

UDS

ANTOLOGIA

FUNDAMENTOS DE AUDITORIA

LIC. En Contaduría Pública y Finanzas

8° CUATRIMESTRE

Marco Estratégico de Referencia

ANTECEDENTES HISTORICOS

Nuestra Universidad tiene sus antecedentes de formación en el año de 1979 con el inicio de actividades de la normal de educadoras “Edgar Robledo Santiago”, que en su momento marcó un nuevo rumbo para la educación de Comitán y del estado de Chiapas. Nuestra escuela fue fundada por el Profesor de Primaria Manuel Albores Salazar con la idea de traer Educación a Comitán, ya que esto representaba una forma de apoyar a muchas familias de la región para que siguieran estudiando.

En el año 1984 inicia actividades el CBTiS Moctezuma Ilhuicamina, que fue el primer bachillerato tecnológico particular del estado de Chiapas, manteniendo con esto la visión en grande de traer Educación a nuestro municipio, esta institución fue creada para que la gente que trabajaba por la mañana tuviera la opción de estudiar por las tarde.

La Maestra Martha Ruth Alcázar Mellanes es la madre de los tres integrantes de la familia Albores Alcázar que se fueron integrando poco a poco a la escuela formada por su padre, el Profesor Manuel Albores Salazar; Víctor Manuel Albores Alcázar en septiembre de 1996 como chofer de transporte escolar, Karla Fabiola Albores Alcázar se integró como Profesora en 1998, Martha Patricia Albores Alcázar en el departamento de finanzas en 1999.

En el año 2002, Víctor Manuel Albores Alcázar formó el Grupo Educativo Albores Alcázar S.C. para darle un nuevo rumbo y sentido empresarial al negocio familiar y en el año 2004 funda la Universidad Del Sureste.

La formación de nuestra Universidad se da principalmente porque en Comitán y en toda la región no existía una verdadera oferta Educativa, por lo que se veía urgente la creación de una institución de Educación superior, pero que estuviera a la altura de las exigencias de los jóvenes que tenían intención de seguir estudiando o de los profesionistas para seguir preparándose a través de estudios de posgrado.

Nuestra Universidad inició sus actividades el 18 de agosto del 2004 en las instalaciones de la 4ª avenida oriente sur no. 24, con la licenciatura en Puericultura, contando con dos grupos de

cuarenta alumnos cada uno. En el año 2005 nos trasladamos a nuestras propias instalaciones en la carretera Comitán – Tzimol km. 57 donde actualmente se encuentra el campus Comitán y el Corporativo UDS, este último, es el encargado de estandarizar y controlar todos los procesos operativos y Educativos de los diferentes Campus, Sedes y Centros de Enlace Educativo, así como de crear los diferentes planes estratégicos de expansión de la marca a nivel nacional e internacional.

Nuestra Universidad inició sus actividades el 18 de agosto del 2004 en las instalaciones de la 4ª avenida oriente sur no. 24, con la licenciatura en Puericultura, contando con dos grupos de cuarenta alumnos cada uno. En el año 2005 nos trasladamos a nuestras propias instalaciones en la carretera Comitán – Tzimol km. 57 donde actualmente se encuentra el campus Comitán y el corporativo UDS, este último, es el encargado de estandarizar y controlar todos los procesos operativos y educativos de los diferentes campus, así como de crear los diferentes planes estratégicos de expansión de la marca.

MISIÓN

Satisfacer la necesidad de Educación que promueva el espíritu emprendedor, aplicando altos estándares de calidad Académica, que propicien el desarrollo de nuestros alumnos, Profesores, colaboradores y la sociedad, a través de la incorporación de tecnologías en el proceso de enseñanza-aprendizaje.

VISIÓN

Ser la mejor oferta académica en cada región de influencia, y a través de nuestra Plataforma Virtual tener una cobertura Global, con un crecimiento sostenible y las ofertas académicas innovadoras con pertinencia para la sociedad.

VALORES

- Disciplina
- Honestidad
- Equidad
- Libertad

ESCUDO



El escudo de la UDS, está constituido por tres líneas curvas que nacen de izquierda a derecha formando los escalones al éxito. En la parte superior está situado un cuadro motivo de la abstracción de la forma de un libro abierto.

ESLOGAN

“Mi Universidad”

ALBORES



Es nuestra mascota, un Jaguar. Su piel es negra y se distingue por ser líder, trabaja en equipo y obtiene lo que desea. El ímpetu, extremo valor y fortaleza son los rasgos que distinguen.

Fundamentos de Auditoria

Objetivo de la materia:

Al concluir el curso el estudiante será capaz de identificar las diferencias entre el proceso contable y el de auditoría, analizar, aplicar e interpretar las normas y procedimientos de auditoría, normas para atestiguar, así como la responsabilidad social y legal del Contador Público como auditor independiente.

Contenido de la Materia

UNIDAD I CONCEPTOS GENERALES DE AUDITORIA

- I.1.- Naturaleza De La Auditoria.
- I.2.- Diferencia Entre Auditoria Y Contabilidad.
- I.3.- Clasificación De Auditorías.
- I.4.- La Opinión Del Auditor Independiente
- I.5.- La Ética Profesional.
- I.6.- Confirmaciones Escritas
- I.7.- Competencia, Capacidad Y Recursos
- I.8.- Realización De Los Encargos
- I.9.- La Responsabilidad Legal.
- I.10.- Tipos De Auditoria.
- I.11.- Auditoría Interna.
- I.12.- AUDITORIA EXTERNA.

UNIDAD II NORMAS DE AUDITORIA

- 2.1.- Antecedentes De Las Normas De Auditoria.
- 2.2.- Normas De Auditoria.
- 2.3.- Principios Y Responsabilidades Globales
- 2.4.- Declaraciones Normativas.
- 2.5.- Normas Personales.
- 2.6.- Normas De Ejecución.
- 2.7.- Planeación Y Supervisión
- 2.8.- Estudio Y Evaluación del Control Interno
- 2.9.- Obtención de Evidencia Suficiente Y Competente
- 2.10.- Documentación De La Auditoria

2.11.- Normas De Información.

UNIDAD III

NORMAS RELATIVAS A SERVICIOS PARA TESTIGUAR

3.1.- Normas Para Atestiguar

3.2.- Objetivo De Las Normas Para Atestiguar

3.3.- Normas Personales Y Generales

3.4.- Informes Sobre Exámenes Y Revisiones

3.5.- Limitaciones

3.6.- Objetivo Y Presentación De La Información Financiera Proforma

3.7.- Condiciones Para La Emisión De Informes

3.8.- Objetivos de los procedimientos que aplica el contador público a la información financiera proforma

3.9.- Procedimientos Aplicables En El Examen O Revisión De Información Financiera Proforma

UNIDAD IV

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

4.1.- Procedimientos De Aplicación General.

4.2.- Alcance Y Limitaciones

4.3.- Muestreo En Auditoria.

4.4.- Marco De Referencia

4.5.- Tipos Y Métodos De Selección

4.6.- Metodología Para El Estudio Del Control Interno.

4.7.- Definición y elementos de la estructura del control interno

4.8.- Procedimientos De Auditoria Para El Estudio Y Evaluación De La Función De Auditoria Interna.

4.9.- Estructura del Departamento de Auditoría Interna

4.10.- Utilización Del Trabajo De Un Especialista

4.11.- Partes Relacionadas.

Índice

UNIDAD I CONCEPTOS GENERALES DE AUDITORIA

1.1.- Naturaleza De La Auditoria. -----	11
1.2.- Diferencia Entre Auditoria Y Contabilidad. -----	12
1.3.- Clasificación De Auditorías. -----	15
1.4.- La Opinión Del Auditor Independiente -----	19
1.5.- La Ética Profesional. -----	21
1.6.- Confirmaciones Escritas -----	23
1.7.- Competencia, Capacidad Y Recursos -----	24
1.8.- Realización De Los Encargos -----	26
1.9.- La Responsabilidad Legal. -----	28
1.10.- Tipos De Auditoria. -----	36
1.11.- Auditoría Interna. -----	37
1.12.- Auditoría Externa. -----	39

UNIDAD II NORMAS DE AUDITORIA

2.1.- Antecedentes De Las Normas De Auditoria. -----	40
2.2.- Normas De Auditoria. -----	43
2.3.- Principios Y Responsabilidades Globales -----	44
2.4.- Declaraciones Normativas. -----	49
2.5.- Normas Personales. -----	50
2.6.- Normas De Ejecución. -----	52
2.7.- Planeación Y Supervisión. -----	53
2.8.- Estudio Y Evaluación del Control Interno. -----	54
2.9.- Obtención de Evidencia Suficiente Y Competente. -----	55
2.10.- Documentación De La Auditoria. -----	58
2.11.- Normas De Información. -----	62

UNIDAD III**NORMAS RELATIVAS A SERVICIOS PARA TESTIGUAR**

3.1.- Normas Para Atestiguar. -----	63
3.2.- Objetivo De Las Normas Para Atestiguar. -----	65
3.3.- Normas Personales Y Generales. -----	70
3.4.- Informes Sobre Exámenes Y Revisiones. -----	72
3.5.- Limitaciones. -----	77
3.6.- Objetivo Y Presentación De La Información Financiera Proforma. -----	77
3.7.- Condiciones Para La Emisión De Informes. -----	79
3.8.- Objetivos de los procedimientos que aplica el contador público a la información financiera proforma. -----	80
3.9.- Procedimientos Aplicables En El Examen O Revisión De Información Financiera Proforma. -----	81

UNIDAD IV**TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

4.1.- Procedimientos De Aplicación General. -----	83
4.2.- Alcance Y Limitaciones. -----	84
4.3.- Muestreo En Auditoria. -----	86
4.4.- Marco De Referencia. -----	87
4.5.- Tipos Y Métodos De Selección. -----	88
4.6.- Metodología Para El Estudio Del Control Interno. -----	93
4.7.- Definición y elementos de la estructura del control interno. -----	94
4.8.- Procedimientos De Auditoria Para El Estudio Y Evaluación De La Función De Auditoría Interna. -----	102
4.9.- Estructura del Departamento de Auditoría Interna. -----	105
4.10.- Utilización Del Trabajo De Un Especialista. -----	107
4.11.- Partes Relacionadas. -----	112
BIBLIOIGRAFIA -----	116

UNIDAD I

CONCEPTOS GENERALES DE AUDITORIA

I.1.- Naturaleza De La Auditoria.

“Auditar es un proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos.”

Un concepto de auditoria más comprensible sería el considerar la auditoria como un examen sistemático de los estados financieros, registros y transacciones relacionados para determinar la adherencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las políticas de dirección o a los requerimientos establecidos.

Los estados Financieros publicados, son una serie de afirmaciones y manifestaciones asegurando tener una adecuada presentación de la posición financiera en fechas específicas y de los resultados de las operaciones para determinados periodos de tiempo.

Una auditoria de estas manifestaciones es un esfuerzo para determinar si los estados financieros están adecuadamente presentados en las fechas y periodos indicados. En cualquier presentación de información financiera – interna o externa- o en la ejecución de las actividades de control interno, las personas pueden ser culpables de “...ignorancia, influencias personales, interés propio, negligencia o incluso de deshonestidad” el principal objetivo de una auditoria es eliminar estas cinco causas de distorsión de los hechos.

LA FILOSOFIA DE LA AUDITORIA

Al desarrollar su filosofía de la auditoria, Mautz y Sharif sostuvieron que hay cinco conceptos fundamentales en auditoria:

- Evidencia,
- Debido cuidado del auditor
- Presentación adecuada,
- Independencia,
- Conducta ética

I.2.- Diferencia Entre Auditoria Y Contabilidad.

La Auditoria y la Contabilidad tienen diferencias y similitudes, aunque muchos contadores utilizan los dos términos indistintamente.

Las dos palabras implican procesos separados, que una empresa debe realizar para preparar y supervisar sus datos financieros, y garantizar que la información financiera presentada a los usuarios, sea confiable, íntegra y objetiva.

La Contabilidad

El principal objetivo de la contabilidad es proporcionar la información financiera de una empresa o entidad, la cual debe ser clara, completa y fiable sobre sus actividades económicas, y la situación de sus activos y pasivos.

Estas informaciones se presentan en forma de informes financieros, como:

- El Balance General
- El Estado de Resultados
- El Estado de Cambios en el Capital Contable
- El Estado de Flujos de Efectivo.

Los usuarios internos de los informes contables son:

- Gerentes
- Propietarios
- Empleados

Los usuarios externos de los informes contables son:

- Los Inversionistas
- Acreedores
- El Gobierno.

Contabilidad en su caso, implica el manejo de las transacciones financieras diarias de una empresa. Esto incluye funciones muy diversas que van desde los registros de las entradas de los ingresos, como también los pagos salientes. Algunas de las funciones incluyen las cuentas por cobrar, conciliación bancaria, Preparación de los estados financieros, cuenta por pagar, tesorería, entre otras.

Auditoría

La auditoría es el proceso de examinar los estados financieros y los registros subyacentes de la empresa con el fin de emitir una opinión sobre si los estados financieros están presentados razonablemente y han cumplido con las normas contables (NIF/NIIF).

Por lo general, las auditorías financieras se realizan a petición de una empresa para garantizarle la integridad y objetividad de la información a los diferentes usuarios (es decir, internos y externos).

El principal objetivo de una auditoría es llevar a cabo la evaluación a fondo de los registros financieros de una empresa y proporcionar los informes con recomendaciones de mejora sobre la base de esa evaluación.

Tras la finalización de la auditoría independiente, el auditor culmina con la emisión de un documento, denominado dictamen, en el cual se expresa su opinión acerca del cumplimiento de la información financiera que evalúa con las normas de contabilidad aplicables a la misma, si éstos son razonablemente presentados o no".

DIFERENCIAS

Hay varias diferencias entre la contabilidad y la auditoría.

1. Una diferencia importante es que la auditoría comprueba el proceso de contabilidad para determinar su validez y razonabilidad, y si esta se realiza de acuerdo a las normas contables establecida.
2. Otra diferencia es: que la contabilidad es un proceso diario, mientras que una auditoría se suelen realizar anualmente o trimestralmente.
3. Otra diferencia es que la contabilidad es compilada por los empleados de la empresa, mientras que una auditoría se realiza por un auditor o firma independiente, sin vínculos financieros con la empresa, aunque en muchas empresas existe el departamento de auditoría interna, pero la función de estos

auditores es verificar los cumplimientos del control interno y las políticas de la empresa.

Conclusión

La Contabilidad

Proporciona información financiera para los usuarios de dicha información (Internos o externos).

La Auditoría

Garantiza y asegura que dicha información es confiable y que ha sido preparada de acuerdo con las normas y reglamentos establecidos.

1.3.- Clasificación De Auditorías.

Dependiendo de lo que se busque examinar y la forma en que se realiza podemos encontrar diferentes tipos de auditoría entre los que podemos encontrar:

- **Clasificación De La Auditoria Por Su Lugar De Origen**
- **Clasificación De Auditorías Por Su Área De Aplicación**

Clasificación De La Auditoria Por Su Lugar De Origen

- **Auditoría Externa**
- **Auditoría Interna**

- **Auditoría externa:**

Es realizada por auditores totalmente ajenos a la empresa, esto permite que el auditor externo utilice su libre albedrío en la aplicación de los métodos, técnicas y herramientas con las cuales hará la evaluación de las actividades y operaciones de la empresa que audita.

Ventaja

Al no tener ninguna dependencia de la empresa, el trabajo de los auditores es totalmente independiente y libre de cualquier injerencia por parte de las autoridades de la empresa auditada.

Desventaja

Al auditor conocer poco la empresa, su evaluación puede estar limitada a la información que pueda recopilar.

- **Auditoría Interna:**

Es realizada por un auditor que labora en la empresa donde se realiza la misma.

Ventaja

Debido a que el auditor pertenece a la empresa, casi siempre conoce integralmente sus actividades, operaciones y áreas; por lo tanto, su revisión puede ser más profunda y con mayor conocimiento de las actividades, funciones y problemas de la institución.

Desventaja

Su veracidad, alcance y confiabilidad pueden ser limitados, debido a que puede haber cierta injerencia por parte de las autoridades de la institución sobre la forma de evaluar y emitir el informe.

CLASIFICACIÓN DE AUDITORÍAS POR SU ÁREA DE APLICACIÓN

- Auditoría Financiera (Contable)
- Auditoría Administrativa
- Auditoría Operacional
- Auditoría Informática
- Auditoría Laboral
- Auditoría Fiscal
- Auditoría a la Caja Chica o Caja Mayor
- Auditoría al Manejo de Mercancías
- Auditoría Gubernamental

- **Auditoría Financiera (Contable)**

La actividad del auditor consiste en revisar la correcta aplicación de los registros contables y operaciones financieras de las empresas.

- **Auditoría Administrativa.**

Es la revisión sistemática y exhaustiva que se realiza a la actividad administrativa de una empresa, en cuanto a su organización, las relaciones entre sus integrantes y el cumplimiento de las funciones y actividades que regulan sus operaciones.

- **Auditoría Operacional.**

Es la revisión sistemática y exhaustiva, sistemática y específica que se realiza a las actividades de una empresa, con el fin de evaluar su existencia, suficiencia, eficacia, eficiencia y el correcto desarrollo de sus operaciones.

- **Auditoría Informática.**

Es la revisión técnica, especializada y exhaustiva que se realiza a los sistemas computacionales, software e información utilizados en una empresa, sean individuales, compartidos o de redes, así como a sus instalaciones, telecomunicaciones, mobiliario, equipos periféricos, y demás componentes.

El propósito fundamental es evaluar el uso adecuado de los sistemas para el correcto ingreso de los datos, el procesamiento adecuado y la emisión oportuna de sus resultados en la organización.

- **Auditoría Fiscal.**

Es realiza a los registros y operaciones contables de una empresa.

- **Auditoría Laboral.**

Es realizada a las actividades, funciones y operaciones relacionadas con el factor humano de una empresa.

- **Auditoría a la Caja Chica o Caja Mayor.**

Es la revisión periódica del manejo del efectivo que se asigna a una persona o área de una empresa, de los comprobantes de ingresos y egresos generados por sus operaciones cotidianas.

- **Auditoría al Manejo de Mercancías**

Es la revisión física que se realiza a través del conteo de los bienes, productos y materias primas, intermedias o de consumo final de una empresa.

- **Auditoría Gubernamental**

Es la revisión exhaustiva, sistemática y concreta que se realiza a todas las actividades y operaciones de una entidad gubernamental.

I.4.- La Opinión Del Auditor Independiente

LA OPINIÓN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

La administración empieza por decidir que la compañía tiene necesidad inmediata de una función de auditoría. Luego, establece el marco organizacional dentro de la empresa y también dentro de la propia función de auditoría. El ingrediente primario del éxito de la función de auditoría consiste en el grado de apoyo que le dé la administración. A fin de asegurar su eficacia, la administración debe prestarle todo su apoyo.

