parte exhibida del capital social;

**II.-** El número, valor nominal y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social, salvo cuando así lo prevenga el contrato social, podrá omitirse el valor nominal de las acciones, en cuyo caso se omitirá también el importe del capital social

**III.-** La forma y términos en que deba pagarse la parte insoluta de las acciones;

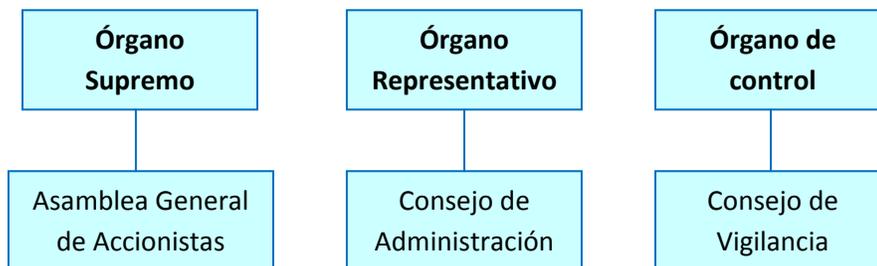
**IV.-** La participación de las utilidades concedidas a los fundadores;

**V.-** El nombramiento de uno o varios comisarios;

**VI.-** Las facultades de la Asamblea General y las condiciones para la validez de sus deliberaciones, así como para el ejercicio del derecho de voto, en cuanto las disposiciones legales puedan ser modificadas por voluntad de los socios.

(Ley General de Sociedades Mercantiles; 2011,13)

### **Órganos de la Sociedad Anónima**



(PERDOMO; 1994, 78)

La Asamblea General Constitutiva se ocupará de acuerdo al Artículo 100 de la Ley General de Sociedades Mercantiles:

- I.-** De comprobar la existencia de la primera exhibición prevenida en el proyecto de estatutos;
- II.-** De examinar y en su caso aprobar el avalúo de los bienes distintos del numerario que uno o más socios se hubiesen obligado a aportar. Los suscriptores no tendrán derecho a voto con relación a sus respectivas aportaciones en especie;

**III.-** De deliberar acerca de la participación que los fundadores se hubieren reservado en las utilidades;

**IV.-** De hacer el nombramiento de los administradores y comisarios que hayan de funcionar durante el plazo señalado por los estatutos, con la designación de quiénes de los primeros han de usar la firma social.

## **2.2 Clasificación de las Sociedades Anónimas**

- **Por su tamaño**

Existen diversos criterios para clasificar el tamaño: de acuerdo con el volumen de ventas, de producción, capital y personal ocupado. A partir de estos criterios se determina el tamaño, la cual puede ser micro, pequeña, mediana o grande.

- **Por su finalidad**

Dependiendo de la finalidad para la que fueron creadas y del origen de las aportaciones de su capital, pueden clasificarse en:

**1) Privadas:** en la empresa privada el capital es propiedad de inversionistas y su finalidad es la obtención de utilidades. Dependiendo del origen del capital éstas pueden ser:

— **Nacionales.** Cuando los inversionistas son nacionales

— **Extranjeras y transnacionales.** Los inversionistas son de origen extranjero y las utilidades se reinvierten en los países de origen.

- **Multinacionales.** El capital pertenece a varios países.
- **Globalizadas.** Son empresas de carácter mundial.
- **Controladoras.** Un grupo de inversionistas maneja múltiples empresas de diversos giros aunque no tengan relación entre sí.
- **Maquiladoras.** Producen bienes para diversas organizaciones de diferentes propietarios que comercializan y le dan marca al producto.
- **Franquiciatarias.** Son aquellas empresas que venden su marca y su know-how o forma de organización a inversionistas independientes.
- **Familiares.** Los socios de la empresa así como sus directivos son miembros de una familia; esta forma de organización es muy común en Latinoamérica, y normalmente representan micro, pequeñas y medianas empresas.

**2) Públicas:** como su nombre lo indica, en las organizaciones públicas el capital pertenece el Estado y, generalmente, su finalidad es satisfacer necesidades de carácter social y proporcionar servicios a la comunidad. Existen distintos tipos de empresas públicas:

- **Mixtas o de participación estatal:** cuando el capital es privado y público
- **Centralizadas y descentralizadas:** depende que reporten al gobierno federal o estatal respectivamente.

- **Por su actividad económica**

De acuerdo con la actividad económica que realicen pueden ser:

**1. Industriales.** Este tipo de empresas produce bienes mediante la transformación y extracción de materias primas. Las industrias, a su vez, son susceptibles de clasificarse en:

- a) Extractivas
- b) De transformación o manufactureras

**2. Comerciales.** Estas organizaciones son intermediarias entre el productor y el cliente; su principal actividad es la compra-venta y distribución de productos. Se clasifican en:

- a) Autoservicio
- b) Comercializadoras
- c) Mayoristas
- d) Minoristas o detallistas
- e) Comisionistas

**3. De servicios.** Su finalidad es proporcionar un servicio con o sin fines lucrativos. Existen gran cantidad de instituciones de servicio, entre las más usuales se encuentran las de salud, educación, transporte, turismo, financieras, de comunicaciones, de energía de outsourcing que proporcionan toda clase de servicios.

- **Por su filosofía y valores**

La filosofía de una empresa se refiere al conjunto de valores, compromisos y principio que orientan su actividad.

De acuerdo con su filosofía y compromiso con la sociedad, pueden ser:

- Lucrativas
- No lucrativas

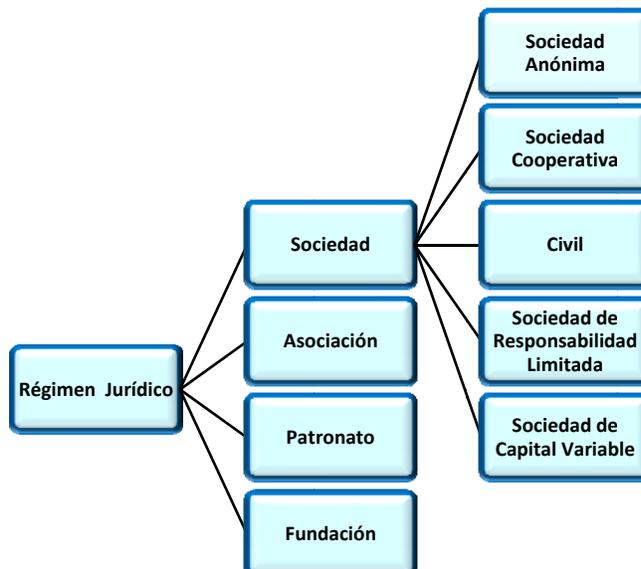
- **Por su tecnología**

De acuerdo con el grado de tecnificación que exista dentro del proceso de producción, se clasifican en:

- Alta tecnología
- Mediana tecnología
- Tradicionales
- Artesanales

- **Por su régimen jurídico**

En relación con la constitución legal de la empresa, existen diversos tipos de personas morales o sociedades, cuyas características se contemplan en la Ley General de Sociedades Mercantiles:



(MÜNCH, 2007: 145-150)

### **2.3 Antecedentes históricos del Comisario**

La legislación mexicana, desde hace varias décadas, se ha preocupado por reglamentar la vigilancia de las sociedades. En el Código de Comercio de 1889 aparece por primera vez la figura del vigilante y posteriormente, en 1934, la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) legisla específicamente sobre la vigilancia de las sociedades anónimas, a través de uno o varios comisarios.

Desde su origen, las funciones de vigilancia que señala la Ley han tenido por objeto que una persona accionista de la sociedad, bajo ciertas limitaciones o un tercero independiente a la misma, que informe anualmente a la Asamblea de Accionistas, respecto de la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada, por los administradores, a la propia Asamblea de Accionistas.

(NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y NORMAS PARA ATESTIGUAR; 2009, Párrafo 1, 2)

Para el mejor entendimiento de cualquier tema siempre es bueno comenzar por lo más sencillo, por las bases. Al consultar el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, nos dice del comisario: "persona que tiene poder y facultad de otra para ejecutar alguna orden o entender en algún negocio", o sea, comisario es aquella persona que está autorizada por otra persona para saber o conocer de algo.

Todos sabemos que en nuestro vecino país del norte el comisario es una especie de "representante de la justicia" o bien, como el diccionario lo dice, alguien autorizado por el gobierno para informarse de ciertos crímenes.

Pues bien, el comisario de una sociedad, es una persona autorizada por los accionistas para vigilar el correcto funcionamiento y, principalmente, la correcta administración de la sociedad, tanto desde un punto de vista financiero, como contable.

La naturaleza de una Sociedad Anónima es que los socios invierten su capital y el Administrador o el Consejo de Administración se encargue de hacer que esos capitales produzcan el mayor rendimiento posible para los accionistas y para corroborar que se cubra ese objetivo, los accionistas pueden nombrar a un o varios comisarios quienes vigilarán el correcto desempeño de la administración tanto financiera como contablemente.

La Sociedad Anónima está pensada para la inversión de grandes capitales donde confluyen muchos accionistas que sólo les interesa obtener beneficios sin inmiscuirse en los detalles administrativos, por lo que para ellos sí es necesario tener un informe de una tercera persona que dé su visto bueno al manejo de la sociedad.

Por otro lado, si lo vemos desde el punto de vista de una pequeña sociedad familiar o bien una sociedad donde sólo una persona es el accionista mayoritario y además el Administrador Único, no pareciera tener razón de ser el Comisario, puesto que el último interesado en defraudarse podría ser el propio "dueño" de la empresa,

sin embargo la ley prevé que para todos los casos en que se constituye una Sociedad Anónima se requiere del comisario (lo contrario sucede con una Sociedad de Responsabilidad Limitada donde los socios pueden elegir si existirá o no vigilancia, ver tema aparte sobre las diferencias entre una Sociedad de Responsabilidad Limitada con una Sociedad Anónima

<http://ocampoarch.wordpress.com/2006/09/18/funciones-del-comisario>

## **2.4 Definición del Comisario**

Es el factor estratégico que con sus intervenciones en el Consejo de Administración, en la Asamblea de Accionistas y en los Comités correspondientes, evalúa la marcha de la organización; vigila el adecuado cumplimiento de las políticas, estrategias, programas, presupuestos y procedimientos establecidos, así como los acuerdos del Consejo de Administración, además de que promueve la adopción de medidas orientadas al logro de mejores resultados empresariales y, en general, efectúa acciones tendientes a salvaguardar los legítimos intereses de los accionistas. (CARDOSO; 1999: 141,142)

En su Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal, José Isauro López López define al comisario como "funcionario designado por la asamblea de accionistas de una sociedad por acciones a quien se le encarga la vigilancia permanente de las

operaciones y demás gestiones sociales, el comisario no debe tener parentesco alguno con los miembros del consejo de administración o administrador único de la empresa.

<http://www.monografias.com/trabajos63/dictamen-comisario/dictamen-comisario.shtml#ixzz2cYcAzVgO>

Comisario: es el órgano societario encargado de fiscalizar, vigilar, inspeccionar y examinar la gestión social, los libros contables y la actividad de los administradores, en interés exclusivo de la sociedad.

<http://regvargas.tripod.com/page5.html>

## **2.5 Funciones y normatividad que aplica el Comisario**

Desde hace muchos años se discutió en diversos foros la compatibilidad de la función del Comisario y la del Auditor Externo y desde entonces, se concluyó que, en efecto ambas funciones son compatibles.

A mayor abundamiento, en estos foros se recomendó que fuera el Auditor Externo el Comisario de la Sociedad, ya que de esta manera, el conocimiento que tiene este último a través de la auditoría que practica sobre las operaciones de la

empresa, le permiten asegurar que los hallazgos de auditoría, lleguen al seno del Consejo de Administración y además, se evite la duplicidad de funciones y costos.

Por lo anterior, se ratifica que las funciones del Comisario y del Auditor Externo, son compatibles y que lo adecuado sería que este último, también desempeñe el cargo de Comisario. (CARDOSO; 1999: 129, 130)

Conforme al Artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles son facultades y obligaciones de los comisarios:

- Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía que exige el artículo 152, dando cuenta sin demora de cualquiera irregularidad a la Asamblea General de Accionistas;
- Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados.
- Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir fundadamente el dictamen que se menciona en el siguiente inciso.
- Rendir anualmente a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración a la propia Asamblea de Accionistas.

- Hacer que se inserten en la Orden del Día de las sesiones del Consejo de Administración y de las Asambleas de Accionistas, los puntos que crean pertinentes;
- Convocar a Asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los Administradores y en cualquier otro caso en que lo juzguen conveniente;
- Asistir, con voz, pero sin voto, a todas las sesiones del Consejo de Administración, a las cuales deberán ser citados;
- Asistir, con voz pero sin voto, a las Asambleas de Accionistas, y
- En general, vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo todas las operaciones de la sociedad.

El C.P.C. José Carlos Cardoso C. menciona que en virtud de que puede interpretarse como que el Comisario debe estar al tanto de todas y cada una de las operaciones que efectúan las diversas áreas de la empresa a fin de cerciorarse que se realizan adecuadamente y en los términos y condiciones fijadas por los niveles directivos de la organización.

Cardoso menciona que en otras fracciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se faculta al Comisario a realizar las siguientes acciones:

- Hacer que se inserten en la orden del día de las sesiones del consejo de administración y de la asamblea de accionistas los puntos que crean pertinentes.

- Convocar a asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro caso en que lo juzgue conveniente.

Adicionalmente y derivado de los requisitos e impedimentos que marca la Ley, se entiende que la función de vigilancia de la sociedad debe encomendarse a personas físicas; aunque no existe disposición expresa que prohíba la designación de una persona moral para realizar esta función. Incluso resultaría recomendable la institucionalización de la vigilancia de la sociedad designando a personas morales profesionales que pudieran realizar esta actividad y asumir las responsabilidades propias del cargo.

Aunque algunas de las funciones del Comisario y del Auditor son similares, quienes los designan lo hacen por diferentes propósitos, por lo que al encargarle al Comisario la Auditoría genera conflictos de interés. (CARDOSO; 1999: 123, 124, 130)

La Ley General de Sociedades Mercantiles establece en su Artículo 165 que no podrán ser comisarios:

- Los que conforme a la Ley estén inhabilitados para ejercer el comercio;
- Los empleados de la sociedad, los empleados de aquellas sociedades que sean accionistas de la sociedad en cuestión por más de un veinticinco por

ciento del capital social, ni los empleados de aquellas sociedades de las que la sociedad en cuestión sea accionista en más de un cincuenta por ciento.

- Los parientes consanguíneos de los Administradores, en línea recta sin limitación de grado, los colaterales dentro del cuarto y los afines dentro del segundo.

### **Normatividad del Comisario**

Es necesario que el contador público que actúe como comisario, establezca en forma clara los términos de sus servicios, el comisario debe hacer del conocimiento de los administradores y de la Asamblea de Accionistas de la entidad, las facultades y obligaciones que adquiere como comisario, las cuales se encuentran en el Artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, quedando a juicio del auditor la forma en que deberá documentarse dicha comunicación.

La Ley General de Sociedades Mercantiles obliga al comisario a verificar determinadas situaciones y a llevar a cabo tareas concretas y es indiscutible, por lo tanto que el auditor externo en su carácter de comisario debe adecuar su participación personal y, en su caso, el alcance y oportunidad de los procedimientos que considere necesarios para sustentar su opinión como comisario. En consecuencia también deberá dejar claramente establecido que para su función de comisario:

- a) No se le impondrán restricciones en el alcance de su trabajo.
- b) Podrá contratar y designar técnicos profesionales independientes que actúen bajo su dirección, si lo considera conveniente.
- c) Deberá ser convocado a las asambleas de accionistas y sesiones del Consejo de Administración.

(LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES; 2009: Párrafo 16-21)

## **2.6 Informe del comisario**

La Ley General de Sociedades Mercantiles vigente requiere que el informe anual del comisario deba incluir por lo menos:

- a) La opinión del comisario, sobre si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad, son adecuados y suficientes, tomando en consideración las circunstancias particulares de la misma.
- b) La opinión del comisario, sobre si esas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información presentada por los administradores.
- c) La opinión del comisario, sobre si como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente, la situación financiera y los resultados de la sociedad.

(NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y NORMAS PARA ATESTIGUAR; 2009; Boletín 4090; párrafo 3, 4, 5)

El informe de los comisarios, deberá quedar terminado y ponerse a disposición de los accionistas por lo menos quince días antes de la fecha de la asamblea que haya de discutirlo de acuerdo al artículo 173 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Los accionistas tendrán derecho a que se les entregue una copia del informe correspondiente.

El artículo 176 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que la falta de presentación oportuna del informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172 (presentación de un informe de los administradores a la Asamblea), será motivo para que la Asamblea General de Accionistas acuerde la remoción del Administrador o Consejo de Administración, o de los Comisarios, sin perjuicio de que se les exijan las responsabilidades en que respectivamente hubieren incurrido.

Asimismo el artículo 177 de la Ley General de Sociedades Mercantiles menciona que quince días después de la fecha en que la asamblea general de accionistas haya aprobado el informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172, deberán mandarse publicar los estados financieros incluidos en el mismo, juntamente con sus notas y el dictamen del comisario, en el periódico oficial de la entidad en donde tenga su domicilio la sociedad, o, si se trata de sociedades que tengan oficinas o dependencias en varias entidades, en el Diario Oficial de la Federación.

Con la adopción que se realizó en México de las Normas Internacionales de Auditoría a partir de las auditorías de estados financieros de entidades mexicanas de ejercicios contables que inicien el 1 de enero de 2012, no hay un boletín que trate el

tema del informe de Comisario; sin embargo, debido a que la función del Comisario surge de una obligación local derivado de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y cuando esta obligación es realizada por un Contador Público, es por ello, que se sugiere una guía, la cual sólo aplica cuando el Contador Público sea el auditor externo de una Entidad y a su vez ejerza las funciones de Comisario.

Para realizar de la mejor manera posible la función de Comisario, es recomendable observar las disposiciones establecidas en las Normas Internacionales de Auditoría, así como complementar el trabajo conforme a las disposiciones legales y reportar lo conducente como Comisario.

La presente guía es sugerida únicamente cuando el Contador Público sea el auditor externo de una Entidad y a su vez ejerza las funciones de Comisario, y no pretende ser una guía para los Contadores Públicos que ejerzan la función de Comisario sin ser el Auditor Externo de dicha Entidad.

El término “Auditor Externo” a que se hace referencia en este párrafo se puede referir a una persona física o a una firma de contadores; por lo que en los casos en que el auditor externo sea diferente al Comisario pero ambas personas formen parte de la misma organización, se recomienda al Comisario se involucre el tiempo que considere necesario en la auditoría y en su caso revise aquellos aspectos que marca la Ley General de Sociedades Mercantiles que debe de cubrir el Comisario, con el fin de que pueda firmar el informe correspondiente.

## **Análisis para la elaboración de la “Guía para la emisión del informe de comisario”**

### **Antecedentes:**

Considerando que las auditorías de estados financieros de entidades mexicanas de ejercicios contables que inicien el 1 de enero de 2012, se deben realizar de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el International Federation of Accountants (IFAC), a través del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), y que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) ya no son aplicables, siendo sustituidas en forma integral por las NIA, el Boletín 4090 “El dictamen del Contador Público en su carácter de comisario” deja de tener vigencia en México, por lo que surgió la necesidad de emitir una guía para la emisión de informe de comisario, cuando el Contador Público ejerce ambas funciones al mismo tiempo, esto es, ser el auditor externo y Comisario, conforme a las disposiciones establecidas en la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM).

Dicha guía consiste en establecer sugerencias y recomendaciones al contador público cuando ejerce las funciones de comisario y a su vez es el auditor externo de la dicha entidad, y no pretende imponer disposiciones normativas.

## **Aspectos a considerar**

El dictamen de comisario, según Boletín 4090 de las Normas de Auditoría mencionaba:

- El artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles como fundamento legal del informe
- El uso de normas de auditoría generalmente aceptadas
- La asistencia a las Asambleas de Accionistas y Juntas de Consejo de Administración
- Recibir información financiera de la empresa

a) Entre otras, tomando en consideración las disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles, las funciones y actividades del comisario que expresamente requieren ser reportadas en su informe anual a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas son:

- La veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración,
- Si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la Sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la Sociedad;
- Y si han sido aplicados en forma consistente.

b) Obligaciones adicionales y bajo las mismas disposiciones:

- Examinar las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias
- Hacer que se inserten en el Orden del Día de las sesiones del Consejo de Administración y de las Asambleas de Accionistas, los puntos que crean pertinentes;
- Convocar a Asambleas ordinarias y extraordinarias de Accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro caso en que lo juzguen conveniente;
- Asistir, con voz, pero sin voto, a todas las sesiones del Consejo de Administración, a las cuales deberá ser citado;
- Asistir, con voz pero sin voto, a las Asambleas de Accionistas,
- En general, vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo todas las operaciones de la sociedad
- Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía que exige el artículo 152 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, dando cuenta sin demora de cualquiera irregularidad a la Asamblea General de Accionistas;
- Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados

De lo anterior se desprende

- Que el Contador Público en su función de auditor externo puede realizar este tipo de encargo, ya que las actividades a realizar son afines a su campo de acción; sin embargo, cabe aclarar, que no existe un requerimiento legal específico dentro de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual mencione que el Comisario deba ser un Contador Público, ni que dicho examen deba ser realizado de acuerdo a norma profesional alguna, como pueden ser las Normas Internacionales de Auditoría.
- Es conveniente resaltar que sí menciona la realización de un examen de las políticas y criterios contables y únicamente requiere que se evalúe si son adecuadas y suficientes a las circunstancias particulares de la Compañía.
- Que tomando en cuenta que la función de Comisario es de carácter profesional y no pretende ser utilizada como autoridad de ninguna forma o que su opinión pretenda tener dicha formalidad, se considera que no es necesario hacer mención expresa al articulado de la Ley General de Sociedades Mercantiles, ya que sólo las autoridades están obligadas a fundar y sustentar sus actos de autoridad.

(IMCP, 2011: 1-3)

## **2.7 Responsabilidad legal y fiscal del comisario**

El artículo 169. De la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que los comisarios serán individualmente responsables para con la sociedad por el cumplimiento de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen. Podrán, sin embargo, auxiliarse y apoyarse en el trabajo de personal que actúe bajo su dirección y dependencia o en los servicios de técnicos o profesionistas independientes cuya contratación y designación dependa de los propios comisarios.

La autoridad ha definido condiciones mínimas que los auditores deberán cumplir para desempeñar su función como auditores fiscales, es decir, como auditores que puedan brindar a la autoridad una opinión de carácter fiscal que sea confiable y, salvo prueba en contrario, considerada como cierta.

Asimismo estos requisitos le son aplicables a la figura del comisario, debido a que es auditor externo en su carácter de comisario.

### **Responsabilidad profesional**

La empresa es responsable de la preparación y emisión de los estados financieros, que incluye además, mantener adecuados sistemas de información, contabilidad y control, aplicación de normas contables y salvaguarda de sus activos, mientras que es responsabilidad del auditor el emitir un juicio y opinión técnica que

sobre la razonabilidad de las cifras expresadas en los estados financieros que emite la empresa.

Esa responsabilidad profesional conlleva a seguir un Código de Ética Profesional que regula la actuación profesional de los contadores públicos:

El código de ética esta dividido en postulados los cuales son:

#### Responsabilidad hacia la sociedad

- Independencia de criterio
- Calidad profesional de los trabajos
- Preparación y calidad profesional
- Responsabilidad personal

#### Responsabilidad personal

- Secreto profesional
- Obligación de rechazar las tareas que no cumplan con la moral
- Lealtad hacia quien patrocina sus servicios
- Retribución económica

#### Responsabilidad hacia la profesión

- Respeto a los colegas y a la profesión
- Dignificación de la imagen profesional a base de calidad
- Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos

El auditor debe tener presente que tiene total responsabilidad por lo indicado en su informe, por lo que es necesario que cuente con todas las pruebas concernientes a los casos observados. Las conclusiones de los dictámenes e informes, por lo consiguiente, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las Normas de Información Financiera.

### **Responsabilidad civil**

Entre las responsabilidades civiles que el auditor deberá cumplir está la de dar formal cumplimiento a los requisitos mencionados en el Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

- a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y solo serán validas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el reconocimiento de idoneidad que otorgue la Secretaría de

Educación Pública; además deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

- b) El Código también establece que los auditores deben ser de nacionalidad mexicana, titulados, previamente reconocidos por la Secretaría de Educación Pública, y estar inscritos en un colegio profesional reconocido por la misma institución, al cual deberán haber pertenecido por lo menos durante los tres años anteriores a la fecha en que solicitaron su registro ante la autoridad fiscal.

Más adelante se determina que, a partir del ejercicio 2006, toda persona que quiera ser auditor para efectos fiscales tendrá que obtener además el registro de contador certificado, para lo cual deberá aprobar los exámenes de certificación que celebran los colegios profesionales autorizados para emitir dicha certificación, así como tener cuando menos tres años de experiencia profesional.

Es importante mencionar que las responsabilidades civiles del dueño de una empresa y su auditor se limitan a lo que establece el contrato de prestación de servicios, y en éste se pueden deslindar las responsabilidades que asumen ambas partes.

El Código Civil establece que el auditor que preste sus servicios profesionales sólo será responsable ante las personas a quienes sirve por negligencia, impericia y

dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito, tal como lo menciona el Artículo 2615 del Código Civil Federal.

## **Responsabilidad fiscal**

Sobre la responsabilidad fiscal de los auditores, el Código Fiscal de la Federación establece, también en su Artículo 52, los siguientes conceptos:

**I.** Que el contador esté registrado ante las autoridades fiscales. Actualmente las autoridades exigen educación continua y una práctica profesional mínima de tres años.

**II.** Que el dictamen sea formulado de acuerdo con las disposiciones del reglamento del Código Fiscal de la Federación y en cumplimiento a las normas de auditoría. Las autoridades fiscales están dando un especial interés al cumplimiento de las normas de auditoría, pues las revisiones oficiales garantizan el cumplimiento de los objetivos de calidad y de las disposiciones fiscales.

**III.** Además, el auditor tendrá que emitir, en su caso, de manera conjunta con el dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente. La información que se consigne en el dicho informe se formulará bajo protesta de decir verdad.

**IV.** El dictamen se tendrá que efectuar por medios electrónicos de acuerdo con las reglas que emita la administración tributaria. En caso de que no sea enviado en los

tiempos y forma establecidos, la autoridad podrá invalidar el dictamen y sancionar al auditor por incumplimiento.

Se presume que la información presentada por el auditor es cierta, pero la autoridad tiene la facultad de verificarla, por lo cual esa información no obliga a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relacionados se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación de los contribuyentes o de los responsables solidarios.

Cuando en cumplimiento de su facultad de revisión la autoridad solicite información a los auditores y el Contador Público no dé cumplimiento a lo solicitado, o no hubiera aplicado las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad podrá, previa audiencia, exhortar, amonestar e incluso suspender hasta por dos años al Contador Público Registrado.

En caso de reincidencia o de que el Contador Público Registrado hubiere participado en la comisión de un delito fiscal, o cuando no exhiba los papeles de trabajo de la auditoría practicada, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro.

En este caso, la autoridad hará saber su decisión al colegio de profesionistas y a la federación correspondiente a que pertenezca el contador.

(AUDITORÍA II, 2012)

Este apartado nos ayuda a comprender la perspectiva de un auditor de estados financieros, que además es comisario en un ente económico, la funcionalidad que tiene un dentro de una sociedad anónima, hasta donde llega su responsabilidad. Así como a que contiene su informe y a quien va dirigido, conociendo el alcance del trabajo del comisario podremos distinguir la forma de actuar y el resultado del trabajo entre un comisario y un auditor.

## **CAPÍTULO III**

### **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA**

En este capítulo veremos todos los aspectos relacionados a los procedimientos de auditoría como su naturaleza, extensión, oportunidad, así como sus pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas, que nos enseñan los métodos o las técnicas a seguir, para obtener las evidencias que respalden la información obtenida, para que el auditor pueda emitir su opinión profesional.

Después continuaremos con la utilización del trabajo de un especialista y con los procedimientos que deben aplicarse a distintos rubros tanto de activo, pasivo, capital y de resultados.

#### **3.1 Procedimientos de auditoría de aplicación general**

El contador público independiente puede desempeñar diversas actividades o trabajos aplicando sus conocimientos técnicos, pero su principal actividad es la auditoría de estados financieros, la cual tiene por objetivo final el emitir una opinión en la que haga constar que dichos estados financieros presentan la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa a una fecha, de acuerdo con las Normas de Información Financiera.

