

# Contaduría Pública

www.imcp.org.mx

## NORMATIVIDAD

**36**  
aniversario

### PROYECTO DE CONVERGENCIA

Entre las normas de auditoría mexicanas y las normas internacionales de auditoría

### CONTROL DE CALIDAD

En las firmas de Contadores Públicos

### NOVEDADES

En materia de normas de auditoría y normas para atestiguar

\$45.00



Agosto 2008/ exhibir hasta septiembre 17, 2008



Órgano oficial de difusión del  
Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

Federación de Colegios de Profesionistas

**MAESTRÍASEJECUTIVAS**▶▶

Un Concepto que nos hace **diferentes...**  
¿y a ti que te hace diferente?

**INEDU**  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN DE EXCELENCIA

**2da Generación**

**No te quedes fuera...**

Inicio 19 de Septiembre

- Maestría en Protección Legal y Fiscal del Patrimonio.\*
- Maestría en Derecho Fiscal.
- Maestría en Administración de Impuestos.

- ◆ Planes de estudio únicos en su especie.
- ◆ Materias presenciales Online y virtuales.
- ◆ Expositores de talla nacional e internacional.
- ◆ Termina tu maestría en 2 años.
- ◆ Fines de semana alternados.

Av. Las Americas 601 6to. Piso Int. 1 Fracc. Santa Elena  
Informes: (01 449) 9 18 83 23

Lada sin costo: **01 800 536 1316**

Contactanos: [maestrias@inedux.com.mx](mailto:maestrias@inedux.com.mx)

[www.inedux.com.mx](http://www.inedux.com.mx)

RVOE \*1064



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos



El coordinador de este número de  
Contaduría Pública es

**C.P.C. Horacio Zúñiga Gómez**  
CONPA

COMITÉ EJECUTIVO NACIONAL 2007-2008

Presidente

C.P.C. Jaime Sánchez-Mejorada Fernández  
Vicepresidente General

C.P.C. Eduardo Ojeda López Aguado  
Secretario

C.P.C. Víctor Manuel Prieto Gastélum  
Tesorera

C.P.C. Rosa María Escobar Ortiz  
Protesorero

C.P.C. Jaime Espinosa de los Monteros Cadena  
Auditor

C.P.C. Miguel Ángel Orozco Medina  
Director Ejecutivo

C.P.C. Federico Ríos León y Vélez

VICEPRESIDENTES DE OPERACIÓN

Legislación

C.P.C. Alfonso Infante Lozoya  
Docencia

C.P.C. Manuel de Jesús Escoffié Aguilar  
Sector Gubernamental

C.P.C. José Armando Plata Sandoval  
Sector Empresas

C.P.C. José Miguel Barañano Guerrero  
Práctica Externa

C.P.C. Javier Morales Ríos  
Relaciones y Difusión

C.P.C. Luis Raúl Michel Domínguez  
Fiscal

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán  
Asuntos Internacionales

C.P.C. Javier García Padilla  
Apoyo a Federadas

C.P.C. José Luis Doñez Lucio

REGIONALES

Zona Noreste

C.P.C. Librado Octavio García Aymerich  
Zona Noroeste

C.P.C. Jesús Rodolfo Amavizca Valenzuela  
Centro-Occidente

C.P.C. Luis Núñez Álvarez  
Zona Centro

C.P.C. Manuel Gutiérrez García  
Centro-Istmo-Peninsular

C.P.C. Gabriel Montiel Morales

# CONTENIDO

CARTA EDITORIAL

4

ASPECTOS NOVEDOSOS DE LA DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

C.P.C. Héctor Arturo Ramírez Calleja

6

CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS

C.P.C. Gabriel Llamas Monjardín

8

SINTONIZAR LA CALIDAD. RESPONSABILIDAD DE LOS  
LÍDERES EN LAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS

C.P.C. Jorge Enrique Santibáñez Fajardo

12

LA IMPORTANCIA DEL ENFOQUE DE AUDITORÍA BASADO EN EL RIESGO

C.P.C. Roberto Escobedo Anzures

16

EVIDENCIA DE AUDITORÍA:  
NIA 500 Y PROYECTO DE LA NORMA MEXICANA

C.P.C. Bernardo Soto Peñafiel

20

CONVERGENCIA ENTRE  
LAS NORMAS DE AUDITORÍA EN MÉXICO Y LAS INTERNACIONALES

C.P.C. José Luis Franco Murayama

24

CONTRASTES ENTRE LAS NIA Y LAS NAGA EN MÉXICO

C.P.C. Mauro González Jiménez

27

CONTROL DE CALIDAD PARA LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA

C.P.C. Adriana Fabiola Rubio Gutiérrez

30

TÉRMINOS DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA

C.P.C. Jaime de la Brena Arenas

34

38

OTRAS OPINIONES DEL AUDITOR DIFERENTES A LA DE  
LOS ESTADOS FINANCIEROS

C.P.C. Roberto Gerardo Córdoba Vital

44

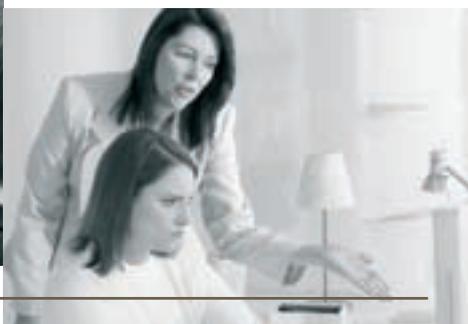
PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE NIA 700 Y BOLETÍN 4010 DE LAS  
NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES EN MÉXICO

C.P.C. Omar Josué Ramírez Torres

50

CONTRATACIÓN DE LOS SERVICIOS DE AUDITORES EXTERNOS  
UNA PERSPECTIVA DESDE EL COMITÉ DE AUDITORÍA

C.P. Guillermo Sánchez Arrieta



55

FISCAL  
COMENTARIOS A LA LUZ DEL ISR Y DEL IETU  
CON RESPECTO A LAS CONCESIONES PARA LA EXPLOTACIÓN DE CARRETERAS

C.P.C. Juan Manuel Franco Gallardo

C.P. Mirella Plácido Hernández

58

PANORAMA FINANCIERO  
¿POR QUÉ BANCO DE MÉXICO AUMENTÓ LAS TASAS DE INTERÉS?

Lic. Manuel Guzmán M.

Luis Flores S.

60

FINANZAS  
¿EL DESTINO DE LAS UTILIDADES?