La opinión de un auditor respecto de los estados financieros de un cliente se expresa en lo que se acostumbra denominar "Dictamen".

El informe de auditoría de cuentas anuales debe contener uno de los siguientes **tipos de opinión**:

- **Dictamen Sin Salvedades.**
- **Dictamen con Salvedades.**
- **Dictamen Abstención de Opinión**
- **Dictamen Negativo (o Adverso).**

- **Dictamen Sin Salvedades.**

Si como resultado de su examen, un auditor no tiene oposición alguna respecto al contenido y presentación de estados financieros, respecto a la aplicación de los principios contables, respecto a la consistencia en la aplicación de dichos principios en relación con el año anterior habrá de rendir un dictamen (favorable) sin salvedades.

- **Dictamen con Salvedades.**

Si un cliente no ha aplicado correctamente los principios de contabilidad, o si un auditor no puede adherirse a normas de auditorías reconocidas debido a que se ha visto restringido en la aplicación de procedimientos reconocidos de auditoría en el curso de esta, o si el auditor tiene incertidumbre respecto a una situación específica, el informe de auditoría contendrá un dictamen con salvedades. Este dictamen se rinde con salvedades pues existe un asunto pendiente de solución.

- **Dictamen Abstención de Opinión**

El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo.

- **Dictamen Negativo.**

Una opinión negativa (o adversa) debe externarse cuando un auditor está en total desacuerdo con un cliente y no puede convencerlo de que cambie de procedimiento (o procedimientos), o cuando el cliente viola el reconocimiento de la aplicación de principios contables reconocidos y se niega a cambiar su criterio.

El dictamen deberá contener la opinión del Auditor con respecto a los estados financieros, tomados en conjunto, o bien habrá de indicar que se abstiene de rendir una opinión acerca de ellos. Cuando no se puede rendir una opinión general acerca de éstos, se deberán indicar las razones para ello. En todos los casos en que aparezca el nombre de un auditor en relación con estados financieros, el informe deberá contener una aclaración del carácter del examen del auditor, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.

I.5.- La Ética Profesional.

CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL

En las normas internacionales de auditoría y control de calidad existe un apartado específico para la norma internacional de calidad y control de calidad en las firmas de auditoría, de quienes las realizan, junto con las revisiones de estados financieros, así como otros encargos (asignación de trabajos de asesoría a las firmas) que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Aquí presentamos un resumen de estas normas internacionales de calidad y control de calidad.

En este apartado de la norma internacional de calidad y control de calidad en las firmas de auditoría existen los requerimientos de ética aplicables, referidos en el Código de la IFAC (International Federation of Accountants), que establecen los principios fundamentales de ética profesional y son los siguientes:

- a) Integridad.
- b) Objetividad
- c) Competencia y diligencia profesionales.
- d) Confidencialidad.
- e) Comportamiento profesional.

A su vez, los principios fundamentales se ven reforzados, en especial mediante:

- La actuación de los dirigentes de la firma de auditoría;
- La formación teórica y práctica;
- El seguimiento, y
- Un proceso para el tratamiento de los incumplimientos.

El código de la ifac define la firma de auditoría como:

- i) Un profesional ejercitante individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad;
- ii) Una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad de gestión u otros medios, y
- iii) Una entidad controlada por ellos, mediante vínculos de propiedad, de gestión u otros medios.

Después, el código de ética de la ifac (I) define en forma precisa una serie de términos de uso común en el desarrollo de las auditorías de estados financieros históricos. A continuación, se presentan algunas:

1. **Confirmaciones Escritas**
2. **Competencia, Capacidad Y Recursos**
3. **Realización De Los Encargos**

I.6.- Confirmaciones Escritas

“Pueden hacerse en formato de papel o en forma electrónica. Mediante la obtención de una confirmación y la adopción de medidas adecuadas, ante información indicativa de un incumplimiento, la firma de auditoría demuestra la importancia que otorga a la independencia y convierte la cuestión en habitual y manifiesta para su personal”.

AMENAZA DE FAMILIARIDAD

“El código de ética de la ifac trata la amenaza de familiaridad que se puede originar por la asignación de un mismo personal de categoría superior a un encargo que proporciona un grado de seguridad, durante un periodo prolongado así como las salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a dicha amenaza.” “En el establecimiento de criterios adecuados para hacer frente a la amenaza de familiaridad pueden tenerse cuestiones tales como:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que se relaciona con una cuestión de interés público y
- La duración de la vinculación del personal de categoría superior con el encargo

“Como ejemplos de salvaguardas cabe citar la rotación del personal de categoría superior o la exigencia de una revisión de control de calidad del encargo”.

“El código de la ifac (I) reconoce que la amenaza de familiaridad es especialmente relevante en el contexto de la auditoría de estados financieros de entidades cotizadas. (empresas como la bolsa de valores). En dichas auditorías, el código de la ifac requiere la rotación del socio clave de la auditoría, transcurrido un periodo determinado, normalmente no superior a siete años, y proporciona normas y orientaciones

relacionadas con esta cuestión. Los requerimientos nacionales pueden establecer periodos de rotación más cortos”.

En esta definición se cuida mucho el aspecto de que entre el personal de auditoría externa y el personal administrativo de la empresa o entidad, no exista ninguna relación más allá de la estrictamente profesional de trabajo, para no caer en excesos como en el caso que todos conocemos denominado “Enron”. Por tanto, incluso en los manuales del gobierno corporativo de grandes grupos empresariales, se cuida que entre auditores externos y personal administrativo, no exista relación ni siquiera de pago de honorarios, por lo que esta tarea, la tiene que realizar algún integrante del propio gobierno corporativo.

“Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos”.

I.7.- Competencia, Capacidad Y Recursos

“La consideración de si la firma de auditoría tiene la competencia, la capacidad y los recursos para realizar un nuevo encargo de un cliente nuevo o de un cliente existente implica revisar los requerimientos específicos del encargo y los perfiles de los socios y empleados a todos los niveles relevantes, teniendo en cuenta si:

- El personal de la firma de auditoría tiene conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis;
- El personal de la firma de auditoría tiene experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables, o si tiene la capacidad de adquirir las cualificaciones y los conocimientos necesarios de manera eficaz;
- La firma de auditoría tiene suficiente personal con la competencia y la capacidad necesarias;
- Existen expertos disponibles, en caso necesario;
- Si dispone de personas que cumplen con los criterios y los requisitos de elegibilidad para realizar la revisión de control de calidad del encargo, cuando proceda, y

- La firma de auditoría puede terminar el encargo en la fecha límite en la que se requiere el informe”

“Con respecto a la integridad de un cliente, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo:

- La identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno del control interno.
- Si el cliente muestra un gran empeño en mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una indebida limitación del alcance del trabajo.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial”.

“El grado de conocimiento que tenga la firma de auditoría sobre la integridad de un cliente aumentará, por lo general, en el contexto de una relación continuada con este”.

“Entre las fuentes de información obtenidas por la firma de auditoría sobre tales cuestiones pueden incluir las siguientes:

- Comunicaciones, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, con personas o entidades que presten o hayan prestado servicios profesionales de contabilidad al cliente, y discusiones con otros terceros.

- Indagación entre otro personal de la firma de auditoría o entre terceros, tales como bancos, asesores jurídicos y otras empresas del sector.
- Búsqueda de antecedentes en las bases de datos relevantes”.

“Los procedimientos de evaluación del desempeño, de remuneración y de promoción profesional reconocerán y recompensarán debidamente el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética. Las medidas que puede adoptar una firma de auditoría para el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética incluyen:

- Dar a conocer al personal las expectativas de la firma de auditoría respecto al desempeño de su trabajo y a los principios de ética;
- Proporcionar al personal una evaluación y tutoría del desempeño de su trabajo, de los progresos registrados y del desarrollo de la carrera profesional, y
- Ayudar al personal a comprender que la promoción a puestos de mayor responsabilidad depende, entre otras cosas, de la calidad en el desempeño del trabajo y del cumplimiento de los principios de ética, así como que el incumplimiento de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría puede tener como resultado una medida disciplinaria”.

I.8.- Realización De Los Encargos

“Por medio de sus políticas y procedimientos, la firma de auditoría promueve una constante calidad en la realización de los encargos. Esto se logra, a menudo, mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas informáticas u otras formas de documentación estandarizada y material de orientación específico para sectores o materias objeto de análisis”.

“Las cuestiones tratadas pueden incluir:

- El modo en que se informa al equipo, sobre el encargo para que obtenga conocimiento de los objetivos de su trabajo.

- Los procesos para el cumplimiento de las normas sobre los encargos que sean aplicables.
- Los procesos de supervisión de los encargos, de formación de empleados y de tutoría.
- Los métodos para la revisión del trabajo realizado, de los juicios significativos formulados y del tipo de informe que se emite.
- La documentación adecuada del trabajo realizado, así como del momento de realización y la extensión de la revisión.
- Los procesos para mantener actualizadas todas las políticas y los procedimientos”

Supervisión

La supervisión de un encargo comprende lo siguiente:

- “El seguimiento del proceso del encargo;
- La consideración de la competencia profesional y la capacidad individual de los miembros del equipo del encargo, de si disponen de tiempo suficiente para ejecutar su trabajo, de su comprensión de las instrucciones, así como de la ejecución del trabajo de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
- El tratamiento de las cuestiones significativas que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado y
- La identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia”

Revisión

“Una revisión consiste en considerar si:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- Se han planteado las cuestiones significativas para una consideración más detallada.
- Se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- Es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado;
- El trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada que sustente el informe y
- Se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo”.

I.9.- La Responsabilidad Legal.

Con el propósito de resolver el cuestionamiento sobre la responsabilidad del auditor, la profesión, organizada a través de sus organismos oficiales tales como el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., ha promulgado una serie de normas y procedimientos que el auditor debe aplicar, a fin de que evalúe diversos factores que impliquen la existencia de fraudes e irregularidades en su auditoría.

Antes que nada, se establece dentro de la normatividad que rige a la contaduría pública, la mención de que la auditoría de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores o irregularidades. Sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados, y no lo fueron por la falta de cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En la actualidad los Contadores Públicos forman parte, cada vez más activa, en el desarrollo económico de las empresas de este país. Por tradición, entre sus áreas de actuación están las de registro contable, auditoría, presupuesto y la muy característica área fiscal, que ha generado un desarrollo de especialidades en el mercado profesional.

De igual forma, con el desarrollo que ha tenido el dictamen fiscal ante las autoridades fiscales, en su faceta de auditor, el Contador Público ha desarrollado programas específicos para su actividad, valiéndose de las normas de auditoría emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Responsabilidad Profesional Existe, en general, cierta desinformación respecto a la exacta función del auditor de estados financieros, y por ende, respecto a su responsabilidad sobre los mismos ante la opinión pública.

La empresa, mencionando como tal a la gerencia y sus máximas autoridades, es responsable de la confección, preparación y emisión de los estados financieros, mientras que es responsabilidad del auditor el juicio y opinión técnica que sobre dichos estados financieros emite.

Es decir, que el propietario de los estados financieros, es obviamente, la empresa, por lo que, la responsabilidad de la gerencia incluye además, mantener adecuados sistemas de información, contabilidad y control, así como la selección y aplicación de las normas contables y la salvaguarda de sus activos. Por la especial naturaleza de esas funciones, el auditor está sujeto a ciertas responsabilidades de orden civil y penal aplicables a su actividad.

Además, está sometido a las regulaciones disciplinarias emanadas de la propia profesión. La responsabilidad profesional suele estar regulada por normas de ética o conducta profesional dictadas por los organismos profesionales. Las correcciones disciplinarias que pueden aplicar dichos organismos van desde una advertencia hasta la cancelación de su registro profesional, por tal motivo, es importante recalcar los tipos de responsabilidades que señala el Código de Ética Profesional, los cuales se mencionan a continuación:

- Responsabilidad hacia la Sociedad
- Independencia de criterio
- Calidad profesional de los trabajos
- Preparación y calidad del profesional Responsabilidad personal
- Responsabilidades hacia quien patrocine los servicios
- Secreto profesional

- Obligación de rechazar las tareas que no cumplan con la moral
- Lealtad hacia el patrocinador de los 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 el máximo cuidado en el trabajo que realiza y en la elaboración de su dictamen y conclusiones, su opinión debe estar presentada con total imparcialidad y en forma objetiva y con evidencias claras y concretas. Asimismo, 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 consiguiente, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las Normas de Información Financiera. Responsabilidad civil Con la finalidad de propiciar la profesionalización del auditor, las autoridades han establecido ciertos requisitos para ejercer esta actividad profesional, de tal manera que los profesionales que la desarrollan estén perfectamente capacitados para desempeñar su función.

Por eso 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.

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:

Artículo 52.- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado; en cualquier otro dictamen

que tenga repercusión fiscal formulado por Contador Público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

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 las 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 contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte. Como se puede observar, en primera instancia la autoridad dará por ciertos los hechos presentados por el auditor, siempre y cuando esté registrado de acuerdo con lo que marque el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En lo referente a la documentación a presentar para el registro de Contador Público, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 45 que, el Contador Público que desee obtener el registro de Contador Público Certificado a que se refiere el artículo 52 fracción I señalado anteriormente, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes acompañando copia certificada de los siguientes documentos y/o requisitos:

1. Acreditar la nacionalidad mexicana

2. Presentar la cédula profesional emitida por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública

3. Constancia expedida por el Colegio de Contadores al que se encuentre inscrito, con antigüedad no mayor a dos meses

4. Expresar, bajo protesta de decir verdad, que no se encuentra sujeto a ningún proceso, o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal. Se debe recordar que la información financiera a la que se practica el dictamen es de la empresa o del ente jurídico sujeto a una verificación.

Los estados financieros siempre serán de la empresa y ésta, como tal, aplicará las normas de información financieras correspondientes para que dichos estados sean verdaderos y razonables. El auditor verificará el correcto cumplimiento de dichas normas de información financieras y efectuará sus pruebas de acuerdo con las normas y los procedimientos de auditoría. Como resultado de sus pruebas, emitirá el dictamen correspondiente al ejercicio, al que de manera adicional la autoridad solicitará un informe de carácter fiscal, al cual nos referiremos más adelante.

En caso de que el auditor no esté de acuerdo con ciertas circunstancias o considere que sus pruebas no fueron suficientes, podrá manifestarlo sin que esto invalide su opinión. Si sus observaciones tuviesen gran impacto en la materia fiscal, tendrán que ser mencionadas en el informe de carácter fiscal sin limitación alguna.

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 solo será responsable ante las personas a quienes sirve, cuando incurra en actos de 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 este registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. 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 a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos. 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. En caso de no cumplir adecuadamente con la aplicación de las normas y, que sus pruebas no satisfagan a las autoridades fiscales, el auditor podrá hacerse acreedor a sanciones por el incumplimiento de normas y la autoridad podría llegar a suspender o hasta cancelar su registro

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 Como ya se mencionó, se presume que la información presentada por el auditor es cierta, pero la autoridad tiene la facultad de verificarla, por lo cual las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales.

La revisión de los dictámenes y demás documentos relacionados se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las 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 no se de 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 hubiese participado en la comisión de un delito fiscal, o cuando no exhiba a requerimiento de la autoridad los papeles de trabajo de la auditoría practicada, se procederá 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 la que pertenezca el contador. En los artículos 53 y 53-A del Código Fiscal de la Federación se especifican los plazos para presentar los documentos de los contribuyentes y del auditor.

En el caso del Contador Público Registrado, los plazos serán de:

Seis días para la presentación de los papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen

Quince días para presentar la documentación que esté en poder del contribuyente. Por último, cabe mencionar que el artículo 91-A del Código Fiscal de la Federación contempla la infracción relacionada con el dictamen de estados financieros, dentro de lo cual se observa lo siguiente:

- a) No observar en el informe de la situación fiscal la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados
- b) Que se haya incumplido con normas y procedimientos relativos a la capacidad, independencia e imparcialidad del Contador Público siempre que la omisión sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme No se incurrirá en esta infracción cuando las contribuciones omitidas no superen el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30% de las contribuciones propias del contribuyente.

La multa correspondiente que se menciona en el artículo 91-B del citado Código va desde el 10% al 20% de las contribuciones omitidas, sin que esta multa exceda el doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen. Responsabilidad penal El contribuyente es el único responsable de incumplir con el pago de las contribuciones y, por tanto, sobre él recaerán las disposiciones de carácter penal.

Esto significa que la responsabilidad directa en el delito de defraudación fiscal recae en el contribuyente, que es la Persona Física o Moral que omite parcial o totalmente el pago de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. Cuando el Código Fiscal de la Federación habla de terceros involucrados en beneficios indebidos, se refiere a los contadores y auditores.

En muchas ocasiones se ha mencionado a los contadores y a los auditores como coparticipes en la comisión de los delitos fiscales. El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación menciona que los responsables de los delitos fiscales son quienes:

- I. Concierten la realización del delito
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley
- III. Cometan conjuntamente el delito
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo
- V. Induzcan dolosamente a otro para cometerlo
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, en cumplimiento de una promesa anterior.

De igual forma, el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación indica que es responsable de encubrimiento de delitos fiscales quien sin previo acuerdo y sin haber participado directamente en el delito, después de su ejecución cometa los siguientes actos:

- I. Con ánimo de lucro, adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito, presuma su legítima procedencia o ayude a otros a alcanzar los mismos fines
- II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad, o bien que oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito u asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo. Estos encubrimientos se sancionarán con una pena que va de tres meses a seis años de prisión.

Por lo antes mencionado, para que se de la coautoría delictiva se requiere que el delito se cometa de manera conjunta, por lo cual tendrá que haber un beneficio indebido que se refleje en el aumento del patrimonio del contribuyente, del contador o del dictaminador o asesor fiscal, o en su defecto que se demuestre su participación en el delito.

1.10.- Tipos De Auditoria.

La auditoría puede ser realizada internamente por los empleados de la empresa o la organización, o externamente por un tercero, es decir, una empresa externa. Dicho de otra manera; La auditoría alude a un proceso de verificación, que es independiente de los registros financieros de la empresa o de una organización, para opinar sobre los [estados financieros](#).

Una [auditoria](#) se puede agrupar en 2 categorías, a saber, auditoria interna y externa.

- **La auditoría interna no es obligatoria**, pero se puede realizar para revisar las actividades operativas de la empresa o de una organización. En este tipo de auditoria, el área de trabajo está determinada por la administración de la entidad.
- **Por el contrario, la [auditoria](#) externa que es obligatoria** para cada organización o entidad jurídica separada; Donde un tercero es llevado a la empresa para realizar el trabajo y el proceso de auditoría. Además, para dar su opinión sobre los [estados financieros](#) de la compañía y aquí el alcance de trabajo será determinado por el estatuto respectivo.