El trabajo de auditoría tiene por consiguiente, como finalidad inmediata, proporcionar al propio contador público los elementos de juicio y evidencia suficiente para poder emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. Es, por tanto, responsabilidad personal e indeclinable del propio auditor determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, que considere necesarios.

Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

A efecto de complementar la noción de procedimiento de auditoría, Arens lo concibe como la “la instrucción detallada para la recopilación de un tipo de evidencia de auditoría que se ha de obtener en cierto momento”, es decir, el programa de trabajo, como resultado de la planeación de la auditoría incluirá una serie de instrucciones para obtener los elementos necesarios que respalden la opinión del auditor en el dictamen.

Así pues, “confirmar los saldos a cargo de los principales clientes de la entidad a la fecha de los estados financieros”, es una instrucción que deberá seguirse para obtener evidencia sobre la razonabilidad del saldo de los clientes. Para ejecutar dichas instrucciones, es menester comprender el concepto y las diferentes técnicas que se utilizan para obtener evidencia de auditoría.

## **Naturaleza de los procedimientos de auditoría**

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de prueba para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional. Decidir cual técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza que fundamente su opinión objetiva y profesional.

## **Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría**

Debido que las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global. Por esa razón cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas. En el campo de la auditoría se le conoce como pruebas selectivas.

La relación de las transacciones examinadas respecto del total que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de

auditoría y su determinación, es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

### **Oportunidad de los procedimientos de auditoría**

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se llama oportunidad.

No es indispensable y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha del examen de los estados financieros. Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

(NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDIOTRÍA Y NORMAS PARA ATESTIGUAR; 2009: Boletín 5010: párrafo 1, 2, 5, 7, 8, 9, 10, 11)

### **Pruebas de cumplimiento**

Son pruebas diseñadas para comprobar que los procedimientos de control interno estaban en operación durante el periodo auditado.

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que uno o más procedimientos de control interno operaron con efectividad durante el período auditado

Dada la vinculación entre la confiabilidad de las cifras en la información financiera y sus controles, es lógico que el auditor deba concentrar una parte importante de los procedimientos de auditoría que incluya su programa de trabajo en la verificación de controles mediante las pruebas de cumplimiento.

### **Pruebas sustantivas**

Son aquellas que están diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los tipos de transacciones que se reflejan en el saldo de esa cuenta.

Son pruebas diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo. Es decir, el objetivo central es verificar el saldo de la cuenta.

### **Procedimientos de Revisión de las cuentas que integran los estados financieros:**

#### **Efectivo e Inversiones Temporales:**

**Caja.-** Arqueos y Declaraciones

**Bancos.-** Confirmaciones, Revisión de conciliaciones

## **Inversiones.-Revisión de Transacciones, Calculo de rendimientos**

- Los cheques librados pendientes de entregar son efectivo
- Los sobregiros deben de compensarse contra otros saldos de ese rubro; si permanece será un pasivo a corto plazo

## **Cuentas por Cobrar**

- Documentos por Cobrar
- Clientes
- Deudores Diversos

**Procedimientos.-** Inspección de la documentación que ampara las cuentas por cobrar, Confirmaciones, Cobros Posteriores,

- Las operaciones con Clientes son Transacciones relacionadas con la operación
- Las operaciones con Deudores son Transacciones distintas al objeto propio de la entidad
- Saldo Importantes a cargo de una sola persona se deben mostrar por separado
- Si hay cuentas por cobrar y por pagar a cargo de una misma persona si no hay impedimento se deben de mostrar el neto.
- Saldo acreedores de cuentas por cobrar si su importancia relativa lo amerita, se reclasificarán al pasivo.
- El Capital suscrito no exhibido No es una cuenta por cobrar

## **Inventarios**

- Inventario de Materia Prima
- Inventario de Producción en Proceso
- Inventario de Productos Terminados
- Anticipo a proveedores

**Procedimientos.**-Observación de Inventarios Físicos, comprobación de existencias en poder de terceros. Y revisión de corte de operaciones

- Sistema de registro de Mercancías.- perpetuos y analítico o pormenorizado
- Sistemas de Costos, Históricos y predeterminados estos últimos se clasifican en estimados y estándar.
- Métodos de valuación.- PEPS, UEPS, Promedios y detallistas

## **Activo Fijo**

- Terrenos
- Edificios
- Maquinaria
- Mobiliario y equipo de transporte
- Equipo de cómputo
- Depreciación

**Procedimientos.-** Inspección de la documentación que ampara la propiedad de los activos, Inspección física, cálculo de la depreciación e investigación de gravámenes.

- Las adaptaciones y las mejoras aumentan la vida útil, aumentan la capacidad de servicio, aumentan su eficiencia, son un incremento en el activo.
- Las Reparaciones son aquellas erogaciones para mantener en un estado adecuado de servicio los activos, no aumentan el valor del activo y se deben de registrar en resultados.

## **Pasivos**

- Documentos por Pagar
- Proveedores
- Acreedores
- Impuestos por Pagar

**Procedimientos.-**Confirmación de deudas con bancos, confirmación de proveedores, acreedores y de pagos posteriores,

- Cuando se tengan saldos en rojo por pagar se deberán clasificarse en el activo,
- Los pasivos por financiamientos bancarios a corto plazo se deben presentar por separado

- El pasivo a largo plazo se deberá presentar por separado
- Los Acreedores diverso o pasivos acumulados se agrupan en un solo total, en caso de contener algo importante por separado se presenta una información detallada

## **Capital**

- Capital Social
- Reserva Legal
- Aportaciones para futuros aumentos de Capital
- Utilidad Neta del Ejercicio

**Procedimientos.-** Revisión analítica, Verificar los movimientos del capital contable, verificar la existencia e integridad.

- El capital Social representa la suma del valor nominal de las acciones suscritas y pagadas y la actualización que corresponda
- Las cuentas de capital no se deben utilizar para reflejar transacciones de resultados
- Los dividendos decretados pendientes de pago, no forman parte del capital contable, sino del pasivo a cargo de la entidad
- Cuando los accionistas no exhiben totalmente el importe de las acciones suscritas, la diferencia entre el importe entregado y el importe pendiente de pago deberá considerarse como capital suscrito no pagado, restando el renglón del capital social

- No es aceptable presentar la cantidad pendiente de pago como una cuenta por cobrar a los accionistas de la entidad, aun cuando esté amparada por títulos de crédito
- En los estados financieros se deben revelar todas las características del capital contable y sus restricciones, como pueden ser las siguientes:  
Descripción de los títulos representativos de la entidad, Clases y series de acciones y partes sociales en que se divide el capital social, Capital social mínimo y monto máximo autorizado, número de acciones emitidas y suscritas, su valor nominal o la mención de que no expresan su valor nominal, en el caso de las acciones preferentes sus derechos y restricciones.

### **Ingresos**

- Ventas
- Productos financieros
- Otros Productos

### **Egresos**

- Compras
- Gastos de Venta
- Gastos de Administración
- Gastos de Fabricación
- Gastos Financieros

**Procedimientos.-** Revisión documental, revisión de las variaciones importantes de un año con otro y Conexión de las cuentas de gastos con las cuentas de activo y pasivo.

### **Pruebas de doble propósito**

Howard Stettler indica que “aunque se puede obtener una evidencia importante sobre la fiabilidad de los productos o resultados de un sistema mediante un estudio minucioso de su sistema de contabilidad y la realización de pruebas de sus operaciones, los auditores intentan realizar invariablemente una “doble comprobación” de los resultados o productos del sistema mediante procedimientos sustantivos que estudien la confiabilidad de la evidencia que puede servir de justificación directa a los saldos de las cuentas”

Así que en primera instancia, el auditor verifica controles, pero enseguida deberá comprobar los productos generados por ese sistema que repercuten en los estados financieros sujetos a examen. Es posible que, en algunos casos, en un procedimiento de auditoría se pueda obtener evidencia simultánea respecto a controles y valuación, y esto es lo que se conoce como prueba de doble propósito

Ejemplo: respecto de la cuenta de proveedores, una prueba de doble propósito implicaría verificar mediante procedimientos de auditoría:

- El registro apropiado tanto en importes como en las cuentas específicas
- La autorización por parte de la administración del gasto y la orden de compra.

### **Evaluación de los resultados**

Una parte esencial de la actividad del auditor consiste precisamente, en usar su criterio profesional para evaluar los resultados obtenidos tras la aplicación de los procedimientos que él mismo diseñó. Deberá en esta etapa, señalar si considera competente y suficiente la evidencia recopilada, si es necesario profundizar en el análisis de alguna partida o, incluso, si es recomendable modificar la extensión, y oportunidad de sus pruebas.

### **Importancia Relativa**

Representa el importe acumulado de los errores y desviaciones de principios de contabilidad que podrían contener los estados financieros que a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que se afecte el juicio o decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados.

Se debe juzgar el efecto cuantificado en relación a los estados financieros tomados en su conjunto. Además, se deben considerar algunos aspectos cualitativos tales como presentaciones inadecuadas; la importancia de un rubro específico para

una empresa en particular o el hecho o error de una desviación que afecte varios rubros de los estados financieros.

En síntesis, como el auditor, deberá juzgar el efecto cuantificado de sus hallazgos en relación a los estados financieros tomados en conjunto; sin embargo, también se deben considerar algunos aspectos cualitativos tales como: una revelación o presentación inadecuada, la importancia de un rubro específico para la empresa en particular (por ejemplo inventarios para una empresa industrial), el hecho de que el error o desviación afecte varios rubros de los estados financieros, etc.

Deberá establecer el límite de la importancia relativa basado en su juicio profesional, considerando necesidades o expectativas de un usuario normal y razonable de los estados financieros auditados.

(AUDITORÍA I, 2011)

### **Procedimientos de Auditoría**

A partir del 2011 La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), en su proceso de armonización con la normatividad de aseguramiento y otros servicios relacionados, ha considerado necesario agrupar las series 5000 y 6000 en una sola. Ha reorganizado su nomenclatura y se ha decidido dejar procedimientos y las guías en la serie 6000, por lo que la serie 5000 desaparece.

## **6010 Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general**

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

## **6020 El muestreo en la auditoría**

Mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría a una muestra representativa de estas transacciones o partidas, puede obtener la evidencia que se requiere.

## **6030 Muestreo estadístico en auditoría**

Este boletín establece el muestreo sobre bases estadísticas y matemáticas o de probabilidades para determinar cuántas partidas serán seleccionadas y para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición de riesgos de muestreo.

#### **6040 Metodología para el estudio y evaluación del control interno**

El auditor debe seguir procedimientos recomendados para el estudio y evaluación adecuados del control interno existente.

#### **6050 Guía de auditoría para el estudio para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna**

La función de la auditoría interna, forma parte de las técnicas de control interno sujetas a evaluación por parte del auditor externo.

#### **6060 Utilización del trabajo de un especialista**

El auditor debe cubrir y establecer los procedimientos que se consideran adecuados para la revisión del trabajo de un especialista.

#### **6070 Partes relacionadas**

Se recomiendan procedimientos de auditoría tendientes a la identificación de partes relacionadas, la revisión de transacciones y saldos entre ellas y la comparación de su adecuada revelación en los estados financieros.

## **6080 Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor**

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.

## **6090 Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios**

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 terceros.

## **6100 Efectivo e inversiones temporales**

Se refiere al examen de las partidas de efectivo e inversiones temporales, los procedimientos deben ser diseñados por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa

### **6110 Ingresos y cuentas por cobrar**

Para el examen de los rubros de ingresos y cuentas por cobrar, los procedimientos deben ser diseñados por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.

### **6120 Inventarios y costos de ventas**

En el examen de los rubros de inventarios y costo de ventas, los procedimientos deben ser diseñados por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.

### **6130 Pagos anticipados**

Para el examen de pagos anticipados, los procedimientos deben ser diseñados por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.

### **6140 Procedimientos de auditoría relacionados con estados financieros consolidados y combinados, y con la valuación de inversiones permanentes en acciones**

Se debe señalar los procedimientos de auditoría para la revisión de los estados financieros consolidados y combinados y la valuación de las inversiones permanentes en acciones de acuerdo al boletín B-8 de la comisión de principios de contabilidad.

### **6150 Inmuebles, maquinaria y equipo**

En el examen de los rubros de inmuebles maquinaria y equipo, los procedimientos deben ser diseñados por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.

### **6160 Intangibles**

Para el examen de los activos intangibles, los procedimientos deben ser diseñados por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.

### **6170 Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos**

Para el examen de pasivos y al evaluar si la evidencia es suficiente y competente, los procedimientos de auditoría, deben ser de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

## **6180 Estimaciones contables**

El auditor es responsable de evaluar la razonabilidad las estimaciones contables hechas por la administración, incluidas en la información contable.

## **6190 Capital contable**

En el examen del capital contable, los procedimientos deben ser diseñados en forma específica por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.

## **6200 Gastos**

Para el examen de los gastos, los procedimientos deben ser diseñados por el auditor, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.

## **6210 Examen de remuneraciones al personal**

Se refiere al examen de las remuneraciones al personal, contractuales y legales, y se considera como procedimiento de auditoría aplicable al examen de costos y gastos de operación.

## **6220 Contingencias no cuantificables y compromisos**

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 por un tercero, se debe establecer los procedimientos de auditoría para la determinación y examen de las contingencias no cuantificables y compromisos. Los procedimientos deben ser diseñados por el auditor en cada caso en particular, tomando en cuenta las características de cada empresa.

## **6230 Hechos posteriores**

Algunos hechos o transacciones ocurridos con posterioridad a la fecha del balance y hasta la fecha del dictamen, pueden afectar significativamente, de acuerdo con principios de contabilidad y hacen necesario un ajuste o revelación de dichos estados.

## **6240 Utilización del trabajo de otros auditores**

Cuando el auditor decida utilizar el trabajo realizado por otros auditores, debe obtener una seguridad razonable que dicho trabajo se realice con las normas de auditoría.

### **6250 Guía de auditoría aplicable a saldos iniciales en primeras auditorías**

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.

### **6260 Guía para la comprobación del tratamiento contable de los impuestos a la utilidad**

Relaciona los métodos por los cuales se podrá comprobar la adecuada determinación, registro y revelación de los impuestos a la utilidad, conforme a la NIF D4.

### **6270 Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños**

Los servicios de auditoría a los pequeños negocios ha incrementado, debido a que tienen que cumplir con ciertas disposiciones legales y de necesidades de su administración.

## **6280 Ayuda para prevenir, disuadir y detectar el fraude**

El fraude en la información financiera ha originado que se revisen los aspectos de control y sea necesario revisar los factores que inciden en el fraude, así como recomendar programas que ayuden a mitigarlo.

## **6290 Procedimientos de auditoría relativa a instrumentos financieros derivados**

Para revisar los instrumentos financieros derivados, se recomienda utilizar procedimientos que pueden ser diseñados por el auditor, tomando en cuenta las características de cada empresa.

(AUDITORÍA I, 2011)

## **Técnicas de auditoría**

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional.

Es decir, las técnicas son las herramientas de trabajo del Contador Público y los procedimientos la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio particular. (AUDITORÍA I, 2011)

## **Clasificación de las Técnicas de Auditoría**

La Comisión Nacional de Normas de Auditoría (CONNA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín 6010, ha propuesto la siguiente clasificación:

- **Estudio General.** Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes, significativas o extraordinarias.

Es indispensable que el auditor tenga una idea general de lo que involucra la actividad de la entidad, así como un entendimiento previo a la planeación de las implicaciones de los principales segmentos y rubros de los estados financieros de su cliente. Sin un buen conocimiento de la entidad, es previsible que la planeación de la auditoría distará mucho de ser eficiente y eficaz.

El auditor obtendrá información general de utilidad para planear la auditoría que le permitirá formarse una idea de cómo es la entidad, su objetivo, sus principales operaciones y políticas, el mercado en que opera, la cantidad de transacciones que realiza, las cuentas que emplea, las entidades con las que se relaciona, el tipo de transacciones comunes, etcétera.

El estudio general se aplica desde el primer contacto con el posible cliente, debido a que, desde ese momento, empezamos a recabar información y a formar una idea de las características de la entidad.

- **Análisis.** Es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. Puede ser análisis de saldos o Análisis de movimientos.

El análisis generalmente se aplica a cuentas por rubros de los Estados Financieros para conocer como se encuentran integrados y son los siguientes:

- Análisis de Saldos. Existen cuentas en las que los distintos movimientos que se registran en ellas son compensaciones unos de otros.
- Análisis de movimientos. En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas sino por acumulación de ellas.

- **Inspección.** Examen físico de los bienes materiales o de los documentos con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría que involucran la técnica de inspección se utilizan para verificar la aseveración de existencia y derechos y obligaciones, así como, en determinadas situaciones, la valuación.

El examen físico es una fuente confiable de evidencia en la auditoría y se usa frecuentemente en pruebas de doble propósito, es decir, aquellas en las cuales se comprueba tanto los saldos como los controles relativos.

El auditor conduce las pruebas examinando documentos y activos tangibles (tal como la existencia de artículos en inventarios, la verificación de facturas, los arqueos a fondos de caja, etcétera) y los controles aplicables a los mismos.

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.

En igual forma, algunas operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo, pueden ser amparados por títulos, documentos o libros especiales en los cuales, de una manera fehaciente, queda la constancia de la operación realizada en todos estos casos, puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada o la circunstancia que se trate de comprobar mediante el examen físico de los bienes o documentos que ampara el activo o la operación.

De hecho, la toma física de inventarios, uno de los procedimientos de auditoría más conocidos, es un ejemplo de la aplicación de la técnica de inspección ya que se utiliza para verificar la existencia de los bienes materiales que se reflejan en los estados financieros.

- **Confirmación.** Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto, confirmar de una manera válida.

La confirmación de saldos es un procedimiento común en las auditorías que nos permite obtener evidencia para respaldar las aseveraciones de existencia, derechos y obligaciones, valuación y, en ocasiones incluso la de presentación y revelación. Se trata de una técnica que implica obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de comunicación directa con una tercera parte. Se usan normalmente para saldos de cuentas así como para confirmar los términos de convenios o transacciones.

Aunque la técnica de confirmación es una, existen ciertas variantes al momento de su aplicación que han generado los siguientes tipos de confirmación:

### **Tipo de confirmación**

Características de la solicitud

- **Positiva.** Se envían datos que se pretenden confirmar (cantidades) y se pide una respuesta tanto en sentido de conformidad como si están inconformes. Se utiliza preferentemente para el activo.

- **Negativa.** Se envían datos o cantidades a confirmar y se pide una respuesta, sólo si están inconformes. Se utiliza para confirmar el activo.
- **Indirecta, ciega o en blanco.** No se envían datos relacionados al saldo registrado, porque precisamente se solicita como respuesta la información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Se utiliza para confirmar pasivos con instituciones de crédito.
- **Investigación.** Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa para obtener conocimiento y formarse un juicio sobre un saldo u operaciones realizadas por la empresa.
- **Declaración.** Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa

El valor práctico las técnicas de investigación y declaración se ve afectado por el hecho de que la fuente de la información son los funcionarios y empleados de la propia entidad auditada, por lo que se considera que no es totalmente independiente.

La relación laboral y, sobre todo, el temor a represalias limitan en forma importante la verdadera colaboración de los empleados con los auditores.

Por ejemplo, cuando se evalúa el control interno, el auditor acude a los responsables de las operaciones y les cuestiona al respecto, es lógico suponer que un empleado tratará de “apoyar” a la dirección de la empresa y afirmará, dentro de lo posible que todo marcha bien, a pesar de que existan deficiencias importantes. He aquí otra muestra del valor del criterio profesional, el auditor debe ejecutar procedimientos complementarios para verificar lo dicho por sus fuentes de información.

Cabe señalar que, a fin de cuentas, si se aplican las técnicas de investigación y declaración, es preferible la segunda, ya que la evidencia será más válida al involucrar lo dicho por el funcionario o empleado si se tiene una constancia escrita y con la firma respectiva.

- **Certificación.** Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado con la firma de una autoridad.

La técnica de certificación involucra la obtención de un escrito en el cual la opinión de un experto o especialista es necesaria como evidencia de alguna situación en particular.

Por ejemplo, si el auditor necesita obtener evidencia de un inventario constituido por joyas, lógicamente no será un experto en detectar las diferentes calidades de los metales y piedras preciosas, así, para obtener evidencia competente es preferible acudir a un experto. Así, podemos citar

otros expertos que coadyuvan al auditor a obtener evidencia como son los abogados, notarios, actuarios, ingenieros, etcétera.

- **Observación.** Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciorará de la forma en que se realizan ciertas operaciones o actividades concretas y que involucren al personal, procedimientos y procesos como un medio de obtención de evidencia.

Quizá una de las aplicaciones más claras de la aplicación de la observación sea la presencia del auditor en la toma física de inventarios, ya que él o su equipo no son los encargados de contar los artículos, sino de observar cómo, el personal del cliente desarrolla ese procedimiento.

Asimismo, tiene aplicación al verificar que las operaciones de la entidad auditada se desarrollen conforme a lo que mencionaron los responsables de las áreas en las entrevistas de evaluación del control interno.

- **Cálculo.** Verificación matemática de alguna partida

En la aplicación de esta técnica del cálculo, es conveniente seguir un procedimiento diferente al aplicado originalmente en las partidas a efecto de establecer la exactitud y, consecuentemente, detectar cualquier posible desviación. Como ejemplos podemos citar la verificación del Importe de los

intereses ganados, de los totales de facturación mensuales, del cálculo de depreciaciones y amortizaciones, de los pagos por concepto de nóminas, etcétera. (AUDITORÍA I, 2011)

### **3.2 Metodología para el estudio y evaluación del control interno**

El estudio y evaluación del control interno debe realizarse para cumplir con la norma de ejecución del trabajo que establece: “El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente”.

En el Boletín 3050 se definen “los elementos de la estructura del control interno” y se establecen los procedimientos normativos aplicables a su estudio y evaluación, como un aspecto fundamental al establecer la estrategia de auditoría, por lo que el auditor deberá adquirir una comprensión suficiente de cada uno de esos elementos, para planear la auditoría de estados financieros de la entidad, Ese conocimiento deberá incluir el diseño de políticas, procedimientos y registros relevantes y evidencia de que la entidad los ha puesto en marcha.

El Boletín 3050 establece que los elementos de la estructura del control interno, son los cinco siguientes:

- a) El ambiente de control
- b) La evaluación de riesgos
- c) Los sistemas de información y comunicación.

- d) Los procedimientos de control
- e) La vigilancia.

### **El ambiente de control**

El Boletín 3050, Estudio y evaluación del control interno, define el ambiente de control como la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando los controles. Algunos de estos factores son los siguientes:

- a) Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.
- b) Estructura de organización de la entidad.
- c) Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- d) Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.
- e) Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de la auditoría interna.
- f) Políticas y prácticas del personal.
- g) Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

## **Evaluación de riesgos**

Eventos o circunstancias externas o internas como pueden ser: cambios en las normas de información financiera, lanzamiento de nuevos productos, cambios en el personal, etc., traen consigo nuevos riesgos, por lo que la administración de la entidad debe estar preparada para afrontarlos.

El auditor debe evaluar cuales son los procedimientos que ayudan a la entidad para identificar, analizar y administrar los riesgos, y cómo mide su impacto en la información financiera.

## **Los sistemas de información y comunicación**

Los sistemas de información contable consisten en las políticas, métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica. Los sistemas de comunicación se refieren a los medios y formas de qué sirve la administración para comunicar a las distintas áreas que integran a la entidad, sus funciones y responsabilidades relativas al control interno.

## **Procedimientos de control**

Son aquellos que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de entidad; sin embargo, el hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no significa que estén operando efectivamente, por lo cual el auditor deberá confirmar este hecho, cerciorándose de la uniformidad de aplicación de los procedimientos y qué personas llevan a cabo esas aplicaciones.

## **La vigilancia**

Dentro de los aspectos a evaluar la estructura de control interno de una entidad, se encuentra la forma en la que ésta se cerciora que los procedimientos de control establecidos se cumplen.

La evidencia de la forma en que una entidad supervisa el funcionamiento del sistema de control interno se lleva a cabo en tres formas;

- a) Al momento de efectuar las operaciones
- b) Con supervisores independientes
- c) La combinación de ambas

Normalmente, la evaluación de la vigilancia de las operaciones es documentada junto con la evaluación de los controles internos clave de la entidad. Es importante que al documentar la vigilancia del cumplimiento de los controles, se determinen quiénes y en qué momento la realizan. Lo anterior permitirá al auditor determinar la oportunidad de aplicación de los procedimientos de auditoría requeridos para verificar la razonabilidad de las cifras.

### **Pruebas de cumplimiento**

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que uno o más procedimientos de control interno estuvieron operando con efectividad durante el período auditado.

### **Pruebas sustantivas**

La característica esencial de una prueba sustantiva es que está diseñada para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo de esa cuenta.

Las pruebas sustantivas incluyen técnicas tales como: confirmaciones, observación física, cálculo, inspección, investigación, etc. Es importante señalar que una prueba sustantiva no es necesariamente una verificación detallada o al 100% del saldo de una cuenta.

## **Programas de auditoría**

Las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se diseñen como resultado de la evaluación del control interno, deben consignarse en el programa de auditoría.

El programa de auditoría es la culminación del proceso de planeación y refleja, por tanto, los juicios hechos por el auditor. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Para el auditor responsable de la auditoría, representa la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para quien supervisa el trabajo, sirve como base para la planeación y la supervisión y para el ayudante de auditoría es una guía para la ejecución del trabajo.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6040; párrafo 1, 6, 7, 8, 38, 39, 40, 51, 53, 54, 55, 70, 76, 77, 81, 82)

### **3.3 Utilización del trabajo de un especialista**

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, indican que el auditor, mediante sus procedimientos de auditoría, debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión y asesorarse por ingenieros, abogados, actuarios, peritos,

valuadores, geólogos, etc. Para obtener evidencia que le permita reunir elementos de juicio suficientes sobre dichos aspectos.

En consecuencia no obstante que ciertas cifras o declaraciones informativas contenidas en los estados financieros se encuentran respaldadas por informes, opiniones, valuaciones, declaraciones, etc., resultantes de trabajos efectuados por especialistas y sean responsabilidad primaria de la administración de la empresa, el auditor, al practicar un examen de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, también debe cubrir como parte de su auditoría, la revisión de los trabajos realizados por un especialista, enfocando su atención hacia aquellos elementos objetivos susceptibles de comprobar y a la evaluación general de la razonabilidad de los resultados obtenidos en función a su conocimiento del negocio del cliente y de las conclusiones derivadas de la aplicación de sus propios procedimientos de auditoría.

### **Objetivos de los procedimientos de auditoría**

Los objetivos generales de los procedimientos de auditoría de la revisión del trabajo efectuado por un especialista, son los siguientes:

- a) Conocer los eventos o transacciones que hayan requerido o requieran del trabajo de un especialista, dando a consideración a:

- La importancia de la partida involucrada en relación a los estados financieros tomados en su conjunto.
- La naturaleza y complejidad del asunto, incluyendo el riesgo de error inherente.
- Cualquier evidencia de auditoría con la que ya se cuente.
- b) Evaluar si se trata de un evento o transacción que requiera de su registro contable o únicamente su revelación en los estados financieros.
- c) Comprobar su adecuado registro contable.
- d) Comprobar su adecuada revelación.
- e) Satisfacerse de la capacidad profesional e independencia del especialista
- f) Evaluar la razonabilidad de los resultados del trabajo del especialista.

## **Control interno**

La revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno, deberá dirigirse principalmente a los siguientes aspectos:

- a) Aprobación por parte de la administración del especialista seleccionado.
- b) Comunicación con el especialista.
- c) Independencia del especialista.

Es muy deseable que el especialista sea una persona o firma independiente del cliente, a fin de obtener mayor confianza de que su trabajo será ejecutado con tal imparcialidad; sin embargo cuando las circunstancias no lo permitan,

se puede usar el trabajo de un especialista que tenga relaciones con el cliente, pero el auditor debe considerar la necesidad de aplicar procedimientos adicionales de auditoría, en relación a parte o la totalidad de los supuestos, métodos o resultados del trabajo del especialista, para determinar que los resultados son razonables, o contratar un especialista para tal propósito.

El riesgo de que la objetividad e un especialista se vea afectada, se incrementa cuando éste sea empleado del cliente o se relacione de alguna manera con él, cuando, por ejemplo exista parentesco, dependencia económica o tenga alguna inversión con el cliente, Asimismo se debe considerar cualquier otro requisito de independencia establecido por alguna disposición legal, estatutaria o reglamentaria.

d) Revisión o análisis de los resultados.

Debido que los resultados del trabajo de un especialista podrían repercutir en la información mostrada en los estados financieros, la empresa tiene la obligación de comprobar que el trabajo se desarrolló conforme a lo acordado y que, en su caso, el especialista se basó en los datos o elementos objetivos suministrados por la empresa.