C.P. y M.A. Carlos E. Pacheco Coello

62

DOCENCIA  
COMPETENCIAS INTERNACIONALES DEL AUDITOR PROFESIONAL

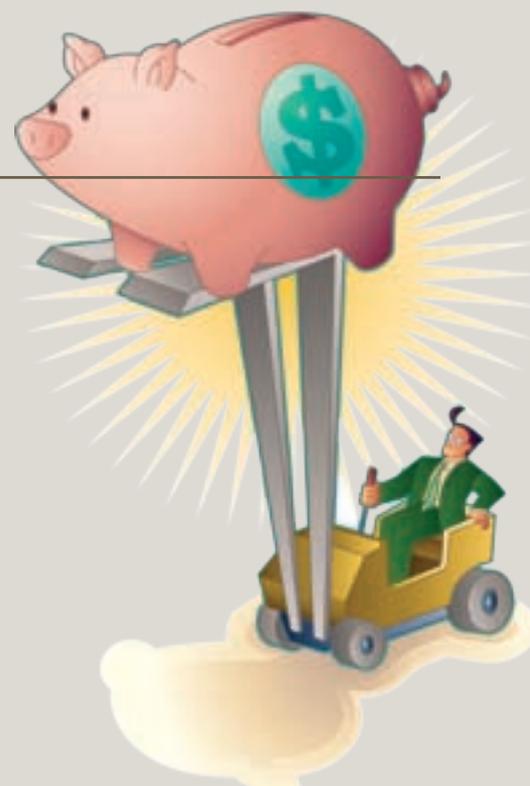
C.P.C. y M.A. Sylvia Meljem Enríquez de Rivera

64

HORIZONTES  
LA INGENUIDAD Y EL ABUSO: RIESGOS CRÍTICOS

C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García

## SECCIONES



# CARTA EDITORIAL

Estimados colegas:

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), se encuentra en un proceso importante de definición de trabajos que podrían agruparse como sigue:

- Convergencia de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas con las Normas de Auditoría Internacionales, que emite la International Federation of Accountants (IFAC) por medio de la *International Auditing and Assurance Standard Board* (IAASB).
- Emisión de una nueva Norma de Control de Calidad que cubra tanto los trabajos efectuados bajo las Normas de Auditoría como de Atestiguamiento y que representará el marco conceptual de este importante tema para el Contador Público. Asimismo, se está actualizando el propio Boletín 3020, *Control de calidad*, que se encuentra incluido en las Normas de Auditoría para alinearlos con este nuevo marco de referencia.
- Completar la emisión de las Normas de Atestiguamiento, así como la eliminación y/o actualización de ciertos boletines incluidos en las Normas de Auditoría, para que, de esta manera, se cuente con un juego de Normas de Auditoría y Atestiguamiento que permitan al Contador Público llevar a cabo los distintos trabajos que le son solicitados, bajo un marco concordante e integrado.

Para lo anterior, ha sido necesario realizar dichos trabajos, ampliar el número de miembros de la CONPA y recibir el apoyo de un grupo especializado de algunas de nuestras federadas más importantes.

Para lograr la convergencia, hemos establecido como objetivo tener lista la convergencia mencionada en el primer punto, el año 2012, y la fecha para que sean normativos (previo sus periodos de auscultación) los boletines de Norma de Control de Calidad y el propio Boletín 3020, *Control de calidad para trabajos de auditoría*, el 31 de octubre de 2008.

Ciertamente, la transición de Boletines que se encontraban incluidos en las Normas de Auditoría y que están siendo transferidos y actualizados a las Normas de Atestiguamiento no ha sido fácil, y se ha requerido de un esfuerzo adicional del Contador Público y la autoridades para lograr una comprensión de las Normas de Atestiguamiento.

Como se podrá apreciar, estamos comprometidos con nuestra profesión ya que, como siempre, la CONPA está aportando a nuestra profesión, un material normativo muy importante.

C.P.C. Alfonso Infante Lozoya  
Vicepresidente de Legislación  
Agosto de 2008

## COMISIÓN DE REVISTA

C.P.C. Gabriel Bustos Porcayo • **Presidente**  
C.P. Fernando Álvarez Zamudio • **Secretario**  
C.P. Eduardo Ávalos Lira  
L.C.C. Georgina Ávila Figueroa  
C.P.C. Carlos Carpy Morales  
C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García  
C.P.C. Sergio Cervantes Ruiz-Olloqui  
C.P.C. Ricardo Delfín Quinzaños  
M. en C. Silvia Galicia Villanueva  
C.P.C. Rafael García Gómez  
C.P.C. Irving A. González Esqueda  
Lic. Manuel Guzmán Moreno  
C.P.C. Jorge L. Hernández Baptista  
C.P.C. Ricardo Lara Uribe  
C.P.C. Arturo Luna López  
C.P.C. Arturo Martínez Mojica  
C.P.C. y M.A. Sylvia Meljem E. de R.  
C.P.C. Luis Moreno Noriega  
C.P. Nicolás Olea Zazueta  
C.P.C. Luis Francisco Ortega Sinencio  
Mtra. Ma. de Lourdes Rojas Cataño  
M.D.I. Andrea Ruiz Rivas

Bosque de Tabachines 44 Bosques de las Lomas  
Miguel Hidalgo 11700 Ciudad de México, D.F.  
+52(55) 5267-6400 fax 5596-6950

## EDITORIAL

### Gerencia Editorial

Edilberto Calvillo Sánchez

### Coordinación Editorial

Juana Trejo Caballero

### Arte y diagramación

Jorge Alejandro Medina Arriaga

### Corrección de estilo

Norma Berenice San Martín López

Nicolás M. Centeno Bañuelos

### Publicidad institucional

Gabriela Machorro Benitez

### Fotografía

Eduardo Álvarez del Castillo

Rafael Segura Pérez

jupiterimages™ unlimited

### Publicidad

Gerardo Gutiérrez Mancera

revista.cp@imcp.org.mx

### Suscripciones

Iveth Prado Pérez

suscripcion@imcp.org.mx

### Suscripción anual

República Mexicana \$450.00 (incluye gastos de envío)

Continente Americano U.S. Cy. 125.00 (incluye gastos de envío)

Continente Europeo U.S. Cy. 175.00 (incluye gastos de envío)

**Precio por ejemplar \$45.00**

### Imprenta

Grupo Ajusco, S.A. de C.V.

+52(55) 5740-5620 fax 5740-2741

30,000 ejemplares

Publicación certificada por el

Instituto Verificador de Medios

Registro No. 071/12



CONTADURÍA PÚBLICA. Órgano oficial de difusión del IMCP. Es una publicación mensual. Aparece los primeros días de cada mes. Se distribuye entre miembros de los colegios de profesionales y entre ejecutivos que ocupan puestos directivos como: presidente, gerente general, contralor, gerente administrativo, gerente financiero en universidades, organismos profesionales y entre los principales funcionarios de los sectores público y privado.