El proceso de auditoría de los dos tipos de auditoria es casi similar y esa es la razón por la cual las personas a menudo se confunden entre estos dos.

1.11.- Auditoría Interna.

¿Qué es una auditoría interna?

La **auditoría interna** es un sistema de control interno de la empresa y consiste en el conjunto de medidas, políticas y procedimientos establecidos en una organización concreta para proteger su activo, minimizar riesgos, incrementar la eficacia de los procesos operativos y optimizar y rentabilizar, en definitiva, el negocio.

Conforme una empresa aumenta en volumen, se pone de manifiesto la auditoría interna. ¿La razón? Cuanto más crece la empresa, más imposibilitada se ve la dirección de controlar todos y cada uno de los procesos de los que se vale la empresa.

Así, a través de la auditoría interna, es más sencillo por parte de dirección comprobar que efectivamente se están llevando a término todas las funciones en cada uno de los departamentos, analizándose de manera objetiva y tomando medidas cuando así sea preciso.

¿Para qué sirve una auditoría interna en una organización?

La auditoría interna permite llevar a cabo un seguimiento actualizado de la gestión de un negocio, así como un método de control de las gestiones financieras.

Gracias a la realización de una auditoría interna, el porcentaje de probabilidad de que una organización incremente el logro de sus objetivos es muy elevado. Y, ¿por qué? Pues porque una auditoría interna sirve para detectar estafas, fraudes, cualquier desvío de dinero o bienes, entre otras cosas.

La auditoría interna es precisa para detectar cualquier desviación de una organización y poder subsanarla lo más rápida y eficazmente posible.

La auditoría interna será realizada por personas con conocimientos técnicos suficientes, tales como los auditores o una persona de la propia empresa con capacidad profesional suficiente para ello. Éstos deberán realizar su trabajo de manera imparcial, independiente y objetiva y manteniéndose siempre bajo el rigor profesional.

Asimismo, la organización deberá facilitar al auditor toda la información y archivos necesarios para realizar una investigación lo más precisa posible, permitiendo así evaluar de manera fiel y veraz lo que realmente sucede en el ámbito contable y financiero de la empresa.

Objetivos de la auditoría interna

La auditoría interna se hace necesaria conforme una empresa va creciendo. De lo contrario, la revisión y control por parte de dirección sería muy complicada y el análisis y

estudio de la marcha de la empresa se haría, posiblemente, de manera poco objetiva y alejada de la realidad.

Una auditoría interna se debe hacer en base a un plan previamente redactado y diseñado, en función de las políticas y procedimientos de la empresa en cuestión. Asimismo, la auditoría interna va encaminada hacia el cumplimiento de los siguientes puntos:

- En qué medida se cumplen los planes y procedimientos derivados de dirección.
- Revisión y evaluación de la aplicación de los controles operativos, contables y financieros.
- Realizar un control de inventarios para que todos los bienes que la empresa posee estén registrados, protegidos y sujetos a la normativa pertinente.
- Verificar y evaluar la información contable, que ésta sea veraz y responda a la realidad económica de la empresa.
- Realización de investigaciones especiales y extraordinarias que la dirección exija.
- Preparación de informes de auditoría sobre las irregularidades que se pueden encontrar a término de las investigaciones, determinando asimismo posibles recomendaciones para solventar aquéllas.
- Vigilancia del cumplimiento de las recomendaciones determinadas en informes y auditorías

I.12.- AUDITORIA EXTERNA.

¿Qué es la auditoría externa?

La auditoría externa o independiente consiste en que una empresa ajena supervise que los estados financieros de una organización cumplan la normativa específica.

A través de la auditoría externa se realiza un análisis y control exhaustivos por parte de un auditor, el cual es totalmente ajeno a la actividad de la empresa, con el objetivo de emitir una opinión imparcial e independiente sobre el sistema de operación de la empresa

y su control interno. Además, a través de la auditoría externa, se formulan sugerencias de mejora de la organización.

La auditoría externa examina los sistemas de información de una empresa y emite una opinión independiente e imparcial de los mismos.

El dictamen que nace como resultado de la auditoría externa tiene plena validez y trascendencia frente a terceros, un documento que se da bajo la figura de la fe pública, teniendo total credibilidad y estando verificada toda la información en él reflejada.

La finalidad de la auditoría externa no es otra que dotar de razonabilidad y autenticidad los sistemas de información de una empresa en concreto. De esta manera, los usuarios de dicha información (pensemos, por ejemplo, en una entidad crediticia) puedan tomar decisiones confiando en las declaraciones plasmadas en el informe de la auditoría externa. Consulta este listado las mejores empresas de auditoría externa.

Tipos de auditorías externas

La auditoría externa se ejecuta a requerimiento de organismos oficiales, clientes u organismos de certificación (organizaciones privadas que certifican el cumplimiento de una norma de referencia).

Esta auditoría externa puede subdividirse del siguiente modo:

- ❖ **Auditorías de segunda parte.** Solicitadas por un cliente de la empresa auditada, que le sirva de información previa a la realización de una compra o contratación para corroborar que realmente la empresa cumple con los requisitos legales.
- ❖ **Auditorías de tercera parte.** Ejecutadas por una tercera parte independiente de la empresa auditada. Por ejemplo, las auditorías de cuentas, reguladas en la Ley de Prevención de Riesgos Laborales o la de certificación de los sistemas de gestión ISO 9001.

Funciones de la auditoría externa

La auditoría externa tiene como finalidad obtener la mayor cantidad de información posible de una organización, ya no sólo sobre los sistemas de gestión de información, sino sobre su estado financiero y comercial. De esta manera, se realiza un análisis y control exhaustivo sobre la marcha de la empresa, así como la realización de un informe de auditoría fidedigno y veraz que se entregará a terceras partes interesadas (ya sea un inversor, comprador de un producto o una entidad crediticia).

Usuarios de los informes de auditoría.

Auditoría interna	Auditoría externa
La administración es la que utiliza principalmente el informe de auditoría para identificar las lagunas antes de que se capture e informe en la auditoría externa.	Los miembros, los accionistas, el público en general, etc., son algunos de los interesados que utilizan informes de auditoría externa.

La diferencia clave entre auditoría interna y externa es la siguiente:

- La auditoría interna es una actividad de auditoría constante o continua que es realizada por el departamento de auditoría interna de la empresa o de una organización. La auditoría externa, por otro lado, es una evaluación por tercero o el organismo independiente de los estados de cuentas anuales de la organización para emitir una opinión al respecto.
- Una auditoría interna es discrecional, lo que significa que no hay obligación de hacerlo, pero la auditoría externa es obligatoria.
- El informe de auditoría interna se presentará a la gerencia. Sin embargo, el Informe de auditoría externa se entregará a las principales partes interesadas, como los accionistas, acreedores, tenedores de obligaciones, proveedores, el gobierno, etc.
- La auditoría interna es continua y un proceso continuo mientras que la auditoría externa se realiza anualmente.
- El propósito clave de la auditoría interna es revisar los procesos rutinarios del negocio y dar sugerencias para su mejora cuando sea necesario. Por el contrario, la auditoría externa tendrá como objetivo analizar y verificar la precisión, integridad y confiabilidad de los estados financieros.
- La auditoría interna proporcionará una opinión sobre la efectividad del proceso operativo, las actividades de la empresa o una organización. Por otro lado, la

auditoría externa proporciona una opinión sobre la visión verdadera y justa de los estados financieros.

- Los auditores internos son los empleados de la empresa o de una organización, ya que son designados por la administración de la propia empresa, mientras que los auditores externos no son los empleados, son nombrados por los accionistas o los miembros de la empresa.

UNIDAD II

NORMAS DE AUDITORIA

2.1.- Antecedentes De Las Normas De Auditoria.

El origen de la auditoría surge con el advenimiento de la actividad comercial y por la incapacidad de intervenir en los procesos tanto productivos como comerciales de una empresa. Por estas razones surge la necesidad de buscar personas capacitadas, de preferencia externas (imparciales), para que se desarrollen mecanismos de supervisión, vigilancia y control de los empleados que integran y desempeñan las funciones relativas a la actividad operacional de la empresa.

Con el transcurso del tiempo, las relaciones comerciales y operaciones de negocios empezaron a crecer rápidamente, sobre todo a partir de la Revolución Industrial, en ese momento el comerciante tuvo la necesidad de crear un nuevo sistema de supervisión mediante el cual el dueño, o en su caso, el administrador extendieran su control y vigilancia.

Este tipo de servicios era provisto por una o más personas de la misma organización a quienes se les otorgaba la facultad de revisión en relación a los procedimientos establecidos, el enfoque que se le daba a este tipo de auditorías en su inicio era de carácter contable, debido a que se basaba principalmente en el resguardo de los activos, la finalidad era verificar que los ingresos se administraban correctamente por los responsables en cuestión.

Las primeras auditorías se enfocaban básicamente en la verificación de registros contables, protección de activos y por tanto, en el descubrimiento y prevención de fraudes.

El auditor era considerado como un “Revisor de Cuentas”. A principios del siglo XV, los parlamentos de algunos países europeos comenzaron a crear el denominado Tribunal Mayor de Cuentas, cuya función específica era la de revisar las cuentas que presentaban los reyes o monarquías gobernantes. Con el paso del tiempo se extendió esta revisión a aspectos tales como: revisión de la eficiencia de los empleados, procedimientos administrativos, actualización de políticas, este es el origen de la auditoría interna.

Las empresas hacen uso de la contabilidad para tomar decisiones sobre sus gestiones financieras. En ese sentido, los sistemas contables deben permitirles cumplir con dichos fines, que son de carácter interno a las organizaciones y que a la vez les permiten cumplir con sus obligaciones tributarias. Ahora bien, existen otros usuarios de la información contable como los financistas (bancos), los inversionistas y los administradores tributarios. Este segundo grupo de usuarios debe confiar en los estados financieros que se generan en el sistema de contabilidad de la empresa, pero dicha confianza descansa en la acción de juzgar los procedimientos contables de manera técnica, responsabilidad que es practicada por el Contador Público y Auditor independiente.

Para que esta acción de juzgar los estados financieros de una empresa sea un proceso sistemático, debe fundamentarse en principios de contabilidad generalmente aceptados y su correcta aplicación. Debido a que la auditoría es una función pública debe hacerse sin prejuicios, con integridad y libre de presiones. Como otras acciones públicas, la mejor forma de garantizar la imparcialidad del análisis ha sido la estandarización de normas, lo que históricamente inició en 1917 con las publicaciones del Instituto Americano de Contadores Públicos, entidad que planteó la primera Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría. Esta codificación se inició con pronunciamientos individuales que fueron consolidados en la Declaración sobre Procedimientos de Auditoría que se emitió en 1951, cuando ya se contaba con 24 pronunciamientos del Comité de Procedimientos de Auditoría. Varios comités publicaron procedimientos de auditoría entre 1951 y 1974.

Finalmente, en octubre de 1978 se integró el Consejo de Normas de Auditoría (Auditing Standards Board) como sucesor de los comités técnicos anteriores que tenían a su cargo lo referente a auditoría. Dada la importancia de este tipo de organizaciones se creó el Consejo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), entidad que aprobó la publicación en julio de 1994, de la nueva edición de las Normas Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados.

Como la misión del IFAC, según se declara en su constitución, es “el desarrollo y enriquecimiento de una profesión contable que sea capaz de proporcionar servicios de una consistente alta calidad para el interés público” con el tiempo, esta entidad se ha constituido en la autoridad a la que le corresponde publicar y actualizar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Detrás de la aplicación de las normas se ha creado un código de ética para los profesionales que las deben aplicar.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México, A.C. (IMCP), miembro de la International Federation of Accountants (IFAC), adquirió el compromiso de adoptar y alinearse con las normas emitidas por este organismo.

Consecuentemente, la Membrecía del IMCP aprobó el 15 de junio de 2010 la adopción integral de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o International Standards (ISA), para las auditorías de estados financieros de ejercicios contables que inicien a **partir del 1 de enero de 2012**.

Dichos lineamientos sustituyen a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas en México, que serán abrogadas a partir del 1 de enero de 2013, quedando excluidos los siguientes trabajos, que serán regidos por la normatividad que emita el IMCP a través de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA).

Normas para atestiguar (NAT) serie 7000

Normas de Revisión (NR) serie 9000

Normas para otros Servicios Relacionados serie 11000.

2.2.- Normas De Auditoria.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios y requisitos que debe cumplir el auditor en el desempeño de sus funciones de modo que pueda expresar una opinión técnica responsable, también son llamadas Normas Técnicas de Auditoría.

Hoy en día los procesos de auditoría se hacen indispensables, debido a que vivimos en un mundo que cambia cada segundo, y la tecnología va demandando cambios en el manejo de los sistemas de información, como resultado de la globalización; además la información financiera se ha convertido en uno de los principales insumos del desarrollo del comercio internacional, al momento de tomar decisiones financieras y económicas.

Lo que hace necesario conocer el manejo adecuado del sistema de información financiera para poder establecer su veracidad.

Es por esto que surgen las normas internacionales de Auditoría, un estándar internacional emitido por la el comité IASSB (International Auditing and Assurance Standards Board) de la IFAC (International Federation of Accounts), el cual se considera un conjunto de requisitos y cualidades personales y profesionales que debe tener un Contador Público y Auditor al realizar su trabajo de Auditoría y emitir un dictamen o informe, garantizando calidad y veracidad en su trabajo.

Las normas internacionales están siendo adoptadas por la mayoría de los países alrededor del mundo, al realizar un trabajo de auditoría de calidad.

Las normas de auditoría son medidas establecidas por la profesión y por la ley, que instauran la calidad, los procedimientos y los objetivos que se deben alcanzar en la auditoría.

Las nuevas normas internacionales, resultado del Proyecto Claridad, el cual ha realizado una revisión sustancial de las normas para alcanzar una mayor claridad y ajustar la estructura de las mismas para facilitar su adecuación a diferentes países alrededor del mundo, están vigentes desde Diciembre 15 de 2009, establecidas y aclaradas por la profesión contable en los Estados Unidos para el desarrollo de auditorías de estados financieros.

El proyecto comprende 36 normas de auditoría clarificadas y la norma de calidad (ISQC) que están organizadas en secciones separadas que permiten entender la norma completamente y que el auditor desarrolle la auditoría apropiadamente mejorando la credibilidad de la información financiera y la calidad del trabajo de auditoría.

Además establecen los objetivos generales del auditor cuando conduce una auditoría de acuerdo a las normas internacionales de auditoría, y cada norma presenta un objetivo específico estableciendo la obligación del auditor en relación a dichos objetivos mediante la presentación de requisitos en cada norma. Buscando un mayor entendimiento y claridad las normas presentan introducción, objetivos, definiciones, requisitos, y material de aplicación y otro material explicativo.

A continuación, se presentan las normas internacionales de auditoría.

2.3.- Principios Y Responsabilidades Globales

Esta norma de auditoría expone las responsabilidades del auditor independiente al momento de llevar a cabo una auditoría de estados financieros basándose en las normas internacionales. Expone los objetivos generales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de la auditoría diseñada para cumplir dichos objetivos. Asimismo se presentan los requisitos estableciendo las responsabilidades generales del auditor independiente para cumplir con la norma.

Es importante mencionar que las normas son elaboradas para contextos de auditorías de estados financieros realizadas por un auditor. Estas pueden ser adaptadas cuando sea necesario, para otra información financiera histórica, sin embargo es responsabilidad del auditor asegurar el cumplimiento de las obligaciones legales, de regulación o profesionales relevantes.

El propósito de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los presuntos usuarios en los estados financieros. Los estados financieros son elaborados por la administración de la entidad, la cual ejerce su juicio al hacer estimaciones contables, seleccionar y aplicar

las políticas contables apropiadas. La auditoría se conduce con la premisa de que la administración reconoce y entiende las responsabilidades fundamentales para la realización de esta de acuerdo con las normas, sin imponer responsabilidades. Es necesario que el auditor obtenga el acuerdo de la administración, basándose en esta premisa, como condición del desarrollo de la auditoría.

Para la elaboración de los estados financieros se debe identificar un marco de referencia de información financiera aplicable e incluir una descripción adecuada del mismo. Es por esto que el auditor expresa una opinión sobre si los estados financieros están preparados en todos los aspectos importantes de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable. Dicha opinión establece si los estados financieros son razonables o dan un punto de vista verdadero y razonable de acuerdo con el marco de referencia. La opinión del auditor no asegura la viabilidad futura de la entidad ni la eficacia o efectividad de la administración de la entidad; cuando se requiere opinión sobre estos aspectos se debe realizar por separado y como trabajo adicional siguiendo las normas internacionales de auditoría relevantes.

Las normas y los requisitos éticos aplicables permiten al auditor establecer su opinión, la cual depende del marco de referencia de información financiera aplicable y cualquier ley o regulación relevante. Al momento que el auditor acepta el trabajo de auditoría, está aceptando la responsabilidad de actuar a favor del interés público, cumpliendo no solo las necesidades de su cliente, sino acogiéndose a los requisitos establecidos en el Código de Ética para contadores profesionales, el cual establece los principios fundamentales de ética profesional relevantes al auditor cuando conduce una auditoría, estos principios son:

- **Integridad:** El auditor debe ser sincero y honesto en todas las relaciones profesionales y de negocios.
- **Objetividad:** El auditor no debe permitir que favoritismos o conflictos de interés influyan en sus juicios profesionales.

- **Competencia profesional y debido cuidado:** El auditor debe mantener sus habilidades y conocimientos profesionales en el nivel apropiado y actualizados para prestar un servicio de calidad y competente, de acuerdo a las legislaciones o regulaciones vigentes.
- **Confidencialidad:** El auditor debe respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de su trabajo, y no debe revelar la información a terceros que no cuenten con la debida autorización.
- **Conducta profesional:** El auditor debe cumplir con los reglamentos y leyes relevantes, así como rechazar cualquier acción que desacredite a la profesión.

Cuando los estados financieros son de interés público, el auditor debe ser independiente de la entidad, lo que salvaguarda la capacidad del auditor para su opinión sin que lo afecten influencias que podrían comprometer dicha opinión. La Norma Internacional de Control de calidad es la responsable de hacer cumplir estos requerimientos, y asegurar un desarrollo adecuado de la auditoría.

NIA 200 Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

NIA 210 Acuerdo de los términos de los trabajos de Auditoría

NIA 220 Control de calidad para una auditoría de Estados financieros.

NIA 230 Documentación de auditoría.

NIA 240 Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.

NIA 250 Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.

NIA 260 Comunicación con los encargados del gobierno corporativo.

NIA 265 Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración.

PLANIFICACIÓN, RIESGOS Y RESPUESTAS

NIA 300 Planeación de una auditoría de estados financieros

NIA 315 Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.

NIA 320 Importancia relativa en la planeación y realización de una auditoría.

NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos evaluados.

NIA 402 Consideraciones de auditorías relativas a una entidad que usa una organización de servicios.

NIA 450 Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría.