Los procedimientos que ayudan al auditor a obtener evidencia suficiente y competente respecto a la existencia, integridad, valuación, propiedad y adecuada presentación y revelación en los estados financieros de los rubros de efectivo y equivalentes de efectivo, son los siguientes:

- Arqueo
- Confirmación
- Revisión de conciliaciones
- Revisión de transacciones
- Corte de movimientos
- Revisión de traspasos de fondos
- Comprobación de la valuación
- Cálculo de rendimientos
- Declaraciones
- Presentación y revelación

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6060: párrafo 1, 2, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 18, 19, 21, 22, 23, 24, 26, 33, 34, 35, 36, 37)

### **3.4 Efectivo e inversiones temporales**

Las Normas de Información Financiera (NIF) establece entre otros términos, que: “el renglón de efectivo debe estar constituido por moneda de curso legal en caja y en depósitos bancarios disponibles para la operación de la entidad, tales como, las disponibilidades en cuentas de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales y remesas en tránsito”.

Asimismo, establece que “los equivalentes de efectivo son valores de corto plazo, de gran liquidez, fácilmente convertibles en efectivo y que están sujetos a riesgos poco importantes de cambios en su valor; tales como: monedas extranjeras, metales preciosos amonedados e inversiones temporales a la vista”.

Los objetivos de auditoría al llevar a cabo el examen del efectivo y equivalentes de efectivo, son los siguientes:

- a) Comprobar la existencia del efectivo y equivalentes de efectivo y que en el balance general se incluyan todos los fondos propiedad de la entidad, ya sea que obren en su poder o que estén en custodia de terceros.
- b) Verificar su correcta valuación, de conformidad con las NIF aplicables.
- c) Determinar su disponibilidad inmediata o restricciones.
- d) Comprobar el correcto registro de los rendimientos de las inversiones en el período correspondiente.
- e) Comprobar su adecuada presentación en el balance general y la revelación de restricciones, existencias de metales preciosos amonedados y el efectivo y equivalentes de efectivo denominados en moneda extranjera, así como las bases de valuación de las inversiones y los gravámenes existentes.

## Control interno

Deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación.

Ejemplos de aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre el efectivo e inversiones temporales, en forma enunciativa más no limitativa, son los controles internos clave en cuanto a:

- Controles adecuados sobre las entradas diarias de dinero, mediante recibos pre-numerados, relaciones de cobranza y de valores recibidos por correo, endosos restrictivos, etc. Estas medidas permiten un control eficaz sobre las entradas de efectivo, además de que sirven de base para su registro contable y verificación posterior.
- Depósito íntegro e inmediato de cobranza. Esta medida está encaminada a lograr que el efectivo proveniente de la cobranza permanezca el menor tiempo posible en poder de las personas que lo manejan, para evitar, tanto el uso incorrecto de los fondos (incluyendo el que se utilicen para efectuar pagos), como el riesgo de manipulaciones inadecuadas.
- Aprobación por parte de la administración de las firmas autorizadas para girar contra las cuentas bancarias y para las adquisiciones, ventas y gravámenes de los valores. Es recomendable que existan firmas

mancomunadas para el manejo de efectivo y las inversiones, con objeto de que esta actividad no recaiga en una sola persona.

- Autorización previa de las salidas de dinero, expedición de cheques nominativos, límites para el pago en efectivo, comprobación adecuada, etc.
- Segregación adecuada de las funciones de autorización, adquisición y venta, custodia, cobranza, tesorería, registro de operaciones y cobro de rendimientos.
- Adecuada protección de la entidad mediante el afianzamiento de las personas que manejan fondos y valores.
- Valuación periódica de las inversiones.
- Existencia de registros para identificar los valores y sus rendimientos.
- Arqueos periódicos del efectivo y valores.
- Formulación de conciliaciones periódicas e investigación y ajuste de las partidas en conciliación.

### **Pruebas sustantivas**

Los procedimientos que ayudan al auditor a obtener evidencia suficiente y competente respecto a la existencia, integridad, valuación, propiedad y adecuada presentación y revelación en los estados financieros de los rubros de efectivo y equivalentes de efectivo, son los siguientes:

- Arqueo. Consiste en la inspección física del efectivo, fondos, títulos, valores, etc., en poder de los custodios, para verificar su existencia y propiedad a favor de la entidad.

- Confirmación. Obtención directa de las instituciones de crédito y casas de bolsa de información sobre los saldos, restricciones, firmas autorizadas y otras características de las cuentas bancarias y las inversiones en valores que estén bajo custodia.
- Revisión de conciliaciones. Revisión de las conciliaciones bancarias y de inversiones, verificando que las partidas incluidas en las mismas hayan sido correspondidas en los meses posteriores o, en su caso, se registren los ajustes que procedan.
- Revisión de transacciones. Examen de la documentación que ampara las entradas y salidas de efectivo y adquisición y venta de valores, para verificar la autenticidad de las mismas, su correcta contabilización, y comprobar que se han seguido las políticas y procedimientos de control aplicados.
- Corte de movimientos. El auditor debe comprobar el corte de ingresos y egresos de efectivo y otros valores similares a la fecha del balance, para cerciorarse de que las operaciones efectuadas hayan sido registradas precisamente en el ejercicio al que correspondan. El corte de movimientos debe comprender tanto el último ingreso por ventas, cobranzas o remesas, como el último cheque expedido, entregado o remitido; por lo tanto, este trabajo debe relacionarse con las cuentas de balance y de resultados que hayan sido afectadas por los ingresos obtenidos y los egresos efectuados.
- Revisión de traspasos de fondos. Comprobación de que los traspasos de fondos entre las cuentas bancarias de la misma empresa o con sus filiales se corresponden oportunamente.

- Comprobación de la valuación. Verificación de la correcta valuación de los fondos y valores en monedas extranjeras, con base en las cotizaciones existentes al cierre del ejercicio. Asimismo, las inversiones en valores deberán estar valuadas de conformidad con las normas de información financiera.
- Cálculo de rendimientos. Verificación de la corrección de los rendimientos, utilidades o pérdidas por enajenación de valores, impuestos retenidos, etcétera.
- Declaraciones. Cerciorarse que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes al efectivo y equivalentes de efectivo, según las circunstancias.
- Presentación y revelación. Cerciorarse de que existe una presentación y revelación, adecuadas en los estados financieros.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6100; párrafo 1, 2, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 20, 21, 23, 25, 27, 41, 42, 43, 46, 49, 50, 52, 53, 55, 56, 57)

### **3.5 Ingresos y cuentas por cobrar**

De conformidad con el Boletín C-3 de las Normas de Información Financiera (NIF), las cuentas por cobrar se constituyen por todos los derechos exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamos o cualquier otro concepto análogo.

Los ingresos, de acuerdo con la Norma A-5 de las Normas de Información Financiera, se definen como el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un período contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta, o en su caso, en el cambio neto del patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

### **Objetivos de los procedimientos de auditoría**

Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a ingresos y cuentas por cobrar, son los siguientes:

- a) Comprobar la autenticidad de los ingresos y cuentas por cobrar, así como la de los descuentos y devoluciones.
- b) Comprobar la valuación de las cuentas por cobrar incluyendo el registro de las estimaciones necesarias para cuentas de dudosa recuperación, descuentos y devoluciones, reclamaciones por productos defectuosos, etc.
- c) Determinar los gravámenes y contingencias que pudieran existir, considerando que las empresas realicen operaciones financieras en las que se involucren la cuentas por cobrar, de las que se derivan obligaciones contingentes para la propia empresa y/o que limitan la disposición de las mismas, como es el caso del descuento de documentos, la cesión de adeudos, la obtención de préstamos con garantía de las cuentas por cobrar, etc.

- d) Verificar que todos los ingresos y cuentas por cobrar estén registrados en la contabilidad, comprobando que éstos correspondan a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el período, y que se hayan determinado en forma razonable y consistente.
- e) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Algunos controles clave para los ingresos y cuentas por cobrar son los siguientes:

- Existencia de autorización y documentación de las ventas a crédito, de los precios de venta y, de los descuentos y devoluciones.
- Segregación adecuada de las funciones de recepción de pedidos de clientes, crédito, embarques, facturación, cobranza, devoluciones y contabilización.
- Registro en el período correspondiente, de la factura que amparan los embarques a clientes y a las notas de crédito que respaldan las devoluciones recibidas.
- Control de las devoluciones.
- Vigilancia constante y efectiva sobre los vencimientos y cobranza, principalmente con base en información sobre antigüedad de saldos.
- Otros ingresos
- Conciliación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- Confirmación periódica por escrito de los saldos por cobrar, por personas distintas de las que manejan los registros contables y participan en labores de cobranza.

- Custodia física de las cuentas por cobrar.
- Arqueos, periódicos y sorpresivos de los documentos que amparen las cuentas por cobrar, practicados por personas que no estén relacionadas con el manejo de efectivo, cuentas por cobrar, inventarios y ventas.
- Existencias de fianzas para proteger a la entidad sobre el personal que tiene a su cargo el manejo y custodia de las cuentas por cobrar.
- Procedimientos para el registro de las estimaciones.
- Existencia de autorización para otorgar en garantía o en prenda, o ceder los derechos que amparan las cuentas por cobrar.

### **Pruebas sustantivas**

Tomando en consideración la planeación de la auditoría, el estudio y evaluación del control interno y los factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias. Las pruebas sustantivas proporcionan evidencia respecto a la valuación, integridad, existencia y exactitud sobre los ingresos y las cuentas por cobrar.

Es recomendable que los procedimientos de auditoría se coordinen con aquellos relacionados con efectivo, inventarios y costo de ventas, ya que esto le dará al auditor una mayor eficiencia en el desarrollo de su trabajo.

- Inspección de la documentación que ampara las cuentas por cobrar con objeto de verificar su propiedad, o bien revisión de cobros posteriores.
- Verificación del “corte” de ingresos de operación.
- Este procedimiento como objetivo principal asegurarse de que los ingresos se registraron en el período al que corresponden y, normalmente, se lleva a cabo:
  - a) Examinando la documentación que respalda las últimas operaciones del período sujeto de revisión y las primeras del período siguiente, relacionadas con embarques, facturación, recepción de devoluciones, descuentos, notas de crédito, etcétera.
  - b) Aplicando técnicas de revisión analítica para evaluar el comportamiento de los ingresos entre periodos y que usualmente consisten en la comparación de cifras reales y presupuestadas de las ventas, devoluciones, descuentos y márgenes de utilidad bruta de los últimos meses del período sujeto a revisión y de los primeros del período siguiente, analizando las variaciones significativas y obteniendo explicación satisfactoria de las mismas.
  - c) Mediante una combinación de los procedimientos indicados en los incisos a) y b) anteriores.
- Confirmación de las cuentas por cobrar

La confirmación directa al auditor de los adeudos se considera el procedimiento más efectivo para comprobar la autenticidad de las cuentas por cobrar. Por ello, es un procedimiento de auditoría que, salvo casos justificados de excepción, invariablemente debe aplicarse.

- Verificación de cobros posteriores
- Comprobación de los análisis de antigüedad de saldo con la documentación de respaldo.
- Evaluación, mediante examen documental, de los resultados de la confirmación de saldos, discusión con los funcionarios responsables de la cartera, información de abogados, agencias de cobranzas, etc., de la recuperación de las cuentas por cobrar y evaluación de la estimación creada para cuentas de dudosa recuperación.
- Verificación de los impuestos causados

Como parte de la revisión de ingresos y cuentas por cobrar, el auditor debe verificar simultáneamente, la corrección de los impuestos que se determinan tomando como base dichos ingresos. Este procedimiento se puede llevar a cabo en combinación con otros mencionados anteriormente o a través de pruebas globales, con objeto de evitar duplicaciones en el examen de la documentación.

- Revisión analítica

También es factible comprobar la razonabilidad de las cifras de ingresos y cuentas por cobrar a través de la aplicación de técnicas de revisión analítica.

- Verificar el cálculo de los ingresos por intereses, comisiones, etcétera.

- Revisar que los efectos de la inflación sobre la información financiera requeridos por el boletín B-10 y sus adecuaciones inherentes a ingresos y cuentas por cobrar, se hayan determinado conforme lo establece el principio contable.

(Guías de Auditoría: 2011; Boletín 6110; párrafo 1, 2, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14, 17, 18, 19, 21, 22, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 32, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105)

### **3.6 Inventarios y costos de ventas**

El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinadas a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso (materia prima, mano de obra y gastos indirectos), artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o las refacciones para el mantenimiento, que se consuman en el ciclo normal de operaciones, incluidos los inventarios en tránsito, así como los anticipos a proveedores.

Esta inversión representa uno de los renglones más importantes del activo de las empresas y determinante del costo de ventas y, en consecuencia, de los resultados del ejercicio.

El costo de ventas representa el monto de los distintos recursos (materia prima, mano de obra y gastos indirectos), que intervienen en la adquisición o producción de los bienes o servicios vendidos.

### **Objetivos de los procedimientos de auditoría**

Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a inventarios y costo de ventas, son los siguientes:

- a) Comprobar su existencia física.
- b) Verificar que sean propiedad de la empresa.
- c) Determinar la existencia de los gravámenes.
- d) Comprobar su adecuada valuación, tomando en consideración que no excedan a su valor de realización.
- e) Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los métodos de valuación.
- f) Comprobar que el costo de ventas corresponde a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el período y que se haya determinado en forma razonable y consistente.
- g) Comprobar se adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

## Control interno

El control interno de inventarios y costo de ventas está vinculado con las actividades de compra, fabricación, distribución, venta y consignación. Un adecuado control interno exige que los inventarios sean debidamente pedidos, recibidos, controlados, segregados, usados, contados físicamente, embarcados y facturados. Lo anterior, para asegurar la corrección de los inventarios y el costo de ventas, incluida su adecuada valuación a costos históricos y su actualización.

Algunos controles internos clave son:

- a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa.
- b) Segregación adecuada de las funciones de autorización, custodia y registro.
- c) Registro oportuno de la inversión en inventarios y del pasivo correspondiente.
- d) Registro oportuno de todos los embarques y, en su caso, su facturación, incluyendo la contabilización del correspondiente costo de ventas.
- e) Control de las devoluciones.
- f) Custodia física adecuada de los inventarios.
- g) Inventarios físicos.
- h) Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo.
- i) Registros adecuados para el control de existencias y anticipos a proveedores.
- j) Registros adecuados para el control de las existencias propiedad de terceros en almacenes de la empresa.

- k) Comparación periódica de la suma de los registros auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- l) Comprobación de los inventarios físicos por personal interno independiente.
- m) Procedimientos para determinar la pérdida de valor de los inventarios y el registro de las estimaciones correspondientes.
- n) Adecuada protección a la entidad mediante la contratación de seguros y fianzas.
- o) Sistemas de información sobre cifras actualizadas (En caso de entornos inflacionarios de acuerdo con el Boletín B-10 de las Normas de Información Financiera).

En la planeación el auditor debe obtener información sobre las características del inventario y costo de ventas, tales como los sistemas de costos, métodos de valuación, procedimientos utilizados, reglas particulares de valuación y presentación, incluyendo su aplicación consistente, etc.

Dichas características incluyen la forma en que opera la empresa, sus condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o TI), políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna, etc., y en su caso determinar las posible limitaciones que puedan afectar su trabajo y opinión.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6120; párrafo 1, 2, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 31, 33, 35, 37, 39, 41, 43, 45, 78)

## **Pruebas sustantivas**

Como resultado de la planeación que incluyó, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno, el desarrollo de las pruebas cumplimiento y considerando nuevamente factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

### **Propiedad**

El auditor deberá comprobar que los inventarios presentados en los estados financieros son propiedad de la empresa, mediante la inspección de la documentación comprobatoria correspondiente.

### **Existencia e integridad**

#### **Evaluación de la planeación de la toma física de inventarios**

Cerciorarse de que haya una planeación adecuada para la toma de los inventarios físicos, la cual este debidamente documentada en instructivos y que sean del conocimiento oportuno de los participantes. Esta planeación debe cubrir los siguientes aspectos:

- a) Controles que aseguren la clasificación adecuada y acomodo físico anticipado de las diferentes partidas del inventario, la inclusión de la totalidad de los

inventarios propiedad de la empresa y de aquellos propiedad de terceros bajo su custodia.

- b) Participación de personal capacitado con conocimientos de las características de los inventarios.
- c) Procedimientos para la identificación de los inventarios dañados o con indicios de lento movimiento, obsolescencia, etcétera.
- d) Medidas para asegurar la corrección de los conteos (responsables, supervisión, mesa de control, pre conteos, segundos conteos, auditoría interna, etcétera).
- e) Controles sobre el corte de formas, incluyendo los marbetes y listas de inventarios.
- f) Medidas para el control de existencias que tengan movimiento durante el inventario físico.
- g) Identificación de los inventarios ubicados en distintas sucursales, fábricas, almacenes y en poder de terceros.

### **Observación del inventario físico**

Con base en la evaluación de la planeación de la toma de inventario físico, el auditor debe determinar el alcance de sus pruebas y tendrá obligación, invariablemente de llevarlas a cabo con el propósito de comprobar la corrección del inventario físico. Estas pruebas se llevarán a cabo observando que los procedimientos se estén efectuando conforme a lo planeado.

Cuando por la naturaleza de los productos, el auditor no tenga los conocimientos necesarios para identificar, contar o determinar las condiciones de las existencias, deberá asesorarse de expertos en la realización de sus pruebas y, en su caso, obtener confirmaciones por escrito de ellos.

Deberá considerarse la detección de partidas de inventarios que hayan perdido su valor por deterioro físico, lento movimiento, etcétera.

### **Revisión del corte de operaciones**

Determinar la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros, así como la correcta determinación del costo de ventas del ejercicio, considerando el efecto del corte de los movimientos de mercancías. Al comprobar el corte de recepción se debe verificar que todos los materiales recibidos y los que estén en tránsito hasta la fecha del inventario, inclusive, han sido considerados en el inventario y que se ha registrado el pasivo correspondiente. Al verificar el corte de embarques, se debe comprobar que todos los artículos embarcados hasta la fecha de la toma física, inclusive, han quedado excluidos del inventario, y que contablemente las cuentas de ventas y costo de ventas han sido afectadas correctamente dentro del período terminado a la fecha del inventario, y que otro tipo de embarques también quedaron debidamente contabilizados.

Este corte también debe incluir los relativos a movimientos internos entre almacenes, plantas, departamentos, en consignación, maquilas, etc., así como las transacciones relativas a mercancías en tránsito y anticipo a proveedores.

Es indispensable que la revisión de este corte de operaciones se efectúe en dos etapas:

- a) Tomando nota antes, durante e inmediatamente después del inventario físico, de la documentación con que se controlan las entradas y salidas de mercancías, asegurándose que las últimas entradas y salidas se incluyeron y se excluyeron, respectivamente, de los conteos. También se deberán considerar los movimientos entre inventarios.
- b) Verificando su correcto registro en libros en el período que corresponda.

### **Comprobación de existencias en poder de terceros**

Verificar las existencias de mercancías de la empresa en poder de terceros, tales como consignatarios, almacenes de depósito, maquiladores, etc., mediante recuento físico, confirmaciones directas y/o examinando la documentación soporte (certificados de depósito, contratos, etcétera).

### **Comprobación de existencias de terceros en poder de la empresa**

Obtener información de los propietarios de la mercancía que la empresa tenga en su custodia (para maquila, en comisión, etc.) y/o examinar la documentación soporte correspondiente, observando que las existencias de terceros no formen parte física y contablemente de las propias de la empresa.

## **Observación y pruebas físicas de inventarios rotatorios**

Algunas empresas efectúan sus inventarios físicos en forma rotativa durante el ejercicio, cubriendo la totalidad de las mismas. En estos casos, dichos inventarios rotatorios solo serán aceptables si el control interno, en su conjunto, incluyendo los procedimientos para la toma de los inventarios físicos, es confiable. Dicho control interno debe incluir factores tales como:

- a) Registros de inventarios perpetuos que aseguren la determinación constante y correcta de existencias.
- b) Controles efectivos que permitan confiar en los registros de los inventarios perpetuos, tales como controles físicos y documentales sobre movimientos, verificaciones de auditores internos o por personal independiente de los departamentos de costos, producción y compras.
- c) Procedimientos seguidos por la empresa que aseguren que los excedentes o faltantes de lo que se recuenta en determinado momento, no se compensen con faltantes o excedentes en otros departamentos que no se están contando.
- d) Conteo físico de todos los inventarios en plazos razonables, en función a las características de la empresa, de sus inventarios y de la experiencia de los resultados obtenidos, lo cual debe indicar que las diferencias no hayan sido significativas en forma constante durante el ejercicio.
- e) Investigación oportuna de los resultados de los inventarios rotatorios y que los registros de inventarios perpetuos se ajusten oportunamente, en su caso, con base en los resultados de los conteos.

Una vez que se verifique que se reúnen los anteriores requisitos, se deberán considerar los procedimientos aplicables de auditoría en relación con los inventarios físicos, corte de operaciones, etcétera.

Observación y pruebas físicas de la toma de inventarios en fecha distinta a la de fin del ejercicio.

La aceptación de la toma de inventarios físicos a una fecha distinta a la del cierre del ejercicio, dependerá del control interno existente. Con objeto de reducir la posibilidad de errores en los registros de los movimientos y que sea representativo de la cifra a dictaminar, el lapso entre la toma del inventario y la fecha de cierre del ejercicio debe ser el menor posible.

De considerarse necesario, el auditor deberá revisar la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de la toma de inventarios físicos y la del fin del ejercicio, por medio de otros procedimientos, como serían los siguientes:

- a) Revisión de los movimientos en las distintas cuentas de inventarios, incluyendo el examen de la documentación que los origina y, en su caso, obtención de explicaciones satisfactorias sobre movimientos poco usuales o anormales.
- b) Comprobación del cálculo uniforme del costo unitario de los inventarios de acuerdo con el método establecido, tanto a costos históricos como

actualizados, esto es, observando que no haya cambios en el método de valuación.

- c) Revisión de porcentajes de utilidad bruta, incluyendo la obtención de información satisfactoria sobre variaciones, considerando costos históricos y actualizados, cálculos globales por unidades de ser posible, etcétera.
- d) Revisión de aumentos y disminuciones importantes en el monto de las existencias, incluyendo la obtención de información satisfactoria sobre variaciones.
- e) Comprobación de que las rupturas, faltantes y mermas normales (incluyendo variaciones en consumo), se hayan considerado en las cuentas de inventarios o provisionadas con estimaciones.

Cuando existan diferencias importantes localizadas en el desarrollo de los procedimientos antes indicados, deberá considerarse la necesidad de que se efectúen pruebas físicas complementarias al cierre del ejercicio sobre los artículos más significativos.

### **Comprobación de la suma y costeo de los inventarios físicos**

Es necesario que el auditor aplique los siguientes procedimientos con el alcance necesario en las circunstancias:

- a) Verificar el corte de marbetes y/o listados, lo cual implica comparar las unidades según los marbetes o listados utilizados, con las relaciones de inventarios y viceversa.

- b) Comparar las unidades contadas según pruebas físicas del auditor, con las relaciones del inventario.
- c) Verificar que los costos unitarios utilizados coincidan con los registros contables.
- d) Verificar las operaciones aritméticas.
- e) Comparar la suma de las relaciones valuadas con los saldos de las cuentas de mayor, asegurándose de que se hayan investigado, autorizado y registrado los ajustes resultantes de los inventarios físicos.
- f) Evaluar las aplicaciones específicas de TI cuando éste valúa, compila, suma los inventarios, ajusta el costo de ventas, las diferencias y variaciones, etc., y en las circunstancias, determinar y documentar el enfoque de los procedimientos por aplicar alrededor o a través del computador.

**Procedimientos aplicables en el caso que no se haya podido observar el inventario físico inicial y/o final**

En caso de que el auditor se lo soliciten sus servicios profesionales en fecha posterior a la toma física de los inventarios, ya sea inicial y/o final de período sujeto a examen, deberá evaluar si es necesario que se realice otro inventario y las pruebas que considere necesarias. Para ello, deberá satisfacerse de la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de su observación y las del inicio o del término del ejercicio, evaluando la razonabilidad de los movimientos habidos entre esas fechas.

Si no es posible llevar a cabo los procedimientos en la forma recomendada en el párrafo anterior, en las circunstancias, el auditor aplicará, entre otros, los siguientes procedimientos supletorios:

- a) Examen de evidencia documental suficiente y competente de que se practicaron inventarios físicos y de que los procedimientos seguidos garantizaron la correcta determinación de las existencias. Dicho examen comprenderá revisión de las instrucciones escritas para la toma y corte de los inventarios, los marbetes y listados de conteo y su suma, revisión de los papeles de trabajo del anterior auditor (si lo hubo), cálculos globales por unidades de ser posible, comparaciones de costos unitarios entre períodos, índices de rotaciones, etcétera.
- b) En su caso, obtener confirmación de existencias en poder de terceros.
- c) Revisar transacciones posteriores que comprueben fehacientemente la existencia de los inventarios.
- d) Examinar la documentación que ampare entradas y salidas de inventarios.
- e) Efectuar conteos selectivos y conciliaciones con las cifras del inventario.
- f) Comprobar el corte de operaciones.
- g) Verificar la corrección aritmética de los inventarios físicos.
- h) Probar la valuación a costos históricos y actualizados.
- i) Verificar la razonabilidad de la estimación por pérdida de valor, de tal forma que no se traspasen pérdidas de un ejercicio a otro.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6120; párrafo 105-166)

### **3.7 Pagos anticipados**

Las Normas de Información Financiera establecen que: “los pagos anticipados representan una erogación efectuada por servicios que se van a recibir o por bienes que se van a consumir en el uso exclusivo del negocio y cuyo propósito no es el de venderlos ni utilizarlos en el proceso productivo. Asimismo, los pagos anticipados igual que los activos intangibles, constituyen en la mayoría de los casos, un bien incorpóreo, que implica un derecho o un privilegio y para que puedan reconocerse deberán ser capaces de generar beneficios o evitar desembolsos contra resultados futuros”. Dentro de este grupo se incluyen: seguros, intereses, muestras y literaturas médicas, papelería, rentas, material publicitario, regalías, impuesto predial y derechos pagados, así como conceptos semejantes.

#### **Objetivos de los procedimientos de auditoría**

Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos al examen de los pagos anticipados, son los siguientes:

- a) Comprobar la propiedad de los artículos y útiles sujetos a consumo, de los derechos a recibir servicios futuros, así como su correcta aplicación a los resultados de operación conforme se utilicen o devenguen.

- b) Verificar la existencia e integridad de los servicios pagados por anticipado y que los cargos a resultados del ejercicio, comprendan las porciones devengadas por servicios efectivamente recibidos.
- c) Comprobar su correcta valuación
- d) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

### **Control interno**

Algunos controles internos pueden ser:

- Aprobación por parte de la administración, para efectuar erogaciones por pagos anticipados.
- Adecuada custodia física de los bienes cargados a pagos anticipados.
- Existencia de políticas definidas sobre los conceptos que deben ser tratados como pagos anticipados.
- Existencia de registros que permitan identificar el origen de los pagos y las bases para su aplicación a resultados.
- Revisión periódica de la vigencia de los servicios por recibir o artículos por consumir y, en consecuencia, su aplicación a períodos futuros.

### **Pruebas sustantivas**

Como resultado de la planeación y del estudio y evaluación preliminar del control interno, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas con el

alcance y oportunidad que considere necesarias en las circunstancias. Algunos de los procedimientos de aplicación general que permiten al auditor obtener evidencia suficiente y competente, respecto a la identificación y revelación en los estados financieros de los pagos anticipados, son los siguientes:

- Propiedad. Deberá examinarse la documentación de desembolsos, contratos, títulos de propiedad y la autorización que ampare las adiciones y comprobación del cumplimiento, con las reglas contables que distingan los pagos anticipados de los gastos de operación.
- Existencia e integridad. Deberán aplicarse los siguientes procedimientos:
  - Examinar los incrementos del período auditado, investigando se representan desembolsos que vayan a proporcionar los beneficios futuros.
  - Inspección física de inventarios (cuando proceda) y verificación de su integridad.
  - Inspección de la autorización de cancelaciones.
- Valuación. Cerciorarse de la correcta valuación y registro de los diferentes tipos de pagos anticipados, a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados, verificando que los gastos anticipados se hayan registrados únicamente cuando hayan sido erogados. Es decir, que no hayan sido incorporados al balance general de la empresa, exclusivamente como resultado de apreciaciones subjetivas, y evaluar la razonabilidad de la

recuperación del saldo final cuando exista la perspectiva de cancelar la operación.