POLÍTICAS EDITORIALES. Los artículos publicados expresan la opinión del autor o autores, sin que deba coincidir necesariamente con el punto de vista del IMCP, respecto del tema tratado. Cuando se exprese la opinión del IMCP se especificará claramente. No se permite la reproducción de los artículos publicados sin la autorización escrita del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

CONTADURÍA PÚBLICA está autorizada como publicación periódica por el Servicio Postal Mexicano. Registro 0130972 de fecha 28-09-72. Certificado de licitud de título: 1721; Certificado de licitud de contenido: 995, expedidos por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Certificado de Reserva de derechos de uso exclusivo del título: 04-1990-00000001609-102, expedido por el Instituto Nacional de Derechos de Autor. ISSN 1870-4883.



# Aspectos novedosos de la DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

C.P.C. Héctor Arturo Ramírez Calleja

Como consecuencia de los escándalos contables sucedidos a principios de la década actual, la reacción de la comunidad y de los mercados no se hizo esperar, exigiendo que la normatividad contable y de auditoría, debiera ser analizada profundamente. Derivado de ello, la normatividad internacional de auditoría ha sufrido importantes modificaciones en los últimos años.

En los EE. UU., por ejemplo, la Ley Sarbanes-Oxley obligó a la *Securities and Exchange Commission* (SEC) a reforzar fuertemente sus medidas de control y exigencias, respecto a auditores, *brokers* y emisores de normas contables, entre otros.

En el ámbito internacional, tanto la *International Federation of Accountants* (IFAC) por medio del *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), respecto a las normas de auditoría y atestiguamiento, como el *International Accounting Standards Board* (IASB), para las normas contables internacionales, tomaron cartas en el asunto con una decidida acción en beneficio del mejoramiento de la calidad de la información contable y de la restauración de la confianza de los inversores en los mercados bursátiles.

Para lograr esa recuperación de la confianza pública en el ámbito internacional, fueron recomendadas acciones como las siguientes:

- Implantación de códigos de ética corporativos.
- Hacer más efectivo el control interno de las empresas.
- Exigir una adecuada supervisión de la actuación de la administración, por parte del consejo de administración o equivalente, así como de los comités de auditoría.
- Fijar normas más rígidas de independencia para los auditores externos.
- Promover la efectividad de la auditoría imponiendo un amplio control de calidad del trabajo profesional.
- Fortalecer las normas de auditoría y su adecuación a las exigencias actuales.

- Fortalecer las normas y prácticas contables, para proteger el derecho de los usuarios de la información contable, a recibir información confiable.
- Elevar los estándares de regulación para los emisores de información.

El objetivo de servir al interés público hizo que se trabajara en normas de auditoría y de atestiguamiento de alta calidad, promoviendo la convergencia de las normas nacionales de auditoría con las internacionales, con el fin de lograr uniformidad en la práctica alrededor del mundo y fortalecer la confianza en la profesión de auditoría.

Entre otros aspectos que se han considerado como prioritarios, en la actualización de nuestra normatividad, se menciona el relativo a la documentación de la auditoría.

Como es sabido, la documentación de la auditoría representa el principal respaldo de las conclusiones manifestadas en el informe de los auditores independientes. Dicha documentación, recopila las evidencias o elementos de juicio obtenidos y, a su vez, sirve a los fines administrativos para: planear nuevas auditorías, ayudar a quienes supervisan el trabajo, analizar la responsabilidad de los miembros del equipo de los auditores y facilitar el control de calidad del trabajo. Adicionalmente, permite acreditar que la auditoría se ha realizado de conformidad con las normas vigentes y las disposiciones legales aplicables.

Aunque la documentación de la auditoría, por sí misma no garantiza su calidad, el proceso de elaborar documentación suficiente y adecuada, es un elemento esencial que contribuye a la calidad de la auditoría. Al documentar las auditorías, normalmente, se aplica el juicio o criterio profesional del auditor, en especial, al determinar la cantidad, tipo y contenido de dicha documentación.

La profesión ha considerado que los papeles de trabajo sean claros, completos y concisos, y además suministren un testimonio inequívoco del trabajo realizado, así como las razones que fundamenten las decisiones adoptadas sobre aspectos controvertidos.



El objetivo de servir al interés público hizo que se trabajara en normas de auditoría y de atestiguamiento de alta calidad



Debido a lo antes expresado, la profesión ha decidido someter a la membresía el proyecto del Boletín 3010, *Documentación de la auditoría*, de normas de auditoría.

Dicho boletín establece la responsabilidad del auditor para preparar la documentación de auditoría que dé soporte a las conclusiones de su trabajo y evidencie que la auditoría fue planeada y desarrollada, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México. El mencionado boletín incluye:

- La naturaleza y propósito de la documentación de auditoría.
- El concepto de documentación de auditoría en cuanto a su forma, contenido, propiedad, custodia y confidencialidad.
- La definición de los conceptos archivos de auditoría y auditor con experiencia.
- La documentación de auditoría plasmada en los papeles de trabajo, puede realizarse en forma física (papel) o electrónica.

La mención, respecto a que la documentación debe permitir a un auditor experimentado no involucrado con el compromiso, entender el trabajo hecho, asimismo las evidencias obtenidas y las conclusiones alcanzadas.

- La forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría.
- La documentación oportuna de los asuntos significativos discutidos con la administra-

ción, comités de gobierno y otros involucrados.

- La manera de cómo documentar el hecho de haber identificado información que contradice o es inconsistente con las conclusiones finales sobre un asunto significativo.
- El modo de documentar los papeles de trabajo de auditoría, en casos de excepción, respecto de los principios o procedimientos esenciales requeridos por la normatividad de auditoría.
- En los casos en que con posterioridad a la finalización del trabajo de auditoría, debiera añadirse o modificarse la información, se justificarán las razones y la autorización de esos cambios.
- La especificación de que la documentación de la auditoría no es sustituto de los registros contables de la compañía.
- La documentación de auditoría, en relación con los objetivos de la misma puede agregar valor al proceso de la auditoría, sólo si el auditor se enfoca sobre las consideraciones de cómo se aplicó el juicio profesional en las áreas de auditoría.
- Los papeles de trabajo deben hablar por sí mismos; es decir, las explicaciones verbales por sí solas no son un soporte adecuado para el trabajo realizado ni para las conclusiones alcanzadas.
- El tiempo límite para completar el trabajo de auditoría y concluir con la documentación de los papeles de trabajo, el cual, no deberá superar los sesenta días posteriores a la fecha del informe.
- La exigencia de mantener inalterable la documentación recopilada en el trabajo de auditoría, durante el periodo de custodia o retención que es de cinco años. 