EVIDENCIA DE AUDITORÍA

NIA 500 Evidencia de auditoría.

NIA 501 Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para partidas seleccionadas.

NIA 505 Confirmaciones externas.

NIA 510 Trabajos iniciales de auditoría – Saldos iniciales

NIA 520 Procedimientos analíticos.

NIA 530 Muestreo de auditoría.

NIA 540 Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables del valor razonables y revelaciones relacionadas.

NIA 550 Partes relacionadas.

NIA 560 Hechos posteriores

NIA 570 Negocio en marcha.

NIA 580 Declaraciones escritas.

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO POR OTROS

NIA 600 Consideraciones especiales: Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

NIA 610 Uso del trabajo de auditores internos.

NIA 620 Uso del trabajo de un experto

CONCLUSIONES E INFORME DE AUDITORÍA

NIA 700 Formación de una opinión e informe sobre estados financieros.

NIA 705 Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente.

NIA 706 Párrafos de énfasis sobre asuntos y párrafos de "otros asuntos" en el informe del auditor independiente.

NIA 710 Información comparativa. Cifras correspondientes y estados financieros comparativos.

NIA 720 La responsabilidad del auditor en relación a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.

CONSIDERACIONES ESPECIALES

NIA 800 Consideraciones especiales: Auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales.

NIA 805 Consideraciones especiales: Auditoría de un estado financiero individual y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero.

NIA 810 Compromisos para informar sobre estados financieros resumidos.

NICC I Control de calidad para firmas que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica y otros compromisos de seguridad y servicios relacionados.

2.4.- Declaraciones Normativas.

Boletín 1020 - Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y la naturaleza de la auditoría de estados financieros

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad (Normas de Información Financiera) , aplicados sobre bases consistentes.

“Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad. La auditoría de estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.”

“Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad (Normas de Información Financiera - NIF) aplicados sobre bases consistentes.”

“Dado que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión, a base de pruebas selectivas.”

“El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos: a. Los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno

contable. b. La importancia de los saldos o partidas a examinar. c. El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.”

“Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo del auditor, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros.”

2.5.- Normas Personales.

PRONUNCIAMIENTOS SOBRE LAS NORMAS.

Las normas generales son de naturaleza personal y se relacionan con las cualidades del auditor y la calidad de su trabajo a diferencia de aquellas normas que se refieren a la ejecución del trabajo a las relativas al informe.

Estas normas personales o generales se aplican por igual a las áreas del trabajo de campo y al informe.

Las personas que desempeñan una profesión constituyen el factor más importante de la misma por tanto, la calidad de la gente marca la calidad de la profesión. Dicen como debe ser el auditor para garantizar que su trabajo sea de calidad.

Es difícil determinar cuales son los rasgos deseables para una persona; es más difícil aún especificar cuales son los rasgos deseables para una profesión. En consecuencia, estas normas generales son bastante amplias y permiten un considerable grado de interpretación. [Bailey, 1998]

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 adecuado y capacidad profesional como auditores.

La primera norma general da por sentado que el auditor no puede satisfacer los requerimientos de normas de auditoría sin poseer dos características: una educación adecuada complementada con experiencia en campo contable. La primera se logra con el título universitario y la segunda se comprueba con la tarjeta profesional de contador público, pues para hacerse acreedor a ella se debe demostrar experiencia en el desempeño de labores técnico contables no inferior a un año.

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.

Esta norma requiere que el auditor independiente desempeñe su trabajo con el cuidado y la diligencia profesional debida. La diligencia profesional impone la responsabilidad sobre cada una de las personas que componen la organización de un auditor independiente, de apearse a las normas relativas a la ejecución del trabajo y al informe. El ejercicio del cuidado debido requiere una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo ejecutado y del criterio empleado por aquellos que intervinieron en el examen. El hecho de que el auditor sea competente y tenga independencia mental no garantiza que su examen sea un éxito pues se hace necesario que no actúe con negligencia.

Independencia

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

Esta norma requiere que el auditor sea independiente; además de encontrarse en el ejercicio liberal de la profesión, no debe estar predispuesto con respecto al cliente que

audita, ya que de otro modo le faltaría aquella imparcialidad necesaria para confiar en el resultado de sus averiguaciones, a pesar de lo excelentes que puedan ser sus habilidades técnicas. Sin embargo, la independencia no implica la actitud de un fiscal, sino más bien, una imparcialidad de juicio que reconoce la obligación de ser honesto no sólo para con la gerencia y los propietarios del negocio sino también para con los acreedores que de algún modo confíen, al menos en parte, en el informe del auditor.

2.6.- Normas De Ejecución.

El segundo grupo de Normas de Auditoría se refieren a los requisitos mínimos que deben cumplirse en el desarrollo del trabajo para ofrecer calidad.

Este grupo de normas suministrar al auditor la base para efectuar un juicio profesional sobre la calidad de los estados financieros sometidos a su escrutinio.

Como ya hemos visto, al realizar una auditoria se deben manejar con mucho cuidado todos los elementos que permiten que esta sea realizada óptimamente. Estos elementos son conocidos como : **NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO**

Las normas de ejecución del trabajo tienen como objetivo la determinación de los procedimientos de auditoría que han de ser observados por los contadores públicos cuidadosamente, aún cuando resulte difícil definir los cuidados de cada tarea.

Las normas de trabajo se componen por tres elementos:

- ✓ Planeación Y Supervisión
- ✓ Estudio Y Evaluación Del Control Interno
- ✓ Obtención De Evidencia Suficiente Y Competente

2.7.- Planeación Y Supervisión

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada

La planeación del trabajo tiene como significado, decidir con anticipación todos y cada uno de los pasos a seguir para realizar el examen de auditoría. Para cumplir con esta norma, el auditor debe conocer a fondo la Empresa que va a ser objeto de su investigación, para así planear el trabajo a realizar, determinar el número de personas necesarias para desarrollar el trabajo, decidir los procedimientos y técnicas a aplicar así como la extensión de las pruebas a realizar. La planificación del trabajo incluye aspectos tales como el conocimiento del cliente, su negocio, instalaciones físicas, colaboración del mismo etc.

Al analizar la primera norma sobre la ejecución del trabajo debe tenerse en cuenta que la designación del auditor con suficiente antelación presenta muchas ventajas tanto para éste como también para el cliente. Para el auditor es ventajoso porque el nombramiento con anticipación le permitirá realizar una adecuada planeación de su trabajo para así ejecutarlo de manera rápida y eficaz y para determinar la extensión de la labor que pueda llevarse a cabo antes de la fecha del balance.

El trabajo debe planificarse adecuadamente y los asistentes, si los hay, deben supervisarse apropiadamente. [Bailey, 1998]

La designación anticipada tiene influencia crucial en la planificación de pruebas tales como la observación de inventarios físicos, la cual de no llevarse a cabo implica necesariamente una salvedad por limitación al alcance de las pruebas. Tiene también importancia en la medida que permite que parte del trabajo pueda ejecutarse en diversas fechas del año para evitar el recargo de trabajo en las fechas inmediatamente siguientes al corte de los estados financieros examinados.

2.8.- 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 a los procedimientos de auditoría.

La segunda norma sobre la ejecución del trabajo indica se debe llegar al conocimiento o comprensión del control interno del cliente como una base para juzgar su confiabilidad y para determinar la extensión de las pruebas y procedimientos de auditoría para que el trabajo resulte efectivo.

El control interno es un proceso desarrollado por todo el recurso humano de la organización, diseñado para proporcionar una seguridad razonable de conseguir eficiencia y eficacia en las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables al ente. Este concepto es más amplio que el significado que comúnmente se atribuía a la expresión control interno. En éste se reconoce que el sistema de control interno se extiende más allá de asuntos relacionados directamente a las funciones de departamentos financieros y de contabilidad.

Las responsabilidades del auditor y sus funciones en relación con su examen ordinario con el propósito de emitir una opinión sobre los estados financieros, no están diseñadas primordialmente y específicamente y no se puede, por lo tanto, confiar en ellas para descubrir desfalcos y otras irregularidades similares; sin embargo, por las razones expuestas en la segunda norma indicada arriba, el auditor debe estudiar y evaluar el sistema de control interno lo cual puede ocasionar el descubrimiento de irregularidades o la posibilidad que existan.

Un sistema de control interno bien desarrollado podría incluir control de presupuestos, costos estándar, reportes periódicos de operación, análisis estadísticos, un programa de entrenamiento de personal y un departamento de auditoría interna. Podría fácilmente comprender actividades en otros campos tales como estudios de tiempos y movimientos,

los cuales están cobijados bajo la ingeniería industrial, y controles de calidad por medio de inspección, los cuales son funciones de producción.

2.9.- 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 mayor parte del trabajo del auditor independiente al formular su opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y examinar la evidencia disponible. La palabra evidencia es un galicismo tomado del inglés, pues en español la palabra correcta es prueba. El material de prueba varía sustancialmente en lo relacionado con su influencia sobre él con respecto a los estados financieros sujetos a su examen.

La suficiencia de la evidencia comprobatoria se refiere a la cantidad de evidencia obtenida por el auditor por medio de las técnicas de auditoría (confirmaciones, inspecciones, indagaciones, calculo etc.). La evidencia comprobatoria competente corresponde a la calidad de la evidencia adquirida por medio de esas técnicas de auditoría.

Naturaleza de la Evidencia

La evidencia que soporta la elaboración de los estados financieros está conformada por información contable que registra los hechos económicos y por los demás datos que corrobore esta última, todo lo cual deberá estar disponible para el examen del revisor fiscal o auditor externo.

Los libros oficiales, los auxiliares, los manuales de procedimientos y contabilidad, los papeles de trabajo, los justificantes de los comprobantes de diario, las conciliaciones, etc., constituyen evidencia primaria que apoya la preparación de los estados financieros. Los datos de contabilidad utilizados para la elaboración de los estados no pueden considerarse suficientes por sí mismos y por otra parte, sin la comprobación de la corrección y exactitud de los datos básicos no puede justificarse una opinión sobre

estados financieros (evidencia corroboradora). La evidencia comprobatoria incluye materiales documentados, tales como, cheques, facturas, contratos, actas, confirmaciones y otras declaraciones escritas por personas responsables, información esta, que el auditor o Revisor Fiscal obtiene por medio de su investigación, observación, inspección y examen físico y que le permite llegar a conclusiones por medio de razonamiento lógico. La mayor parte del trabajo del auditor independiente para formular su opinión sobre estados financieros consiste en obtener y examinar evidencia.

El auditor comprueba los datos contables por medio de:

- Análisis y revisión;
- Reconstrucción de los pasos de procedimientos seguidos en el proceso contable y en la preparación de planillas y/o distribuciones;
- Por medio de repetición de los cálculos, y
- Conciliando otras clases y aplicaciones que tengan relación con la misma información.

Dentro de la organización de la compañía y fuera de ella existen también personas informadas a quienes el auditor puede dirigir sus preguntas. Los activos que tienen existencia física también están al alcance del auditor para su inspección. Las actividades del personal de la compañía pueden ser observadas. El auditor puede llegar a conclusiones respecto a la validez de las varias representaciones de los estados financieros con base en su observación de ciertas condiciones tales como condiciones sobre el control interno.

Competencia de la evidencia

Para ser competente la evidencia debe ser válida y pertinente. La validez depende en tal grado de las circunstancias bajo las cuales se obtiene que no se puedan hacer generalizaciones sobre la razonabilidad de los varios tipos de prueba.

Aunque se reconoce la posibilidad de excepciones importantes, las siguientes presunciones, acerca de la validez de la evidencia son de utilidad en la auditoría:

- La evidencia que se ha obtenido de fuentes independientes fuera de una compañía provee una seguridad mayor de su razonabilidad para los propósitos de auditoría independiente que aquella que sea obtenida únicamente dentro de la empresa.
- Los datos contables y los estados financieros que se preparan bajo condiciones satisfactorias de control interno ofrecen mas seguridad de su razonabilidad que cuando ellos se preparan bajo condiciones de control interno no satisfactorias.
- El conocimiento personal directo del auditor independiente a través del examen físico, observación, cálculo e inspección es más persuasivo que la información obtenida indirectamente.

Suficiencia de la evidencia

La cantidad y clase de evidencia requerida para respaldar una opinión informada, son asuntos que el auditor debe determinar en el ejercicio de su juicio profesional después de un estudio cuidadoso de las circunstancias en cada caso particular. Al tomar tales decisiones él debe considerar la naturaleza de la partida bajo examen, la materialidad de posibles errores o irregularidades, el grado de riesgo encontrado el cual es dependiente de la eficiencia del control interno y de la susceptibilidad de cualquier partida a su conversión, manipulación o error en interpretación, y también la clase y competencia de la evidencia que está a su alcance.

El objetivo del auditor independiente es el de obtener suficiente evidencia competente que lo provea con una base razonable para formar su opinión bajo las circunstancias. En la gran mayoría de los casos el auditor encuentra que es necesario confiar en evidencia que es más persuasiva que convincente. Las aseveraciones individuales en los estados financieros y en la proposición general de que los estados financieros en conjunto presentan razonablemente la posición financiera y resultados de operaciones de la compañía que reporta, son de tal naturaleza que aún un auditor experimentado rara vez

está convencido sin ninguna duda con respecto a todos los aspectos de los estados financieros sujetos a revisión.

Según el grado en que el auditor independiente se mantiene en duda sustancial acerca de cualquier aseveración de significación material él debe abstenerse de formular una opinión hasta que no haya obtenido suficiente y competente evidencia para remover cualquier duda sustancial o él debe expresar una opinión con salvedades o una opinión negativa.

Por lo general el auditor trabaja dentro de ciertos límites económicos; su opinión para que sea económicamente utilizable debe ser formulada dentro de un tiempo y un costo razonable. El auditor debe decidir, ejercitando su juicio profesional, si la evidencia que está a su alcance dentro de los límites del tiempo y costo es suficiente para justificar el formular y expresar una opinión. Como una regla de guía debe haber una relación racional entre el costo de obtener la evidencia y la utilidad de la información obtenida. Al determinar la utilidad de la evidencia debe darse consideración al relativo riesgo. Sin embargo la dificultad y el gasto que encierra un chequeo de una partida particular no son por sí mismos una base válida para omitir la prueba.

2.10.- Documentación De La Auditoría

Documentación de la Auditoría La norma internacional de auditoría 230 presenta la responsabilidad del auditor de preparar la documentación necesaria de la auditoría de estados financieros.

La documentación de la auditoría que cumple los requisitos establecidos por las normas de auditoría provee la evidencia sobre la que se basó para que el auditor emitiera su dictamen y reporte del logro de los objetivos generales, así como la evidencia de que la auditoría se planeó y desarrollo de acuerdo a las normas internacionales de auditoría, y requisitos legales y de regulación aplicables.

Con base en esta documentación, el equipo de trabajo puede planear y desempeñar la auditoría, dirigir y supervisar el trabajo de auditoría teniendo en cuenta el sistema de

control de calidad realizando las revisiones e inspecciones necesarias, e inspecciones externas de acuerdo a la regulación establecida. Además la documentación le facilita la presentación del trabajo al equipo del trabajo, y le permite llevar un registro de asuntos importantes, información útil para el desarrollo de auditorías futuras.

Objetivo

El objetivo del auditor es preparar la documentación que presente la información suficiente y apropiada que sustenta el dictamen del auditor y la evidencia de que la auditoría se planeó y desarrollo apropiadamente de acuerdo a las normas internacionales de auditoría y requisitos legales y regulatorios relevantes.

Definiciones

- **Documentación de la auditoría:** Es el registro adecuado de los procedimientos llevados a cabo durante la auditoría, evidencia relevante y conclusiones a las que llegó el auditor durante su trabajo. Esta documentación soporta las representaciones del auditor, además de facilitar la planeación, desempeño y supervisión de la auditoría, y sirve como base para la revisión de la calidad del trabajo, debido a que provee al revisor la documentación escrita de la evidencia que soportan el dictamen del auditor.
- **Archivo de auditoría:** Medios de almacenamiento físico y electrónico de la documentación de la auditoría.
- **Auditor con experiencia:** Profesional con la experiencia práctica en auditoría y conocimiento y entendimiento adecuado de los procesos de auditoría y entornos en que se desarrollan de acuerdo a las entidades, las normas internacionales de auditoría y demás regulaciones pertinentes.

REQUISITOS

- **Preparación oportuna de la documentación de la auditoría:** El auditor debe preparar oportunamente la documentación de la auditoría. Documentación suficiente y apropiada que facilite la revisión y evaluación de la evidencia y conclusiones antes de la presentación del dictamen del auditor; y mejora la calidad de la auditoría.

- Documentación de los procedimientos realizados durante la auditoría y evidencia obtenida: El auditor debe preparar la documentación suficiente y apropiada para que un auditor con experiencia pueda entender la naturaleza y extensión de los procedimientos de la auditoría llevados a cabo, los resultados y evidencia obtenida en la auditoría, asuntos importantes, conclusiones y juicios profesionales alcanzados; debido a que la documentación puede estar sujeta a revisiones externas, para cumplir con las normas internacionales de auditoría, y demás normas y requisitos legales relevantes. Dicha documentación debe presentar la información relacionada a el profesional que desarrollo la auditoría, fecha en que se terminó el trabajo, revisor del trabajo de auditoría y fecha en que se realizó la revisión, asuntos importantes que se presentaron en el transcurso de la auditoría y sus acciones a seguir.

Cuando el auditor establece necesario realizar procedimientos de auditoría adicionales o nuevos después de la fecha establecida para la emisión del dictamen del auditor; el auditor debe documentar las circunstancias, los procedimientos adicionales realizados, evidencia obtenida, conclusiones y su efecto en el dictamen del auditor, cuando fueron realizados y revisados los cambios y por quien.

No existe una forma, extensión y contenido establecido para la presentación de la documentación de la auditoría; esto depende de la entidad, la naturaleza de los procedimientos a realizar, el riesgo de representación errónea de importancia relativa, la evidencia obtenida, asuntos importantes tratados durante el trabajo y las conclusiones que se alcanzaron. Esta documentación es registrada en papel o medios electromagnéticos, creando así un paquete final de la auditoría donde encontramos: programas de auditoría, análisis, memorándums, resúmenes, cartas, minutas o actas de reuniones o discusiones, listas de verificación y correspondencia, y demás documentación relevante en la auditoría. Es importante que esta documentación sea suficiente y apropiada, que documente el trabajo completo de auditoría, mostrando que cumple con las normas internacionales de auditoría. El auditor para facilitar esta tarea, puede hacer un sumario, que presente los asuntos importantes identificados durante la auditoría y los procedimientos que se llevaron a cabo. Esta herramienta permite revisiones efectivas e inspecciones eficientes de la documentación.