- Declaraciones. Si se considera relevante obtener una carta de la gerencia en la que se confirme el resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios de la empresa. (Boletín 3080, Declaraciones de la administración, de las normas de auditoría).
- Presentación y revelación. Como procedimiento de auditoría y como objetivo final de la revisión, el auditor deberá cerciorarse de que exista una adecuada revelación y presentación en los estados financieros.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6130; párrafo 1, 4, 5, 6, 7, 8, 12, 13, 14, 15, 16, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36)

### **3.8 Inmuebles, maquinaria y equipo**

Conforme a las Normas de Información Financiera (NIF), los inmuebles, la maquinaria y el equipo son los bienes tangibles que tienen por objeto:

- a) uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad,
- b) la producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad,
- c) la prestación de servicios por la entidad a su clientela o al público en general.

La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

### **Objetivos de los procedimientos de auditoría**

- a) Comprobar que existan y estén en uso.
- b) Verificar que sean propiedad de la empresa.
- c) Verificar su adecuada valuación.
- d) Comprobar que el cómputo de la depreciación se haya hecho de acuerdo con métodos aceptados y bases razonables.
- e) Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y en el cálculo de la depreciación.
- f) Determinar los gravámenes que existan.
- g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

### **Control interno**

Algunos controles clave a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de los inmuebles, maquinaria y equipo:

- a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa.
- b) Aprobación de la administración para adquirir, vender, retirar, destruir o gravar activos.
- c) Segregación adecuada de las funciones de adquisición, custodia y registro.

- d) Existencia de procedimientos para comprobar que se hayan recibido y registrado adecuadamente los bienes adquiridos.
- e) Existencia de archivos de documentación.
- f) Existencia de reglas para distinguir las adiciones de aquellos gastos por conservación y reparaciones.
- g) Revisión periódica de las construcciones e instalaciones en proceso para registrar oportunamente aquellas que hayan sido terminadas.
- h) Registros adecuados para el control de anticipos a proveedores o constructores.
- i) Comprobación periódica de la existencia y condiciones físicas de los bienes registrados.
- j) Información oportuna al departamento de contabilidad de las unidades dadas de baja.
- k) Registro de activos en cuentas que representen grupos homogéneos, en atención a su naturaleza y tasa de depreciación.
- l) Existencia de registros individuales que permitan la identificación y localización de los bienes, conocer su valor en libros, etc.
- m) Conciliación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- n) Información sistematizada sobre cifras actualizadas.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6150; párrafo 1, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 13, 15, 17, 19, 21, 23, 25, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 35)

## **Pruebas sustantivas**

Como resultado de la planeación que debió incluir, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno contable, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento y considerado nuevamente factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas, con el alcance y oportunidad que se considere necesarios en las circunstancias.

## **Propiedad**

Para comprobar la propiedad, deberá examinarse la documentación, escritura o título de propiedad y la autorización que ampare las adquisiciones y comprobación del cumplimiento con las reglas que distingan las adiciones de los gastos de conservación y reparación. En el caso de importaciones, se deben revisar el pedimento aduanal y las notas de gastos y fletes correspondientes. Adicionalmente, en los casos en que se considere necesario, tratándose de inmuebles, se deberá recurrir al Registro Público de la Propiedad para constatar su inscripción, la titularidad de la propiedad, así como para reconocer los gravámenes que pudiesen existir.

Conjuntamente con la prueba indicada en el párrafo anterior, podría verificarse el cumplimiento de ciertos procedimientos de control, tales como: cotización y pedido autorizados, recepción del bien, proceso de construcción, traspaso de construcción

en proceso ha terminado, adecuada custodia, etc., constatando simultáneamente la adecuada segregación de funciones, asignación de responsabilidades y líneas de autoridad, existencia de formas de control, registros y archivos.

### **Existencia e integridad**

Para la verificación de la existencia e integridad deberá efectuarse lo siguiente:

- a) Examen de las adquisiciones investigando se representan activos nuevos o reposiciones, comprobando, en su caso, que los bienes sustituidos hayan sido dados de baja adecuadamente en la contabilidad.
- b) Inspección física para comprobar que los bienes registrados existan y estén en uso.

Al efectuar la inspección a la planta se deben considerar aquellas partidas cuyo estado físico denote abandono, deterioro o imposibilidad de utilización, para, posteriormente, verificar su adecuado registro a su valor de uso o realización.

Comprobar que, si se efectúan recuentos periódicos de los bienes del activo, las bajas detectadas hayan sido ajustadas. Esta comprobación se obtiene mediante la revisión de los papeles de trabajo preparados por la empresa.

- c) Cerciorarse que los bienes en proceso se encuentren aun inconclusos y no estén siendo utilizados.
- d) Comprobación de bienes en poder de terceros.

Verificar las existencias de la maquinaria y equipo (moldes, troqueles, etc.) en poder de terceros, tales como: consignatarios, almacenes de depósito, maquiladora, etc., mediante recuento físico, confirmaciones directas y/o examinando la documentación soporte (certificados de depósito, contratos, etcétera).

- e) Comprobación de existencias de terceros en poder de la empresa.

Obtener confirmación de los propietarios de la maquinaria y equipo (moldes y troqueles, etcétera), que la empresa tenga en su custodia, y/o examinar la documentación soporte correspondiente, observando que dichas propiedades no formen parte de las de la empresa.

## **Valuación**

Para el examen de la valuación deberá efectuarse lo siguiente:

- a) Revisar que los métodos de registro hayan sido aplicados consistentemente.

El auditor deberá cerciorarse de la aplicación consistente de las políticas de contabilización, en cuanto a la capitalización de los inmuebles, maquinaria y equipo, a los métodos de cómputo de la depreciación y de que dichas políticas estén de acuerdo con normas de información financiera.

- b) En el caso de construcciones o instalaciones realizadas por la empresa se revisarán los conceptos de las órdenes de trabajo con objeto de juzgar si los

cargos son adecuados. Los procedimientos de auditoría aplicables en estos casos estarán orientados a comprobar:

- Las adquisiciones o consumos de los materiales utilizados en la construcción. Esta comprobación puede hacerse en combinación con la revisión de compras de inventarios.
- Los cargos por mano de obra. Este procedimiento podrá hacerse en combinación con la revisión de nóminas.
- La adecuada asignación de los gastos indirectos.
- La aplicación de otros costos incurridos, como puede ser el caso del costo integral de financiamiento capitalizado durante la fase pre operacional.
- Las erogaciones reales comparándolas con las aprobadas y, en su caso, obteniendo de los funcionarios de la empresa las aclaraciones sobre las diferencias importantes.

En relación con los procedimientos delineados anteriormente, el auditor deberá cerciorarse que no se hayan capitalizado erogaciones que deban considerarse como gastos de mera conservación y reparación, de conformidad con normas de información financiera.

- c) Verificar la determinación de la actualización del costo histórico, de su depreciación acumulada y su correspondiente efecto en los resultados del ejercicio.

## **Ajuste por cambios en el nivel general de precios índices (factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor publicados)**

- Comprobar que se aplique el factor correspondiente al valor histórico original en función de la antigüedad de las partidas objeto de la actualización, según su fecha de adquisición o construcción.
- Verificar la actualización de la depreciación acumulada correspondiente.

## **Costos específicos de reposición**

### Avalúos practicados por perito independiente

En caso de avalúos practicados por peritos independientes, el auditor deberá:

- Satisfacerse de la independencia, capacidad técnica y, en su caso, registro ante la autoridad competente del perito valuador.
- Comprobar que el avalúo que se está tomando como base para la reexpresión de valores, esté practicado a una fecha reciente, que permita asignar cifras representativas de las que corresponderían a la fecha del balance general. Si se trata de la actualización de avalúos de fechas anteriores, habrá de evaluar la razonabilidad de las bases e índices utilizados para dicha actualización.
- Conocer las bases técnicas empleadas por el perito valuador y el resultado de los trabajos desarrollados por la empresa, para comprobar que las cifras sean confiables, con objeto de evaluar si el informe proporciona razonablemente el valor neto de reposición de los bienes, su vida útil remanente y el valor de desecho de los mismos.

- Asegurarse que el avalúo esté documentado en un informe emitido por el perito y de que la empresa cuente con un resumen de los métodos y supuestos empleados, del trabajo desarrollado. En los casos en que se considere procedente, se podrán consultar los papeles de trabajo del valuador.
- Verificar que el cálculo técnico de la revaluación asigne valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos, actualizando el costo, la depreciación acumulada y la del año de cada uno de ellos, y de que no se haya efectuado únicamente una estimación en forma global.
- Comparar los registros del activo fijo al costo con la relación detallada del avalúo, para comprobar que los valores actualizados incluyen todos los bienes del activo fijo contabilizados en libros. Este procedimiento permitirá además comprobar que existe congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el costo histórico, y las partidas que se incorporen para efectos del avalúo.
- Comprobar que la depreciación acumulada y del precio sea congruente, tanto con los valores actualizados prevalecientes en el mismo, como con la vida útil (total, transcurrida y remanente) de los mismos.

## **Avalúos practicados por el personal de la empresa**

En los casos en que la empresa practique sus avalúos, el auditor deberá comprobar:

- Los elementos objetivos que soporten la razonabilidad de las cifras de su estudio.
  - Que exista personal que posea un conocimiento profundo de los activos a revaluar en lo tocante a su costo, tecnología y estado físico, o bien que por su naturaleza se disponga de elementos objetivos y prácticos para determinar su valor de reposición.
  - En términos generales, observar los procedimientos anotados para el caso de la revisión de los avalúos practicados por perito independiente y juzgar si la empresa cuenta con razones válidas que justifiquen este procedimiento.
- d) Verificar que cuando existan indicios de que los valores actualizados de los activos fijos (determinados por cualquiera de los métodos de la actualización) sean excesivos en proporción con su valor de uso (monto de los ingresos potenciales que se espera razonablemente obtener como consecuencia de la utilización de tales activos), se haga la reducción correspondiente del valor actualizado. Por su parte, cuando existan activos fijos que se proyecte vender o desechar en un futuro inmediato, deberá verificarse que los importes a los que se presenten no excedan a su valor de realización.

- e) Comprobar que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiros de activos haya sido correctamente registrada y se haya cancelado la depreciación acumulada correspondiente hasta la fecha de venta o retiro.

La comprobación implica el examinar la autorización de la baja y su precio autorizado de venta, así como los cálculos de la depreciación, para determinar la utilidad o pérdida resultante, vigilando que el valor neto en libros haya sido cancelado correctamente.

- f) A fin de cerciorarse de que todas las bajas de activo fijo estén registradas, es aconsejable investigar con el personal adecuado de la empresa, sobre posibles movimientos importantes que físicamente hayan ocurrido en el activo fijo para verificar que se haya registrado.
- g) Comprobar que el tratamiento de las herramientas y moldes, adaptaciones o mejoras y reparaciones mayores, se hayan efectuado de acuerdo con las políticas contables establecidas y en forma consistente.
- h) Revisar el cálculo de la depreciación y su correcto registro.

Normalmente procederá a efectuar cálculos globales (partiendo del promedio de saldos, unidades producidas, etcétera.) En caso de que no sea posible efectuar cálculos globales, podrá verificarse la depreciación mediante pruebas selectivas de los cálculos individuales en los registros de la empresa. Se

deberá tener especial cuidado en considerar el valor de desecho, así como en excluir las partidas totalmente depreciadas.

- i) Revisar los cargos a resultados por mantenimiento y reparación, para comprobar que no incluyan partidas de activo.
- j) Comprobar que los bienes estén adecuadamente protegidos y asegurados.
- k) Investigación de gravámenes, restricciones y compromisos.

Esta investigación está relacionada con los procedimientos de auditoría aplicables a otras áreas, como son las confirmaciones bancarias, la revisión de contratos, el examen de pasivos, el examen de actas de consejo, la verificación en el Registro Público de la Propiedad, etcétera.

- l) Auditorías iniciales.

En los casos de una primera auditoría, el auditor debe entender su revisión a ejercicios interiores, en cuanto al examen de la documentación comprobatoria, criterios o políticas de capitalización, métodos de valuación, depreciación y actualización, así como la inspección física.

Cuando los estados financieros del ejercicio o ejercicios anteriores hayan sido examinados por otro auditor, se deberá dar consideración al grado en que pueda descansar en los papeles de trabajo del otro auditor.

## **Declaraciones**

Cerciorarse de que la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes a los inmuebles, maquinaria y equipo, según las circunstancias.

## **Presentación y revelación**

Cerciorarse de que se haga una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, entre otros, de los siguientes aspectos:

- Principales grupos que integran el rubro de inmuebles, maquinaria y equipo.
- Métodos seguidos y vidas útiles estimadas, para la valuación y depreciación de los inmuebles, maquinaria y equipo. Asimismo, cuando sea aplicable, revelación y justificación de los cambios en los métodos.
- Gravámenes y otras restricciones a la disponibilidad sobre los inmuebles, maquinaria y equipo.
- Compromisos de compra, venta o construcción o arrendamiento de inmuebles, maquinaria, equipo a plazo mayor de un año o a un precio fijo, así como cualquier otro compromiso relativo a estos activos.
- Activos adquiridos bajo contratos de arrendamiento financiero.
- Presentación de cifras actualizadas en los estados financieros, en función a las disposiciones normativas vigentes de normas de información financiera.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6150; párrafo 74-135)

### 3.9 Intangibles

Como se establece en las Normas de Información Financiera (NIF), el concepto de activos intangibles se refiere a los activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad. Existen dos características principales de los activos intangibles:

- a) Representan costos en que se incurre, o derechos o privilegios que se adquieren, con la intención de que aporten beneficios económicos específicos a las operaciones de la entidad durante períodos que se extienden más allá de aquél en que fueron incurridos o adquiridos. Los beneficios que aportan son en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros, y
- b) Los beneficios futuros que la entidad espera obtener se encuentran representados, en el presente, en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea; es decir, que no tiene una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad. El hecho de que carezca de características físicas, no impide que se les pueda considerar como activos válidos, ya que su característica de activos se las da su significado económico, más que su existencia material específica.

## **Objetivos de los procedimientos de auditoría**

- a) Comprobar que son propiedad de la empresa.
- b) Determinar que se trata de erogaciones de las que se derivarán beneficios en ejercicios futuros.
- c) Cerciorarse que haya consistencia en la política de contabilización.
- d) Comprobar su adecuada valuación, tomando en consideración su valor potencial de beneficio futuro.
- e) Cerciorarse de que haya consistencia en la aplicación de los métodos de valuación (capitalización, amortización y deterioro).
- f) Evaluar la razonabilidad del período de aplicación a los resultados.
- g) Determinar la existencia de los gravámenes.
- h) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

## **Control interno**

Algunos aspectos a considerarse a revisión son los siguientes:

- a) Autorización. Aprobación, por parte de la administración, de las erogaciones por estos conceptos.
- b) Procesamiento y clasificación de transacciones.
- c) Salvaguarda física de la documentación soporte. Existencia de archivos de documentación.

d) Verificación y evaluación. Revisión periódica de la vigencia de los beneficios futuros.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6160; párrafo 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 18, 20, 33)

### **Pruebas sustantivas**

Como resultado de la planeación, que debió incluir, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno contable y el desarrollo de las pruebas de cumplimiento, y considerando nuevamente factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

### **Propiedad**

Para comprobar la propiedad, deberá examinarse la documentación de desembolsos, contratos, títulos de propiedad y la autorización que ampare las adquisiciones y comprobación del cumplimiento con las reglas que diatingan las adiciones a activos intangibles, de los gastos de operación. Adicionalmente, en los casos en que se considere necesario, tratándose de patentes y marcas o derechos de autor, podrá recurrirse al correspondiente registro (de derechos de autor, transferencia de tecnología, etc.), para constatar su inscripción y la titularidad de la

propiedad, así como al Registro Público de la Propiedad para conocer los gravámenes que pudiesen existir sobre los activos intangibles.

Junto con la prueba indicada en el párrafo anterior, podría verificarse el cumplimiento de ciertos procedimientos de control, tales como: control de proceso de desarrollo, adecuada custodia, cálculos, etc., constatando, simultáneamente, la adecuada segregación de funciones, asignación de responsabilidades y líneas de autoridad, existencia de formas de control, registros y archivos.

### **Existencia e integridad**

Para la verificación de la existencia e integridad, deberá efectuarse lo siguiente:

- a) Examen de los incrementos del período auditado, investigando se representan desembolsos que vayan a proporcionar beneficios futuros en exceso a su costo.

Es necesario que existan bases que soporten los argumentos por los cuales se considera que los activos intangibles producirán beneficios futuros. También deberá verificarse que estos activos no incluyan erogaciones que debieron registrarse como gasto.

- b) Inspección física de documentos comprobatorios de que los activos registrados existan, estén a nombre de la empresa y estén debidamente respaldados. En el caso de cierto tipo de activos intangibles, como las

patentes, licencias y marcas, deberá verificarse que estén legalmente registrados y en vigor el derecho de usuarios.

- c) Inspección de la autorización de ventas o bajas.

Cuando existan ventas o bajas de estos activos deberá examinarse la documentación relativa, conocer las causas, comprobar que hayan sido apropiadamente autorizadas y su adecuado registro para reflejar la utilidad o pérdida correspondiente.

## **Valuación**

Para el examen de la valuación deberá efectuarse lo siguiente:

- a) Verificar que la capitalización de los intangibles se haya efectuado únicamente cuando hayan sido comprados, desarrollados internamente o adquiridos en cualquier otra forma. Es decir, que no hayan sido incorporados al balance general de la empresa como resultado de apreciaciones subjetivas de cualidades productivas de la misma. También deberá verificarse que estos activos no incluyan erogaciones que debieron registrarse como gastos.
- b) Cerciorarse que haya consistencia en la política de capitalización y del periodo de amortización de los diferentes tipos de intangibles y que dichas políticas están de acuerdo con las normas de información financiera.
- c) Evaluar la razonabilidad del período de su aplicación a los resultados

La amortización deberá hacerse mediante un método racional, sistemático y consistente durante el término de vida útil estimada del intangible.

Los intangibles, cuyo término de esta vida está limitado por ley, reglamento, contrato o por su misma naturaleza, deben amortizarse en un periodo no mayor a la vigencia establecida en el documento que los regula, por lo general mediante la aplicación del método en línea recta.

Cuando la duración de los intangibles no está limitada a un término fijo de vida, o sea, que su período de beneficio es indefinido, debe hacerse una estimación de este período para ser amortizados durante el mismo. Aún en caso de que no exista evidencia de que el intangible vaya a perder valor para la entidad, porque en razón a sus características pudiera subsistir como tal durante la vida de la misma, es necesario amortizarlo, observando el criterio prudencial.

- d) Verificar que periódicamente se sujeten a una evaluación en relación a las operaciones de la empresa y a la posibilidad que tengan de generar utilidades para la misma.

Si en un momento dado cambiaran las condiciones que hicieron que a un intangible se le reconociera un valor dentro del balance general, deberá hacerse una evaluación del mismo a la luz de las condiciones presentes, con el objeto de determinar su tratamiento contable en los estados financieros.

Cuando se determine que el intangible ha perdido su valor, su importe no amortizado deberá cancelarse con cargo a los resultados de la operación del período en que esto ocurre. Cuando se determine que el término de vida del intangible ha cambiado, su valor no amortizado deberá amortizarse durante el nuevo término de vida.

Lo anterior implica también que cuando existan indicios de que los valores de los activos intangibles sean excesivos en proporción con su valor de uso (monto de los ingresos potenciales que se espera razonablemente obtener como consecuencia de la utilización de tales activos), se verifique que se haya efectuado la reducción correspondiente del valor actualizado.

e) En el caso de activos intangibles desarrollados por la propia empresa, se revisarán los conceptos de las órdenes de trabajo, con objeto de juzgar si los cargos son adecuados. Los procedimientos de auditoría aplicables en estos casos estarán orientados a comprobar:

- Las adquisiciones o consumos de los materiales utilizados en el desarrollo o investigación. Esta comprobación puede hacerse en combinación con la revisión de compras de inventarios.
- Los cargos por mano de obra. Este procedimiento podrá hacerse en combinación con la revisión de nóminas.
- La adecuada asignación de los gastos indirectos.
- La aplicación de otros costos incurridos.

- Las erogaciones reales comparándolas con las aprobadas y, en su caso, obteniendo de los funcionarios de la empresa las aclaraciones sobre las diferencias importantes.
- La relación con los procedimientos delineados anteriormente, el auditor deberá cerciorarse que no se hayan capitalizado erogaciones que deban considerarse como gastos de tipo recurrente, de conformidad con normas de información financiera.

f) Revisar el cálculo de la amortización y su correcto registro.

Una vez que la empresa ha establecido el método y el período de amortización, las aplicaciones a resultados se reducen a un cálculo que el auditor puede verificar rápidamente. La aplicación del método debe ser consistente y, en los casos en que las circunstancias cambien y por ello se cambie la vida útil del activo, el auditor deberá verificar que la amortización del saldo se lleve a cabo en el nuevo plazo de vida útil remanente.

g) Verificar, en su caso, la determinación de la actualización del costo histórico, de su amortización acumulada y su correspondiente efecto en los resultados del ejercicio, a través de ajuste por cambios en el nivel general de precios-índices publicados como sigue:

- Comprobar que se aplique el factor correspondiente al valor histórico original, en función de la antigüedad de las partidas objeto de la actualización, según su fecha de adquisición o desarrollo.

— Verificar la actualización de la amortización acumulada correspondiente.

h) Comprobar que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiros de activos intangibles, haya sido correctamente registrada y se haya cancelado la amortización acumulada correspondiente hasta la fecha de la venta o retiro.

La comprobación implica el examinar la autorización de la baja y su precio de venta, así como los cálculos de la amortización acumulada, para determinar la utilidad o pérdida resultante, vigilando que el valor neto en libros haya sido cancelado correctamente.

i) A fin de cerciorarse de que todas las bajas de activos intangibles estén registradas, es aconsejable investigar con el personal adecuado de la empresa, sobre posibles cambios importantes que hayan ocurrido en dichos activos para verificar que se hayan registrado.

j) Investigación de gravámenes, restricciones y compromisos.

Esta investigación está relacionada con los procedimientos de auditoría aplicables a otras áreas, como son las confirmaciones bancarias, la revisión de contratos, el examen de pasivo, de actas de consejo, la verificación en el Registro Público de la Propiedad, el de patentes y marcas, derechos de autor, transferencia de tecnología, etcétera.

## **Auditorías iniciales**

En los casos de una primera auditoría, el auditor debe extender su revisión a ejercicios anteriores, en cuanto al examen de la documentación, comprobatoria, criterios o políticas de capitalización, métodos de valuación, amortización y actualización, etcétera.

Cuando los estados financieros de los ejercicios anteriores hayan sido examinados por otro auditor, se deberá dar consideración al grado en que se pueda descansar en el trabajo del otro auditor.

## **Declaraciones**

Obtención de declaraciones de la administración

Cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes a los activos intangibles, según las circunstancias.

## **Presentación y revelación**

Cerciorarse de que se haga una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, entre otros, de los siguientes aspectos:

- Principales grupos que integran el rubro de activos intangibles.
- Métodos seguidos y vidas útiles estimadas, para la valuación y amortización de cada uno de los activos intangibles. Asimismo cuando sea aplicables, revelación y justificación de los cambios en los métodos.

- Gravámenes y otras restricciones a la disponibilidad sobre los activos intangibles
- Compromisos de desarrollo, venta o concesión de activos intangibles a un precio fijo, así como cualquier otro compromiso relativo a estos activos.
- Cuando un intangible haya perdido su valor económico y consecuentemente se cargue a resultados, verificar que se revelen las circunstancias que obligaron a ello.

Presentación adecuada en los estados financieros, en función a las normas de información financiera.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6160; párrafo 61-108)

### **3.10 Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos**

Las Normas de Información financiera (NIF), establecen que: “un pasivo es el conjunto o segmento cuantificable, de las obligaciones presentes de una entidad, virtualmente ineludibles, de transferir activos o proporcionar servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados.

Entre las obligaciones a cargo de las entidades que, generalmente, se clasifican como pasivos, pueden citarse las siguientes:

- a) Las que se encuentran definidas en cuanto a un beneficiario y monto y que dan lugar a cuentas y documentos por pagar, tales como proveedores, acreedores, préstamos bancarios, impuestos, nóminas, intereses, etc.
- b) Las que se estiman o calculan, tales como prestaciones acumuladas a favor del personal y pensiones, prima de antigüedad, publicidad, reservas para garantía, reservas para pérdidas en compañías de seguros, etc.

Una obligación presente es la condición resultante en todo pasivo de transferir recursos o prestar servicios en el futuro a otra entidad. Dicha transferencia puede estar condicionada al vencimiento de un plazo, a la ocurrencia de un evento determinado o a la simple solicitud de cumplimiento por parte del beneficiario.

Un pasivo financiero es cualquier compromiso que sea una obligación contractual para entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad o bien, intercambiar instrumentos financieros con otra entidad cuando existe un alto grado de probabilidad de que se tenga que dar cumplimiento a la obligación.

## **Provisiones**

Las provisiones son pasivos en los que su cuantía o vencimiento son inciertos.

En una acepción general todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o el importe

correspondiente. Sin embargo el Boletín 6170 de Guías de Auditoría utiliza el término “contingente” para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

### **Pasivo contingente**

Un pasivo contingente es una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por ocurrencia o, en su caso, por la falta de ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

- No es viable que la entidad tenga que satisfacerla.
- El importe de la obligación no puede ser cuantificado con la suficiente confiabilidad.

### **Activo contingente**

Un activo contingente es un beneficio económico posible que surge de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada, solo por la ocurrencia o, en su caso, por la falta de ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.

## **Compromisos**

Compromisos representan acuerdos realizados para llevar a cabo determinadas acciones en el futuro, los cuales no cumplen los requisitos para considerarse como pasivos, provisiones o contingencias. La principal diferencia entre los compromisos y las contingencias radica en que los primeros no implican la materialización de un costo o pérdida resultante de sucesos pasados. Como ejemplos de compromisos se pueden citar cartas de crédito otorgadas, contratos de arrendamiento largo plazo, activos dados en garantía de préstamo, ciertos acuerdos de adquisición de activos fijos, obligación de cumplimiento de algunas cláusulas de contratos de crédito y cómo mantener ciertas razones financieras.

### **Objetivos de los procedimientos de auditoría**

- a) Comprobar que todos los pasivos que muestra el balance general, son reales y cumplen con las características de ser obligaciones presentes.
- b) Verificar que en los estados financieros se incluyan todos los pasivos a cargo de la entidad por obligaciones, emisión de obligaciones, adeudos a proveedores, obligaciones acumuladas, retención de efectivo, cobros por cuenta de terceros y anticipos de clientes, que se adeudan a la fecha del balance general.

- c) Verificar la correcta identificación de todos los pasivos garantizados con gravámenes sobre activos u otras garantías colaterales, comprobando que se encuentren debidamente revelados en los estados financieros.
- d) Comprobar que los pasivos estén adecuadamente clasificados de acuerdo con su vencimiento, denominación, exigibilidad y materialidad y que, en su caso, con los gravámenes relativos estén revelados adecuadamente en las notas a los estados financieros.
- e) Comprobar que el importe de las provisiones se haya reconocido por la administración de la entidad con base en la mejor estimación posible efectuada a la fecha del balance general.
- f) Determinar la existencia de activos y pasivos contingentes cerciorándose que, efectivamente, no pueden ser cuantificados y comprobar que se encuentren revelados adecuadamente; asimismo, corroborar la existencia y adecuada revelación de los compromisos adquiridos por la entidad.

Algunos controles internos clave que el auditor debe considerar en la revisión son:

- a) Segregación adecuada de las funciones de autorización, compra, recepción, enajenación, verificación de documentación, registro y pago.
- b) Autorización a diferentes niveles para contratar pasivos y garantizarlos.
- c) Uso y control efectivo de órdenes de compra y notas de recepción prenumeradas para todo gasto y compra.
- d) Revisión de facturas, precio y cálculos así como cotejo contra las órdenes de compra y notas de recepción.

- e) Determinación del monto de pasivos por concepto de impuestos, obligaciones acumuladas, por retención de efectivo, por cobros por cuenta de terceros y anticipos de clientes.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6170; párrafo 1, 2, 5, 8, 9)

### **Pruebas sustantivas**

Los procedimientos que ayudan al auditor a obtener evidencia suficiente y competente respecto a las aseveraciones contenidas en los estados financieros en cuanto a existencia, integridad, valuación, propiedad, presentación y revelación de pasivos, se listan a continuación:

### **Confirmación**

La aplicación de la técnica de confirmación de saldos consiste en obtener comunicación escrita de instituciones que hayan otorgado créditos, de proveedores de bienes y servicios, acreedores, partes relacionadas, abogados, etcétera, en las que éstos confirmen estar de acuerdo con los saldos que la entidad tiene en sus registros.