C.P.C. Héctor Arturo Ramírez Calleja  
Socio de KPMG Cárdenas Dosal, S.C.  
ramirez.hector@kpmg.com.mx

# CONTROL DE CALIDAD

En las firmas de Contadores Públicos

C.P.C. Gabriel Llamas Monjardín



El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., participa activamente en el proceso de convergencia de la normatividad profesional en México con las disposiciones internacionales. Además, está convencido y comprometido para que las normas de auditoría, para atestiguar y las de otros servicios relacionados, se ajusten a los términos establecidos por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC, por sus siglas en inglés).

**D**entro de la normatividad emitida por la IFAC se encuentra la norma internacional de control de calidad (International Standard on Quality Control "ISQC 1"), la cual está dirigida a las firmas de Contadores Públicos que prestan servicios de auditoría, revisiones de información financiera, desarrollan trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.

“ Dentro de la normatividad emitida por la IFAC se encuentra la ISQC 1, dirigida a las firmas de Contadores Públicos que prestan servicios de auditoría ”

Entre los aspectos más importantes de la norma internacional de control de calidad, se incluyen las políticas que debe tener establecida una firma de Contadores Públicos, conteniendo la definición de los elementos que conforman un sistema de control de calidad, dentro de los que se engloban:

- Responsabilidades de los socios y directores de las firmas sobre la calidad.
- Requisitos éticos.
- Conceptos relacionados con la aceptación y retención de clientes, así como de ciertos trabajos específicos.
- Recursos humanos.
- Desarrollo del trabajo.
- Monitoreo.
- Documentación.

La norma internacional de control de calidad describe a cada uno de los elementos que integran un sistema como éste, de la siguiente manera.

### Responsabilidades de los socios y directores de las firmas sobre la calidad

La firma debe establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna que se base en el reconocimiento de que la calidad es esencial en el desempeño de los trabajos. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el socio director de la firma o, si fuere apropiado, la junta o asamblea de socios, asuma la responsabilidad absoluta del sistema de control de calidad de la firma.

### Requisitos éticos

La firma debe establecer políticas y procedimientos diseñados

de tal forma, que proporcionen seguridad razonable de que la misma y su personal, cumplen con los requisitos éticos relevantes, dentro de los que se incluyen:

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

Asimismo, se establecerán políticas específicas, respecto a la rotación del socio responsable del trabajo, definiendo previamente los años en que podrá realizar los mismos, así como los periodos en los cuales no podrá atenderlos directa o indirectamente.

### Conceptos relacionados con la aceptación y retención de clientes, así como de ciertos trabajos específicos

La firma debe establecer políticas y procedimientos para la aceptación y retención de las relaciones con clientes, así como con trabajos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable, de que sólo asumirá o continuará relaciones y trabajos cuando:

- Haya considerado la integridad del cliente y no tenga información que la lleve a concluir que éste carece de integridad.
- Sea competente para desempeñar el trabajo y tenga las habilidades, tiempo y recursos para hacerlo.
- Pueda cumplir con los requisitos éticos.



C.P.C. Gabriel Llamas Monjardín  
Socio de Castillo Miranda y Cia., S.C. –  
Horwath International  
gllamas@hcm.com.mx

## Recursos humanos

La firma debe establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar seguridad razonable de que tiene suficiente personal con la capacidad, competencia y compromiso hacia los principios éticos necesarios, para desempeñar los trabajos de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos regulatorios y legales aplicables, así como para facultar a la firma o a los socios a cargo del trabajo, para emitir informes apropiados en tales circunstancias.

Estas políticas y procedimientos se refieren a los siguientes asuntos de personal:

- Reclutamiento.
- Evaluación del desempeño.
- Capacidades.
- Competencia.
- Desarrollo de carrera profesional.
- Promoción.
- Compensación.
- Estimación de necesidades del personal.

Atender estos asuntos permite a la firma determinar el número y características del personal requerido para el trabajo. El proceso de reclutamiento de la firma debe incluir procedimientos que le ayuden a seleccionar personas íntegras con capacidad de desarrollar habilidades y competencia necesaria, para la ejecución del trabajo.

## Desarrollo del trabajo

La firma debe establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar seguridad razonable, que los trabajos se desempeñan de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos regulatorios y legales, asimismo que la firma o el socio del trabajo, emitan informes apropiados en tales circunstancias.

Mediante las políticas y procedimientos establecidos por la firma, debe establecer consistencia en la calidad del desempeño del trabajo. Esto, a menudo, se logra mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas de software u otras formas de documentación estandarizada y material de lineamientos específicos por industria o por materia. Los asuntos que deben incluir son, por lo menos, los siguientes:

- Cómo instruir a los equipos sobre el trabajo que realizarán, para obtener un entendimiento de los objetivos del mismo.
- Procesos para cumplir con las normas del trabajo aplicables.
- Procesos de supervisión del trabajo, entrenamiento y preparación del personal asistente.

- Métodos de revisión del trabajo desempeñado, los juicios importantes que se hayan hecho, así como contenido y forma del informe a emitir.
- Documentación apropiada del trabajo desempeñado, así como de la oportunidad y extensión de la revisión.
- Procesos para mantener actualizadas las políticas y procedimientos emitidos por la firma.

## Monitoreo

La firma debe establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una seguridad razonable, que las políticas y los procedimientos del sistema de control de calidad son: relevantes, adecuados, operan de manera efectiva y son observados en la práctica. Dichas políticas y procedimientos deben considerar evaluaciones continuas del sistema de control de calidad de la firma, incluyendo una inspección periódica de una selección de trabajos terminados.

El propósito de monitorear el cumplimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad, es proporcionar una evaluación de:

- Adhesión a las normas profesionales y requisitos regulatorios y legales.
- Verificación de si el sistema de control de calidad se ha planeado e implementado apropiada y efectivamente.
- Confirmación de si las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma se han aplicado de manera apropiada, de tal forma que los informes que se emitan por ésta o por los socios responsables, sean apropiados en las circunstancias.

## Documentación

La firma debe establecer políticas y procedimientos para la documentación apropiada que proporcione evidencia de la operación de cada elemento de su sistema de control de calidad.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., por medio de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) ha emitido la norma de control de calidad aplicable a las firmas de Contadores Públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados, la cual se encuentra en proceso de auscultación a la membresía. Dicha norma de control de calidad converge con la norma internacional (ISQC 1). Asimismo, establece normatividad de control de calidad para los trabajos de auditoría de atestiguamiento, de revisiones de información financiera y otros relacionados. *P*

# XXIV Premio Internacional de Investigación Financiera IMEF-Deloitte

El Premio IMEF-Deloitte tiene como propósito fomentar y estimular la investigación y el análisis de temas de interés en el ámbito de la actividad financiera empresarial en México y Latinoamérica.