- **Compilación del archivo final de auditoría:** El auditor debe completar y compilar el archivo final de la documentación de la auditoría de manera oportuna después del dictamen del auditor. En caso de que el auditor juzgue necesario modificar o añadir documentación después de la compilación deberá documentar sus razones específicas y cuándo y por quien se hicieron y revisaron. El tiempo establecido para la compilación de acuerdo con la NICC I, y normas relevantes, es de 60 días después del dictamen del auditor.

Este es un proceso administrativo, que no implica procedimientos de auditoría. De la misma manera se requiere que la firma retenga la documentación del trabajo, por un periodo mínimo de 5 años a partir de la fecha del dictamen del auditor. Si el auditor juzga necesario desviarse de un requisito establecido por las normas internacionales de auditoría, debe documentar sus razones y como se logra el objetivo de dicho requisito siguiendo los procedimientos adicionales que se hayan establecido. Estos casos se pueden presentar cuando la norma internacional no es relevante, y cuando el requisito es condicional.

La NIA 230, establece que el auditor debe preparar documentación de auditoría que sea suficiente para poder mostrar:

- La naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con las NIA y los requerimientos legales y de regulación aplicables.
- Los resultados de los procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida.
- Los asuntos importantes que surgieron durante la auditoría, conclusiones alcanzadas, y los juicios profesionales importantes adoptados para alcanzar esas conclusiones.

Así mismo el auditor puede incluir extractos o copias de los registros de la entidad (por ejemplo, contratos y acuerdos importantes y específicos) como parte de la documentación de auditoría, y que en la práctica se compila en un archivo que se denomina expediente continuo de auditoría.

El auditor no tiene que incluir borradores preliminares de los papeles de trabajo, de estados financieros, notas que reflejan ideas incompletas o preliminares, copias anteriores

de documentos corregidos por errores mecanográficos u otros errores ni documentación duplicada de auditoría.

Las explicaciones verbales del auditor no representan un soporte del trabajo realizado o de las conclusiones alcanzadas, pero pueden ser utilizadas para explicar o aclarar la información contenida en la documentación de auditoría. (Ruiz R, 2018)

2.11.- Normas De Información.

1.- Bases de Opinión Sobre el Examen del Auditor

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.
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

2.- 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.

UNIDAD III

NORMAS RELATIVAS A SERVICIOS PARA TESTIGUAR

3.1.- Normas Para Atestiguar

Generalidades

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.

Por años, los servicios profesionales que proporciona la Contaduría Pública estuvieron, por lo general, limitados a expresar una opinión sobre estados financieros sobre la base de una auditoría practicada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas; sin embargo, los Contadores Públicos cada vez con mayor frecuencia han sido requeridos para proporcionar, y así lo han hecho, seguridad sobre aseveraciones o afirmaciones que hace la administración de una entidad, las cuales son diferentes a las contenidas en los estados financieros.

En respuesta a tales necesidades, los Contadores Públicos han sido capaces de aplicar a esos servicios profesionales los conceptos básicos subyacentes en las normas de auditoría generalmente aceptadas. Sin embargo, en la medida en que el rango de los servicios de atestiguar se ha incrementado, se ha hecho cada vez más difícil hacerlo así.

Toda nuestra vida está regida por normas, desde pequeños hemos estado rodeados por estas, algunas familias son más liberales que otras, hay quienes dejan a los hijos hacer lo que ellos quieran y otros que se apegan estrictamente al Carreño, aun así vemos que los humanos siempre siguen ciertas normas de conducta, unos para bien, otros para mal.

Nuestra profesión se ha caracterizado por tener una gran cantidad de normas que nos rigen para nuestro ejercicio profesional. Así encontramos las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés), que nos dicen cómo debemos contabilizar las operaciones de las empresas (aunque a veces las contabilizamos sin

preocuparnos mucho de las normas); también tenemos las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que nos dicen cómo debemos llevar a cabo los trabajos de auditoría de Estados Financieros Históricos; los Estándares Internacionales de Trabajos de Revisión, para revisiones de Información Financiera Histórica (ISRE, por sus siglas en inglés); la Norma de Control de Calidad, que tanto pánico nos causa en estos momentos, más por desconocimiento que por el beneficio que representa para la profesión y para nuestro trabajo en lo particular.

También hay Normas Internacionales de Servicios Relacionados (ISRE), que deben ser aplicadas en servicios de recopilación de otros servicios que presta el auditor, como lo especifica el Consejo Internacional de Auditoría y Estándares de Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés), y no podían faltar las Normas Internacionales para Trabajos de Atestiguar (ISAE, por sus siglas en inglés) o sea, en asignaciones de aseguramiento que no sean auditorías o revisiones de información financiera histórica.

Pero, ¿qué es el IAASB? Es el organismo que a nivel mundial regula las normas para todos los Contadores que llevamos a cabo trabajos de Auditoría, similares, complementarios, anexos y conexos. Estas normas emitidas por el IAASB están en constante revisión y actualización, cada país tenía sus propias normas pero, con la globalización, los distintos organismos reguladores de la profesión han coincidido en que debemos estar regidos por normas internacionales y no locales.

En virtud de que la convergencia a las normas internacionales no es fácil ni rápida, en México aún tenemos las normas para atestiguar en el esquema nacional (Serie 7010 de las prácticamente extintas Normas de Auditoría), la Comisión de Normas de Auditoría y Atestiguamiento (Conaa) está trabajando en esto y en breve emitirá un pronunciamiento con la intención de acoplarlas a las normas internacionales.

3.2.- Objetivo De Las Normas Para Atestiguar

En consecuencia, el principal objetivo para adoptar estas normas para atestiguar es proporcionar un marco general de referencia y establecer límites razonables alrededor de la función de atestiguar. Como tales, 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 apropiada; sin embargo, son mucho más amplias en alcance. Las normas para atestiguar se listan en los últimos párrafos de esta introducción.

Las normas para atestiguar han sido desarrolladas buscando dar 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 la efectividad del sistema de control interno relacionado con la preparación de información financiera; cumplimiento con disposiciones específicas (requerimientos estatutarios o contractuales), así como de leyes y reglamentos; estadísticas relativas al comportamiento de inversiones; información suplementaria referente a estados financieros; revisión de presupuestos y proyecciones financieras, entre otros.

Estas normas son aplicables únicamente a los servicios de atestiguar que presta el Contador Público en la práctica de la Contaduría Pública; esto es, al Contador Público, tal y como se le define en la nota 1 párrafo 20 de este boletín. 7 Las normas para atestiguar

no eliminan ni modifican a ninguna de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NA's) vigentes. Por tanto, todo Contador Público que se comprometa o contrate para efectuar un trabajo sujeto a las NA's debe cumplir cabalmente con éstas.

La Contaduría Pública independiente tiene como su campo natural de actuación el de la información financiera, incluyendo desde luego, la auditoría de estados financieros que culmina con el informe que el Contador Público como profesional independiente emite, no solamente para uso de quien o quienes directamente contratan sus servicios, sino para un vasto número de usuarios desconocidos para él que utilizan el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios.

Esos informes sobre estados financieros están basados en trabajos de auditoría o exámenes, que se conducen con base en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), siguiendo procedimientos de auditoría específicos, diseñados para ser aplicados en las circunstancias de cada caso.

Los informes que emite el Contador Público sobre estados financieros examinados conforme a las NIA y el trabajo que debe desarrollar para obtener evidencia suficiente y adecuada que sustente esos informes, se rigen por las normas contenidas en los boletines 200 a 810 de las NIA, incluyendo la Norma Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) 1000.

Las crecientes necesidades de la comunidad de negocios, de las autoridades y de la sociedad en general, han dado lugar a que, cada vez con mayor frecuencia se soliciten a los miembros de la Contaduría Pública informes sobre diversos asuntos diferentes a la auditoría de estados financieros. Esta demanda de servicios incluyen la participación del Contador Público en la obtención, clasificación, procesamiento, preparación y resumen de información financiera que no ha sido producto de una auditoría de estados financieros.

Con frecuencia se solicita a los Contadores Públicos sus servicios para que, sin llevar a cabo una auditoría de estados financieros conforme a las NIA, efectúen revisiones de estados financieros sobre la base de procedimientos de revisión analítica y entrevistas e indagaciones con funcionarios de contabilidad y de finanzas de la entidad, o bien, revisiones basadas en procedimientos convenidos con el cliente.

A todos estos trabajos, en forma genérica, la profesión en nuestro país los había denominado como “trabajos especiales”. A ese tipo de trabajos que se refieren el párrafo anterior, también se les conoce como Normas para Atestiguar, Revisión y otros Servicios Relacionados emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) del IMCP.

Las Normas Internacionales de Auditoría vigentes, se refieren en forma exclusiva a la auditoría de los estados financieros que culmina con la emisión de un informe sobre los estados financieros tomados en su conjunto. Debido a las numerosas y variadas solicitudes a los Contadores Públicos de servicios de atestiguamiento, se hace más evidente la necesidad de establecer un marco específico relativo a las normas referentes a estos servicios.

Como ejemplos de estos servicios de atestiguamiento, se mencionan de manera enunciativa mas no limitativa, los siguientes:

- ❖ La verificación de datos que se consignan en un informe o reporte con los datos que provienen de los registros de contabilidad.
- ❖ La verificación de cálculos, conforme a fórmulas o procedimientos que se establecen en una ley, contrato o cualquier otro documento, basándose en datos que emanan de los registros de contabilidad.
- ❖ Informes sobre estados financieros proforma.
- ❖ Informes sobre la efectividad del control interno relacionado con la preparación de información financiera.
- ❖ Informes sobre cumplimiento con disposiciones específicas (requerimientos estatutarios o contractuales), así como leyes y reglamentos.
- ❖ Informes sobre estadísticas relativas al comportamiento de inversiones.
- ❖ Información suplementaria referente a estados financieros.
- ❖ Revisión de presupuestos y proyecciones financieras.
- ❖ Entre otros.

Dentro de los servicios que no corresponden a servicios de atestiguamiento que el Contador Público presta y que además no requieren del cumplimiento con las NIA, se incluyen los siguientes:

- Revisiones de estados financieros (Boletín 9010).
- Revisiones de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad (Boletín 9020).
- Informe del Contador Público sobre el resultado de la aplicación de procedimientos convenidos (Boletín 11010).
- Informe sobre trabajos para compilar información financiera (Boletín 11020).

En todo este tipo de trabajos, se contrata al Contador Público para que realice su trabajo y emita un informe sustentado en su capacidad de profesional independiente, y como testigo de calidad para ejercer las funciones de revisión, de atestiguamiento o de otros servicios relacionados.

La función de atestiguar sobre las declaraciones o información contenidas en un determinado documento que contiene datos financieros o relacionados con la función financiera o administrativa de la entidad.

El informe que el Contador Público emite como consecuencia del trabajo que lleva a cabo, incluye como elemento fundamental del mismo, las afirmaciones derivadas de aquello a que se refiere el trabajo que realizó o la validez de la información que revisó y de la evidencia que tuvo a la vista, y que le permitió incluir como parte de su informe.

En México, como ya se comentó, en forma genérica, la profesión en nuestro país ha denominado a los servicios no relacionados con la auditoría de los estados financieros, revisiones u otros servicios relacionados como “trabajos especiales”, por lo que es necesario adoptar un nuevo vocablo que con claridad exprese el significado y alcance de esos “trabajos especiales”, se utilice y difunda en los nuevos boletines que habrán de emitirse sobre esos servicios.

La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, después de considerar diversas alternativas, concluyó que el término a utilizar para designar los “trabajos especiales” a que se ha venido haciendo referencia en los párrafos anteriores, es el verbo atestiguar y

sus derivados gramaticales, que si bien requerirán de algún tiempo para que nuestra profesión y a quienes servimos nos acostumbremos a su uso, son los que de mejor manera describen esos servicios diferentes a los de auditoría de estados financieros, las revisiones de información histórica y otros servicios relacionados.

Para entender el significado del verbo atestiguar y sus derivados gramaticales en el contexto de la norma 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, afirmaciones 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 otros como sinónimos los siguientes que, en opinión de la CONAA mejor reflejan el significado de este término dentro del contexto de la Serie de boletines 7000: Aseverar, testimoniar, autenticar, atestar, afirmar.

Dada la naturaleza de los trabajos que realiza el Contador Público a solicitud de sus clientes y que como antes se mencionó, incluyen muy diversos tipos de servicios, el profesional lleva a cabo una actividad encaminada a atestiguar diversos hechos y circunstancias y así hacerlo constar en su informe.

Es por esta razón que para fines de esta Norma, el vocablo atestiguar y sus derivados deben entenderse como “proporcionar evidencia de...” o “afirmar que...”, ambas funciones incluidas en el significado de atestiguar.

La profesión contable mexicana ha alcanzado a escala internacional un elevado prestigio y mantiene con orgullo una posición relevante en el foro de la profesión contable de los países latinoamericanos.

Congruente con lo anterior y para continuar manteniendo una posición de vanguardia en la Contaduría Pública internacional, la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento del IMCP consideró necesario emprender los estudios y trabajos necesarios para estructurar nuestra normatividad y literatura técnica relacionada con revisiones y otros servicios especiales que la comunidad de negocios requiere de los Contadores Públicos.

Como resultado de esas actividades se emiten los boletines que integran la Serie 7000, en la cual se agruparán los boletines que se emitan en relación con los servicios de atestiguar que prestan los Contadores Públicos.

Para lograr lo anterior, ha sido necesario establecer un marco de referencia para las normas que deben regular los servicios para atestiguar que prestan los Contadores Públicos.

3.3.- Normas Personales Y Generales

Las normas generales son de naturaleza personal y se relacionan con las cualidades del auditor y la calidad de su trabajo a diferencia de aquellas normas que se refieren a la ejecución del trabajo a las relativas al informe.

Estas normas personales o generales se aplican por igual a las áreas del trabajo de campo y al informe. Las personas que desempeñan una profesión constituyen el factor más importante de la misma por tanto, la calidad de la gente marca la calidad de la profesión.

Dicen como debe ser el auditor para garantizar que su trabajo sea de calidad.

Es difícil determinar cuáles son los rasgos deseables para una persona; es más difícil aún especificar cuáles son los rasgos deseables para una profesión. En consecuencia, estas normas generales son bastante amplias y permiten un considerable grado de interpretación. [Bailey, 1998]

1.- 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 capacidad profesional para la función de atestiguar.

2.- 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 que se trate.

3.- 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 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.

4.- 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.

5.- Independencia

El Contador Público está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional de atestiguar.

3.4. -Informes Sobre Exámenes Y Revisiones

De conformidad con las Normas de Información Financiera mexicanas, 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. Por lo tanto, es claro que la incorporación en los estados financieros de transacciones, de transformaciones internas y de otros eventos ocurridos con posterioridad a la fecha de dichos estados financieros, constituye una desviación al postulado básico de Devengación contable

Cuando la información financiera proforma se presenta fuera de los estados financieros básicos, pero en el mismo documento y el contador público no ha sido contratado para informar sobre esa información, éste debe aclarar en su informe la responsabilidad que asume en relación con la misma.

El Contador Público puede aceptar ser contratado para que emita un informe sobre un examen o una revisión de información financiera proforma, si las siguientes condiciones se reúnen:

El documento que contiene la información financiera proforma incluye los estados financieros básicos completos de la entidad por el año más reciente o por el año precedente, si es que los estados financieros del año más reciente no están aún

disponibles. Si se presenta información financiera proforma por un periodo intermedio, el documento también debe incluir información financiera básica por ese periodo intermedio, que puede presentarse en forma condensada. En el caso de una adquisición o fusión de negocios, el documento debe incluir información financiera básica apropiada de las partes significativas constituyentes de la entidad adquirida o fusionada

Los estados financieros básicos de la entidad, o en el caso de una adquisición o fusión de negocios, de cada parte importante en la entidad adquirida o fusionada, en los que la información financiera proforma está basada, han sido auditados o revisados. El riesgo de atestiguar que toma el Contador Público relativo a la información financiera proforma, es afectado por el alcance del trabajo que proporciona seguridad al Contador Público acerca de la información financiera básica a la que se aplican los ajustes proforma.

De acuerdo con lo señalado en el inciso anterior, el nivel de seguridad otorgado por el Contador Público a la información financiera proforma a una fecha o por un periodo determinado, debe limitarse al nivel de seguridad otorgado a los estados financieros básicos o, en el caso de una adquisición o fusión de negocios, al nivel más bajo de seguridad otorgado a los estados financieros básicos de cualquiera de las partes importantes que constituyen la entidad a la que se han incorporado los negocios adquiridos o fusionados. Por ejemplo, si los estados financieros básicos de cada parte importante constituyente de esa entidad, han sido examinados al fin del año anterior y revisados a una fecha intermedia, el Contador Público puede efectuar un examen o una revisión de la información financiera proforma al final del año, pero está limitado a efectuar una revisión de la información financiera proforma a la fecha intermedia.

El Contador Público que emite el informe sobre la información financiera proforma debe tener un adecuado nivel de conocimiento de la contabilidad y de las prácticas de información financiera de cada parte importante que constituye la entidad que incluye los negocios adquiridos o fusionados. Esto normalmente es obtenido por el Contador Público que examina o revisa los estados financieros básicos de cada entidad del año más reciente o del periodo intermedio por el que la información financiera proforma se presenta. Si otro Contador Público efectuó ese examen o revisión, para el Contador Público que emite el informe sobre la información financiera proforma, no disminuye su necesidad de adquirir un adecuado nivel de conocimientos sobre la contabilidad y prácticas de

información financiera de la entidad, y ese Contador Público debe considerar si, de acuerdo con las circunstancias particulares del caso de que se trate, él puede adquirir suficientes conocimientos sobre esos asuntos, que le permitan aplicar los procedimientos necesarios para emitir su informe sobre la información financiera proforma.

Primeramente entendemos que el objetivo de la información financiera proforma es comunicar cuales hubieran sido los efectos importantes que una o más operaciones o eventos, propuestos o ya ocurridos, pudieran haber tenido sobre los estados financieros básicos.

La información financiera proforma generalmente se utiliza para mostrar los efectos de operaciones tales como:

- Adquisiciones, fusiones y escisiones de negocios
- Cambios en el capital contable; por ejemplo, por capitalizaciones de pasivos, emisiones de nuevas acciones, decreto de dividendos, etc
- Disposición de un segmento o área importante del negocio
- Cambio en la forma de organización del negocio o en su estado como una entidad independiente - Propuesta de venta de valores y de aplicación de los fondos derivados de ella

El Contador Público puede aceptar ser contratado para que emita un informe sobre un examen o una revisión⁶ de información financiera proforma, si las siguientes condiciones se reúnen:

- 1) El documento que contiene la información financiera proforma incluye los estados financieros básicos completos de la entidad por el año más reciente o por el año precedente, si es que los estados financieros del año más reciente no están aún disponibles
- 2) Los estados financieros básicos de la entidad, o en el caso de una adquisición o fusión de negocios, de cada parte importante en la entidad adquirida o fusionada, en los que la información financiera proforma está basada, han sido auditados o revisados

3) El nivel de seguridad otorgado por el Contador Público a la información financiera proforma a una fecha o por un periodo determinado, debe limitarse al nivel de seguridad otorgado a los estados financieros básicos o, en el caso de una adquisición o fusión de negocios, al nivel más bajo de seguridad otorgado a los estados financieros básicos de cualquiera de las partes importantes que constituyen la entidad a la que se han incorporado los negocios adquiridos o fusionados

4) El Contador Público que emite el informe sobre la información financiera proforma debe tener un adecuado nivel de conocimiento de la contabilidad y de las prácticas de información financiera de cada parte importante que constituye la entidad que incluye los negocios adquiridos o fusionados.