La confirmación de pasivos es fundamental, ya que es la única fuente externa que tiene el auditor para conocer la existencia de pasivos no registrados y para que

terceros ajenos a la entidad, le confirmen los saldos que se muestran en los registros contables de ésta.

Uno de los procedimientos del efectivo consiste en solicitar de los bancos información con respecto a las cuentas de cheques. Habrá de aprovecharse esta misma oportunidad, y de hecho los formatos estándar aprobados la incluyen, para solicitar también información sobre cualquier otro saldo a favor y a cargo de la entidad revisada. Comúnmente las instituciones de crédito informan de la existencia de créditos, préstamos y otras operaciones de las cuales se derivan obligaciones, así como de garantías otorgadas sobre préstamos y avales.

También debe solicitarse información a los abogados y a otros asesores internos y externos que presten servicios a la entidad, sobre la existencia de juicios y responsabilidades a cargo de la misma, el estado que guardan situaciones pendientes de resolver de las que pueda derivarse pasivos y activos o pasivos contingentes y, en su caso, el monto de honorarios que la entidad les adeude a sus asesores externos.

Es recomendable que en aquellos casos en que los procedimientos de la entidad y control interno contable de ésta lo justifiquen, la circularización de los rubros que integran el pasivo, se efectuó con anterioridad a la fecha de los estados financieros que se están dictaminando. En el caso de proveedores, es conveniente solicitar la confirmación de los saldos a la misma fecha en la que se practique el

inventario físico. La técnica de confirmación de saldos debe aplicarse de acuerdo con lo establecido en el Boletín 6010, Procedimientos de auditoría de aplicación general.

### **Pagos posteriores**

Esta técnica de auditoría consiste en el examen de la documentación de los pasivos pagados con posterioridad a una cierta fecha, generalmente la del balance. También se utiliza esta técnica para examinar la documentación de los pagos efectuados después de la fecha a la que se solicitó la confirmación de saldos, y de los cuales no se obtuvo respuesta.

Con objeto de asegurarse de la existencia y autenticidad de los pasivos, así como de la posibilidad de descubrir operaciones registradas en el ejercicio siguiente, y que afecten al ejercicio que se está revisando, el auditor utiliza esta técnica abarcando un período posterior a la fecha del balance.

En el examen de los comprobantes que soportan los pagos posteriores hechos en cheque, en efectivo, de títulos de crédito, facturas o recibos que se recuperan al liquidar el pasivo, permite al auditor cerciorarse de su existencia real, de que han sido cubiertos y de que se han registrado en el período correspondiente.

## **Examen de documentación**

Consiste en inspeccionar la documentación que compruebe las obligaciones y deudas contraídas. Cuando el auditor no recibió respuesta a las solicitudes de confirmación que envió ni hubo pagos posteriores y, por tanto, no está satisfecho de la existencia y monto correcto de las obligaciones, debe examinar la documentación original que compruebe la obligación de que se trate.

## **Investigación en busca de posibles pasivos no registrados**

Consiste en el examen de las transacciones registradas de la fecha del balance general a la fecha del dictamen, de documentación pendiente de registro, de actas de asamblea de accionistas, del consejo de administración y comités especiales, de escrituras, de contratos, etcétera y revisión de la evidencia localizada con funcionarios y directores.

Esta investigación se hace con el fin de detectar cualquier operación, acuerdo o decisión que pueda resultar en algún pasivo, activo o pasivo contingente o compromiso para la entidad y que debiera afectar los estados financieros o a sus notas.

En numerosas entidades se mantienen expedientes con documentación pendiente de pago por estar en proceso de revisión, autorización trámite, etcétera. El

examen de estos documentos puede proporcionar al auditor datos valiosos útiles para determinar la existencia de pasivos no registrados.

Es común que el examen de otras cuentas y de su comprobación pueda dar lugar al descubrimiento de pasivos no registrados, por lo que este aspecto debe tenerse presente al examinar la documentación y los movimientos de otras cuentas tales como: inmuebles, maquinaria y equipo, inventarios, resultados, etc. El examen por el auditor de contratos de garantía de servicio, de libros de actas, de escrituras, de estados financieros intermedios y de las investigaciones con funcionarios y otros directores responsables puede proporcionar al auditor datos valiosos útiles para determinar la existencia de pasivos o activos y pasivos contingentes y compromisos no registrados a la fecha en que se hace la investigación.

### **Verificación de cálculos y pruebas globales**

Consiste en la revisión por el auditor de las bases para el registro de los pasivos acumulados y de su cálculo y estimación del saldo probable de una cuenta en base a la información conocida.

### **Declaraciones de la administración**

El auditor debe cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relativos a pasivos y activos o pasivos contingentes y compromisos, según las circunstancias.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6170; párrafo 22-38)

### **3.11 Capital contable**

La Norma de Información Financiera, NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros, de las NIF emitidas por el CINIF, establece que el capital contable utilizado para entidades lucrativas: “es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos los pasivos”.

#### **Objetivos de los procedimientos de auditoría**

- a) Comprobar que los saldos y movimientos estén de acuerdo con la escritura constitutiva y sus modificaciones, el régimen legal aplicable y los acuerdos de los accionistas y de la administración.
- b) Verificar que los conceptos que integran el capital contable estén debidamente valuados.
- c) Determinar las restricciones que existan.
- d) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

#### **Control interno**

Aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno:

- a) Existencia de registros de la emisión de títulos que amparen las partes del capital social.

- b) Custodia y arqueo de títulos.
- c) Autorización y procedimientos adecuados para el pago de dividendos.
- d) Información oportuna del departamento de contabilidad de los acuerdos de los accionistas o de los administradores, que afecten las cuentas del capital contable.
- e) Comparación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- f) Información sistematizada sobre cifras actualizadas en los casos que proceda de acuerdo con la NIF B-10, Efectos de la Inflación.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6190; párrafo 1, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15, 16)

### **Pruebas sustantivas**

Como resultado de la planeación que debió incluir, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno contable, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento, y considerando nuevamente factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

## **Propiedad**

Para comprobar la propiedad se deberá:

- Verificar que los movimientos del capital contable estén autorizados y debidamente respaldados.
- Inspeccionar el registro de acciones nominativas o de partes sociales y, en su caso, el registro de variaciones de capital, para comprobar que reflejen correctamente la estructura del capital.

## **Existencia o integridad**

Para la verificación de la existencia e integridad deberá efectuarse lo siguiente:

- Contar los títulos en tesorería o, en su caso, confirmación.
- Verificar que los cupones por dividendos pagados y los de acciones canjeadas hayan sido cancelados.
- Examinar los testimonios notariales de la escritura constitutiva y sus modificaciones.
- Verificar que el pago de dividendos se haya efectuado con base en el acuerdo de accionistas respectivos o de quienes ellos hayan designado al efecto, considerando su tratamiento fiscal.
- Comprobar que el capital suscrito se haya exhibido en la forma acordada por los accionistas. En el caso de acciones suscritas por extranjeros y en otros

casos con limitaciones especiales, cerciorarse de que se cumpla con las disposiciones legales y estatutarias aplicables.

- Verificar que las aportaciones para futuros aumentos de capital sido acordadas en ese sentido por la asamblea de socios o accionistas.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6190; párrafo 42-52)

### **3.12 Gastos**

La NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros, del Consejo Mexicano para la investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), define al gasto como: “El decremento de los activos o incremento de los pasivos durante un período contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Además, la NIF B-5 señala los tipos de costos y gastos los cuales atendiendo a su naturaleza se clasifican en:

- Ordinarios. Aquéllos que se derivan de operaciones usuales; es decir, que son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no.
- No ordinarios. Aquéllos que se derivan de operaciones inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no.

## **Objetivos de los procedimientos de auditoría**

- a) Comprobar que los gastos representan transacciones efectivamente realizadas y que corresponden a los fines propios de la entidad.
- b) Verificar que se encuentren registrados todos los gastos que corresponden al período revisado, y que no se incluyan transacciones de períodos anteriores o posteriores.
- c) Verificar que no existan activos capitalizables como gastos.
- d) Comprobar que los gastos estén adecuadamente contabilizados y presentados, de acuerdo con las Normas de Información Financiera, y que las bases de contabilización y presentación sean consistentes con las del año anterior.

## **Control interno**

Algunos controles internos clave que deberán verificarse son los siguientes:

- Los gastos son autorizados por funcionario responsable.
- Existe una segregación de funciones para su autorización, su pago y su registro.
- Se tiene establecido un control presupuestal para estas erogaciones.
- Se cuenta con registros contables apropiados para el control, clasificación e información de los gastos por áreas de responsabilidad.

## Pruebas sustantivas

Como resultado de la planeación del trabajo de auditoría, que incluyó, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento, los procedimientos de revisión analítica y considerando nuevamente los factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor podrá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas que pueden ser aplicables a la generalidad de los casos:

- a) Verificar que los saldos de los auxiliares de las subcuentas de gastos coinciden contra el mayor general.
- b) Revisión general de los auxiliares de gastos para detectar y, en su caso, investigar partidas poco usuales.
- c) Examen crítico de los documentos que respaldan los gastos, para verificar que los bienes o servicios hayan sido efectivamente recibidos y que se derivan de transacciones normales y propias.

(GUÍAS DE AUDITORÍA: 2011; Boletín 6200; párrafo 1, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 33, 34, 35, 36)

Este apartado concluye mostrando todos los procedimientos que utiliza el auditor en la realización de su trabajo, que técnicas son las más adecuadas para cada rubro y los resultados que arroja la aplicación de ellos, conociendo lo anterior

podemos relacionar el trabajo que se hace en una auditoría con el trabajo del comisario, que es nuestro siguiente capítulo.

## CAPÍTULO IV

### LA AUDITORIA EN EL TRABAJO DEL COMISARIO

En este capítulo se presentan los elementos de la auditoría, necesarios para poder llevar a cabo una auditoría, posteriormente veremos las Normas Mexicanas de Auditoría y las Normas Internacionales de Auditoría, haciendo una comparación entre ambas, para ver los cambios que surgieron debido a su adopción en México.

Después se muestran las Normas de Revisión y el Código Fiscal Federal, todo esto con el objetivo de identificar la normatividad aplicable a los informes y trabajos que emite el contador público, y por ende, un auditor.

#### 4.1 Definición y clasificación de la Auditoría

Auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera teniendo al máximo de aprovechamiento de los recursos. (SANTILLANA, 2000: 15)

**Auditoría:** es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas efectuado con posterioridad a su ejecución como

servicio a la gerencia por personal de una unidad de auditoría, completamente independiente de dichas operaciones, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones, soportado en evidencias convincentes.

La auditoría es una parte importante del sistema de control interno de la entidad, es una herramienta de la gerencia que es indispensable a la administración para la toma de decisiones.

(CANO, LUGO, 2009: 314)

La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con la evidencia que le dieron origen, así como definir si dichos informes se han elaborado observando principios de contabilidad generalmente aceptados y demás lineamientos aplicables.

(COOK, 1987: 5)

En mi opinión la auditoría es un examen sobre las operaciones que realiza una entidad por un período determinado, que genera confiabilidad, veracidad, oportunidad y prestigio sobre la información financiera, además de que supervisa el cumplimiento del control interno, dando sugerencias y observaciones para el mejoramiento de procesos y sistemas.

## **Clasificación de la auditoría**

- a) Auditoría fiscal.** Su objetivo es verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, direcciones o tesorerías de hacienda estatales y tesorerías municipales.

En esta auditoría recae también, por filosofía, las revisiones que llevan a cabo organismos o autoridades con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes; como son, a manera de ejemplo: Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

### **b) Auditoría de estados financieros**

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

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

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital

contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

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

### **Naturaleza**

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

### **Objetivo y alcance**

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

también de la auditoría interna la promoción de un control efectivo a un costo razonable.

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

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

## **Responsabilidad y autoridad**

El grupo de auditoría interna es una parte integrante de la organización y funciona bajo las políticas establecidas por la dirección general y el consejo de administración. El propósito, autoridad y responsabilidad del grupo de auditoría interna debe ser definido por escrito en un documento formal (Manual de Auditoría Interna). El director de auditoría interna deberá obtener la aprobación del manual por parte del director general, así como su aceptación por el consejo de administración. El manual de auditoría debe dejar perfectamente claro los propósitos del grupo de auditoría interna, especificar el ilimitado alcance de su trabajo y precisar que los auditores no tienen ninguna autoridad o responsabilidad sobre las actividades que auditen.

## **Independencia**

Los auditores internos deben ser independientes a las actividades que auditen. Los auditores internos son independientes cuando llevan a cabo su trabajo con libertad y objetividad. La independencia permite a los auditores internos ser imparciales y emitir juicios imparciales, esencial esto en la conducta de los auditores. La independencia se logra a través de la posición en la organización y la objetividad.

#### **d) Auditoría administrativa**

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

#### **e) Auditoría operacional**

El objetivo es promover eficiencia en la operación. Es su objetivo también el evaluar la calidad de la operación.

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

Aún cuando la costumbre ha asignado el nombre de auditoría operacional, en el ejercicio o en su práctica el auditor operacional no únicamente debe revisar la operación en sí, habrá de extenderse a la función de esa operación.

La auditoría operacional es un gran reto a la capacidad y calidad profesional del contador público como auditor operacional. Para una buena ejecución de esta técnica requiere introducirse en otras disciplinas.

**f) Auditoría financiera**

El objetivo es el examen total o parcial de información financiera, y la correspondiente operacional y administrativa, así como los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.

La auditoría financiera ayuda y coadyuva en la obtención y proporcionamiento de información contable-financiera, y su complementaria operacional y administrativa, base para conocer la marcha y evolución de la organización como punto de referencia para guiar su destino.

**g) Auditoría integral**

Su objetivo es la revisión de los aspectos administrativos, operacionales y contable-financieros de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de auditoría.

Lo que se pretende con la auditoría integral es que el auditor, con base en los conocimientos adquiridos en los otros tipos de auditoría, aplique en su revisión un enfoque integral (revisión de aspectos administrativos, operacionales, y financieros) con un solo interés: que los resultados de su gestión sean más amplios y ambiciosos en beneficio de la entidad a la que presta sus servicios.

#### **h) Auditoría gubernamental**

Su objetivo es la revisión de aspectos financieros, operacionales y administrativos en las dependencias y entidades públicas, así como el resultado de programas bajo su encargo y el cumplimiento de disposiciones legales que enmarcan su responsabilidad, funciones y actividades.

La gran diferencia de esta auditoría en relación con las demás (exceptuando la auditoría fiscal), es que se ejerce el amparo, respeto y apego a las disposiciones jurídicas o marco legal aplicables a las entidades públicas susceptibles de ser vigiladas por este medio y a la investidura que este mismo marco otorga y faculta a los órganos de fiscalización, control y vigilancia para el ejercicio de su función.

(SANTILLANA, 2000: 28, 36, 37, 38, 39, 41, 43, 44, 48, 53, 54)

## **4.2 Normas Mexicanas de Auditoría**

### **Normas de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos**

**Concepto.** Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

(NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y NORMAS PARA ATESTIGUAR, 2009; Boletín 1010; párrafo 8)

## **Objetivo**

Las normas de auditoría de estados financieros tienen como objetivo constituir el marco de actuación a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para efectos ante terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de la información sujeta a examen. (SANTILLANA, 2000; 79, 80)

El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel, en todos los aspectos materiales, o se presentan fielmente, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión.

## **Objetivos globales del auditor**

En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:

- a) La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.
- b) La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), a la luz de los hallazgos del auditor.

En todos los casos en los que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe de auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

(NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, 2012: NIA 200, párrafo 3, 11, 12)

## Fuentes

Las fuentes que dan origen a la necesidad de que existan normas que garanticen la excelencia de un trabajo profesional de auditoría de estados financieros, enunciativamente, son las siguientes:

1. La auditoría de estados financieros es una actividad profesional y, como tal, debe regirse por pronunciamientos emitidos por la propia profesión y aceptados por los usuarios de sus servicios, hacia quienes les sirve el resultado de este trabajo, y a la sociedad en general.
2. La auditoría de estados financieros requiere el ejercicio de un juicio profesional sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.
3. En virtud de que un cliente cree no sólo la capacidad técnica de su auditor, sino en sus cualidades personales que le generan confianza hacia el trabajo a desarrollar, se hace indispensable que existan normas que definan las cualidades personales de este profesional.
4. El trabajo de auditoría de estados financieros tiene una finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprende de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría.
5. Para dar congruencia y uniformidad al ejercicio de esta disciplina profesional, y para garantizar a los usuarios de estos servicios la

calidad que requieren, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos instituyó en el año de 1955 la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, misma que amplió su nombre a Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en 1971, la que con apoyo en comentarios, opiniones y recomendaciones de contadores públicos organizados en torno al Instituto y otras fuentes de opinión, tiene la gran responsabilidad de normar la actuación del auditor de estados financieros. Normatividad que es transmitida a través de la Revista Contaduría Pública, órgano de difusión del propio Instituto, y comprendida en ediciones anuales del libro Normas y Procedimientos de Auditoría. (SANTILLANA, 2000; 79, 80)

### **Clasificación de las normas de auditoría**

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información

### **NORMAS PERSONALES**

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional

de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

### **Entrenamiento técnico y capacidad profesional**

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditores.

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir un informe o una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que teniendo el título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

El entrenamiento técnico se adquiere en la escuela y la capacidad profesional se adquiere por medio de la experiencia y un constante estudio de los temas relativos a la profesión.

El entrenamiento técnico debe de complementarse con su aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentados durante un periodo razonable.

El auditor debe actualizar constantemente sus conocimientos técnicos y sus aplicaciones prácticas.

La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que se logra fundamentalmente mediante el enfrentamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y a la elección de la solución adecuada a esos problemas.

La madurez de juicio a que se refiere el párrafo anterior, no puede fijarse en periodos o años de práctica para su adquisición, son muchos los factores que están relacionados: la cantidad y calidad de la práctica profesional previa, los tipos de servicios que se han prestado, el grado de responsabilidad, el compromiso con su profesión, la conciencia de su actividad, etc., todos ellos componentes variables de una a otra persona. Este elemento además; No se adquiere definitivamente, en una sola vez, requiere de una actividad posterior como es el enfriamiento con problemas y su solución atinada, así como el contacto con auditores de mayor experiencia.

### **Cuidado y diligencia profesional**

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

El auditor deberá de desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional e integridad.

## **Independencia**

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional. Para emitir juicios imparciales fundamentales con elementos objetivos.

El Contador Público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existen circunstancias que puede esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente publica una duda razonable sobre su independencia y objetividad.

## **NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO**

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar se trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos.

Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

## **Planeación y supervisión**

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe de conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
  
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno.

La planeación implica prever cuales procedimientos de Auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser realizados, y el personal que va intervenir en el trabajo.

El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de que planeo la auditoría.

### **Evidencia de la Planeación:**

- Cuestionario de planeación inicial
- Presupuesto de tiempo
- Carta propuesta de servicios
- Memorándum de planeación general

La planeación de la auditoría culmina con la elaboración del programa de Trabajo.

Debe dejarse, en los papeles de trabajo, la evidencia de la supervisión ejercida.

En virtud de que el auditor asume toda la responsabilidad de su opinión, debe vigilar que las pruebas se hayan llevado a cabo como se planearon y satisfacerse de los resultados obtenidos en las mismas.

### **Evidencia de la supervisión en una auditoría**

Iniciales, anotaciones del supervisor en los papeles de trabajo como complemento a las realizadas por el personal de menor experiencia, preparando informes sobre la actuación de los auditores, utilizando cuestionarios de supervisión, por medio de un memorándum, con una marca, una Rubrica o la Firma.

### **Estudio y evaluación del control interno**

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar los procedimientos de auditoría.

El auditor debe de efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él. Así mismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

La evaluación del control interno debe de realizarse antes de iniciar su examen de auditoría.

El boletín 5030 de Normas y Procedimientos de Auditoría indica cual es la metodología para realizar el estudio y evaluación del Control Interno que es a través de cuestionarios, memorándums descriptivos y diagramas de flujo.

Los elementos del Control Interno son:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Sistemas de información y comunicación
- Procedimientos de control
- Vigilancia

Si el método para revisar el control interno es el de cuestionarios se recomienda realizar primero un cuestionario de investigación preliminar y un cuestionario de evaluación al Control Interno.

## **Obtención de evidencia suficiente y competente**

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

La evidencia comprobatoria es suficiente y competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado, y las pruebas de auditoría realizadas, ya sea por los resultados de una sola o por la concurrencia de varias, son válidas y apropiadas para que el auditor llegue a adquirir la certeza moral de que los hechos que está tratando de probar y los criterios que está juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados.

Estos elementos denominados evidencia comprobatoria deben ser objetivos y ciertos para tener la certeza razonable de la corrección de los estados financieros.

La evidencia comprobatoria debe reunir los requisitos de ser suficiente y competente.

a) Evidencia suficiente es la cantidad de información deseada.

b) Evidencia competente es la información adecuada de calidad.

La evidencia es suficiente, si el alcance de las pruebas es adecuado. Sólo una evidencia encontrada, podría resultar insuficiente para demostrar un hecho. La

evidencia es competente, si guarda relación con el alcance de la auditoría y además es creíble y confiable

## **NORMAS DE INFORMACIÓN**

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe en las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa.

Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

## **Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión**

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

### **Bases de opinión sobre estados financieros**

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con Normas de Información Financiera;
- b) Dichas normas fueron aplicadas sobre bases consistentes;
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

(NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y NORMAS PARA ATESTIGUAR, 2009; Boletín 1010; párrafo

Para concluir con este apartado se hará referencia de todos los boletines que conforman las Normas Mexicanas de Auditoría:

### **Normas personales**

2010 Pronunciamientos sobre las normas personales

### **Normas de ejecución**

3010 Documentación de la auditoría

3020 Control de calidad

3030 Importancia relativa y riesgo de auditoría

3040 Planeación y supervisión del trabajo de auditoría

3050 Estudio y evaluación del control interno

3060 Evidencia comprobatoria

3070 Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros

3080 Declaraciones de la administración

3090 Confirmaciones de abogados

3100 Revisión analítica

3110 Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría

3120 Tratamiento de procedimientos omitidos, descubierto después de la emisión del dictamen

3130 Efecto en la auditoría por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos.

3140 Efectos de la tecnología de Información (TI) en el desarrollo de una

auditoría de estados financieros

3150 Auditoría de la valuación y revelaciones del valor razonable

### **Normas de información**

4010 Dictamen del auditor

4020 Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad.

4030 Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores

4040 Otras opiniones del auditor

4050 Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios

4060 Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos determinados

4070 Opinión del contador público sobre la incorporación de eventos subsecuentes en estados financieros proforma

4080 Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del auditor

4090 El dictamen del contador público en su carácter de comisario

4100 Opinión sobre el control interno contable (DEROGADO)

4110 Asociación del nombre del contador público con estados financieros publicados

4120 Informe del auditor sobre el resultado de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos (DEROGADO)

4130 Dictamen del auditor sobre estados financieros de entidades mexicanas, preparados para fines internacionales

- 4140 Opinión del auditor sobre información financiera proyectada (DEROGADA)
- 4160 Informe para agentes de valores
- 4170 Dictamen sobre estados financieros comparativos
- 4180 Restricciones en el uso del dictamen del auditor

A partir del 2011 La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), en su proceso de armonización con la normatividad de aseguramiento y otros servicios relacionados, ha considerado necesario agrupar las series 5000 y 6000 en una sola. Ha reorganizado su nomenclatura y se ha decidido dejar procedimientos y las guías en la serie 6000, por lo que la serie 5000 desaparece.

- 6010 Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general:
- 6020 El muestreo en la auditoría
- 6030 Muestreo estadístico en auditoría
- 6040 Metodología para el estudio y evaluación del control interno
- 6050 Guía de auditoría para el estudio para el estudio y evaluación de la función  
De auditoría interna
- 6060 Utilización del trabajo de un especialista
- 6070 Partes relacionadas
- 6080 Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor
- 6090 Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de  
servicios
- 6100 Efectivo e inversiones temporales

- 6110 Ingresos y cuentas por cobrar
- 6120 Inventarios y costos de ventas
- 6130 Pagos anticipados
- 6140 Procedimientos de auditoría relacionados con estados financieros consolidados y combinados, y con la valuación de inversiones permanentes en acciones
- 6150 Inmuebles, maquinaria y equipo
- 6160 Intangibles
- 6170 Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos
- 6180 Estimaciones contables
- 6190 Capital contable
- 6200 Gastos
- 6210 Examen de remuneraciones al personal
- 6220 Contingencias no cuantificables y compromisos
- 6230 Hechos posteriores
- 6240 Utilización del trabajo de otros auditores
- 6250 Guía de auditoría aplicable a saldos iniciales en primeras auditorías
- 6260 Guía para la comprobación del tratamiento contable de los impuestos a la utilidad
- 6270 Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños
- 6280 Ayuda para prevenir, disuadir y detectar el fraude
- 6290 Procedimientos de auditoría relativa a instrumentos financieros derivados

## **LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA SE DIVIDEN EN:**

- 1) Normas de Auditoría (Hasta 2011 se aplicaron las Normas de Auditoría Mexicanas)
- 2) Normas Relativas a Servicios para Atestiguar
- 3) Procedimientos de Auditoría
- 4) Normas de Revisión
- 5) Normas Para Otros Servicios Relacionados

A partir del 2011 La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), en su proceso de armonización con la normatividad de aseguramiento y otros servicios relacionados, ha considerado necesario agrupar las series 5000 y 6000 en una sola. Ha reorganizado su nomenclatura y se ha decidido dejar procedimientos y las guías en la serie 6000, por lo que la serie 5000 desaparece, Los procedimientos de auditoría concentrados en la serie 6000, se refieren a la mejor forma de llevar a cabo ciertas fases en el desarrollo de una auditoría. Su aplicación deberá hacerse a juicio del auditor de acuerdo con las circunstancias.

El compendio incluye otras declaraciones que son los medios a través de los cuales la CONPA da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, opiniones y guías de otros trabajos regulados.

La serie 7000 son las Normas para atestiguar, la serie 9000 son Normas de Revisión y finalmente la serie 11000 son las Normas para otros servicios relacionados

### **4.3 Normas Internacionales de Auditoría**

#### **Antecedentes**

- Aceptación de ISA's a nivel mundial
  - Más de 100 países las han adoptado o están en proceso de adaptar sus normas para eliminar diferencias
- Globalización de la Profesión
- Metodologías y manuales de Firmas de contadores públicos basadas en ISA's
- Aceptación de organismos regulatorios (PCAOB, Public Company Auditing Oversight Board, SEC, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, etc.)

#### **Beneficios de la adopción para México**

- Mayor comparabilidad con el ambiente internacional
- Mayor confiabilidad en el esquema de normas de México
- Promoción de inversión extranjera

#### **Esquema de Normas Internacionales**

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- Establece Normas para:
  - Auditorías
  - Revisiones
  - Otros trabajos de aseguramiento
  - Control de calidad
  - Servicios relacionados

## **IAASB**

Organismo designado y financiado por el International Federation of Accountants (IFAC)

Sujeto a supervisión por el Public Interest Oversight Board (PIOB)

Tiene un presidente de tiempo completo y 17 miembros voluntarios de diferentes países

### **Pronunciamientos del IAASB, según su aplicación**

#### Aplicables a todo tipo de trabajos de aseguramiento:

- International Standards on Quality Control (ISQC)
- International Framework for Assurance Engagements (IFAE)

#### Aplicables a auditorías de estados financieros históricos:

- International Standards on Auditing (ISA's)
- International Auditing Practice Statements (IAPS's)

#### Aplicables a revisiones:

- International Standards on Review Engagements (ISRE's)

#### Aplicables a trabajos de aseguramiento distintos a auditorías y revisiones:

- International Standards on Assurance Engagements ( ISAE's)

Aplicables a otros servicios relacionados:

- International Standards on Related Services (ISRS's)

**Proyecto de claridad del IAASB**

Concluido en Febrero de 2009 (Press release 3 Marzo 2009)

- 36 ISA's revisadas y clarificadas
- Todas las ISA's reemitidas de forma consistente y sujetas a un solo pronunciamiento sobre su autoridad y efecto

**Proceso de adopción**

**Primera etapa:**

- Emisión/revisión de normas mexicanas (CONVERGENCIA):
  - ISQC – Control de Calidad)
  - IFAE – Marco de referencia
  - ISA's – Diferencias más importantes

**Etapas posteriores:**

- Evaluación del proceso de adopción de ISA's (2012)
- Evaluación de adopción de otros pronunciamientos: ISREs, ISAEs, ISRSs.