## Categorías de participación y premios

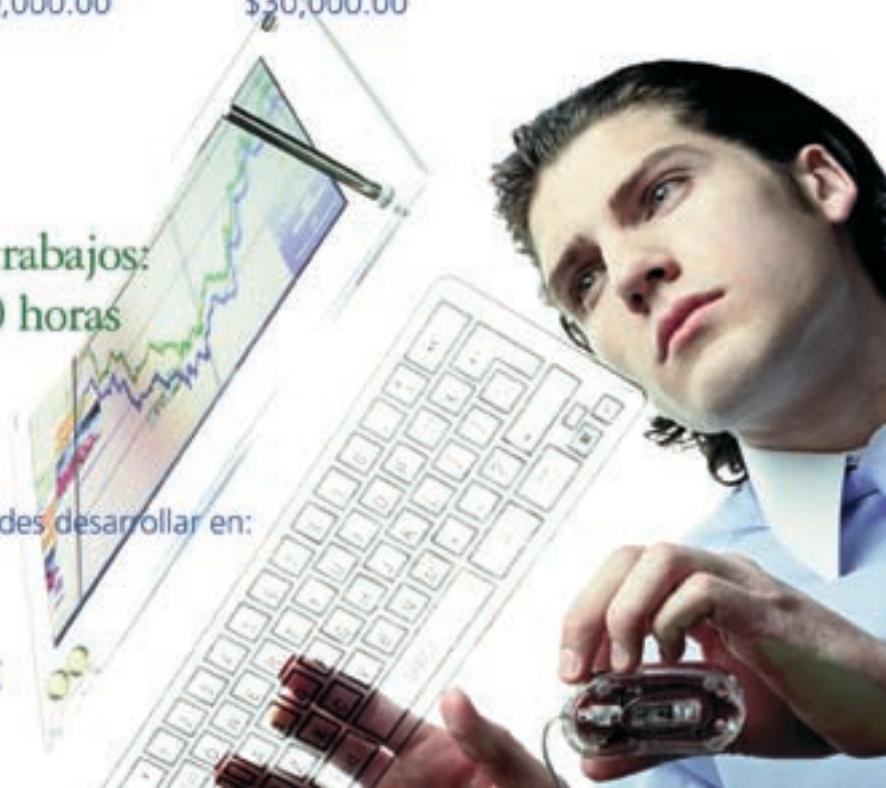
Los premios serán entregados en el marco de la XXXVI Convención Nacional IMEF en Cancún, Quintana Roo.

Categoría	Primer lugar	Segundo lugar
Investigación Financiera Empresarial	\$160,000.00	\$100,000.00
Investigación Macrofinanciera	\$90,000.00	\$50,000.00
Tesis y trabajos de investigación equivalentes	\$40,000.00	\$30,000.00

Fecha límite de entrega de trabajos:  
17 de agosto hasta las 19:00 horas

Consulta las bases y los temas que puedes desarrollar en:

[www.imef.org.mx](http://www.imef.org.mx)  
[www.deloitte.com/mx](http://www.deloitte.com/mx)



# SINTONIZAR LA CALIDAD

## Responsabilidad de los líderes en las firmas de Contadores Públicos

C.P.C. Jorge Enrique Santibáñez Fajardo



En diciembre de 2007, la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) publicó un documento preparado por el *Transnational Auditors Committee* (TAC o el Comité) del Foro de firmas, denominado: *Tone at the top and Audit Quality* (documento del TAC). Al mismo tiempo que la CONPA estaba en proceso de emitir una nueva norma de control de calidad, la lectura de este documento dio paso a algunas reflexiones que se compartirán en este artículo.

### Antecedentes

En los antecedentes del documento del TAC se describe que, como parte de su programa de trabajo, el Comité regularmente revisa los reportes de inspección publicados por consejos de vigilancia y reguladores de la actividad de auditoría externa, con el propósito de identificar hallazgos comunes entre las diversas jurisdicciones y evaluar ocasionales guías anexas que pueden beneficiar a los miembros del Foro de firmas.

Por otra parte, el documento del TAC hace referencia, en un apéndice, a la revisión que efectuó sobre los reportes de inspección de las instancias correspondientes en siete países: Australia, Canadá, EE. UU., Hong Kong, Japón, Reino Unido y Sudáfrica. Asimismo, en dichos antecedentes se señala que uno de los aspectos que resaltan en la revisión de los reportes antes referidos, es un comentario recurrente acerca de que las firmas de auditoría deben hacer más, y evidenciar de mejor forma sus actividades y su compromiso con la responsabilidad de los líderes sobre la calidad en la firma.

El Comité también describe que su documento fue preparado con base en las aportaciones de diez de sus integrantes, quienes representan a algunas de las redes más grandes de firmas internacionales.



Las normas de auditoría están definidas, desde su origen, como los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor



### Calidad en la auditoría

La profesión contable ha realizado enormes y variados esfuerzos por promover, definir y normar la calidad en el servicio de auditoría. La característica cualitativa de calidad en la auditoría, también es una necesidad y una demanda de los usuarios, directos e indirectos, de este servicio. Es natural que el usuario espere (con sobrada razón) que quien emite una opinión sobre estados financieros sea un profesional de calidad, entendiéndose que reúne las competencias y conocimientos necesarios para juzgar dichos estados financieros.

Además, el usuario espera que quien emite la opinión reúna otros atributos, tales como: integridad, objetividad, independencia y credibilidad. Más aún, para que el trabajo en el cual el auditor sustenta su opinión, sea considerado de calidad, debe realizarse con base en una metodología apropiada, ejecutarse por personas que entiendan el sector al que pertenece la entidad auditada, y desarrollarse con el escepticismo profesional que es necesario para quien va a opinar, de tal forma que su opinión se sustente en evidencia comprobatoria y no en una confianza injustificada. Podemos agregar atributos, los antes citados son solamente algunas referencias.

Las normas de auditoría están definidas, desde su origen, como los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo. Si bien las normas de auditoría, todas, establecen requisitos de calidad, el tema de la calidad ha tenido una evolución que nos ha llevado a que, adicionalmente, se emitan normas que específicamente se

refieren a los elementos necesarios para controlar la calidad, tanto al nivel de una firma de contadores, como al nivel de un trabajo específico.

De esta forma, mediante el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés), de la IFAC ha emitido la Norma Internacional sobre Control de Calidad 1 (ISQC1), *Control de calidad para firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros trabajos de aseguramiento y servicios relacionados*, la cual se refiere al control de calidad respecto a la firma. Por otra parte, el IAASB también ha emitido la Norma Internacional sobre Auditoría 220, *Control de calidad para una auditoría de estados financieros*, la cual regula el tema en cuanto a un trabajo específico.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., por medio de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), ha emitido normas análogas a las de IFAC, y continúa en su proceso de convergencia con la normatividad internacional, actualizando el contenido de estas normas.