Los procedimientos aplicables a al examen o revisión de información financiera proforma son:

- Obtener conocimiento adecuado de la operación (o evento) de que se trate
- En una adquisición o fusión de negocios, obtener conocimiento adecuado de cada una de las partes constituyentes de la entidad a la que se han incorporado los negocios adquiridos o fusionados, que le permita al Contador Público aplicar los procedimientos requeridos
- Comentar con la administración sus supuestos relativos a los efectos de las operaciones o eventos - Evaluar si los ajustes proforma incluyen todos los efectos importantes atribuibles directamente a las operaciones o eventos
- Obtener evidencia suficiente que respalde los ajustes proforma
- Evaluar si los supuestos de la administración sobre los que descansan los ajustes proforma, están presentados de una manera suficientemente clara y completa
- Verificar la corrección de los cálculos aritméticos de los ajustes proforma y que la columna de proforma refleje la aplicación adecuada de esos ajustes a las cifras de los estados financieros básicos
- Obtener una carta de declaraciones de la administración

El informe del Contador Público sobre información financiera proforma debe llevar la misma fecha que la de la terminación de los procedimientos aplicados en el examen o revisión.

El informe del Contador Público sobre la información financiera proforma puede adicionarse a su dictamen o a su informe sobre la información financiera básica, o puede presentarse por separado.

Si ambos se presentan combinados en un sólo documento y la fecha de terminación de los procedimientos de examen o revisión de la información financiera proforma es posterior a la fecha de terminación del trabajo de auditoría o revisión de la información financiera básica, el informe combinado debe llevar ambas fechas

Cabe mencionar que en el examen se da una opinión y en la revisión solo se efectúa una conclusión, este sería el único cambio en los requisitos del Informe de una Revisión.

EJEMPLOS DE INFORMES SOBRE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA Informe sobre examen de información financiera proforma

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

Hemos examinado los ajustes proforma que reflejan las operaciones (o eventos), que se describen en la Nota 1 y la aplicación de esos ajustes a las cifras básicas que se presentan en el balance general consolidado proforma de la Compañía X al 31 de diciembre de 200X y en el estado de resultados consolidado proforma que le es relativo, por el año terminado en esa fecha.

3.5.- Limitaciones

Esta Norma no es aplicable en auditorías de estados financieros en las que una operación proyectada o consumada después de la fecha del estado de situación financiera, se refleja en la información básica contenida en los estados financieros dictaminados; por ejemplo, una reestructuración de vencimientos de deuda o una revisión de las utilidades por acción debido a una división de acciones (stock split).

Debe tenerse presente que un examen de estados financieros en todos los casos implica una auditoría de estados financieros practicada de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (NIA), ya que sólo mediante éstas se logra “el más alto nivel de seguridad”

3.6.- Objetivo Y Presentación De La Información Financiera Proforma

El objetivo de la información financiera proforma es comunicar cuáles hubieran sido los efectos importantes que una o más operaciones o eventos propuestos o ya ocurridos, pudieran haber tenido sobre los estados financieros básicos si hubieran ocurrido a la fecha del estado de situación financiera que contiene la información financiera básica.

La información financiera proforma generalmente se utiliza para mostrar los efectos de operaciones tales como:

- a. Adquisiciones, fusiones y escisiones de negocios.
- b. Cambios en el capital contable; por ejemplo, por capitalizaciones de pasivos, emisiones de nuevas acciones, decreto de dividendos, etcétera.
- c. Disposición de un segmento o área importante del negocio.
- d. Cambio en la forma de organización del negocio o en su estado como una entidad independiente.
- e. Propuesta de venta de valores y de aplicación de los fondos derivados de ella.

El objetivo que se persigue con la presentación de información financiera proforma generalmente se logra mediante ajustes proforma a la información financiera básica. En ocasiones los ajustes proforma se presentan en los estados financieros en una columna así denominada. Las cifras básicas modificadas mediante los ajustes proforma, se presentan en columnas así identificadas mediante títulos apropiados en los estados financieros básicos o en sus notas. Los ajustes proforma deben determinarse con base en los supuestos de la administración y reconocer todos los efectos importantes directamente atribuibles a las operaciones o eventos de que se trate.

La información financiera proforma debe ser identificada como tal para distinguirla de la información financiera básica. Esa identificación debe describir la operación o evento que se refleja en la información financiera proforma, la fuente en la que está basada, la información financiera básica, los supuestos importantes utilizados en el desarrollo de los ajustes proforma y cualquier incertidumbre importante acerca de esos supuestos. También, debe indicarse que la información financiera proforma debe leerse conjuntamente con la información financiera básica que le es relativa y que esa información financiera proforma no es necesariamente indicativa de las cifras finales (tales como situación financiera y resultados integrales, según sea aplicable) que podrían haberse obtenido de haberse efectivamente realizado la operación o evento de que se trate, a la fecha del estado de situación financiera que contiene la información financiera básica.

Objetivo de esta norma

Se establecen normas y proporciona guías para el contador público que es contratado para examinar o revisar e informar sobre información financiera proforma. En la realización de estos trabajos el contador público debe aplicar los procedimientos y cumplir con las normas que establecen esta norma y el Norma 7010, Normas para atestiguar.

3.7.- Condiciones Para La Emisión De Informes

El contador público puede aceptar ser contratado para que emita un informe sobre un examen o una revisión de información financiera proforma, si las siguientes condiciones se reúnen:

- a. El documento que contiene la información financiera proforma incluye los estados financieros básicos completos de la entidad por el año más reciente o por el año precedente, si es que los estados financieros del año más reciente no están aún disponibles. Si se presenta información financiera proforma por un periodo intermedio, el documento también debe incluir información financiera básica por ese periodo intermedio, que puede presentarse en forma condensada. En el caso de una adquisición o fusión de negocios, el documento debe incluir información financiera básica apropiada de las partes significativas constituyentes de la entidad adquirida o fusionada
- b. Los estados financieros básicos de la entidad, o en el caso de una adquisición o fusión de negocios, de cada parte importante en la entidad adquirida o fusionada, en los que la información financiera proforma está basada, han sido auditados o revisados. El riesgo de atestiguar que toma el contador público relativo a la información financiera proforma, es afectado por el alcance del trabajo que proporciona seguridad al contador público acerca de la información financiera básica a la que se aplican los ajustes proforma.
- c. De acuerdo con lo señalado en el inciso anterior, el nivel de seguridad otorgado por el contador público a la información financiera proforma a una fecha o por un periodo determinado, debe limitarse al nivel de seguridad otorgado a los estados financieros básicos o, en el caso de una adquisición o fusión de negocios, al nivel más bajo de seguridad otorgado a los estados financieros básicos de cualquiera de las partes importantes que constituyen la entidad a la que se han incorporado los negocios adquiridos o fusionados. Por ejemplo, si los estados financieros básicos de cada componente importante de esa entidad, han sido examinados al fin del año anterior y revisados a una fecha intermedia, el contador público puede efectuar un examen o una revisión de la información financiera proforma al final del año, pero está limitado a efectuar una revisión de la información financiera proforma a la fecha intermedia.

d. El contador público que emite el informe sobre la información financiera proforma debe tener un adecuado nivel de conocimiento de la contabilidad y de las prácticas de información financiera de cada parte importante que constituye la entidad que incluye los negocios adquiridos o fusionados. Esto normalmente es obtenido por el contador público que examina o revisa los estados financieros básicos de cada entidad del año más reciente o del periodo intermedio por el que la información financiera proforma se presenta. Si otro contador público efectuó ese examen o revisión, para el contador público que emite el informe sobre la información financiera proforma, no disminuye su necesidad de adquirir un adecuado nivel de conocimientos sobre la contabilidad y prácticas de información financiera de la entidad, y ese contador público debe considerar si, de acuerdo con las circunstancias particulares del caso de que se trate, él puede adquirir suficientes conocimientos sobre esos asuntos, que le permitan aplicar los procedimientos necesarios para emitir su informe sobre la información financiera proforma.

3.8.- Objetivos de los procedimientos que aplica el contador público a la información financiera proforma

En un examen practicado por contador público, el objetivo de los procedimientos que se aplican a la información financiera proforma es proporcionar seguridad razonable acerca de si:

- a. Los supuestos de la administración proporcionan una base razonable para presentar los efectos importantes directamente atribuibles a las operaciones o eventos que originan la información proforma.
- b. En los correspondientes ajustes proforma se reconocen adecuadamente los efectos de esos supuestos.
- c. La columna de cifras proforma refleja correctamente la aplicación de esos ajustes proforma a los estados financieros básicos.

En una revisión practicada por contador público, el objetivo de los procedimientos que se aplican a la información financiera proforma, es el sustentar la emisión de un informe que contenga una afirmación de no haber observado en el trabajo realizado ninguna situación de importancia que indique que la aseveración revisada deba ser modificada y de que ninguna información llamó la atención del contador público para hacerle pensar que:

- a. Los supuestos de la administración no proporcionan una base razonable para presentar los efectos importantes directamente atribuibles a las operaciones o eventos que originan la información proforma.
- b. En los correspondientes ajustes proforma no se reconocen adecuadamente los efectos de esos supuestos.
- c. La columna de cifras proforma no refleja correctamente la aplicación de esos ajustes proforma a los estados financieros básicos.

3.9.- Procedimientos Aplicables En El Examen O Revisión De Información Financiera Proforma

Los siguientes son procedimientos que, en un examen o en una revisión, el contador público debe aplicar a los supuestos y ajustes proforma, en adición a los procedimientos aplicables a los estados financieros básicos:

- a. Obtener conocimiento adecuado de la operación (o evento) de que se trate; por ejemplo, mediante la lectura de los contratos y actas de juntas del Consejo de Administración relativas, interrogatorios a funcionarios adecuados de la entidad y, en algunos casos, de entidades adquiridas o a ser adquiridas.
- b. En una adquisición o fusión de negocios, obtener conocimiento adecuado de cada uno de los componentes de la entidad a la que se han incorporado los negocios adquiridos o fusionados, que le permita al contador público aplicar los procedimientos requeridos. Los procedimientos aplicables para obtener este conocimiento pueden incluir el comunicarse con otros contadores públicos que hayan examinado o revisado la información financiera básica en la que se basa la información proforma. Entre los asuntos a considerar se

incluyen las Normas de Información Financiera y las prácticas de información financiera seguidas, transacciones entre las entidades y contingencias importantes.

c. Comentar con la administración sus supuestos relativos a los efectos de las operaciones o eventos.

d. Evaluar si los ajustes proforma incluyen todos los efectos importantes atribuibles directamente a las operaciones o eventos.

e. Obtener evidencia suficiente que respalde los ajustes proforma. La evidencia requerida para respaldar el nivel de seguridad que el contador público vaya a otorgar a la información financiera proforma, es un asunto de juicio profesional. Normalmente, el contador público obtiene mayor evidencia en un trabajo de examen que en un trabajo de revisión. Los siguientes son ejemplos de evidencia que el contador público puede obtener:

1. Contratos de adquisición, fusión o escisión de negocios.
2. Informes de avalúos.
3. Contratos de deuda.
4. Contratos individuales de trabajo.
5. Acuerdos tomados por el Consejo de Administración.
6. Legislación existente o propuesta.

f. Evaluar si los supuestos de la administración sobre los que descansan los ajustes proforma, están presentados de una manera suficientemente clara y completa. También debe evaluarse si los ajustes proforma son consistentes entre ellos y con los datos utilizados para determinarlos.

g. Verificar la corrección de los cálculos aritméticos de los ajustes proforma y que la columna de proforma refleje la aplicación adecuada de esos ajustes a las cifras de los estados financieros básicos.

h. Obtener una carta de declaraciones de la administración que incluya los siguientes aspectos:

1. Su responsabilidad de los supuestos utilizados en la determinación de los ajustes proforma.
 2. Aseveración de que en su opinión: i) los supuestos proporcionan una base razonable para presentar todos los efectos importantes directamente atribuibles a la operación o evento; ii) que en los ajustes proforma relativos se consideran apropiadamente esos supuestos; y iii) que la columna de cifras proforma refleja la aplicación adecuada de esos ajustes a los estados financieros básicos.
 3. Aseveración de que en su opinión los efectos importantes directamente atribuibles a las operaciones o eventos, se revelan adecuadamente en la información financiera proforma.
- i. Leer la información financiera proforma y evaluar si:
1. Se revelan adecuadamente las operaciones o eventos, los ajustes proforma, los supuestos importantes y si las hay, las incertidumbres importantes, acerca de esos supuestos.
 2. Se identifica claramente la fuente de la información financiera básica en la que se basa la información financiera proforma.

UNIDAD IV

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

4.1.- Procedimientos De Aplicación General.

Generalidades

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 y los resultados

de las operaciones de la empresa a una fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El trabajo de auditoría tiene por consiguiente, como finalidad inmediata, proporcionar al propio contador público los elementos de juicio y de 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.

4.2.- Alcance Y Limitaciones

Este boletín se refiere a los procedimientos de investigación y prueba que el auditor usa para obtener la información necesaria, que apoye su opinión sobre los estados financieros que está examinando.

Objetivo

El propósito de este boletín es establecer los procedimientos de aplicación general, que puede utilizar el auditor para obtener la evidencia que fundamente su opinión profesional, sobre los estados financieros de la empresa que está examinando.

Procedimientos de auditoría

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.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

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 cuál 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

Dado 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 con el nombre de 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 le 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.

4.3.- Muestreo En Auditoria.

El muestreo representa una parte esencial dentro del trabajo del auditor. Con base en éste se determina el número de partidas a revisar, ya sea para pruebas de controles o sustantivas.

Hoy en día existen herramientas desarrolladas internamente por algunas Firmas de auditora; así como programas comerciales, a través de los cuales los auditores determinan de manera rápida y confiable la muestra a probar. Si bien, contar con estas herramientas constituye un gran apoyo para el auditor, también pueden ocasionar que el procedimiento se realice de manera mecánica y se deje a un lado el análisis de la información que dichos programas requieren para determinar la muestra y entender los conceptos básicos que intervienen como son: materialidad, error tolerable, riesgo de control, etc.

Por otro lado, algunas otras Firmas de auditoría no cuentan con los recursos para invertir en programas especiales de muestreo; por lo tanto, efectúan la selección de las partidas a probar a través de otros métodos de selección, por ejemplo, la selección aleatoria.

Con base en los puntos comentados anteriormente consideramos importante emitir una serie de boletines a través de los cuales se trate la parte teórica y práctica sobre el muestreo. El presente Boletín se enfoca en los conceptos básicos que intervienen en el muestreo; en una segunda parte se presentarán ejemplos prácticos que sirvan como apoyo en la utilización de este procedimiento.

4.4.- Marco De Referencia

El informe del auditor independiente, primer párrafo relativo a la responsabilidad del auditor, indica que el trabajo del auditor se realizó conforme a Normas Internacionales de Auditoría que exigen que cumpla con los requerimientos de ética; así como con la planificación y ejecución de la auditoría, con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores materiales. La pregunta que surge comúnmente es la siguiente: ¿cómo determinar el número de partidas a revisar por cada rubro que permita hacer dicha afirmación? La respuesta se encuentra en el uso del muestreo, el cual implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones, de tal manera que el auditor pueda llegar a una conclusión sobre el total de la población.

Para determinar el tamaño de la muestra, el auditor aplica las consideraciones que se indican en las Normas Internacionales de Auditoría, específicamente en la NIA 530, en las cuales son definidos los conceptos, técnicas y aspectos a considerar.

Existen dos tipos de muestreo: estadístico y no estadístico. La diferencia entre ellos es que en el primero la selección de los elementos se efectúa de manera aleatoria y la evaluación de los resultados está basada en las leyes de la probabilidad y el riesgo de muestreo. Por el contrario, en el no estadístico el auditor estima el riesgo de muestreo utilizando el juicio profesional. Por lo anterior, el muestreo estadístico puede ayudar a los auditores para:

- Diseñar muestras eficientes.
- Medir la suficiencia de la evidencia obtenida.
- Evaluar en forma objetiva los resultados de la muestra.

La decisión sobre la utilización de un tipo de muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio profesional del auditor. El muestreo puede ser utilizado para las pruebas de controles y para pruebas sustantivas.

4.5.- Tipos Y Métodos De Selección

El empleo de procedimientos de muestreo eficaces mejorará el alcance, el enfoque y la eficiencia de las auditorías, por ello, al momento de diseñar una “muestra de auditoría”, el auditor deberá tomar en cuenta el objetivo específico del procedimiento de auditoría, las características de la población de las que se extraerá la muestra y las condiciones de posibles desviaciones o incorrecciones en los resultados previsibles en la aplicación de dichos procedimientos

En este momento el auditor se encuentra ante interrogantes muy comunes: ¿cuál tipo de muestreo utilizar?, ¿qué métodos serán los más adecuados?

De acuerdo con la NIA 530, se tienen 2 tipos de muestreo:

- **Muestreo estadístico:** Es el tipo de muestreo que presenta las siguientes características:
 - a) Selección aleatoria de los elementos de la muestra.
 - b) Aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medida de riesgo del muestreo.
- **Muestreo no estadístico:** Es aquel muestreo en el que el auditor estima el riesgo de muestreo utilizando el juicio profesional y la experiencia, en lugar de las técnicas estadísticas. También es definido como tal cuando no presenta las características mencionadas en los incisos a y b.

Asimismo, la NIA 530 en el anexo 4 menciona los siguientes métodos de selección de muestra:

1. **La selección aleatoria:** También conocida como de probabilidad, ya que es la posibilidad que tiene un elemento de la población de ser incluido o no en la muestra. Este tipo de técnica es la más común, ya que es posible determinar objetivamente las estimaciones de las características de la población, sin embargo, sólo es recomendable aplicarla en grupos pequeños de elementos a considerar.
2. **La selección sistemática:** La cual consiste en dividir el número de unidades de muestreo de la población por el tamaño de la muestra para obtener un

intervalo uniforme de muestreo, el cual se mide con respecto al tiempo, al orden o al espacio. El auditor, en caso de recurrir a esta técnica, debe verificar que las unidades de muestreo de la población no estén estructuradas de tal modo que dicho intervalo no corresponda a un patrón previamente establecido. Aunque el punto de partida se puede determinar de forma incidental, es más probable que la muestra sea verdaderamente aleatoria si se determina mediante una herramienta informática para la generación de números aleatorios o mediante tablas de números aleatorios.