**Proceso continuo:**

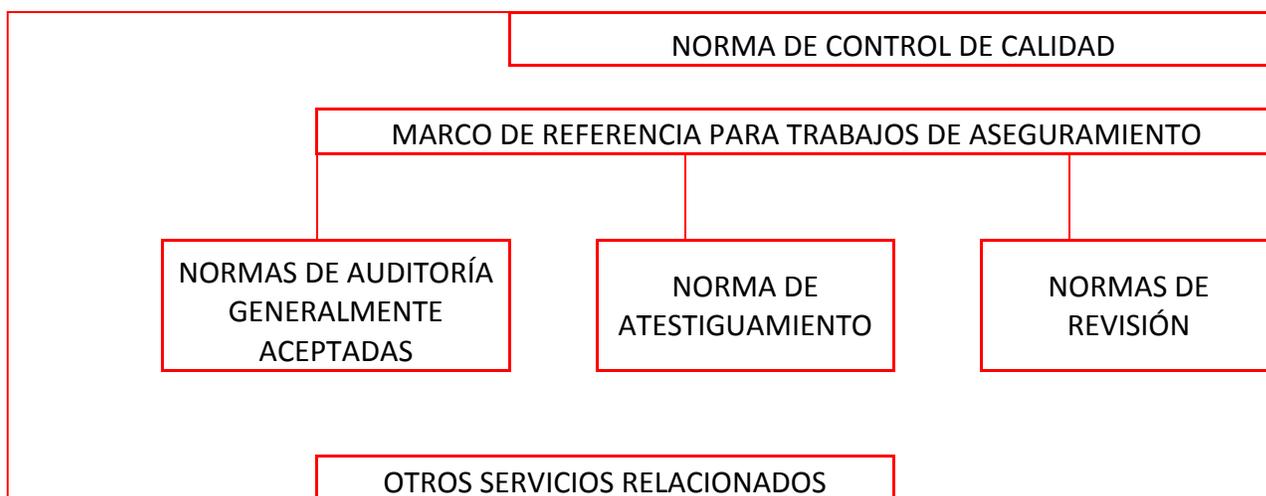
- Preparación y emisión de guías e interpretaciones a ISA's
- Revisión de cambios y actualizaciones

**Áreas con diferencias significativas:**

- ISA 210 (Redrafted) Agreeing the Terms of Audit Engagements
- ISA 220 (Redrafted) Quality Control for Audits of Financial Statements
- ISA 230 Audit Documentation
- ISA 300 (Redrafted) Planning an Audit of Financial Statements
- ISA 315 (Redrafted) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment
- ISA 320 (Revised and Redrafted) Materiality in Planning and Performing an Audit
- ISA 330 (Redrafted) The Auditor's Responses to Assessed Risks
- ISA 500 (Redrafted) Considering the Relevance and Reliability of Audit Evidence
- ISA 600 Using the Work of Another Auditor
- ISA 700 The Auditor's Report on Financial Statements

## Estructura de Pronunciamientos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos

(hasta 2011)



### Estructura y contenido básico A Partir de 2012

El compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría divide su contenido en series, a las cuales se les asigna un rango numérico como sigue:

300-499	Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos determinados
500-599	Evidencia de Auditoría
600-699	Utilización del Trabajo de Terceros
700-799	Conclusiones y Dictamen de Auditoría
800-899	Áreas Especializadas
6000	Procedimientos de Auditoría
7000	Normas Relativas a Servicios para Atestiguar
9000	Normas de Revisión
11000	Normas Para Otros Servicios Relacionados

**Las Normas y Procedimientos de Auditoría se dividen en:**

- Normas de Auditoría (a partir de 2012 se aplican las Normas Internacionales).
- Normas Relativas a Servicios para atestiguar
- Procedimientos de Auditoría
- Normas de Revisión
- Normas para Otros Servicios Relacionados.

**Las Normas de Auditoría a partir de 2012 se dividen en:**

300-499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados

500-599 Evidencia de auditoría

600-699 Utilización del trabajo de terceros

700-799 Conclusiones y Dictamen de Auditoría

800-899 Áreas especializadas

## Correlación de las Normas Mexicanas y las Normas Internacionales

<b>NORMAS MEXICANAS</b>	<b>NORMAS INTERNACIONALES</b>
Marco de referencia para trabajos de aseguramiento	Internacional framework for assurance engagements
<b>NAGA's</b> Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	<b>ISA's</b> International Standards on Auditing
<b>NR</b> Normas de Revisión	<b>ISRE's</b> International Standards on Review Engagements
<b>NAT</b> Normas de Atestiguamiento	<b>ISAE's</b> International Standards
<b>OSR</b> Otros Servicios Relacionados	<b>ISRS's</b> International Standards on Related Services
	<b>ISQC's</b>
NORMA DE CONTROL DE CALIDAD	CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS
CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL	

### Trabajos en proceso de revisión a cargo de la Comisión Nacional de Normas de Auditoría y Atestiguamiento:

- Glosario de términos para nuevas International Standards on Auditing (ISAS).
- Tabla de equivalencias por discrepancias en la terminología de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)
- Guía de aplicación de las Normas de Auditoría y Atestiguamiento
- Traducción de las guías de auditoría para pequeñas y medianas empresas
- Participación en la traducción de las International Standards on Auditing ISA emitidas por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de International Federation of Accountants (IFAC)

- Guía de Dictamen de Comisario (Boletín 4090)
- Apoyo en la formulación de reactivos para el EUC, del CENEVAL

(IMCP, 2012)

## **NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos.

Asimismo explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA.

(NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, 2012: NIA 200: párrafo1)

**Las Normas Internacionales de Auditoría se integran de la siguiente forma:**

AUDITORÍAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

**200-299 Principios Generales y Responsabilidades**

NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

NIA 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

NIA 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros

NIA 230 Documentación de la 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 Comunicación 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.

**300-499 Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Determinados**

NIA 300 Planeación de la auditoría de estados financieros

NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

NIA 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría

NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados

NIA 402 Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios

NIA 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría

### **500-599 Evidencia de Auditoría**

NIA 500 Evidencia de auditoría

NIA 501 Evidencia de auditoría---Consideraciones específicas para determinadas áreas

NIA 505 Confirmaciones externas

NIA 510 Encargados iniciales de auditoría---saldos de apertura

NIA 520 Procedimientos analíticos

NIA 530 Muestreo de auditoría

NIA 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas en las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar

NIA 550 Partes relacionadas

NIA 560 Hechos posteriores al cierre

NIA 570 Empresa en funcionamiento

NIA 580 Manifestaciones escritas

## **600-699 Utilización del Trabajo de Terceros**

NIA 600 Consideraciones especiales---Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

NIA 610 Utilización del trabajo de los auditores internos

NIA 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor

## **700-799 Conclusiones y Dictamen de Auditoría**

NIA 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

NIA 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente

NIA 706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente

NIA 710 Información comparativa---Cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos

NIA 720, Responsabilidades del auditor respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados

## **800-899 Áreas especializadas**

NIA 800 Consideraciones especiales---Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

NIA 805 Consideraciones especiales---Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

NIA 810 Encargos para informar sobre estados financieros

(NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, 2012: 6-8)

### **Definiciones**

A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- **Marco de información financiera aplicable:** marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, para preparar los estados financieros, que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.
- **Marco de imagen fiel:** se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:
  - a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o

b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sólo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

— **Marco de cumplimiento:** se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) anteriores.

## **Realización de la auditoría de conformidad con las NIA**

### Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría

- El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA.
- El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.
- El auditor no manifestará en el informe de auditoría haber cumplido con los requerimientos de las NIA a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la presente NIA y los de todas las demás NIA aplicables a la auditoría.

## **Objetivos establecidos en cada NIA**

Con el fin de alcanzar los objetivos globales del auditor, éste seguirá los objetivos mencionados en cada NIA aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre las NIA, con la finalidad de:

- a) Determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y
- b) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuadamente.

## **La auditoría de estados financieros**

### Alcance de la auditoría

La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dicha opinión es común a todas las auditorías de estados financieros.

La opinión del auditor, por lo tanto, no asegura, por ejemplo, la viabilidad futura de la entidad ni la eficiencia y eficacia con la que la dirección ha gestionado la actividad de la entidad. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir a los auditores que expresen

opiniones sobre otras cuestiones específicas, tales como la eficacia del control interno, o la congruencia de un informe separado preparado por la dirección con los estados financieros.

Aunque las NIA incluyen requerimientos y orientaciones en relación con dichas cuestiones, en la medida en que sean relevantes para la formación de una opinión sobre los estados financieros, si el auditor tuviese la responsabilidad adicional de proporcionar dichas opiniones sería necesario que realizase trabajo suplementario.

### **Preparación de los estados financieros**

Una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido y comprenden que son responsables:

- a) De la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
- b) Del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material , debida a fraude o error; y

c) De proporcionar al auditor:

- Acceso a toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros.
- Información adicional que pueda solicitar el auditor.
- Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

La preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad requiere:

- La identificación del marco de información financiera aplicable, según las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- La preparación de los estados financieros de conformidad con dicho marco.
- La inclusión de una descripción adecuada de dicho marco en los estados financieros.

Los estados financieros pueden estar preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer:

- Las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (es decir, “estados financieros con fines generales”); o
- Las necesidades de información financiera de unos usuarios específicos (es decir, “estados financieros con fines específicos”).

## **Cumplimiento de los requerimientos aplicables**

### Requerimientos aplicables

En algunos casos, una NIA (y, por lo tanto, todos sus requerimientos) puede ser no aplicable en las circunstancias concurrentes.

En una NIA aplicable, pueden existir requerimientos condicionales. Un requerimiento de este tipo aplicable cuando concurren las circunstancias previstas en el requerimiento y existe la condición. Por lo general, el carácter condicional de un requerimiento será explícito o implícito.

(NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, 2012: NIA 200: párrafo 13, 18, 19, 20, 21, A1., A2., A3., A4., A72., A73.)

### **Opiniones e informes del auditor en relación a la normatividad internacional**

#### **NORMAS MEXICANAS CONTRA NORMAS INTERNACIONALES**

Las normas de auditoría en México contemplan a las de información en la serie 4000 y las internacionales en la serie 700.

Las consideraciones realizadas en la normatividad internacional representan hoy día una diferencia en la forma en que el dictamen del auditor es emitido de

acuerdo al boletín **4010 “Dictamen del auditor”**, de las normas y procedimientos de auditoría aplicables en México.

Los elementos del dictamen y los requisitos que éstos deben cumplir de acuerdo a la NIA 700 y el boletín 4010, se describen a continuación, donde se podrán observar las diferencias entre uno y otro.

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>1. Título</b>	<b>1. Título</b>
El dictamen del auditor deberá tener un título que claramente indique que es un dictamen de un auditor independiente.	1.- No se contempla como un elemento básico el Título
Esto afirma que el auditor ha cumplido con todos los requisitos éticos relevantes respecto a la independencia.	

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>2.- Destinatario</b>	<b>2.- Destinatario</b>
El dictamen del auditor deberá dirigirse según lo requieran las circunstancias del trabajo. Ordinariamente se dirige a aquéllos para quienes se prepara el dictamen, con frecuencia, a los accionistas o a los encargados del gobierno corporativo de la entidad cuyos estados financieros son auditados.	Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>3.- Párrafo de introducción</b>	<b>3.- Identificación de los estados de los estados financieros</b>
El párrafo de introducción del dictamen del auditor deberá identificar la entidad cuyos estados financieros se han auditado y declarar que se han auditado los estados financieros. El párrafo también deberá:	El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujo de efectivo. Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y

	periodos de los estados financieros por él examinados
a) Identificar el título de cada uno de los estados financieros que comprendan el juego completo de estados financieros.	
b) Referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.	
c) Especificar la fecha y período cubierto por los estados financieros.	

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>4.- Responsabilidad de la administración por los estados financieros</b>	<b>4.- Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía</b>
El dictamen del auditor deberá declarar que la administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y que esta responsabilidad incluye:	Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.
a) Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros para que estén libres de errores importantes, ya sea por fraude o error;	
b) Seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas; y	
c) Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.	

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>5.- Responsabilidad del auditor</b>	<b>5.- Responsabilidad del auditor y Descripción general del alcance de la auditoría</b>
El dictamen del auditor deberá declarar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base a la auditoría. El dictamen del auditor deberá declarar que la auditoría se condujo de acuerdo con normas internacionales de auditoría. El dictamen del auditor deberá también explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores importantes.	La responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos. En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:
	a) Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México.
El dictamen del auditor deberá describir una auditoría declarando que:	b) Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con las normas de información financiera aplicables en México.
Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros;	c) Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
b) Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de posibles errores importantes sobre los estados financieros, ya sea por fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable por la entidad de los estados financieros, para diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En circunstancias en las cuales el auditor también tenga una responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros deberá omitir la frase de que la consideración del auditor del control interno no tiene el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del mismo; y	d) Que la auditoría incluyó la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

<p>c) Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables que se usan, lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. El dictamen deberá declarar que el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresar su opinión.</p>	<p>e) Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.</p>
---	--

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>6.- Opinión del auditor</b>	<b>6.- Opinión del auditor</b>
<p>Deberá expresarse una opinión no calificada cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.</p>	<p>El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, de acuerdo con las normas de información financiera aplicables en México.</p>
<p>Cuando se expresa una opinión no calificada, el párrafo de opinión del dictamen deberá declarar la opinión del auditor de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable (a menos que se requiera al auditor, por ley o regulación, que use diferente redacción para la opinión en cuyo caso deberá usarse la redacción que se prescriba).</p>	
<p>Cuando no se usan como marco de referencia de información financiera las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la mención al marco de referencia de información financiera en la redacción de la opinión deberá identificar la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de información financiera.</p>	

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>7.- Otras responsabilidades de informar</b>	
Las normas, leyes o la práctica generalmente aceptadas en una jurisdicción puede requerir o permitir al auditor informar, en el propio dictamen, sobre otros asuntos o responsabilidades que proporcione explicación adicional de las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros. Estos asuntos o responsabilidades pueden tratarse en un párrafo separado después de la opinión del auditor.	7.- En los elementos del dictamen de acuerdo al boletín 4010, no se considera esta situación como un elemento del dictamen. Sin embargo, en el boletín 4040 se contempla la posibilidad de que en algunos trabajos adicionales a la auditoría de estados financieros que realice el propio auditor, se pueda incluir un párrafo por dicho trabajo, concretamente en trabajos de revisión sobre el cumplimiento de obligaciones contractuales.

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>8.- La firma del auditor</b>	<b>8.- Redacción y firma del auditor</b>
El dictamen del auditor deberá firmarse. La firma del auditor es a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor, o ambos, según lo apropiado para la particular jurisdicción. Además de la firma del auditor, en ciertas jurisdicciones, puede requerirse al auditor que declare su designación profesional contable o el hecho de que el auditor o firma, según sea apropiado, ha sido reconocido(a) por la autoridad apropiada que emite licencias en dicha jurisdicción.	Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: Hemos examinado; En nuestra opinión; etc.), Cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>9.- Fecha del dictamen del auditor</b>	<b>9.- Fecha del dictamen</b>
El auditor deberá fechar el dictamen sobre los estados financieros no antes de la fecha en que el auditor haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en la cual basar la opinión sobre los estados financieros. La suficiente evidencia apropiada de auditoría deberá incluir evidencia de que se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad y que aquéllos con la reconocida autoridad, han afirmado que han asumido la responsabilidad de ellos.	Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que está dictaminando.

<b>NIA 700</b>	<b>BOLETÍN 4010</b>
<b>10.- Dirección del auditor</b>	<b>10.- No se contempla este elemento.</b>
El dictamen deberá dar el nombre del lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce su práctica.	

Como podemos observar en este cuadro comparativo existen algunas diferencias en los elementos del dictamen sobre aspectos de forma como el título, dirección del auditor, la posibilidad de que el dictamen pueda firmarse a nombre de la Firma del auditor, así como la inclusión en el párrafo de introducción que se auditan, adicional a los estados financieros, el resumen de políticas contable y otras notas aclaratorias.

Sin embargo, las manifestaciones referentes a la responsabilidad de la administración por los estados financieros y la responsabilidad del auditor corresponden a las diferencias más importantes y significativas entre la normatividad internacional y la norma mexicana.

Sabemos que es responsabilidad de la administración la preparación y presentación de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de la información financiera aplicable, pero no basta solo decir esto en el dictamen, es importante manifestar en el propio dictamen que para cumplir con esta responsabilidad, la administración diseña e implementa el control interno para dicha preparación y presentación con la finalidad de prevenir, detectar o corregir representaciones erróneas, debidas a fraude o a error, y asegurar así la confiabilidad de la información financiera; asimismo manifestar que la selección y aplicación de

políticas contables son apropiadas y que las estimaciones contables son razonables de acuerdo a las circunstancias.

Por lo que respecta a la responsabilidad del auditor, de acuerdo a la norma internacional habrá que manifestar en el dictamen que la auditoría se condujo de acuerdo a las normas internacionales de auditoría, señalando que las normas requiere que el auditor cumpla los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea, y que por lo tanto se evaluaron los riesgos tomando en cuenta el control interno establecido, sin que esto tenga la finalidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno.

(GRAN THORNTON INTERNATIONAL, 2010)

A continuación se muestra la tabla de equivalencias términos utilizados en las Normas Internacionales de Auditoría de acuerdo con la traducción oficial de las NIIF.

### Tabla de equivalencias

<b>Oficial: Inglés</b>	<b>Traducción española oficial</b>	<b>Otros términos usuales en América Latina</b>
Accuracy	Exactitud	Precisión
Adverse opinión	Opinión desfavorable	Opinión adversa
Assertions	Afirmaciones	Afirmaciones, aseveraciones
Assessed risks	Riesgos valorados	Riesgos evaluados
Assessment	Valoración	Evaluación

Assurance	Grado de seguridad	Seguridad; aseguramiento
Assurance engagement	Encargo que proporciona un grado de seguridad	Compromiso o trabajo de aseguramiento
Balance sheet	Balance de situación	Estado de situación financiera; estado de situación patrimonial; balance
Clearly trivial	Claramente insignificante	Claramente trivial
Computer	Ordenador	Computador/a
Control environment	Entorno de control	Ambiente de control
Cost	Coste	Costo
Disclaimer of opinion	Denegación de opinión	Abstención de opinión; limitación de responsabilidad
Disclosures	Información a revelar	Revelaciones, exposiciones
Engagement	Encargo	Compromiso; trabajo
Engagement letter	Carta de encargo	Carta de compromiso; carta contratación
Engagement team	Equipo de encargo	Equipo de trabajo
Evidence	Evidencia	Evidencia, elementos de juicio
Fair	Fiel	Razonable
Fairly	Fielmente	Razonablemente
Fair presentation framework	Margo de imagen fiel	Marco de presentación razonable
Financial reporting	Información financiera	Proceso de preparación y presentación de información financiera; reporte financiero
Financial statements	Estados financieros	Estados financieros; estados contables

Further audit procedures	Procedimientos de auditoría posteriores	Procedimientos posteriores o adicionales de auditoría
Going concern	Empresa en funcionamiento	Negocio en marcha, empresa en marcha
Goodwill	Fondo de comercio	Llave de negocio; plusvalía
Income statement	Estado de resultados	Estado de resultado integral
Income tax	Impuesto sobre beneficios	Impuesto a las ganancias; Impuesto sobre la renta
List	Lista, Relación	Lista
Management	Dirección	Administración
Management Discussion and Analysis	Informe de gestión	Memoria de los administradores
Material	Material	De importancia relativa; significativo; material
Misstatement	Incorrección	Distorsión; declaración equivocada; desviación
Monitoring	Seguimiento	Supervisión; monitoreo
Occurrence	Ocurrencia, Existencia	Acaecimiento
Operating activities	Actividades de explotación	Actividades operativas
Outcome of an accounting estimate	Desenlace de una estimación contable	Resultado de una estimación contable
Outsourcing	Externalización de actividades	Tercerización; servicios de terceros
Performance	Resultado	Desempeño
Pervasive	Generalizado	Extendido; penetrante; preponderante

Professional accountant	Profesional de la contabilidad	Auditor independiente; contador público; contador profesional
Projected misstatements	Incorrecciones extrapoladas, incorrecciones proyectadas	Incorrecciones proyectadas; distorsiones proyectadas; errores proyectados
Property, plant and equipment	Inmovilizado material	Propiedades, planta y equipos; bienes de uso
Record	Registro	Registro
Related party	Parte vinculada	Parte relacionada
Relevant	Relevante	Pertinente; relevante (conforme el uso)
Reperformance	Reejecución	Reproceso
Retained earnings	Reservas por ganancias acumuladas / Beneficios retenidos	Resultados acumulados; resultados no asignados
Safeguards	Salvaguardas	Salvaguardas; protecciones
Service auditor	Auditor de la entidad prestadora del servicio	Auditor de la entidad prestadora del servicio
Special purpose entities	Entidades con cometido especial	Entidades de cometido específico
Statement of changes in equity	Estado de cambios en el patrimonio neto	Estado de cambios en el patrimonio; estado de evolución del patrimonio neto
Subsidiaries (companies)	Dependientes (sociedades)	Subsidiarias, filiales
Sufficient appropriate audit evidence	Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Elementos de juicio de auditoría válidos y suficientes; evidencias

		de auditoría válidas y suficientes
Timing	Momento de realización	Oportunidad, momento
Tolerable misstatement	Incorrección tolerable	Error tolerable
Uncorrected misstatements	Incorrecciones no corregidas	Errores no corregidos
Valuation	Valoración	Valuación; medición
Working capital	Fondo de maniobra	Capital de trabajo

(NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, 2012: 44-47)

#### 4.4 Normas para Atestiguar

Para comprender mejor a las normas para atestiguar será necesario entender primero el significado del verbo **atestiguar** y sus derivados gramaticales en el contexto de este boletín que se acompaña, es conveniente tener presentes las siguientes definiciones y acepciones:

- Según el Diccionario de la Real Academia Española **atestiguar** proviene del latín Ad, que significa “a” y de testificare que significa “esto mismo” y tiene 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.
- El Diccionario de Sinónimos y Antónimos de Corripio, (Ediciones Bruguera, 1977), incluye entre, entre otros sinónimos los siguientes que, en opinión de esta Comisión mejor reflejan el significado de este término dentro del contexto de la Serie de boletines 7000: aseverar, testimoniar, autenticar, atestar, afirmar.

El vocablo atestiguar y sus derivados deben entenderse como “proporcionar evidencia de...” o “afirmar que...”, funciones ambas incluidas en el significado de atestiguar.

(NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y NORMAS PARA ATESTIGUAR, 2009: boletín 7010; 4)

Las normas para atestiguar constituyen una guía y establecen un amplio marco de referencia para una variedad de servicios profesionales que cada vez con mayor frecuencia se solicitan a la profesión contable. Las normas constituyen lineamientos profesionales, orientados a promover tanto la consistencia como la calidad en la prestación de esos servicios.

El principal objetivo para adoptar estas normas para atestiguar es el proporcionar un marco general de referencia y establecer límites razonables alrededor de la función de atestiguar. Como tal, estas normas:

- a) Proporcionan una guía útil y necesaria para los contadores públicos comprometidos en la prestación de los actuales y futuros servicios profesionales de atestiguar.
- b) Guían a las comisiones emisoras de disposiciones fundamentales del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el establecimiento, si así se considera necesario, de nuevas normas para atestiguar y a la modificación e interpretación, en su caso, de las ya establecidas.

Las normas para atestiguar son una extensión natural de las normas de auditoría generalmente aceptadas, y al igual que éstas, las normas para atestiguar tratan acerca de la necesidad de competencia técnica, actitud de independencia mental, cuidado y diligencia profesionales, planeación y supervisión, obtención de evidencia suficiente y competente, e información adoptada; sin embargo, son mucho más amplias en alcance.

Las normas para atestiguar han sido desarrolladas buscando una respuesta a las demandas de nuevos servicios, y son aplicables a una lista cada vez más larga de éstos que incluyen, por ejemplo, informes sobre descripciones de sistemas de control interno, descripciones de programas de cómputo, cumplimiento con requerimientos estatutarios, contractuales, así como de leyes y reglamentos; estadísticas relativas al comportamiento de inversiones, información suplementaria

referente a estados financieros, revisión de presupuestos, proyecciones financieras y sobre el resultado de la aplicación de procedimientos convenidos.

Estas normas son aplicables únicamente a los servicios de atestiguar que presta el contador público en la práctica de la contaduría pública.

Las normas para atestiguar no eliminan ni modifican a ninguna de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) vigentes. Por lo tanto, todo contador público que se comprometa o contrate para efectuar un trabajo sujeto a las NAGA debe cumplir cabalmente con éstas.

### **Normas para atestiguar**

- a) Normas personales y generales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información

## **NORMAS PERSONALES Y GENERALES**

### **Título profesional, entrenamiento técnico y capacidad profesional**

El trabajo de atestiguar, cuya finalidad es la de rendir un informe profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional

de contador público o equivalente, legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado así como:

### **Conocimiento del asunto del que se trate el trabajo**

El trabajo de atestiguar debe ser llevado a cabo por un contador público que tenga conocimiento adecuado del asunto del que se trate el trabajo.

### **Condiciones para poder llevar a cabo el trabajo de atestiguar**

El contador público puede llevar a cabo el trabajo de atestiguar solamente si tiene razón para pensar que existen las siguientes dos condiciones:

- Es posible evaluar la aseveración a revisar con criterios razonables establecidos por un cuerpo colegiado reconocido o estos criterios se describen en la aseveración, de una manera suficientemente clara y completa para que un lector conocedor está en posibilidad de entenderlos.
- La aseveración a revisar puede estimarse y medirse en forma consistente y razonable, utilizando estos criterios.

## **Cuidado y diligencia profesionales**

El contador público está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su trabajo de atestiguar y en la preparación de su informe.

## **Independencia**

El contador público está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional de atestiguar.

## **NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO**

### **Planeación y supervisión**

El trabajo de atestiguar debe ser planeado adecuadamente y si se utilizan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

### **Obtención de evidencia suficiente y competente**

El contador público, al efectuar su trabajo de atestiguar, debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera, con el fin de suministrar una base objetiva para su informe.

## **NORMAS DE INFORMACIÓN**

### **Bases de opinión sobre trabajos de atestiguar**

El informe debe describir con claridad la aseveración o aseveraciones sobre las que se informa y las características del trabajo de atestiguar.

En el informe debe presentarse con claridad y objetividad la conclusión del contador público acerca de si la aseveración está presentada de conformidad con los criterios establecidos con los cuales se midió o una afirmación, de no haber observado en el trabajo realizado ninguna situación de importancia que indicara que la aseveración revisada debiera ser modificada.

El informe debe contener todas las excepciones significativas que el contador público tenga con relación al trabajo de atestiguar realizado y a la aseveración o aseveraciones objeto de ese trabajo.

El informe sobre un trabajo para evaluar una aseveración que ha sido preparada de acuerdo con criterios convenidos o sobre un trabajo para aplicar procedimientos convenidos, debe contener una declaración, limitando el uso del informe únicamente a las partes que acordaron esos criterios o procedimientos.

## **Generalidades**

Cuando en la práctica de la profesión independiente un contador público lleve a cabo un trabajo de atestiguar, como se define a continuación, éste estará sujeto a las normas de atestiguar aplicables a ese trabajo en particular.

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.

## **Alcance y limitaciones**

Las normas de este boletín son aplicables únicamente a los servicios de atestiguar que presta el contador público en la práctica de la contaduría pública.

## **Examen**

El informe del contador público sobre un examen realizado en un trabajo de atestiguar, debe contener:

- a. Un título que incluya la palabra independiente.

- b. Una identificación de la aseveración que hace la administración. Cuando esa aseveración no acompaña al informe del contador público, el primer párrafo de éste debe también contener una declaración sobre la aseveración que hace la administración.
- c. Una declaración de que la aseveración es responsabilidad de la administración.
- d. Una declaración de que la responsabilidad del contador público es el expresar, con base a su examen, una opinión sobre la aseveración que hace la administración (o sobre el asunto a que se refiere la aseveración).
- e. Una declaración de que el examen se efectuó de acuerdo con las normas para atestiguar establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y de que, por lo tanto, incluyó los procedimientos que el contador público consideró necesarios en las circunstancias.
- f. Una declaración de que el contador público considera que el examen practicado por él proporciona una base razonable para su opinión.
- g. La opinión del contador público sobre la aseveración de la administración, acerca de:
  - 1) Si la aseveración está presentada (o razonablemente presentada), en todos sus aspectos importantes, basada en (o de conformidad con) los criterios establecidos)
  - 2) El asunto objeto de la aseveración está basado en (o de conformidad con) los criterios establecidos, en todos sus aspectos importantes.