En este contexto normativo es donde se ubica el tema del documento del TAC, pues el primer elemento del control de calidad a que se refiere, tanto la ISQC 1 como la norma de control de calidad que la CONPA, que ha preparado para iniciar el proceso de auscultación entre la membresía, es precisamente la responsabilidad de los líderes sobre la calidad en la firma. Esta responsabilidad, también es conocida en el ambiente profesional como el tono que establece y transmite la alta dirección de la firma (*Tone at the top*, expresión en inglés de este concepto).



C.P.C. Jorge Enrique Santibáñez Fajardo  
Socio de Freyssinier Morin, S.C.  
jorge.santibanez@freysinier.com.mx

## El documento del TAC

Éste utiliza las aportaciones de sus miembros y sintetiza en cinco áreas, los principales aspectos de buenas prácticas para el establecimiento, comunicación y reforzamiento del tono que transmite la alta dirección de las firmas, para demostrar y documentar su compromiso con la calidad en la auditoría.

- Estrategia.
- Comunicaciones.
- Descripción de funciones.
- Evaluaciones de desempeño.
- Monitoreo.

Del desglose de estas áreas, que se presenta en el documento del TAC, se han seleccionado ciertos conceptos representativos (con la intención de no hacer de este artículo una reproducción de textos), los cuales permiten agregar, a manera de corolario, breves reflexiones sobre el tema.

- Estrategia
  - En primer lugar, se reconoce la importancia de que los documentos estratégicos de la firma establezcan la calidad como un objetivo clave. Ésta debe prevalecer y ser explícitamente invocada en las declaraciones de los valores de la firma, en los manuales de operación, en los documentos de metodologías, en los códigos de conducta y en los materiales de entrenamiento.
  - La firma y sus miembros deben reconocer que la calidad es una condición para su supervivencia y crecimiento. En las redes de firmas, los convenios de membresía establecen, claramente, un compromiso con la calidad en el servicio a todos sus clientes.
  - Las firmas, como parte de sus decisiones estratégicas, han dedicado a personas de probada capacidad técnica, experiencia y apego a las normas de ética profesional, a dirigir y monitorear la calidad.
  - Conceptos como éstos forman parte de la incorporación de la calidad en las estrategias de la firma: valores, ética, integridad, compromiso con el desarrollo profesional continuo, excelencia en el servicio, valor agregado a sus clientes, utilización de metodologías actualizadas que cumplan con la normatividad profesional, así como la selección adecuada de clientes.
- Comunicaciones
  - Las estrategias de la firma, con los elementos descritos en el apartado anterior, son comunicadas a todos los integrantes de la organización y, en muchos casos, al exterior de la misma. Los medios para comunicar estos elementos de la calidad son variados, dependiendo de factores tales como el tamaño de la firma o su dispersión.

- Las comunicaciones sobre aspectos de calidad, en adición a las estrategias básicas de la firma, son una tarea constante que está dirigida por los líderes de la firma. Estas comunicaciones deben ser frecuentes, positivas, constructivas y renovadas continuamente.

- Las comunicaciones se utilizan para: transmitir conceptos de calidad; actualizar a los miembros de la firma en aspectos técnicos y orientar su aplicación en la práctica; dar a conocer asuntos relacionados con la marcha de la organización y el desarrollo de su personal, y difundir cambios en el entorno profesional, regulatorio, social y económico. De esta manera, los medios impresos, electrónicos, personalizados en reuniones periódicas, sesiones de entrenamiento, convenciones y otros, son utilizados con una orientación conciente a la transmisión de mensajes, que los líderes de la firma seleccionan, para fomentar la calidad en sus actividades.

- Descripción de funciones

- El documento del TAC indica que, para establecer un tono correcto, es útil incluir elementos relacionados con la calidad en las descripciones de las funciones del personal de auditoría. El mismo documento señala que, en particular, es importante que en las descripciones de las funciones de la alta dirección y socios de auditoría de la firma se enfatice en dichos aspectos de calidad; entre otros elementos, se considera importante incluir: el requerimiento de una ejecución competente de sus responsabilidades; el compromiso con las estrategias de la firma; la requisición de dar ejemplo de profesionalismo, desarrollando su trabajo con alto nivel de calidad y la importancia de un desarrollo profesional continuo.
- De manera especial y en cumplimiento con lo establecido en la ISQC 1, las funciones de las personas que tienen responsabilidades en la operación del sistema de control de calidad, deben considerar que cuentan con la experiencia y capacidades apropiadas, y que se les confiere la autoridad necesaria, para el cumplimiento de sus responsabilidades. Estas personas deben tener independencia en relación con las funciones operativas, cuya revisión está a su cargo y, frecuentemente, reportan en forma directa al comité ejecutivo de la firma.

- Evaluaciones de desempeño

- Como también prescribe la ISQC 1, los sistemas de evaluación del desempeño deben establecer, claramente, la relación entre un desempeño de calidad y su consecuente reconocimiento y recompensa. En el documento del TAC se reconoce que las firmas también dan importancia a la evaluación de sus miembros, principalmente socios, al logro de objetivos y metas sobre aspectos

de naturaleza comercial. Sin embargo, se enfatiza que la evaluación debe dar prioridad a las consideraciones de calidad, las cuales tienen una repercusión visible en las decisiones de promoción, compensación y retención.

- Los indicadores del desempeño con calidad deben estar establecidos en la firma. Algunos de los que se mencionan en el documento del TAC se refieren a: el entendimiento profundo y sustancial de las actividades de los clientes y de los riesgos inherentes a dichas actividades; la capacidad de respuesta a situaciones o temas especiales, no previstos o de alta complejidad técnica que se presentan en los trabajos; el desarrollo de enfoques de auditoría efectivos y, en ocasiones, innovadores; el escepticismo profesional y la perseverancia en el trabajo; asimismo, al conocimiento técnico de normas contables y de las prácticas de auditoría.
  - Los miembros de la firma deben tener una clara visión de que el desarrollo profesional tiene una alta prioridad, así como de que los criterios de evaluación previamente definidos, contra los cuales se evalúa su desempeño, son la base principal para el éxito de su trayectoria profesional, dando especial énfasis en esos criterios a la realización de trabajos de alta calidad.
- Monitoreo
    - Como parte del tono que establecen los líderes de la firma en relación con la calidad, el elemento de monitoreo resulta de especial importancia. Un sistema de control de calidad que no es probado regularmente tiende a perder confiabilidad. El monitoreo permite: el aseguramiento de que el sistema funciona de manera efectiva, identificar deficiencias y tomar las acciones apropiadas para su corrección, obtener retroalimentación sobre el funcionamiento del sistema, incentivar a los socios y al personal a mejorar su desempeño.
    - La función de monitoreo regularmente incluye entrevistas con diversos miembros de la organización, lo cual permite verificar que el tono establecido por los líderes de la firma está en sintonía con la práctica cotidiana. Esta función, es aprovechada para identificar, reconocer y recompensar a quienes tienen un desempeño de alta calidad; asimismo, el monitoreo enfatiza los esfuerzos de la organización para crear un ambiente de aprendizaje y de mejora continua.
    - Las buenas prácticas en la función de monitoreo indican que: es necesario que esta función esté documentada en las políticas y procedimientos de la firma; que el proceso de monitoreo del control de calidad sea riguroso, independiente y consistente, y que los resultados del proceso sean comunicados a los miembros de la organización, incluyendo los comentarios de la dirección de la firma, sobre los resultados, los

asuntos principales a considerar, así como las expectativas y directrices que renuevan el compromiso con la calidad.