3. Muestreo por racimos: La selección de la muestra consiste en dividir la población en grupos o racimos con características similares, para después elegir una muestra aleatoria de estos racimos, asumiendo que cada uno de ellos define a la población que representa como grupo homogéneo.

4. Muestreo estratificado: Consiste en dividir a la población en grupos relativamente homogéneos, llamados estratos. Después de hacerlo, se utiliza uno de los dos planteamientos: o bien se selecciona aleatoriamente en cada estrato, un número específico de elementos con respecto a la proporción con respecto a la población completa; o se extrae el mismo número de elementos de cada estrato para ponderar los resultados, considerando la proporción que el estrato representa de la población total.

5. Muestreo por unidad monetaria: Es un tipo de selección ponderada por el valor, en la que el tamaño, la evaluación y la selección de la muestra tienen como resultado una conclusión con valores monetarios.

6. La selección incidental: Es aquella en la que el auditor selecciona la muestra sin recurrir a una técnica estructurada, sin embargo, el auditor evitará cualquier sesgo no consciente o previsible, por lo que en consecuencia intentará asegurarse de que todos los elementos de la población tengan la posibilidad de ser seleccionados.

7. Selección en bloque: Implica la selección de uno o de varios bloques de elementos contiguos de la población. Los bloques se estructuran de forma que los elementos de una secuencia tengan características similares entre ellos y diferentes de las de otros elementos de la población.

La decisión de la utilización de un muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio profesional del auditor y de ella dependerá el método de selección de muestra que deberá aplicar. El resultado de los procedimientos realizados deberá proporcionar al auditor una base razonable sobre la se alcancen las conclusiones sobre toda la población.

Muestreo para pruebas de controles

Como se ha mencionado anteriormente, el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Conforme a la Norma Internacional de Auditoría 330, el auditor puede dar respuesta a los riesgos a través de:

a) Procedimientos sustantivos: procedimientos de auditoría diseñados para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones de la administración. Los procedimientos sustantivos comprenden:

- Pruebas de detalle.
- Procedimientos analíticos sustantivos.

b) Pruebas de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Las pruebas de controles han adquirido una consideración especial en las empresas alcanzadas por la ley Sarbanes-Oxley (SOX). Estas empresas, al igual que sus auditores externos, deben realizar de manera sistemática pruebas de controles con el fin de poder certificar la eficacia del control interno con relación a los informes financieros. Para las empresas que no tienen la obligación de cumplir con SOX es recomendable utilizar esta metodología para la evaluación de sus controles.

El auditor diseñará y realizará pruebas de controles si:

- a) Se tienen expectativas de que los controles están operando eficazmente. Para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los

procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles.

b) Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.

Las pruebas de controles se pueden aplicar en todos los ciclos de un negocio, por ejemplo:

- Compras: Concordancia entre orden de compra, remisión y factura. Verificar que se haya seleccionado la mejor cotización; que se haya facturado el precio correcto; que se apliquen los descuentos pactados.
- Pagos: Que estén debidamente aprobados; que haya comprobantes que justifiquen el desembolso; que se haya pagado el importe correcto, y que esté bien registrado.
- Ventas: Que se facture con los precios correctos, exactitud de los cálculos, correcta aplicación del IVA, aprobación del crédito.
- Cobranzas: Cumplimiento de plazos, aplicación de descuentos, contabilización correcta.
- Sistemas: Que las modificaciones de programas estén autorizadas, cumplimiento de normas de codificación, correspondencia entre programas fuentes y objetos.
- Personal: Autorización de las horas extras, días de licencia correctos.

Es importante mencionar que las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, detectar o corregir una incorrección material en una afirmación.

La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles (pruebas de controles) no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño (pruebas de seguimiento). Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la

eficacia operativa de los controles, al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

Muestreo para pruebas de detalle

Los métodos que se usan para pruebas de detalle son los siguientes:

- Inspección del ciento por ciento (100%).
- Pruebas de partidas de alto valor.
- Identificación y revisión de partidas clave.
- Muestreo.

En algunas ocasiones la respuesta adecuada a los riesgos en una cuenta de balance o clase de transacciones es tal que las pruebas de alto valor o de partidas clave responden de manera adecuada a los riesgos presentes.

Las pruebas partidas de alto valor consisten en examinar el cien por ciento de las partidas que se encuentran sobre cierto monto de unidad monetaria.

La prueba de partidas clave implica identificar aquellas con características cualitativas que al juicio del equipo de auditoría se deben probar. Algunos ejemplos sobre las consideraciones cualitativas incluyen:

- Transacciones o saldos que están sujetos a un alto grado de involucramiento por parte de la administración.
- Transacciones o saldos que no están en el curso normal de operaciones, especialmente con partes relacionadas.
- Saldos con actividad inesperadamente baja por un periodo largo de tiempo.
- Partidas dudosas o inusuales, y desviaciones aparentes de operaciones normales; transacciones o ajustes significativos al cierre del año.

Los enfoques anteriores no constituyen un muestreo, ya que el equipo de auditoría está dividiendo la población en dos, una de las cuales se prueba al cien por ciento y otra que se prueba mediante otros medios, o no es probada. Por lo anterior es importante que el auditor cuide que el monto no probado represente un riesgo menor de error material.

Como ya lo mencionamos, el muestreo implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de cien por ciento de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones, de tal manera que el auditor pueda llegar a una conclusión sobre el total de la población. El muestreo es normalmente preferido para una población conformada por un número grande de montos individualmente insignificantes que, en su conjunto, son materiales para los estados financieros. Algunos factores adicionales que pueden indicar que el muestreo es adecuado son:

- El riesgo potencial de un error material en la población no es bajo.
- Existen debilidades de control interno

Extrapolación de incorrecciones Se requiere que el auditor extrapole las incorrecciones al conjunto de la población con el fin de obtener una visión general de la magnitud de la incorrección, pero dicha extrapolación puede no ser suficiente para determinar un importe que deba ser registrado. Al evaluar los resultados de la muestra, el equipo de auditoría debe considerar los aspectos cualitativos y cuantitativos de los errores identificados.

Como se mencionó anteriormente, en el muestreo estadístico la evaluación de los resultados está basada en las leyes de la probabilidad y el riesgo de muestreo. Por el contrario, en el no estadístico el auditor estima el riesgo de muestreo utilizando el juicio profesional.

4.6.- Metodología Para El Estudio Del Control Interno.

Boletín 3050 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Generalidades

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que te sirva de base para determinar

el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría”.

El conocimiento y evaluación del control interno deben permitir al auditor establecer una relación específica entre la calidad del control interno de la entidad y el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría. Por otra parte, el auditor deberá comunicar las debilidades o desviaciones al control interno del cliente que son definidas en este boletín como "situaciones a informar".

Alcance

Este boletín trata sobre el estudio y evaluación del control interno que el auditor efectúa en una revisión de estados financieros, practicada conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Objetivo

El objetivo de este boletín es definir los elementos de la estructura del control interno y establecer los pronunciamientos normativos aplicables a su estudio y evaluación, como un aspecto fundamental al establecer la estrategia de auditoría, así como señalar los lineamientos que deben seguirse al informar sobre debilidades o desviaciones al control interno.

4.7.- Definición y elementos de la estructura del control Interno

La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste de los siguientes elementos:

- a) El ambiente de control
- b) El sistema contable
- c) Los procedimientos de control

A) Ambiente de control

El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores son los siguientes:

Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos:

- Estructura de organización de la entidad
- Funcionamiento del Consejo de administración y sus Comités
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.

Métodos de control administrativo para supervisar dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna

Políticas y prácticas de personal

- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad les da a los controles establecidos.

B) Sistema Contable

El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

Para que su sistema contable sea útil y contable, debe contar con métodos y registros que:

- a) Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
- b) Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- d) Registren las transacciones en el periodo correspondiente.

e) Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

C) Procedimientos de control

Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporción a una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe determinar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué persona las ha llevado a cabo, para concluir que efectivamente está operando.

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

Los procedimientos de control de carácter detective tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

Los procedimientos de control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:

- a) Debida autorización de transacciones y actividades.
- b) Adecuada segregación de funciones y responsabilidades.
- c) Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones.
- d) Establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos.
- e) Verificaciones independientes de la actuación de otros y adecuada evaluación de las operaciones registradas.

Consideraciones generales

Los factores específicos del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control de una entidad, deben considerar los siguientes aspectos:

- Tamaño de la entidad
- Características de la industria en la que opera
- Organización de la entidad
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidos
- Problemas específicos del negocio
- Requisitos legales aplicables

Por ejemplo, una estructura de organización con una delegación formal de autoridad, podrá incidir favorablemente de modo importante en el ambiente de control de una entidad grande. Sin embargo, una empresa pequeña, con participación efectiva del dueño o gerente, normalmente no requiere de procedimientos contables extensos ni de registros contables sofisticados o procedimientos de control formales, tales como políticas escritas, seguridad de la información o procedimientos para obtener cotizaciones competitivas.

El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control in-terno, representa una importante responsabilidad de la administración, para proporcionar una seguridad razonable de que se logran los objetivos de una entidad. La gerencia deberá vigilar de modo constante, la estructura de control interno, para determinar si ésta ópera debidamente y si se modifica oportunamente, de acuerdo con los cambios en las condiciones existentes.

El concepto de seguridad razonable reconoce que el costo de la estructura de control interno de una entidad, no deberá exceder los beneficios esperados al establecerla

La efectividad de la estructura de control interno, está sujeta a limitaciones inherentes, tales como malos entendidos de instrucciones, errores de juicio, descuido, distracción o fatiga personales, colusión entre personas dentro y fuera de la entidad y si la gerencia hace caso de ciertas políticas y procedimientos.

Para tener una mejor comprensión de las políticas y procedimientos, el auditor deberá obtener conocimiento suficiente sobre cada uno de los elementos de la estructura de control interno, a través de experiencias anteriores con la entidad y de averiguaciones con el personal apropiado, inspección de documentos y registros y observación de las actividades y operaciones. La naturaleza y alcance de los procedimientos, suele variar de una entidad a otra y se ven afectados por el tamaño y complejidad de la misma, experiencias anteriores, naturaleza de la política o procedimiento en particular y la documentación existente.

El auditor deberá documentar su conocimiento y comprensión de la estructura de control interno, como parte del proceso de planeación de la auditoría. La forma y alcance de esta documentación se verán distribuidos por el tamaño y complejidad de la entidad y la naturaleza de la estructura de control interno de la industria. Por ejemplo, la documentación de una empresa grande y compleja, podrá incluir diagramas de flujo, cuestionarios o árboles de decisiones. En cambio en una entidad pequeña, la documentación en forma de memorando, podrá ser suficiente.

Evaluación preliminar

En esta etapa, el auditor efectúa un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que va a realizar, con objeto de considerarlo en el diseño de sus programas de trabajo de auditoría y para identificar gradualmente las actividades y características específicas de la entidad. El boletín 3030, "importancia relativa y riesgo de auditoría" de esta comisión, define los tipos de riesgo y el efecto que tienen éstos en la planeación y desarrollo de una auditoría de estados financieros.

Aun cuando en esta etapa no se han probado los controles internos y por lo tanto, aunque cualquier decisión es preliminar, el auditor deberá primeramente:

- a) Comprender el ambiente de control establecido por la administración para detectar errores potenciales.
- b) Describir y verificar su comprensión de los procedimientos de control de la administración.

c) Evaluar el diseño de los sistemas de control, para determinar si es probable que sean eficaces para prevenir o detectar y corregir los errores potenciales identificados.

d) Formarse un juicio sobre la confianza que podrá depositarse en el control que será probado.

Una vez que el auditor ha adquirido un conocimiento general de la estructura de control interno, estará capacitado para decidir el grado de confianza que depositará en los controles existentes, para la prevención y detección de errores potenciales importantes o bien si directamente los objetivos de auditoria se pueden alcanzar de manera más eficiente y efectiva a través de la aplicación de pruebas sustantivas.

La evaluación final de los procedimientos de control seleccionados, se hará después de llevar a cabo las pruebas de cumplimiento de dichos controles.

El procesamiento electrónico de datos al evaluar la estructura del control interno.

Por la importancia que han adquirido los sistemas de PED en la información contable, así como el volumen de operaciones procesadas en ellos, la pérdida de huellas visibles y concentración de funciones contables que 5 frecuentemente se dan en un ambiente de este tipo, el auditor debe conocer, evaluar y en su caso, probar el sistema de PED, como parte fundamental del estudio y evaluación del control interno y documentar adecuadamente sus conclusiones sobre su efecto en la información financiera y el grado de confianza que depositará en los controles.

Pruebas de cumplimiento y evaluación final

La finalidad de las pruebas de cumplimiento es reunir evidencia suficiente para concluir si los sistemas de control establecidos por la administración, prevendrán o detectarán y corregirán errores potenciales que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros. Esta conclusión permite confiar en el control como fuente de seguridad general de auditoria y disminuir el alcance de las pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento están diseñadas para respaldar la evaluación de la aparente contabilidad de procedimientos específicos de control. La evaluación se hará determinando si los procedimientos de control están funcionando de manera efectiva,

según se diseñaron, durante todo el periodo. Estas pruebas pueden implicar el examen de documentación de transacciones para buscar la presencia o ausencia de atributos específicos (controles detectives).

Al efectuar una prueba de cumplimiento en una muestra de transacciones seleccionadas, se puede determinar una tasa máxima estimada de desviaciones y así llegar a una conclusión sobre la eficacia de los procedimientos de control durante el periodo examinado.

Además de las pruebas que se describen, es necesario establecer, por indagación y observación e inspección de documentación, la forma en que la administración se ha asegurado de que el sistema de control continúa operando efectivamente, a pesar de posibles cambios en el medio ambiente.

Los procedimientos de auditoría podrían variar si como resultado de las pruebas de cumplimiento, se detectan debilidades o desviaciones a los procedimientos de control.

Comunicación de situaciones a informar

En virtud de que las expectativas de los usuarios con respecto a la responsabilidad del auditor para informar por escrito sobre debilidades o desviaciones relacionadas con la estructura del control interno se han incrementado, ha sido necesario definir las situaciones a informar, así como la forma y contenido de dicho informe.

Durante el curso de su trabajo, el auditor debe estar al tanto de los asuntos relacionados con el control interno, que puedan ser de interés para el cliente, los cuales se identifican como "Situaciones a Informar". Estas situaciones son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión deben comunicarse al cliente, ya que representan deficiencias importantes en el diseño u operación de la estructura de control interno, que podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y re-reportar información financiera uniforme con las afinaciones de la administración en los estados financieros. Tales deficiencias pueden incluir diferentes aspectos del control interno.

El objetivo del auditor en una auditoria, es formarse una opinión sobre los estados financieros de la entidad, por lo que no tiene la obligación de investigar y encontrar situaciones a informar. Sin embargo, debe estar al tanto de ellas, a través de la evaluación de los elementos de la estructura del control interno, de la aplicación de procedimientos de auditoria sobre saldos o transacciones o de alguna otra manera dentro del curso de la revisión.

El juicio del auditor con respecto a las situaciones a informar, varía en cada trabajo y está influenciado por la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoria y otros factores, tales como el tamaño de la entidad, su complejidad y la naturaleza y diversificación de sus actividades.

Esta comunicación se debe hacer con personas de alto nivel de auto-ridad y responsabilidad, tales como el Consejo de Administración, el dueño de la empresa o con quienes hayan contratado al auditor.

Como parte de su trabajo, el auditor debe además, proporcionar su-gerencias que permitan mejorar la estructura de control interno existente.

El auditor también podrá identificar asuntos que a su juicio no sean estrictamente situaciones a informar o bien sean poco importantes y tendrá que decidir si comunica o no estos asuntos en beneficio de la administración.

Forma Y Contenido Del Informe

El informe debe contener:

La indicación de que el propósito de la auditoria es el de emitir una opinión sobre los estados financieros y no el de proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno.

Los aspectos considerados como "Situaciones a informar".

Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación. Dado el riesgo de interpretaciones erróneas con respecto al grado limitado de seguridad, al afirmar que no se identificaron "Situaciones a Informar" durante la auditoria, el auditor deberá evaluar cuidadosamente esta situación antes de incluir tal aseveración en su informe.

El auditor deberá considerar si debe comunicar los asuntos importantes durante el curso de la auditoría o al concluirla, en función de la urgencia de una acción correctiva inmediata.

El contenido de este boletín no limita al auditor de la posibilidad de comunicar a su cliente situaciones y sugerencias con respecto a actividades que van más allá de los asuntos relacionados con la estructura del control interno.

Estudio y evaluación del control interno

Esta parte del trabajo explica más ampliamente los factores del ambiente de Control, Filosofía y estilo de la administración. La filosofía y estilo de operación de la administración, incluyen una amplia gama de características entre otras, las siguientes: enfoque para asumir y vigilar los riesgos de negocios, actitudes y acciones con respecto a la información financiera, incluyendo el énfasis en el cumplimiento de presupuestos, logro de utilidades y otros aspectos financieros y operativos. Estas características influyen sustancialmente en el ambiente de control, sobre todo cuando unas cuantas personas dominan la administración, independientemente de las consideraciones que se den a otros factores del propio ambiente de control.

4.8.- Procedimientos De Auditoria Para El Estudio Y Evaluación De La Función De Auditoria Interna.

La 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 empresa. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la educación y eficiencia de otros controles.

Alcance de la Auditoría Interna

Conocer y tener bien claro el objetivo de la auditoría interna es fundamental para el buen desarrollo de la misma, así mismo los alcances. El auditor debe de tener bien claro lo anterior, para que las revisiones que realice sean de utilidad a la empresa, ya que con una idea clara de lo que se busca, los resultados son mayores y de mejor calidad.

Objetivo

El objetivo doctrinal de la auditoría es emitir una opinión confiable y profesional del estado en el que guarda, el área, información, operación y reporte que el auditor revisa. El Auditor aplica toda su experiencia para emitir un juicio, así como opinar que es lo que se debe de hacer para corregir, en caso de ser necesario. Ahora bien, si las empresas han cambiado al paso del tiempo, creciendo, sofisticando sus procesos operativos y de control así como diversificando sus productos, los objetivos de la auditoría interna cambian de igual forma.

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

La función de la auditoría interna en la organización se esclarece, al momento que se establecen sus objetivos, dejando a esta como un servicio de apoyo a todos aquellos quienes conforman la organización, apoyo resultante del conocimiento que adquiere el auditor interno de todos los elementos de la propia organización durante el desempeño de su trabajo que, al ser comparado y evaluado con sus propios conocimientos, experiencia y formación académica y profesional, le permite estar en condición de externar opiniones y posturas que tiendan al beneficio de la organización en su conjunto.