- h. Cuando la aseveración ha sido preparada con base en criterios específicos que han sido convenidos por el preparador y las partes específicas, el informe del contador público también debe contener:
- 1) Una declaración de limitaciones sobre el uso del informe, porque está destinado únicamente a partes especificadas.
  - 2) Cuando existen criterios establecidos, una declaración de que no se intenta que la aseveración sea aquella, que se hubiera presentado si esa aseveración se hubiera preparado con base en (describir los criterios establecidos)
    - i) La firma autógrafa o impresa del contador público.
    - j) La fecha del informe.

### **Servicios de atestiguar como parte de un trabajo de consultoría**

Cuando el contador público proporciona un servicio de atestiguar como parte de un servicio de consultoría, las normas para atestiguar son aplicables únicamente el servicio de atestiguar.

Cuando el contador público determina que se va a prestar un servicio de atestiguar como parte de un trabajo de consultoría, debe informar a su cliente de las diferencias relevantes entre los dos tipos de un servicio y obtener confirmación de que el servicio de atestiguar se va a conducir de conformidad con los requerimientos profesionales apropiados.

La carta convenio de consultoría o una modificación de ésta, debe documentar el requerimiento para prestar el servicio de atestiguar.

El contador público debe llevar a cabo estas acciones debido a que los requerimientos profesionales para un trabajo de atestiguar difieren de los aplicables a servicios de consultoría.

(NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y NORMAS PARA ATESTIGUAR, 2009: boletín 7010; párrafo 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 75, 92, 93, 94)

**NORMAS PARA ATESTIGUAR COMPARADAS CON LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGA)**

**NORMAS PARA ATESTIGUAR**

**NORMAS PERSONALES Y  
GENERALES**

**Título profesional, entrenamiento técnico y capacidad profesional**

1. El trabajo de atestiguar, cuya finalidad es la de rendir un informe profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional de contador público o equivalente, legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional para la función de atestiguar.

**Conocimiento del asunto del que se trate el trabajo**

2. El trabajo para atestiguar debe ser llevado a cabo por un contador público que tenga conocimiento adecuado del asunto del que se trate el trabajo.

**Condiciones para poder llevar a cabo el trabajo de atestiguar**

3. El contador público puede llevar a cabo el trabajo de atestiguar solamente si tiene razón para pensar que existen las siguientes dos condiciones:

- a) Es posible evaluar la aseveración a revisar con criterios razonables establecidos por un cuerpo colegiado reconocido o esos criterios se describen en la aseveración de una manera suficientemente clara y completa para que un lector conocedor esté en posibilidad de entenderlos.

La aseveración a revisar puede estimarse y medirse en forma consistente y razonable, utilizando esos criterios.

**Cuidado y diligencia profesionales**

4. El contador público está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su trabajo de atestiguar y en la preparación de su informe.

**Independencia**

5. El contador público está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional de atestiguar.

**NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACPTADAS (NAGA)**

**NORMAS PERSONALES**

**Entrenamiento técnico y capacidad profesional**

1. El trabajo de auditoría cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

**Cuidado y diligencia profesionales**

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

**Independencia**

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

**NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO**

**Planeación y supervisión**

1. El trabajo de atestiguar debe ser planeado adecuadamente y si se utilizan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

**Obtención de evidencia suficiente y competente**

2. El contador público al efectuar su trabajo de atestiguar debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su informe.

**NORMAS DE INFORMACIÓN**

**Bases de opinión sobre trabajos de atestiguar**

1. El informe debe describir con claridad la aseveración o aseveraciones sobre las que se informa y las características del trabajo de atestiguar.

2. El informe debe presentarse con claridad y objetividad la conclusión del contador público acerca de si la aseveración está presentada de conformidad con los criterios establecidos con los cuales se midió o una afirmación, de no haber observado en el trabajo realizado ninguna situación de

**NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO**

**Planeación y supervisión**

1. El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

**Estudio y evaluación del control interno**

2. El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

**Obtención de evidencia suficiente y competente**

3. Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base para su opinión.

**NORMAS DE INFORMACIÓN**

**Bases de opinión sobre estados financieros**

1. El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

importancia que indicara que la aseveración revisada deberá ser modificada.

3. El informe debe contener todas las excepciones significativas que el contador público tenga con relación al trabajo de atestiguar realizado y a la aseveración o aseveraciones objeto de ese trabajo.

4. El informe sobre un trabajo para evaluar una aseveración que ha sido preparada, de acuerdo con criterios convenidos o sobre un trabajo para aplicar procedimientos convenidos, debe contener una declaración limitando el uso del informe únicamente a las partes que acordaron esos criterios o procedimientos.

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

5. En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión o informe sobre la misma y, en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen o revisión, las excepciones que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión profesional, a pesar de haber hecho un examen o una revisión de acuerdo con las normas para atestiguar.

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

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o con información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

(NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y NORMAS PARA ATESTIGUAR, 2009: 30-33)

## **4.5 Normas de Revisión**

Las Normas de Revisión son de los nuevos boletines emitidos por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA).

### NORMAS DE REVISIÓN (NR)

“ISRE” International Standards on Review Engagements 2400 y 2410 (Boletines 9010 y 9020) (se derogó el Boletín 4050)

### **Objetivo de una revisión**

Permitir al contador público establecer si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que sería requerida en una auditoría, algo llama a su atención y que le haga considerar que los estados financieros (u otra información financiera histórica) no están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Las Normas de Revisión regulan trabajos de aseguramiento que:

- proporcionan una seguridad limitada
- se refieren a información financiera histórica

Se refieren a trabajos aplicados sobre estados financieros; sin embargo, pueden aplicarse a trabajos sobre la revisión de otra información financiera histórica. Boletín 9010 en vigor a partir de enero de 2011.

Revisión de información financiera intermedia realizado por un auditor independiente de la entidad. Boletín 9020 vigente a partir de enero de 2011.

Prescriben la emisión de un informe que contiene una aseveración negativa.

(IMCP: 2012)

Las Normas de Revisión son emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos; las cuales se dividen en dos boletines el 9010 Revisión de Estados Financieros y el 9020 Revisión de Información Financiera Intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.

### **Boletín 9010 Revisión de Estados Financieros**

El propósito de esta norma para trabajos de revisión (NR) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del contador público cuando éste, no siendo el auditor de una entidad, lleva a cabo un trabajo para revisar estados financieros; asimismo, sobre la forma y contenido del informe que el contador público emite en relación con dicha revisión.

Esta Norma de Revisión está dirigida a la revisión de estados financieros integrales, y no de un estado financiero individual o de un componente del mismo, en cuyo caso son aplicables las Normas para Atestiguar.

## **Objetivo**

El objetivo de una revisión de estados financieros es permitir a un contador público declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha llamado a su atención que le haga creer que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco contable aplicable (aseveración negativa).

## **Principios generales de un trabajo de revisión**

Para que el contador público cumpla con el “Código de Ética Empresarial” , los postulados que gobiernan las responsabilidades del contador público hacia la sociedad y a quien patrocina sus servicios son:

- a) Independencia de criterio;
- b) Calidad profesional de los trabajos;
- c) Preparación y calidad profesional;
- d) Responsabilidad personal;
- e) Secreto profesional;
- f) Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral;

- g) Lealtad hacia el patrocinador de los servicios; y
- h) Retribución económica

El contador público debe planear y realizar la revisión con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros contengan errores importantes.

Para el propósito de expresar una aseveración negativa en el informe de revisión, el contador público debe obtener evidencia suficiente y apropiada, primordialmente a través de la investigación y de procedimientos analíticos, para poder llegar a sus conclusiones.

Un trabajo de revisión proporciona un nivel moderado de seguridad de que la información sujeta a revisión está libre de errores importantes; esto se expresa en la forma de una aseveración negativa.

El contador público y el cliente deben acordar los términos del trabajo, documentándose en una carta convenio u otra forma, como puede ser un contrato. En caso de elegir una carta convenio ésta deberá contener los objetivos y alcance del trabajo, grado de responsabilidad del contador público y la forma de los informes que se deberá emitir.

Entre los asuntos que se incluirían en la carta convenio están los siguientes:

- El objetivo del servicio que será realizado
- La responsabilidad de la administración por los estados financieros
- El alcance de la revisión, incluyendo referencia a esta Norma de Revisión
- Acceso sin restricción a cualesquier registros, documentación y otra información solicitada en conexión con la revisión.
- Un ejemplo del informe que se espera se rendirá
- El hecho de que no puede dependerse del trabajo para descubrir errores, actos ilegales u otras irregularidades, por ejemplo fraudes o desfalcos que puedan existir.
- Una declaración de que no se está realizando una auditoría de estados financieros (examen) y de que no se expresará una opinión de auditoría. Para enfatizar este punto y evitar confusión, el contador público puede también considerar el señalar que un trabajo de revisión no satisfará ningún requerimiento estatutario o de terceros, que es propio de una auditoría.

Cuando el contador público use el trabajo realizado por otro contador público o por un experto, debe quedar satisfecho de que dicho trabajo sea adecuado para los fines de la revisión.

El contador público debe documentar los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia que sustente el informe de revisión, y la evidencia de que la revisión fue llevada a cabo de acuerdo con la Norma de Revisión.

## **Procedimientos y evidencia**

El contador debe aplicar su juicio para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de revisión.

El contador público debe aplicar las mismas consideraciones sobre materialidad que serían aplicables si se estuviera dando una opinión de auditoría sobre los estados financieros. Aunque hay un mayor riesgo de que los errores no sean detectados en una revisión, que en una auditoría, el juicio sobre que es material se hace en referencia a la información sobre la que el contador público está reportando y las necesidades de quienes confían en esa información, no al nivel de seguridad proporcionado.

Los procedimientos para la revisión de estados financieros normalmente incluyen lo siguiente:

- 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.

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

## Informe

El informe de revisión debe contener una clara expresión escrita de una aseveración negativa. El contador público debe revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida, como la base para la expresión de la aseveración negativa.

Basado en el trabajo realizado, el contador público debe evaluar si cualquier información obtenida durante la revisión indica que los estados financieros no están presentados razonablemente, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco contable aplicable.

El informe sobre de una revisión de estados financieros debe contener los siguientes elementos básicos, generalmente en el siguiente orden:

- a) Un título;
- b) El destinatario;
- c) Un párrafo introductorio incluyendo:
  - 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 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;
- g) La dirección del contador público; y
- h) La firma del contador público

(NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, 2012: boletín 9010: párrafos 1, 2, 3, 4, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 16, 18, 19, 20, 23, 24, 26 )

### **Boletín 9020 Revisión de Información Financiera Intermedia Realizada por el Auditor Independiente de la Entidad**

El propósito de esta norma para trabajos de revisión (NR) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor, cuando lleva a cabo un trabajo para revisar información financiera intermedia de un cliente de auditoría y sobre la forma y contenido del informe. El alcance de

esta Norma de Revisión se limita a una revisión de información financiera intermedia desempeñada por el auditor independiente de los estados financieros de la entidad.

Información financiera intermedia: es información financiera que se prepara y presenta de acuerdo con el marco contable aplicable y comprende un juego completo o, un juego condensado de los estados financieros por un período más corto que el ejercicio anual de la entidad.

El auditor contratado para realizar una revisión de información financiera intermedia debe llevar a cabo la revisión de acuerdo con esta Norma de Revisión, ya sea que hubiera realizado la auditoría de los estados financieros del ejercicio anterior, o bien, que sin haber realizado dicha auditoría, haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados financieros del ejercicio al que pertenece la información financiera intermedia.

**Los principios generales de una revisión de información financiera intermedia son los mismos que los mencionados en el Boletín 9010, citado anteriormente.**

El auditor debe implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al trabajo particular. Los elementos de control de calidad que son relevantes a un trabajo individual incluyen responsabilidad de liderazgo por la calidad del trabajo, requisitos éticos, aceptación y continuación de las relaciones con el

cliente y trabajos específicos, asignación de los equipos de trabajo, ejecución del trabajo, monitoreo y documentación.

### **Objetivo de un trabajo para revisar información financiera intermedia**

El objetivo de un trabajo para revisar información financiera intermedia es hacer posible que el auditor exprese una conclusión sobre si, con base en la revisión, ha llamado a su atención algo que haga creer que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco contable aplicable.

El objetivo de una revisión de información financiera intermedia difiere, de manera importante, del de una auditoría conducida de acuerdo con las normas de auditoría (NA). Una revisión 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.

Una revisión, en contraste con una auditoría, no está planeada para obtener seguridad razonable de que la información financiera intermedia esté libre de errores importantes. Una revisión consiste en hacer investigaciones, principalmente con las

personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.

Una revisión puede llamar a la atención del auditor sobre asuntos importantes que afecten la información financiera intermedia, pero no proporciona toda la evidencia que se requeriría en una auditoría.

Para acordar los términos del trabajo se hace una carta convenio que cubre los siguientes:

- El objetivo de una revisión de información financiera intermedia
- El alcance de la revisión
- La responsabilidad de la administración por la información financiera intermedia
- La responsabilidad de la administración de establecer y mantener un control interno efectivo relevante para la preparación de información financiera intermedia.
- La responsabilidad de la administración de poner a disposición del auditor todos los registros contables y la información relativa.

## **Procedimientos para una revisión de información financiera e intermedia**

El auditor debe tener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, en cuanto a su relación con la preparación de información financiera, tanto anual como intermedia, que sea suficiente para planear y realizar el trabajo.

Al planear una revisión de información financiera intermedia, el auditor debe obtener un entendimiento suficiente del control interno relacionado con la preparación de la información financiera intermedia, con esto determinará las investigaciones por hacer y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión por aplicar, así como para identificar los eventos, transacciones o aseveraciones particulares, a las que pueden dirigirse sus investigaciones, o aplicarse los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.

Una revisión generalmente no requiere hacer pruebas a los registros contables mediante inspección, observación o confirmación. Los procedimientos para llevar a cabo una revisión de información financiera intermedia generalmente se limitan a hacer investigaciones, principalmente con las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión, más que comprobar la información obtenida relativa a asuntos contables importantes sobre la información financiera intermedia.

Algunos de los procedimientos que realiza el auditor son:

- Leer las minutas de juntas de accionistas, de los encargados del gobierno corporativo y de otros comités apropiados, para identificar los asuntos que puedan afectar la información financiera intermedia, y averiguar sobre asuntos tratados en las juntas de las que no hay minutas, que puedan afectar la información intermedia, obteniendo las confirmaciones correspondientes.
- Considerar el efecto, si lo hay, de asuntos que dieron origen a una modificación del dictamen de auditoría o informe de revisión, ajustes contables o errores no ajustados, al momento de la auditoría o de las revisiones previas.
- Comunicarse, cuando sea apropiado, con otros auditores que estén realizando una revisión de la información financiera intermedia de componentes importantes de la entidad que reporta.

El auditor puede realizar muchos de los procedimientos de revisión antes o de forma simultánea con la preparación de la información financiera intermedia por parte de la entidad.

El auditor que realiza la revisión de la información financiera intermedia es también contratado para llevar a cabo una auditoría de los estados financieros anuales de la entidad. Por conveniencia y eficiencia, el auditor puede decidir aplicar ciertos procedimientos de auditoría en forma simultánea con la revisión de la información financiera intermedia.

## **Evaluación de errores**

El auditor debe evaluar, individualmente y en forma agregada, si los errores no corregidos que han llamado a su atención son importantes para la información financiera intermedia.

Una revisión de la información financiera intermedia, 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. Sin embargo, los errores que llamen a la atención del auditor, incluyendo revelaciones inadecuadas, se evalúan individualmente y en forma agregada, para determinar si se requiere hacer un ajuste importante a la información financiera intermedia, para que esté preparada en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco contable aplicable.

## **Informe**

El auditor debe emitir un informe por escrito que contenga lo siguiente:

- 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 período 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.
- h) Una declaración de que una revisión es sustancialmente menor en alcance que una auditoría realizada.
- i) Si la información financiera intermedia comprende un juego completo de estados financieros de propósito general, y diseñado para lograr una presentación razonable, una conclusión en cuanto a si algo ha llamado la atención del auditor.
- j) La fecha del informe
- k) La ubicación en el país o jurisdicción en donde el auditor ejerce su práctica
- l) La firma del auditor

## **Documentación**

El auditor debe preparar documentación de la revisión, que sea suficiente y apropiada, para proporcionar una base para la conclusión del auditor, así como la evidencia de que la revisión se llevó a cabo de acuerdo con esta Norma de Revisión y con los requisitos legales y regulatorios aplicables. La documentación permite a un auditor con experiencia, que no tenga previa conexión con el trabajo entender la naturaleza, oportunidad y alcance de las investigaciones realizadas, de los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión aplicados, la información obtenida, y cualquier asunto importante considerado durante la revisión, incluyendo el tratamiento de dichos asuntos.

(NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, 2012: boletín 9020: párrafos 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 20, 21, 22, 23, 30, 31, 43, 64)

### **4.6 Código Fiscal de la Federación**

#### **Impedimentos Para Dictaminar**

El artículo 67 del Reglamento del Código fiscal de la federación señala que: Para los efectos del artículo 52, fracción II del Código, el contador público registrado deberá cumplir con las normas de auditoría vigentes a la fecha de presentación del dictamen o la declaratoria y no tener impedimentos para realizarlos.

El contador público registrado estará impedido para formular dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, dictámenes de operaciones de enajenación de acciones, declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, por afectar su independencia e imparcialidad, en los siguientes casos:

I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado y en línea transversal hasta el cuarto grado y por afinidad hasta el segundo grado, del propietario o socio principal de la empresa de que se trate o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración de la misma;

II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculado económica o administrativamente al contribuyente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

**El comisario de la empresa no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo;**

III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad;

IV. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las que su emolumento dependa del resultado del mismo;

V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio;

VI. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones;

VII. Reciba de cualquiera de los contribuyentes o de sus partes relacionadas, a los que les proporcione servicios de auditoría externa, bienes que se consideren inversiones y terrenos en propiedad para su explotación por parte del contador público registrado, de la sociedad o de la asociación civil que conforme el despacho en el que dicho contador público preste sus servicios, o financiamientos u otros beneficios económicos. Excepto si los bienes o beneficios se reciben como contraprestación por la prestación de sus servicios;

VIII. Proporcione directamente o a través de un socio o empleado de la sociedad o asociación civil que conforme el despacho en el que el contador público preste sus servicios, adicionalmente al de dictaminar estados financieros, los servicios de:

- a) Preparación de manera permanente de la contabilidad del contribuyente;
- b) Implementación, operación y supervisión de los sistemas del contribuyente que generen información significativa para la elaboración de los estados financieros a dictaminar;
- c) Auditoría interna relativa a estados financieros y controles contables, y
- d) Preparación de avalúos o estimaciones de valor que tengan efectos en registros contables y sean relevantes, en relación a los activos, pasivos o ventas totales del contribuyente a dictaminar;

IX. Asesore fiscalmente al contribuyente que dictamine en forma directa o a través de un socio o empleado de la sociedad o asociación civil que conforme el despacho en el que el contador público preste sus servicios, y

X. Se encuentre vinculado con el contribuyente de forma tal que le impida independencia e imparcialidad de criterio del Dictamen Fiscal

## Obligatoriedad del dictamen fiscal

De acuerdo al artículo 32-A nos establece que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

- I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$39' 140, 520.00, que el valor de su activo determinado en los términos del artículo 9º-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sea superior a \$78' 281, 070.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
- II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- III. Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del período de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al período de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

- IV. Las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

### **Opción de dictaminar estados financieros**

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse

dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta.

### **Plazo para presentar el dictamen**

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 32-A deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

(CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2013: artículo 32-A; párrafo 10, 11, 12)

### **Calendario para el envío del dictamen fiscal de ejercicio 2013 de acuerdo a la primera letra del RFC**

Letras A a la F del 13 al 18 de junio de 2014

Letras G a la O del 19 al 24 de junio de 2014

Letras Pa la Z y el & del 25 al 30 de junio de 2014

Tratándose de sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, deberán enviar el dictamen fiscal a más tardar el 14 de julio de 2014

[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informacion\\_fiscal/orientacion\\_oe/dictamen\\_fiscal/](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/orientacion_oe/dictamen_fiscal/)

### **Causas por las que no se les da efectos al aviso para emitir dictamen fiscal**

El artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que: Para los efectos del artículo 32-A del Código, los avisos o escritos libres para optar por dictaminar estados financieros y los dictámenes de estados financieros formulados por un contador público registrado, que presenten las personas físicas que únicamente perciban ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales, no surtirán efecto jurídico alguno.

Los contribuyentes que hayan optado por dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo establecido en el artículo 32-A, cuarto y quinto párrafos del Código, podrán renunciar a la presentación del dictamen siempre que presenten un escrito en el que comuniquen dicha situación a la autoridad fiscal competente a más tardar el último día del mes en que deba presentarse el dictamen, manifestando los motivos que tuvieron para ello.

Para los efectos del artículo 32-A, sexto párrafo del Código, cuando el dictamen y la información relacionada con el mismo se presenten fuera de los plazos que prevé dicho Código, estos se tendrán por no presentados.

### **Normas fiscales del dictamen**

El hecho de emitir un dictamen fiscal no impide a las autoridades a ejercer sus facultades de comprobación, ni a considerar los hechos como ciertos.

El artículo 52 del C.F.F. de la Federación señala que: “Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes.

II.- Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las **normas de auditoría**, que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.”

El artículo 67 del Reglamento del Código fiscal de la federación señala que: Para los efectos del artículo 52, fracción II del Código, el contador público registrado

deberá cumplir con las normas de auditoría vigentes a la fecha de presentación del dictamen o la declaratoria y no tener impedimentos para realizarlos.

## **AUTORIDADES COMPETENTES**

Tratándose del dictamen de estados financieros para fines fiscales, del dictamen sobre enajenación de acciones y de la declaratoria para devolución o compensación de IVA, las autoridades competentes son: la Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, así como las respectivas administraciones locales; o bien las autoridades estatales con motivo de los convenios de colaboración.

### **Facultad de fiscalización por parte de la autoridad**

El Artículo 42 fracción IV Código Fiscal de la Federación señala: Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de

acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

El Artículo 47 del Código Fiscal de la Federación señala: Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código.

Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, ni cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar un acta en la que se señale la razón de tal hecho.

## **Inicio de facultades de la autoridad**

El Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala en su último párrafo que las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

El Artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación fracción I segundo párrafo señala que: La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 42 de este código.

## **Revisión del informe fiscal por parte de la autoridad**

Al ser el dictamen fiscal un instrumento por medio del cual el SAT verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, revisa conforme a sus lineamientos normativos internos, los datos contenidos en los informes fiscales que emita el contador público.

En el diario oficial de la federación del 28 de junio de 2006 se reformo el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación el cual señala en su fracción III Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este código

El artículo 86 fracción XX de la Ley del impuesto sobre la renta señala que tratándose de contribuyentes obligados a dictaminarse en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la federación deberán dar a conocer a la Asamblea

General Ordinaria de accionistas un reporte en el que se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

La obligación prevista en el párrafo anterior se tendrá por cumplida si en la Asamblea referida se distribuye entre los accionistas y se da lectura al informe sobre la revisión de la situación fiscal a que se refiere la fracción III del artículo 52 del código Fiscal de la Federación.

Por otra parte el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación Fracción XVI Señala como infracción el No presentar el reporte a que se refiere la fracción XX del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la renta.

El Artículo 84 Código Fiscal de la Federación fracción XIV señala como sanción de \$25,470 a \$ 38,100 a la comprendida en la Fracción XVI, cuando el reporte no sea presentado por el contribuyente y de \$ 9,430 a \$ 18,860 cuando el reporte no sea presentado ante la asamblea de socios o accionistas por las personas señaladas en la fracción XX del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## **Procedimiento de revisión secuencial del dictamen**

El Artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación señala que cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes a los ya revisados.

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente o si éstos no se presentan dentro los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

IV. Derogada

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 42 de este código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales, tampoco se seguirá el mencionado orden en el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo respecto de aquéllos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

## **Plazos para citar y requerir información al Contador Público Registrado (C.P.R.)**

Artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación.- Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este Código, y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:

I. Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días.

II. Quince días, tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente.

## **Sanciones a que se hace acreedor el Contador Público Registrado (C.P.R.)**

### **A) ECONÓMICAS**

Polémica ha resultado la adición para el ejercicio de 2006, de los artículos 91-A y 91-B, que dan la posibilidad a las autoridades de sancionar a los dictaminadores, cuando:

- El contador no observa la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente en el informe sobre la situación fiscal

del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación determinen dichas diferencias mediante resolución y esta quede firme, siempre que dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultados de los mismos.

No se incurre en la infracción cuando la omisión determinada no exceda del 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas o 30% en el caso de contribuciones propias del contribuyente.

Si se comete la infracción señalada en el párrafo anterior la sanción será:

- Una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen.

No creemos que medidas como estas den confianza a los dictaminadores para la realización del trabajo, sobre todo por lo complejo de las disposiciones comentadas.

## **B) ADMINISTRATIVAS**

### **SI EL CPR NO ATIENDE EL REQUERIMIENTO DE LA AUTORIDAD**

El artículo 52 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, señala que: cuando el contador público Registrado no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al reglamento de este Código, Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de la autoridad, los papeles de trabajo que elaboro con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales.

Se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. >En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y en su caso, a la federación de Colegios Profesionales y en su caso a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

Por otra parte Cuando el Contador Público Registrado no atienda el oficio para solicitarle la exhibición de sus papeles de trabajo, si se trata de una dictamen de estados financieros para efectos fiscales se procederá a la cancelación de su registro de acuerdo a lo que señala el artículo 52 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, por otra parte si se tratan de dictamen de enajenación de acciones y declaratorias de IVA, se procederá a la suspensión de su registro de acuerdo a lo que señala el artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

## **Causas de amonestación, suspensión o cancelación del registro del Contador Público.**

El artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación Señala: Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, aplicará al contador público registrado las sanciones siguientes:

### I. Amonestación, cuando el contador público registrado:

- No proporcione o presente incompleta la información a que se refiere el artículo 52-A, fracción I, incisos a) y c) del Código.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

- No cumpla con lo establecido en el artículo 61, primer y segundo párrafos de este Reglamento, y
- No hubiera integrado el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, y

II. Suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código, cuando el contador público registrado:

- Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código; 68 a 84 de este Reglamento, o 204 y 263 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

- Acumule tres amonestaciones de las previstas en la fracción I de este artículo. En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación;
- No aplique las normas de auditoría a que se refiere el artículo 67, primer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

- Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;
- Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal;
- No cumpla con lo establecido en el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;
- Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente, y
- No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la

declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinto al dictamen de los estados financieros del contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.

El Artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación Señala que: Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, procederá a la cancelación definitiva del registro a que se refiere el citado precepto, para lo cual se entiende que:

- I. Existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones; la cancelación se aplicará una vez notificada la tercera suspensión, y
  
- II. El contador público participó en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.

El Artículo 65 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación Señala que: Las facultades a que se refiere el artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, se ejercerán por las autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria mediante el siguiente procedimiento:

**I.** Determinada la irregularidad, ésta será hecha del conocimiento del contador público registrado, a efecto de que en un plazo de quince días manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

La autoridad fiscal admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones. Las pruebas se valorarán en los términos del artículo 130 del Código;

**II.** Agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda, y

**III.** La resolución se emitirá en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir de que se agote el plazo señalado en la fracción I de este artículo.

(AUDITORÍA II, 2011)

## **OTROS PRONUNCIAMIENTOS QUE EXIGEN LA DICTAMINACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

### **Pronunciamientos legales**

Diversas leyes y disposiciones reglamentarias exigen la dictaminación de estados financieros a saber:

- 1.- El artículo 228 bis de la ley general de sociedades mercantiles en el caso de una escisión.
- 2.- El artículo 53 de la ley general de organizaciones y actividades auxiliares de crédito.
- 3.- El artículo 101 de la ley de instituciones de crédito.
- 4.- El artículo 26 bis5 de la ley del mercado de valores.
- 5.- El artículo 77 de la ley de sociedades de inversión.
- 6.- El artículo 105 de la ley general de instituciones y sociedades mutualistas de seguros.
- 7.- El artículo 65 de la ley federal de instituciones de fianzas
- 8.- El artículo 251 de la ley general de sociedades mercantiles en el caso de sociedades extranjeras.

9.- El artículo 212 de la ley general de títulos y operaciones de crédito en el caso de sociedades que emitan obligaciones.

### **Pronunciamientos institucionales**

Independientemente de lo anterior y básicamente los bancos exigen regularmente a sus clientes que aunque no se encuentren obligados, hagan dictaminar sus estados financieros, con el propósito de poder otorgarle financiamiento.