### Breves reflexiones finales

Privilegiar la calidad como valor, condición o definición de lo que las firmas esperan de la actuación de sus integrantes, es una expresión de su convicción, y al documentar ésta, se establece un compromiso. Como en otros aspectos de la profesión contable, la sustancia debe prevalecer sobre la forma, los sistemas de control de calidad deben superar el riesgo de convertirse en un trámite para generar evidencia de cumplimiento con un requisito de forma y ser, efectivamente, el factor crítico de éxito que permite lograr, sustancialmente, el cumplimiento con la misión de una firma de Contadores Públicos.

Transmitir mensajes de calidad sobre la calidad requiere un ejercicio continuo de honestidad y congruencia, así como de respaldar con hechos lo que se dice y se pretende. De no hacerlo así, el concepto de calidad se desacredita.

Un ambiente de calidad favorece que los miembros de una firma desarrollen sus habilidades y competencias profesionales lo mejor posible. El demérito de la calidad en el entorno de sus actividades desalienta a las personas que la procuran como elemento definitorio de lo que esperan de sí mismas. Controlar la calidad, más que una acción coercitiva, es una función primordial que busca mantener condiciones propicias, para que la firma y sus socios alcancen sus objetivos.

Impulsar y mantener una cultura de calidad es una de las responsabilidades primarias de los líderes de una firma. Esta cultura se expresa, como característica inherente, en las actividades de sus integrantes, se plasma en el quehacer cotidiano, en los métodos, en las herramientas y en los procesos, se transmite en la atención y servicio a los clientes, y se convierte en una forma de vivir la práctica de auditoría. *P*

# BASADO EN EL RIESGO

C.P.C. Roberto Escobedo Anzures



La evaluación de riesgos de una empresa difiere de la evaluación de riesgos de auditoría. El propósito de la evaluación de riesgos de la empresa es identificar y administrar riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad; en cambio, en una auditoría de estados financieros, el auditor identifica los riesgos y califica los riesgos inherentes y de control para evaluar la probabilidad de que un error significativo pueda existir en los estados financieros.

## Riesgos de una entidad

Los riesgos a los que se encuentran expuestas las empresas y que son vigilados y evaluados periódicamente por el consejo de administración, gobierno corporativo, entre otros, son los siguientes:

- Riesgo de crédito (pérdida potencial por falta de pago de clientes, incluidas las garantías reales).
- Riesgo de liquidez (pérdida potencial por la imposibilidad para hacer frente a sus obligaciones).
- Riesgo de mercado (pérdida potencial por cambios tecnológicos, competencia, variaciones en precios, etcétera).
- Riesgo tecnológico (pérdida potencial por falta de información, capacitación, expectativas de clientes, nuevos desarrollos de productos, etcétera).
- Riesgo operativo (fallas o deficiencias en los controles internos).

El consejo de administración es el responsable de aprobar los objetivos, lineamientos y políticas para la administración integral de riesgos, los límites globales y específicos de exposición a los distintos tipos de riesgo y los mecanismos para la realización de acciones correctivas y preventivas, entre otros:

- Las facultades y responsabilidades asignadas a funcionarios que toman decisiones de riesgo.
- Los límites establecidos en operaciones de riesgo (otorgamiento de créditos, compra de activos, pagos máximos, etcétera).
- Las medidas de control interno para corregir desviaciones y/o de carácter preventivo.



## La evaluación de riesgos de una empresa difiere de la evaluación de riesgos de auditoría



### Riesgos en una auditoría de estados financieros

Para una auditoría de estados financieros, se debe llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno.

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

- El ambiente de control.
- La evaluación de riesgos.
- Los sistemas de información y comunicación.
- Los procedimientos de control.
- La vigilancia

El riesgo de auditoría representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de las Normas de Información Financiera (NIF), en exceso a la importancia relativa.

El riesgo de auditoría está integrado por:

- Riesgo inherente

Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir.

- Riesgo de control

Representa el riesgo de que los errores importantes que pudieran existir en un rubro específico de los estados financieros, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno contable.

- Riesgo de detección

Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno.

El auditor debe obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error y diseñar procedimientos de auditoría conforme a los resultados de dicha evaluación de riesgos.

Algunos de los riesgos de auditoría que pudieran surgir o cambiar y ser relevantes a la información financiera, son:

- Sistemas de información nuevos o rediseñados.
- Crecimiento acelerado de operaciones.
- Nuevas tecnologías.
- Nuevas líneas de producción.
- Reestructuraciones corporativas.
- Cambios en el ambiente operativo.
- Cambios en pronunciamientos contables.

En relación con las normas y procedimientos de auditoría de México y a la convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), algunos de los boletines que se encuentran en proceso de análisis y estudio para aplicar en México son los boletines de NIA 330 y 315, *Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados* y *Entendimiento de*



C.P.C. Roberto Escobedo Anzures  
Socio de HLB Lebrija, Álvarez y Cía., S.C.  
rescobedo@hlbmexico.com.mx

*la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, respectivamente. El propósito es establecer normas y proporcionar guías para determinar respuestas globales y diseñar procedimientos adicionales de auditoría, con el fin de responder a los riesgos evaluados de representación errónea, de importancia relativa a los niveles de estado financiero y de aseveración en una auditoría de estados financieros.*

El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés), ha emitido nuevas normas de auditoría sobre evaluación del riesgo, las cuales entraron en vigor a partir de las auditorías con fecha de cierre el 31 de diciembre de 2007. Estas normas constituyen cambios muy importantes, los que requieren un enfoque integral basado en el riesgo que continuamente reevalúa el riesgo de errores, en la medida en la que se reúne evidencia durante en proceso de la auditoría, y adapta los procedimientos de auditoría para referirse a los riesgos identificados.