El crecimiento en las empresas ha orillado a que sus áreas de Auditoría tengan que sufrir cambios en cuanto su estructura, esto con la finalidad de poder abarcar todas las áreas auditables de la empresa, con la frecuencia de revisiones propicia para cada una.

Por otro lado el auditor se ha dado a la tarea de buscar procedimientos de auditoría más efectivos y dinámicos que le ayuden a efectuar sus revisiones con una mayor eficacia y rapidez y esto le permita abarcar en el tiempo requerido esas nuevas áreas de la organización que se requiere controlar dentro de su programa anual de auditorías, los cuales están hechos para cubrir a su vez las diversas necesidades de la organización, y que

día a día son más complejas y especializados, demandando así al auditor a ser más audaz y precavido a la vez.

Alcance

En forma general se puede decir que el alcance de la Auditoría Interna es la propia empresa y todo lo que tenga que ver con la misma, por lo cual el límite lo establece ella, ya que es importante que toda operación que fluyan dentro y fuera de la empresa debe de ser cubierta por el área de auditoría interna, estas últimas siempre y cuando tengan relación con la misma, por consiguiente, entre más crezca la empresa los límites crecerán en igual manera.

Con lo complejo de sus procesos, las empresas necesitan que las áreas de auditoría interna también sofisticuen sus conocimientos a la par, ya que se corre el riesgo de que su cuerpo de auditores caiga en la obsolescencia. Es necesario que los auditores tengan pleno conocimiento de las operaciones y sus cambios al pasar el tiempo, además el debe ser una de las personas indicadas para pedir que sean cambiados, en el caso de que exista una mejor forma de hacerlo.

Lo anterior, no hace olvidar a los auditores internos al momento de practicar sus revisiones del objetivo principal de su existencia, el salvaguardo y control de los activos y recursos, así como el buen y óptimo funcionamiento de las operaciones de la empresa.

En particular 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:

- a) Revisión de la veracidad e integridad de la información financiera y operativa y los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.
- b) Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos y ordenamientos legales que puedan tener un impacto significativo en las operaciones y en los reportes, y determinar si la organización cumple con tales sistemas.

- c) Revisar las medidas para salvaguardar activos y si son adecuadas, verificar la existencia de tales activos.
- d) Evaluar el aspecto económico y la eficiencia con que los recursos están siendo utilizados.
- e) 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.

4.9.- Estructura del Departamento de Auditoría Interna

La auditoría interna representa la respuesta a la incógnita de la dirección de la empresa de lo que cree que ocurre y lo que realmente está aconteciendo, representa para el propio auditor interno la oportunidad para aplicar eficazmente su experiencia y capacidad asesorando a la dirección en el amplio cumplimiento de cada una de las fases del proceso de la empresa.

Por lo tanto, el auditor interno está en posibilidad de llevar a cabo esta auditoría con pleno dominio de su contenido y objetivo, pero es necesario que él sepa transmitir y vender la idea de la auditoría a la gerencia o dirección de su empresa, haciendo reconocer sus beneficios ante las tendencias financieras difíciles, compenetrarse en sus actividades y proyectos, anticipar el impacto que tiene en la empresa la situación económica, las modificaciones fiscales, calidad, etc.

Principales Funciones del Personal de Auditoría Interna

Cada integrante del área de auditoría interna tiene sus obligaciones y responsabilidades dentro de la organización para el desempeño y aplicación de la auditoría, entre mayor nivel jerárquico de esta área se tendrán mayores obligaciones y responsabilidades.

Funciones del Director de Auditoría

- a) Dirigir a sus subordinados en el desempeño de sus funciones de auditoría interna, lo cual incluye la planeación, coordinación y dirección de sus actividades.

- b) Desarrollar políticas y procedimientos para llevar a cabo la actividad de auditoría.
- c) Planear a corto, mediano y largo plazo (o a 1 año, 1 a 3 años, más de 3 años) las actividades de auditoría interna.
- d) Disponer de la práctica de auditorías y trabajos especiales tendientes a proveer asistencia a la administración y a la solución de sus problemas.
- e) Disponer de la práctica de revisiones especiales en caso de fraudes, su seguimiento y alegatos en estrecha coordinación con los abogados asignados para el efecto.
- f) Disponer la revisión permanente a la eficiencia con que está operando el sistema de control interno establecido en la organización.
- g) Desarrollar un efectivo programa de desarrollo de personal de auditoría interna que incluya reclutamiento, entrenamiento, evaluación de desempeño y promoción.
- h) Asistir a la administración con reportes de auditoría individuales y resúmenes periódicos de hallazgos y observaciones de auditoría.
- i) Mantener un sistema de seguimiento de deficiencias detectadas en las auditorías y determinar la adecuación de las acciones tomadas para su solución.
- j) Monitorear la preparación del presupuesto para el área de auditoría interna y hacerse responsable de su ejercicio.
- k) Coordinar la planeación de las auditorías y sus hallazgos con el comité de auditoría.
- l) Coordinar la planeación de auditorías y otras actividades de auditoría interna con los auditores externos.
- m) Vigilar que el comportamiento, desempeño y trabajos de sus subordinados se lleven a cabo dentro de los más altos niveles de conducta, honradez, ética profesional, y apego a lineamientos y disposiciones de orden legal y de pronunciamientos y criterios institucionales.
- n) Ser responsable por la administración del área de auditoría interna a su cargo.

4.10.- Utilización Del Trabajo De Un Especialista

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor, trata acerca de las responsabilidades que tiene el auditor responsable del encargo, respecto del trabajo de un tercero en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, siempre que dicho trabajo se utilice para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Es importante mencionar que la NIA 620 sólo es aplicable al trabajo de un tercero en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y no es aplicable cuando el equipo de trabajo incluye un miembro, o efectúa una consulta en un área específica de contabilidad o de auditoría.

El auditor es el único responsable respecto de la opinión (informe de auditoría), en este sentido puede aceptar y apoyarse en las conclusiones de un experto (sólo en su campo de especialización) como evidencia de auditoría adecuada.

Definiciones

De conformidad con el Diccionario de la Lengua Española las definiciones de ‘experto’ y ‘especialización’ son las siguientes:

Experto, ta

Del lat. expertus ‘experimentado’

1. adj. Dicho de una persona: Práctica o experimentada en algo. Es una conductora experta.
2. adj. Dicho de una persona: Especializada o con grandes conocimientos en una materia. Es muy experta en leyes. U. t. c. s. El juez llamó a declarar a un experto en balística.

Especialización

1. f. Acción y efecto de especializar o especializarse.

De acuerdo con la NIA 620, tenemos las siguientes definiciones:

Experto del auditor: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo.

Especialización: cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

Auditoría de estados financieros

La finalidad de una auditoría de estados financieros es incrementar el grado de confianza de quienes la utilizan. El resultado del trabajo del auditor es una opinión acerca de si los estados financieros han sido debidamente preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Para emitir esa opinión es necesario que como auditores obtengamos una seguridad razonable de que los estados financieros (tomados en su conjunto) se encuentran libres de incorrección material, debido a fraude o error, para lo cual es necesario obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto de la razonabilidad de las cifras y aseveraciones de los estados financieros por parte de la administración.

El equipo de auditoría puede identificar situaciones complejas y materiales (o significativas) en los estados financieros, esto en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, de las cuales no tiene el conocimiento suficiente o no es un especialista en la materia, y para lo cual sería necesario involucrar a un experto, con la finalidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar su opinión.

Expertos del auditor y su trabajo en la auditoría

Algunos ejemplos de expertos del auditor son los siguientes:

- Actuarios
- Valuadores y otros expertos en valuación (instrumentos financieros)
- Abogados
- Ingenieros
- Consultores ambientales
- Geólogos

El trabajo de dichos expertos puede ser utilizado por el auditor en los siguientes casos:

- Problemas de valuación de algún rubro de los estados financieros o de una operación.
- Determinaciones de valor razonable (importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas) de alguna partida u operación.
- La determinación de características físicas relacionadas con la cantidad y la condición de activos (como pueden ser reservas minerales).
- La determinación de montos que se derivan del uso de técnicas o métodos especializados (como cálculos actuariales, por ejemplo el pasivo por concepto de beneficios a los empleados).
- Si una transferencia de activos financieros ha cumplido con los criterios de aislamiento (criterios globales para evaluar los riesgos legales en transacciones de financiamiento).
- La interpretación de requerimientos técnicos, regulaciones y acuerdos (tales como determinar legalmente si un contrato es obligatorio o un ingeniero que determine si se ha cumplido con las especificaciones técnicas de una obra o no).

En este sentido, el auditor deberá tener en cuenta los siguientes aspectos para decidir si necesita el trabajo de un experto que permita la obtención de evidencia de auditoría:

- La naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo del experto.

- Los riesgos de incorrección material relacionados con el trabajo del experto (aquellos que se refieren de manera generalizada a los estados financieros y en su conjunto y afectan potencialmente a varias afirmaciones o manifestaciones de la administración, incluidas en los estados financieros).
- La significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría.
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto.
- Requerimiento de opiniones legales concerniente a convenios, contratos, legislación local estatutos, reglamentos, ente otros.
- Si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

En caso de que el auditor responsable del encargo determine la necesidad de contar con el apoyo del trabajo de un experto para la obtención de evidencia de auditoría, se deberá evaluar si tal experto posee la competencia (naturaleza y su grado de especialización), la capacidad (aptitud que tiene para realizar el encargo, considerando la ubicación geográfica, la disponibilidad de tiempos y de recursos) y la objetividad (posibles efectos por conflictos de interés o influencia que otros puedan tener sobre el juicio del experto) necesarias para los fines del auditor.

Lo anterior puede corroborarse en diversas fuentes, como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto, con otros auditores, o personas que estén familiarizados con el trabajo del aquél.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto.
- Artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor

Una vez que el auditor responsable del encargo decida utilizar el trabajo de un experto, será necesario evaluar lo adecuado de dicho trabajo y considerar lo siguiente:

- La relevancia y razonabilidad de los hallazgos y/o conclusiones del experto.
- Si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos.
- Si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente (datos clave de cada transacción), significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dicha información.

Lo anterior se deberá evaluar y comprobar mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, como pueden ser indagaciones ante el experto, revisión de los papeles de trabajo e informes elaborados, aplicación de procedimientos analíticos y, en su caso, la comprobación de los cálculos.

La finalidad de evaluar el trabajo llevado a cabo por el experto será determinar que los hallazgos y conclusiones a los que llegó se presenten de modo congruente con las normas profesionales o sectoriales que lo rigen, y que se expresen claramente los objetivos, el alcance, el trabajo realizado y las normas aplicadas.

La razonabilidad y eficacia de los supuestos, de los métodos utilizados, así como de su aplicación son responsabilidad del experto, sin embargo, el auditor requiere comprenderlos.

Una vez que el auditor ha evaluado el trabajo desarrollado por el experto y concluye que los resultados son apropiados y razonables, podrá utilizarlos como evidencia de auditoría, sin embargo, si el auditor determina que el trabajo de experto no es adecuado para sus fines, deberá acordar con él la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar y aplicar procedimientos adicionales acordes con las circunstancias.

En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada (limpia), el auditor no hará referencia al trabajo del experto; en caso de ser necesaria dicha revelación, se debe mencionar que el trabajo del experto no reduce su responsabilidad en relación con su opinión.

Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe de auditoría, por considerarse relevante para la comprensión de una opinión modificada, se deberá indicar dentro del mismo que dicha referencia no reduce su responsabilidad respecto a dicha opinión.

4.11.- Partes Relacionadas.

Definición de partes relacionadas: Cuando se encuentran presentes vínculos, relaciones o condiciones que ocasionan de forma directa o indirecta de manera significativa en la toma de decisiones en la operación, administración o en la consecuencia de sus intereses u objetivos.

Ejemplos de partes relacionadas

- Una empresa y sus filiales o subsidiarias; asociadas, accionistas gerencias, propietarios principales y miembros familiares inmediatos de accionistas y ejecutivos
- Empresa que tiene uno o varios accionistas o propietarios principales comunes.
- Empresas que registran su inversión por el método de participación patrimonial, sabiendo que dicho método se refiere a que en su aplicación el valor en libros de la inversión es aumentado o disminuido con la participación en las utilidades o pérdidas netas de la Cía.
- Empresas con ejecutivos o gerencias comunes; aquí tenemos por ejemplo presidente u otros miembros de la Junta Directiva. Este constituye un punto preponderante; puesto que, es importante saber que algunas veces dos o más entidades existen bajo control común, pero no realizan transacciones entre ellas mismas, pero sin embargo la sola presencia de gerencia en las partes implicadas da lugar a que pueda influir en los resultados de sus operaciones o en posiciones financieras significativamente diferentes de aquellas que se hubiesen obtenido, si las entidades fueran autónomas. Por ejemplo, dos o más entidades con la misma línea de negocios pueden ser controladas comúnmente por alguien con poder para incrementar o reducir el volumen de los negocios de cada uno de ellos. Consecuentemente, debe ser revelada la naturaleza del control común.

Importancia de la auditoria de partes relacionadas

Es fundamental para el informe financiero la seguridad de que los Estados Financieros reflejan los resultados de las sociedades y personas vinculadas, así como también las de otras partes independientes. La presencia de transacciones entre afiliadas inevitablemente provoca preguntas en cuanto al significado de la información resultante. Es más, como es evidente pensar en este caso, deben hacerse muchas preguntas en cuanto a la fiabilidad de la información que ha sido suministrada. Es por tal motivo que se requiere que las transacciones en la que estén implicadas personas relacionadas con la dirección de una corporación registrante, estén específicamente desglosadas para el público inversor.

Consideraciones contables

Como ejemplos de transacciones que crearían interrogantes con respecto a su esencia y forma legal, en las cuales podrían dar lugar a partes relacionadas; tenemos:

- Préstamos sin intereses o a tasas de interés significativamente altas o bajas con respecto al mercado.
- Venta de propiedades a precios que difieren considerablemente de su valor actual.
- Intercambio de propiedades similares en una transacción no monetaria.
- Préstamos sin establecer condiciones de vencimientos.

Procedimientos de auditoria.

Existen transacciones entre partes relacionadas que resultan ser evidentes; tales como las de la matriz y subsidiarias, más sin embargo hay casos aislados en los que se hace necesario aplicar procedimientos de auditoría para determinar si sus clientes tienen transacciones de relevancia con partes relacionadas; en este sentido hacemos énfasis en:

- Evaluación de los procedimientos de la Cía. Para identificar y contabilizar adecuadamente transacciones entre partes relacionadas.
- Indagar con la gerencia los nombres de partes relacionadas y si se celebraron transacciones con ellas durante el período.
- Revisar la información suministrada a la CHN, y otros entes reguladores, para buscar información en relación a transacciones de importancia con partes relacionadas.

- Revisar transacciones de inversiones importantes durante el período que se examina, para determinar si la naturaleza y el grado de inversiones dieron lugar a partes relacionadas.

Normas de auditoría

Las normas de auditoría requieren claramente que el auditor se satisfaga a sí mismo en cuanto al propósito, naturaleza, extensión y efecto sobre los Estados Financieros y las transacciones entre partes vinculadas.

Examen de las transacciones entre partes relacionadas:

Posteriormente de haber identificado las transacciones con partes relacionadas, el auditor debe satisfacerse en la obtención de evidencia suficiente y competente a través de los procedimientos que sean necesarios para determinar el efecto de dichas transacciones sobre los Estados Financieros entre los cuales pueden acotarse los siguientes:

- Comprender el propósito de la transacción efectuada.
- Examine contratos, facturas y otros documentos pertinentes.
- Determinar si la transacción ha sido aprobada por la Junta Directiva o funcionarios pertinentes.
- Auditar los saldos entre las Cías. Afiliadas, examinando con los contadores públicos de cada una de las partes, las transacciones entre partes relacionadas, con un adecuado intercambio de información relevante.
- Obtenga seguridad satisfacción de las garantías colaterales otorgadas; para cerciorarnos de la capacidad financiera de la(s) partes relacionadas a través de Estados Financieros auditados o no, declaraciones de impuestos, reportes emitidos por organismos reguladores, o entidades financieras, entre otros.

Revelaciones

En este punto el auditor debe determinar si ha obtenido evidencia suficiente y competente para la adecuada revelación de las transacciones entre partes relacionadas en los Estados Financieros dichas revelaciones deben incluir lo siguiente:

- La naturaleza de la transacción.
- Una descripción de la transacción.

- El importe de las transacciones y los efectos de cualquier cambio en la forma de establecer las condiciones y métodos que fueron empleados en el período anterior.
- El monto de los saldos por cobrar y pagar de partes relacionadas y condiciones de liquidación.

Efecto en la evaluación del compromiso en el examen del control interno

Posteriormente de haber aceptado el trabajo de auditoría, la gerencia debe suministrarnos información acerca de sus transacciones con partes relacionadas, si por el contrario la gerencia nos oculta dichas transacciones, el auditor en el transcurso de la evaluación del Control Interno pudiese detectar dichas transacciones entre partes relacionadas, trayendo como consecuencia el realizar un mayor alcance dentro de nuestras pruebas de cumplimiento.

Relacionado con fraudes

Aquí debemos poseer conocimiento de lo que es la esencia de las transacciones y poseer los soportes que sustenten las mismas; puesto que, pueden existir transacciones ficticias en las que se cancelan bienes y/o servicios sin que realmente haber sido prestados. Como pudiese ser que se valoren los bienes o servicios por encima del valor con respecto a un tercero y por ende se traduciría en un aumento de la utilidad para una empresa y para la otra en una pérdida.

Efectos de las transacciones entre entes relacionados sobre los Estados Financieros, incluso revelaciones

Si no podemos obtener evidencia suficiente y convincente de la auditoría sobre las partes relacionadas y las transacciones con ellos, describimos en nuestro informe la limitación sobre el alcance de nuestra auditoría y expresamos una opinión de auditoría con salvedad o una abstención de opinión según sea su materialidad de las cifras en cuestión.

BIBLIOGRAFIA

Fundamentos de auditoría Derechos reservados:

© 2014, Melquiades Gabriel Espino García

© 2014, GRUPO EDITORIAL PATRIA, S.A. DE C.V

C.P. José Luis Zamora. (2009). **El Auditor y su Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal**. 2016, de Horwath Castillo Miranda Sitio web:

http://www.bdomexico.com/espanol/publicaciones/detalles/pdf/JGZ_responsabilidades_del_auditor.pdf

- **Normas Internacionales de auditoría (NIA)**
- **Hugo Sandoval Morales , introducción a la Auditoria.**

https://imcp.org.mx/IMG/pdf/Boletin_7010.pdf

“**NIA 700 Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría Sobre los Estados Financieros**”, en **Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad, IMCP, México, 2015, p. 1011.**

“**NIA 530 Muestro de Auditoría**”, en **Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad, IMCP, México, 2015.**

“**NIA 330 Respuesta del Auditor a los Riesgos Valorados**”, en **Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad, IMCP, México, 2015.**