Lo anterior es aplicable hasta 2013, a partir de 2014 entra en vigor la reforma hacendaria con la cual surgen diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación, una vez aprobada la reforma queda de la siguiente manera:

### **Dictamen Fiscal**

La aprobación final de la reforma señala mantener la figura del dictamen de los estados financieros que originalmente el Ejecutivo Federal propuso derogar. En ese sentido, se aprobó que dicho dictamen sea opcional respecto de los sujetos que tengan ingresos gravables superiores a cien millones de pesos; en consecuencia, señala que debe adecuarse el marco sancionatorio aplicable a los contadores

públicos registrados, en ese sentido aprobó adecuar los artículos 26, 32-A, 42, 47, 52, 52 -A, 53-A, 67, 73, 83, 84, 91-A y 91-B.

Bajo ese contexto, se precisa que quienes hagan uso de la opción de dictaminar sus estados financieros lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción, la cual deberá llevarse a cabo dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta.

Asimismo, señala la Colegisladora, de forma coincidente con el Ejecutivo Federal, el esquema de transición que se establecerá para los dictámenes presentados en términos de la legislación fiscal vigente al 31 de diciembre de 2013, a los cuales les serán aplicables las disposiciones vigentes hasta esa fecha, toda vez que con esto se brinda seguridad jurídica a los contribuyentes que hayan dictaminado sus estados financieros.

COMISIONES UNIDAS DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DE ESTUDIOS LEGISLATIVOS, Minuta con proyecto de decreto, México 2013.

Este capítulo concluye mostrando los cambios relevantes a aplicar en los distintos informes que emite un contador público, así como las modificaciones a las que se tiene que adaptar una empresa que requiera de servicios, que le aplique la

nueva normatividad. Esto nos muestra que aspectos debemos de tomar en cuenta al llevar a cabo una auditoría u otros servicios, cabe señalar que algunos hechos aun no están normados debido a la adopción y convergencia con las Normas Internacionales. Por lo que en el siguiente capítulo se realizará la metodología y el caso práctico de esta investigación.

## **CAPÍTULO V**

### **CASO PRÁCTICO**

En este capítulo llevaremos a cabo el objetivo de la presente investigación, una vez analizado todo el marco teórico, para tener un panorama más amplio de lo que queremos proponer para el informe que emite el auditor de estados financieros en su carácter de comisario, de acuerdo a los ordenamientos legales y a los distintos organismos involucrados en dar a conocer algunos ejemplos de su elaboración.

#### **5.1 Metodología de la Investigación**

##### Planteamiento del problema

El contador público siendo auditor es aquella persona que se encarga de llevar a cabo una serie de prácticas, pruebas, técnicas y procedimientos para revisar los registros de las operaciones que realiza un ente económico, para evaluar la confiabilidad y razonabilidad de la presentación de los estados financieros, que posteriormente con sus evidencias, elaborará una opinión, recomendaciones y sugerencias que ayuden a la empresa a mejorar en su operación.

Y el auditor a su vez puede ser comisario, como ya lo mencionamos anteriormente el comisario de una sociedad, es una persona autorizada por los accionistas para vigilar el correcto funcionamiento y, principalmente, la correcta

administración de la sociedad, tanto desde un punto de vista financiero, como contable.

Por lo que, esta figura del comisario antes estaba contemplada en el boletín 4090 de las Normas y Procedimientos de auditoría, pero se derogó el 1 de enero de 2012 cuando dejan sin efectos las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y quedó sin normatividad aplicable, por lo tanto no hay un boletín que trate el tema del informe del comisario, claro está que en la Ley General de Sociedades Mercantiles se menciona las funciones, responsabilidades y la obligación de emitir un informe a los accionistas de la sociedad, pero no establece como hacerlo, que puntos debe contener, la estructura adecuada etc.

Existió una guía para la realización del informe del comisario pero no es suficiente, debido a que solo es como un ejemplo de lo que el auditor podría hacer, es un simple modelo de un informe pero sin la formalidad que se le podría dar si se encontrara regulado en alguna norma. Si el contador está emitiendo un dictamen, por ser auditor externo, de la misma forma debería emitir un informe en su carácter de comisario, con el mismo profesionalismo y seguridad de que lo está haciendo adecuadamente con la normatividad que se lo exija. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. pretendía manejar un informe dentro de las Normas de Atestiguamiento u Otros Servicios Relacionados, pero solo quedaron en proceso de auscultación sin darle el debido seguimiento.

Entonces se pretende en esta investigación, analizar bajo que normatividad quedaría regulado el informe del comisario, que ordenamiento legal sería el adecuado para establecer las reglas a emitir de dicho informe, hacer notar la importancia que tiene el informe del comisario en una sociedad, lo útil que podría llegar a ser y los beneficios que brinda.

Se necesita analizar que normas pueden ser aplicables para el informe, la finalidad es encontrar, que ordenamientos deben establecer las políticas a seguir para llevar a cabo la opinión del comisario.

Después de lo comentado anteriormente estamos ante 3 situaciones una donde si hubo un modelo del informe del comisario, otra donde no hubo modelo y vamos a investigar que normas son las que le aplicarían y la ultima donde el Instituto mexicano de Contadores Públicos emitirá una guía para realizar dicho informe, por lo que se concluye que es un problema para aplicar actualmente un modelo de informe cuando el auditor externo también es comisario

### Justificación

El comisario tiene múltiples actividades fundamentales en una sociedad mercantil; actualmente algunas empresas manejan estas dos figuras la de auditor y comisario, para cumplir no solo con obligaciones, sino tener un panorama más amplio del funcionamiento y resultados de la entidad.

El auditor externo se encuentra regulado en el artículo 32-A fracción I del Código Fiscal de la Federación, mientras que el comisario en el Boletín 4090 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, pero debido a que el Boletín 4090 fue derogado en los primeros meses de 2012, resulta importante analizar que ordenamiento regulará el informe del comisario.

Por lo tanto, la presente investigación pretende proponer las normas aplicables para la actuación del comisario y el contenido de su dictamen, durante el período que éste queda sin ser regulado por encontrarse en auscultación.

Los beneficios de esta investigación no solo serán para la práctica, cumplimiento y contenido del informe del comisario, sino para saber que normas aplican y regulan la presentación de dicho informe, además las organizaciones se beneficiarán al saber que presentan el dictamen e informe de acuerdo a la normatividad vigente que refleja razonablemente la situación financiera organizacional y ética empresarial.

Algunos de los interesados en conocer tal información son los contadores, auditores que son los encargados de llevar a cabo el informe, los empresarios de sociedades familiares que son los de mayor interés, pues son los que con el contenido del informe tomarán decisiones para la mejora de la empresa. Otros

interesados son los propios estudiantes, quienes tienen que tener el conocimiento para en un futuro llevarlo a la práctica y todos aquellos quienes tengan interés en el tema.

Se eligió este tema para mostrar la importancia que tiene el informe del comisario en las sociedades anónimas, ya que a través de éste se plasma lo que sucede con la información que presentan los administradores a la Asamblea de Accionistas.

Hay que destacar que por medio del informe se da una opinión por tercero que es totalmente independiente de la empresa, que ayudara a ver la eficiencia y cumplimiento de políticas, sin dejarse influir en la opinión por ser dueño o accionista para favorecer los resultados.

Es importante realizar esta investigación para conocer cuál es el modelo del comisario cuando se derogo el boletín aplicable en las normas de auditoría y cuál es el modelo que se aplicara actualmente con las normas internacionales de auditoría aplicables en 2012.

## **OBJETIVOS**

Análisis de la normatividad del trabajo del auditor de estados financieros en su carácter de comisario.

### **Objetivos específicos**

- Análisis de la normatividad del trabajo del auditor externo de estados financieros en su carácter de comisario.
- Identificar las normas que podrían ser aplicables al informe.
- Crear un modelo de informe que emite el comisario.
- Realizar un análisis de las disposiciones fiscales aplicables al dictamen de estados financieros para efectos fiscales.

## **HIPÓTESIS**

La falta de normas que regulen el informe del comisario de sociedades anónimas, puede provocar que el auditor entregue un informe incorrecto y que no esté apegado a las Normas Internacionales de Auditoría

## **METODOLOGÍA**

El método que se utilizó en esta investigación según la forma de abordar el tema fue el método deductivo ya que se partió del análisis de la regulación de las normas de auditoría Mexicanas y después de las Normas de Auditoría

Internacionales que regulan el informe del auditor cuando también es comisario para aplicarlo en un caso práctico de un informe cuando no había normatividad que regulara dicho informe.

El método que se utilizó en esta investigación según el tipo de investigación fue descriptivo ya que se describe como se realiza un informe del auditor cuando también es comisario la finalidad de usar este método es realizar un análisis de la normatividad del trabajo del auditor de estados financieros en su carácter de comisario.

### **Técnicas de Investigación Utilizadas:**

Se realizó una investigación bibliográfica, una investigación en las leyes fiscales vigentes en el 2013, investigación en el Diario Oficial de la Federación, apuntes de las materias de auditoría y consultas de páginas de internet.

## **5.2 Ejemplos prácticos de informes del comisario**

En el código de comercio de 1889 apareció por primera vez la figura de la vigilancia de las sociedades, posteriormente en 1934 la Ley General de Sociedades Mercantiles legislo específicamente sobre la vigilancia de las sociedades anónimas a

través de uno o varios comisarios. Desde su origen la función de vigilancia tiene por objeto que una persona accionista de una sociedad, con ciertas limitaciones, o un tercero independiente a la misma, informe anualmente a la asamblea de accionistas respecto de la veracidad, suficiencia y carácter razonable de la información presentada por los administradores, a la propia Asamblea de Accionistas. La Ley General de Sociedades Mercantiles vigente requiere que el informe anual del comisario incluya:

- La opinión del comisario, sobre si las políticas y criterios contables y de información son adecuados y suficientes.
- Si las políticas han sido aplicados de manera consistente en la información presentada por los administradores.
- Si como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y eficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad. El Código de Ética Profesional establece que los informes de cualquier tipo que emita el contador Público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él.

**Objetivo-** Orientar al contador público en su actuación como comisario en el cumplimiento de las funciones que le impone la Ley General de Sociedades

**Mercantiles-** Normar el contenido del dictamen que debe emitir. Este boletín se refiere exclusivamente al dictamen que debe emitir el contador público en

su carácter de comisario, en el cumplimiento de las funciones en el artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles .El contador público puede enfrentar las siguientes situaciones:

- a) Que siendo el auditor externo de la entidad, haya asumido también la responsabilidad de la función de comisario de la misma.
- b) Que actué como comisario, sin ser el auditor externo

El boletín 4090 tiene vigencia 01 de febrero de 1998 al 01 de enero de 2012

### **Aplicable para 2011**

Modelo de dictamen sugerido

Dictamen del comisario

Uruapan, Michoacán a 30 de marzo del 2012.

A la Asamblea General de Accionistas de La Michoacana, S.A. de C.V.

En mi carácter de comisario y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y los estatutos de La Michoacana, S.A. de C.V., rindo a ustedes mi dictamen sobre la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información que ha presentado a ustedes el consejo de administración, en relación con la marcha de la Sociedad por el año terminado el 31 de diciembre de 2011.

He asistido a las asambleas de accionistas y juntas del consejo de administración a las que he sido convocado y he obtenido de los directores y administradores, la información sobre las operaciones, documentación y registros que consideré necesario examinar. Mi revisión ha sido efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, los criterios y políticas contables y de información seguidos por la Sociedad y considerados por los administradores para preparar la información presentada por los mismos a esta asamblea, son adecuados y suficientes y se aplicaron en forma consistente con el ejercicio anterior, por lo tanto, dicha información refleja en forma veraz, razonable y suficiente la situación financiera de La Michoacana, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 2011, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con las Normas de Información Financieras Mexicanas.

C.P.C. Fernando Diez Barroso

Registro en la AGAF N° 00001

Uruapan, Michoacán a 26 de marzo de 2012.

(AUDITORÍA III, 2012)

En virtud de que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México han quedado sin efecto a partir del 1° de enero de 2012, por la entrada en vigor de las Normas Internacionales de Auditoría, el Boletín 4090 “El dictamen del Contador Público en su carácter de comisario” ya no es aplicable, por lo que la CONAA trabajó en la Guía de Comisario, con el fin de darle a la profesión las guías de que hacer, que revisar para rendir un informe de comisario, así como el formato del mismo.

## **Consideraciones generales para la elaboración de la Guía para la emisión del Informe de Comisario**

### **¿Porqué emitir una guía?**

Con la adopción que se realizó en México de las Normas Internacionales de Auditoría a partir de las auditorías de estados financieros de entidades mexicanas de ejercicios contables que inicien el 1 de enero de 2012, no hay un boletín que trate el tema del informe de Comisario; sin embargo, debido a que la función del Comisario surge de una obligación local derivado de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y cuando esta obligación es realizada por un Contador Público, es por ello, que sugiere una guía, la cual sólo aplica cuando el Contador Público sea auditor externo de una Entidad y a su vez ejerza las funciones de Comisario.

### **Planteamiento general de la Guía**

Para realizar de la mejor manera posible la función de Comisario, es recomendable observar las disposiciones establecidas en las Normas internacionales de Auditoría,

así como complementar el trabajo conforme a las disposiciones legales y reportar lo conducente como Comisario.

### **Comisario y Auditor Externo**

La presente guía es sugerida únicamente cuando el Contador Público sea el auditor externo de una Entidad y a su vez ejerza las funciones de Comisario, y no pretende ser una guía para los contadores Públicos que ejerzan la función de Comisario sin ser el auditor Externo de dicha entidad. El término Auditor Externo a que se hace referencia en este párrafo se puede referir a una persona física o a una firma de contadores; por lo que en los casos en que el auditor externo sea diferente al Comisario pero ambas personas formen parte de la misma organización, se recomienda al Comisario se involucre el tiempo que considere necesario de Sociedades Mercantiles que debe de cubrir el Comisario, con el fin de que pueda firmar el informe correspondiente.

(NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, 2013: consideraciones generales para la elaboración de la presente guía para la emisión del informe del comisario, párrafos 1-3)

Esta Guía aplica se sugiere que sea aplicable a partir de enero de 2012, pero debido a que hasta 2013 quedan abrogadas totalmente las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, deberá aplicarse a partir del 1 de enero de 2013.

**Proyecto de la Guía para la emisión del informe del comisario, la cual fue preparada por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA)**

**Dictamen del comisario**

A la Asamblea General de Accionistas de Compañía X, S. A. de C. V.

He auditado los estados financieros de la Compañía X, S. A. de C.V., que se acompañan, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de diciembre de 20X1 y 20X0 y los estados de resultados, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo que son relativos, por los años terminados en esas fechas, así como las notas, políticas contables y demás información adicional que se acompaña a los mismos.

**Responsabilidad de la Administración por los estados financieros**

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros preparados de acuerdo con [marco contable correspondiente], así como del control interno, necesario para poder preparar los estados financieros y que estos se encuentren libres de desviaciones materiales por fraude o error.

**Responsabilidad del comisario**

Mi responsabilidad es la de expresar una opinión sobre los estados financieros antes mencionados basados en mi auditoría. He realizado mi examen de acuerdo con las

Normas Internacionales de Auditoría. Estas normas requieren que cumpla con requerimientos éticos y que planee y desarrolle la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros se encuentran libres de desviaciones materiales. Una auditoría involucra el desarrollo de procedimientos para obtener evidencia acerca de que los montos y las revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, lo cual incluye una evaluación de los riesgos de desviaciones materiales de los estados financieros, ya sea por fraude o error.

En la realización de dicha evaluación de riesgos, el auditor considera el control interno relevante de la entidad en la preparación razonable de los estados financieros y diseña procedimientos de auditoría apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de emitir una opinión respecto a la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la aplicabilidad de las políticas contables usadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la administración, así como la evaluación en general de la presentación de los estados financieros.

Considero que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para basar mi opinión.

### **Opinión**

En mi opinión, los estados financieros presentan, razonablemente, en todos los aspectos materiales, la posición financiera de la Compañía X, S.A. de C.V., al 31 de

diciembre de 20X1 y 20X0, el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, por los años terminados en esas fechas de acuerdo con [marco contable correspondiente].

### **Reporte sobre otros requerimientos legales y regulatorios**

En mi carácter de comisario de Compañía X, S.A. de C.V. (la Sociedad), rindo a ustedes mi dictamen sobre la veracidad, razonabilidad y suficiencia de la información financiera que ha presentado a ustedes el Consejo de Administración, por el año terminado el 31 de diciembre de 20X0.

He asistido a las asambleas de accionistas y juntas del Consejo de Administración a las que he sido convocado y he obtenido de los directores y administradores toda la información sobre las operaciones, documentación y demás evidencia comprobatoria que consideré necesario examinar. En mi opinión, los criterios, políticas contables y de información seguidos por la Sociedad y considerados por los administradores para preparar la información financiera presentada por los mismos a esta Asamblea, son adecuados y suficientes y se aplicaron en forma consistente con el ejercicio anterior; por lo tanto, dicha información financiera refleja en forma veraz, suficiente y razonable la situación financiera de Compañía X, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 20X0, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, por los años terminados en esa fecha de acuerdo con [marco contable correspondiente].

[Firma]

[Fecha] (IMCP, Guía para la Emisión del Informe del Comisario, 2011.)

(En caso de una firma de Contadores Públicos,  
utilizar el papel membretado de la firma de auditoría)

## **INFORME DE AUDITORÍA**

A la Asamblea General de Accionistas de  
Compañía X, S.A. de C.V.

### **Informe sobre los estados financieros**

He (mos) auditado los estados financieros adjuntos de Compañía X, S.A. de C.V., que comprenden estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1, y los estados de resultados (1), cambios en el capital contable y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 20X2 y 20X1, 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 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) auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumpla (mos) los requerimientos de ética, así como que planifique (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 si 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 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 realizadas por la administración, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros en su conjunto.

Considero (amos) que la evidencia de la auditoría que he (mos) obtenido en mis (nuestras) auditorías proporciona una base suficiente y adecuada para mi (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 20X2 y 20X1, así como sus resultados y sus flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas.

(Utilizar papel blanco sin logos, porque la responsabilidad es personal.

Por lo tanto, sólo imprimir el nombre del Comisario, por ejemplo como sigue)

**C.P.C. (NOMBRE)**

## **Informe del Comisario**

En mi carácter de Comisario de Compañía X, S.A. de C.V. (la sociedad), rindo a ustedes mi dictamen sobre la veracidad, razonabilidad y suficiencia de la información financiera que ha presentado a ustedes el Consejo de Administración, por el ejercicio que termino el 31 de diciembre de 20X2.

He asistido a las Asambleas de Accionistas y juntas del Consejo de Administración a las que he convocado, y he obtenido de los directores y administradores toda la información sobre las operaciones, documentación y demás evidencia comprobatoria que consideré necesario examinar.

En mi opinión, los criterios, políticas contables y de información seguidos por la Sociedad y considerados por los administradores para preparar la información financiera presentada por los mismos a esta Asamblea, son adecuados y suficientes y se aplicaron en forma consistente con el ejercicio anterior; por lo tanto, dicha información financiera refleja en forma veraz, suficiente y razonable la situación financiera de Compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20X2, así como sus resultados y sus flujos de efectivo, correspondientes el ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas.

[Firma]

[Fecha]

(1) A partir del 1° de enero de 2013 “Estado de Resultados Integrales”

(NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, 2013: consideraciones generales para la elaboración de la presente guía para la emisión del informe del comisario, párrafos 11-19)

El boletín 4090 estuvo vigente y cuando se derogó no salió inmediatamente la guía para la emisión del informe del comisario que se encuentra en las Normas Internacionales edición 2013 salió a finales de 2012. Dicha guía se aplicaba de forma retroactiva a febrero de 2012 por lo que concluimos que hay 2 efectos:

1.- Después de febrero de 2012 y hasta antes de la publicación de la guía para la emisión del informe del comisario que se encuentra en las Normas Internacionales edición 2013 el criterio conservador era aplicar el boletín 4090.

2.- Cuando fue la publicación de la guía para la emisión del informe del comisario que se encuentra en las Normas Internacionales edición 2013 se debería de emitir con una nueva fecha el informe del comisario con efectos retroactivos utilizando la guía para la emisión del informe del comisario que se encuentra en las Normas Internacionales edición 2013.

**Este es un segundo ejemplo del tiempo en el que no había un informe del comisario**

A los accionistas y la Junta Directiva de  
La Michoacana, S.A.

En nuestro carácter de comisarios de La Michoacana, S.A. de conformidad con las atribuciones y responsabilidades inherentes al cargo, señaladas 311 de Código de Comercio, revisamos el estado de situación financiera al 31 de agosto de 2012 y los estados conexos integrales de resultados, movimiento de las cuentas de patrimonio y de flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha.

Nuestra revisión se apoyó en el dictamen de los auditores externos emitido el 19 de octubre de 2012 y se realizó de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera, incluyendo las evaluaciones que respaldan los montos y revelaciones en los estados financieros, los principios de contabilidad utilizados, las estimaciones contables importantes hechas por la Gerencia, así como la adecuada presentación de los estados financieros.

En nuestra opinión, basados en nuestra revisión y en el dictamen de los Auditores Externos Sánchez, Valencia & Asociados que actuaron en el examen de los estados financieros antes citados, los cuales deben considerarse como parte integrante de

nuestro informe, recomendamos la aprobación de los estados financieros de La Michoacana, S. A. al 31 de Agosto de 2012.

Lic. Alfredo Bautista

C.P.C. N°12.1287

Comisario

Teodoro Macías

C.P.C. N°11.777

Comisario

30 de Octubre de 2012.

## CONCLUSIONES

La auditoría es un examen sobre las operaciones que realiza una entidad por un período determinado, que genera confiabilidad, veracidad, oportunidad y prestigio sobre la información financiera, además de que supervisa el cumplimiento del control interno, dando sugerencias y observaciones para el mejoramiento de procesos y sistemas.

Por medio de esta investigación se pretendía proponer la normatividad que le aplicaría al informe que emite el auditor en su carácter de comisario, asimismo como demostrar la importancia que representa éste en la empresa, ya que muchas entidades pequeñas o medianas, que por lo regular son familiares, difícilmente aprovechan los recursos administrativos que disponen como es el consejo de administración y el comisario.

El Comisario no solo brinda el apoyo de ser auditor, sino que además al conocer la empresa en todos los aspectos, puede evaluar de forma imparcial la función directiva, lo que redundara en una gestión más productiva, eficiente y eficaz.

Por eso concluimos que al tener un buen Consejo de Administración y un Comisario, brindará a las empresas herramientas sólidas para tener una cultura administrativa que les permita mantenerse vigentes y de forma exitosa.

Al aparecer la figura del Comisario, se reguló en la Ley General de Sociedades Mercantiles, con lo que muchas empresas solo destinaban al comisario para cumplir con la formalidad de dicha ley, además de que la gran mayoría de las empresas pequeñas y medianas son familiares, los puestos directivos de estas eran los propios familiares, por lo que sin tener experiencia o conocimientos toman el mando de dichas entidades, ello demuestra aun más la importancia tan significativa del comisario en emitir un informe sobre las situaciones que considere relevantes comunicar para mejorar la situación de la empresa y en la toma de decisiones.

La falta de normas que regulen el informe del comisario de sociedades anónimas, puede provocar que el auditor entregue un informe incorrecto y que no esté apegado a las Normas Internacionales de Auditoría

Por lo que se cumplió con el propósito de esta investigación al proponer un modelo de informe del comisario, en el tiempo que quedó sin ser reglamentado por alguna ley o normas aplicables.

Debido a que el boletín que regulaba dicho informe el 4090 de las Normas y Procedimientos de Auditoría que entró en vigor y tomo carácter de aplicación obligatoria a partir del mes de marzo de 1998, se derogó en mayo de 2012, lo que provocó que quedara un vacío legal de junio 2012 a diciembre 2013 donde no había un boletín o una guía para aplicar un informe, cuando una persona además de ser auditor es comisario.

Al no existir una legislación que regulara el informe del comisario, no se puede tomar de referencia ninguna norma donde explique la forma de comunicar sus resultados objeto de su examen y trabajo desarrollado.

Anteriormente el boletín 4090 hacía referencia que el informe se realizaría de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, pero si estas fueron abrogadas en su totalidad a partir de enero de 2013, es fundamental saber cómo realizar el informe y de acuerdo a que normas elaborarlo.

Asimismo si la Ley General de Sociedades Mercantiles exige rendir un informe anualmente donde se analice la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración, y si esta obligación no fue abrogada como sucedió con el boletín 4090, resulta una laguna legal de cómo realizar dicho informe, si la información que se brinda en este es adecuada y suficiente.

Hay que tener claro que aunque la Ley General de Sociedades Mercantiles no establece que el informe se haga de acuerdo con algunas normas, el boletín 4090 marcaba las pautas de cómo realizar el informe, los lineamientos a seguir, así como el contenido de este.

El boletín 4090 estuvo vigente y cuando se derogó no salió inmediatamente la guía para la emisión del informe del comisario que se encuentra en las Normas

Internacionales edición 2013 salió a finales de 2012. Dicha guía se aplicaba de forma retroactiva a febrero de 2012 por lo que concluimos que hay 2 efectos:

1.- Después de febrero de 2012 y hasta antes de la publicación de la guía para la emisión del informe del comisario que se encuentra en las Normas Internacionales edición 2013 el criterio conservador era aplicar el boletín 4090.

2.- Cuando fue la publicación de la guía para la emisión del informe del comisario que se encuentra en las Normas Internacionales edición 2013 se debería de emitir con una nueva fecha el informe del comisario con efectos retroactivos utilizando la guía para la emisión del informe del comisario que se encuentra en las Normas Internacionales edición 2013.

## BIBLIOGRAFÍA

CANO C. Donaliza, LUGO C. Danilo, Auditoría Financiera Forense, Editorial ECOE ediciones, 3a. Edición, Colombia 2009.

CARDOSO, C.José Carlos, El Consejo de Administración y el Comisario Profesional, IMCP, 2a. Edición, México 1999.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 10a Edición, México 2013.

COMISIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO, Guías de auditoría emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, 1a Edición, México 2011.

COMISIONES UNIDAS DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DE ESTUDIOS LEGISLATIVOS, Minuta con proyecto de decreto, México 2013.

COOK, J. W.; Winkle, G.M., Auditoría, Editorial Interamericana, 3a Edición, México 1987.

ELIZONDO, López Arturo, Proceso Contable I Contabilidad Fundamental, Editorial ECAFSA, México 1997.

GRANT THORNTON INTERNACIONAL, Opiniones e Informes del Auditor Relación con la Normatividad Internacional, 2010.

IMCP, Adopción de Normas Internacionales de Auditoría, 2012.

IMCP, Guía para la Emisión del Informe del Comisario, 2011.

LARA, Flores Elías, Primer Curso de Contabilidad, Editorial Trillas, México D.F. 2004.

## LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

MÜNCH, Galindo Lourdes, Administración, Editorial Trillas, 5ta. Edición México, 2007.

NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS, IMCP, México 2012

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, IMCP, México 2009.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS Y NORMAS PARA ATESTIGUAR, IMCP, México 2009.

SANTILLANA, González Juan Ramón, Auditoría I, Editorial ECAFSA, México 2000.

AUDITORÍA I, Prof. Roberto Edgardo Aguilar Hernández, 5° semestre de la Lic. en Contaduría, Universidad Don Vasco, A.C., Uruapan, Mich. 2011.

## **APUNTES**

AUDITORÍA II, Prof. Roberto Edgardo Aguilar Hernández 6° semestre de la Lic. en Contaduría, Universidad Don Vasco, A.C., Uruapan, Mich. 2012.

AUDITORÍA III, Prof. Roberto Edgardo Aguilar Hernández 7° semestre de la Lic. En Contaduría, Universidad Don Vasco, A.C., Uruapan, Mich. 2012.

## **HEMEROGRAFÍA**

<http://imcp.org.mx/publicaciones/guia-para-la-emision-del-informe-de-comisario>

<http://ocampoarch.wordpress.com/2006/09/18/funciones-del-comisario/>

<http://regvargas.tripod.com/page5.html>

<http://www.monografias.com/trabajos13/conta/conta.shtml#cklas#ixzz2cYcwDuz9>

<http://www.monografias.com/trabajos13/conta/conta.shtml#ixzz2dCsytDgw>

<http://www.monografias.com/trabajos63/dictamen-comisario/dictamen-comisario.shtml#ixzz2cYcAzVgO>

<http://www.promonegocios.net/contabilidad/objetivos-contabilidad.html-objetivos>

[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informacion\\_fiscal/orientacion\\_oe/dictamen\\_fisca](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/orientacion_oe/dictamen_fisca)

I/