Estas normas aumentarán el número y tipo de procedimientos a realizar durante la auditoría de los estados financieros así como la cantidad de documentación retenida en el archivo de papeles de trabajo. En lo general, se tienen los siguientes cambios:

- Se desarrollará más trabajo para la obtención de información y para documentar el entendimiento del negocio y su ambiente.
- Más procedimientos profundos se realizarán para evaluar y documentar los controles internos relacionados con las áreas de riesgo importantes.
- Más controles pueden probarse para determinar si se puede confiar en ellos para reducir las pruebas más detalladas.
- El trabajo que se desarrolle en relación con el entendimiento del negocio, su ambiente y su control interno serán realizados antes de terminar el año fiscal.
- Pueden ser solicitados diferentes tipos de información financiera y no financiera para ayudar en la evaluación del riesgo de auditoría.
- Actualización de ciertos procedimientos entre la fecha de terminación del trabajo de campo y la fecha de emisión del reporte.

“  
 La planeación y la preparación  
 serán aún más importantes  
 tanto para la entidad como  
 para el auditor  
 ”

Una apropiada planeación y preparación han sido siempre la clave para concluir la auditoría de una manera eficiente y oportuna. La planeación y la preparación serán aún más importantes tanto para la entidad como para el auditor. En ciertas instancias, el trabajo relacionado con el entendimiento de su organización, su ambiente y sus controles internos, será necesario que se realicen en las revisiones previas.

A continuación se mencionan algunas consideraciones para las revisiones:

- Documentar los procesos de la organización.
- Documentar los controles internos en una detallada narrativa o gráfica.
- Identificar y evaluar los riesgos que pudieran afectar la exactitud de los estados financieros.
- Revisar el cumplimiento con los controles sobre la autorización de las transacciones.
- Definir y documentar las obligaciones y responsabilidades individuales.
- Revisar las responsabilidades individuales para una segregación de funciones apropiada.
- Considerar los departamentos fuera de contabilidad (ventas, operaciones, TI, RH, etc.), que pudieran tener un impacto en la exactitud de los estados financieros.
- Acentuar la importancia del control interno y del cumplimiento con los procedimientos.

El objetivo de estas nuevas normas es proporcionar un proceso de auditoría más efectivo, el cual puede, en su momento, aumentar la integridad y credibilidad en los estados financieros para los usuarios. El beneficio más importante pudiera derivarse del renovado enfoque en los controles internos de la organización. Los controles internos, no sólo ayudan a asegurar la exactitud de la información financiera, sino que pueden ayudar a una organización a lograr sus metas de actuación y rentabilidad y prevenir la pérdida de recursos.

### Conclusión

Uno de los factores importantes a considerar en el desarrollo de una auditoría de estados financieros es la evaluación de riesgos, que una vez que son calificados (alto, medio, bajo), permite al auditor formarse un juicio profesional con respecto a la posibilidad de que existan errores o revelaciones incorrectas en los estados financieros y, adicionalmente, considerando los demás elementos de la estructura del control interno de las empresas, estará en condiciones de definir la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que aplicará. Es de considerar que la evaluación de riesgos deberá hacerse durante las diversas etapas de las auditorías. *P*

# Qué es Ser Grande...

Ser Grande es mucho más que estar presente en 44 países y tener la confianza de más de 15 millones de clientes.

Ser Grande es mucho más que ser la aseguradora líder de mayor implantación en Latinoamérica, con más de 2.000 oficinas y más de 30.000 corredores y colaboradores comerciales.

Ser Grande es trabajar para estar cerca de ti y cuidar de los tuyos.

Porque en MAPFRE pensamos  
que Ser Grande no es sólo  
una cuestión de tamaño.

MAPFRE Ser Grande es una Actitud

Ser Grande  
es una Actitud 



**MAPFRE**  
SEGUROS

**01 800 0** MAPFRE  
627373

[www.mapfre.com.mx](http://www.mapfre.com.mx)

# Evidencia de auditoría

# NIA 500 y

# PROYECTO DE LA

# NORMA MEXICANA

C.P.C. Bernardo Soto Peñafiel



## Antecedentes

El trabajo de los auditores externos que se dedican a practicar auditorías de estados financieros, ha sido cuestionado por diversas autoridades, organismos reguladores, inspectores de entidades supervisoras y por la profesión. Estos cuestionamientos hacen referencia a los contenidos de sus papeles de trabajo y a la suficiencia de los mismos, para soportar sus opiniones.

Las agrupaciones empresariales y la comunidad de negocios, cada vez, son más exigentes con los servicios de auditoría de estados financieros; por tanto, las exigencias de mejora y calidad en las auditorías, son más apreciadas y valuadas por los usuarios de los informes que los auditores externos emiten. En consecuencia, la evidencia que obtenga el auditor externo para soportar la opinión, es parte fundamental del buen desarrollo de una auditoría de estados financieros.

En una auditoría de estados financieros practicada conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, el auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada para llegar a conclusiones razonables, en las cuales basará su opinión.

## Norma Internacional de Auditoría, NIA 500, Evidencia de auditoría

La *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), ha revisado la NIA 500, *Evidencia de auditoría*, que se encuentra vigente para reformarla a los requerimientos actuales. El pasado 15 de septiembre de 2007, concluyó el proceso de auscultación de la nueva NIA, la cual está revisada, actualizada y en proceso de ser emitida. La nueva norma se denomina: NIA 500, *Consideraciones de relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría*.

La NIA 500 se enfoca en la responsabilidad que tiene el auditor para diseñar y realizar los procedimientos de auditoría, los cuales usará para obtener una evidencia relevante y confiable, además, es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida durante el transcurso de la misma.

La evidencia de auditoría es toda la información que utiliza el auditor para llegar a las conclusiones sobre las cuales se basa la opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros auditados; por lo tanto, es el soporte principal de la opinión y del informe del auditor. Ésta, es acumulativa por naturaleza



La evidencia que obtenga el auditor externo para soportar la opinión, es parte fundamental del buen desarrollo de una auditoría de estados financieros



y, primordialmente, se obtiene de los procedimientos de auditoría realizados durante la misma. En adición, se puede incluir la información que se obtiene, por ejemplo, de las auditorías anteriores y de los procedimientos de control de calidad, que una firma de auditores aplica para la aceptación y continuidad con los clientes. Los registros contables de la entidad examinada son una fuente importante de la evidencia de auditoría, junto con otras fuentes dentro y fuera de la entidad.

La evidencia de auditoría consta de la información que soporta y corrobora las aseveraciones de la administración y cualquier información que las contradiga.

La mayor parte del trabajo que lleva a cabo el auditor para dar una opinión acerca de auditoría, consiste en obtener y evaluar la evidencia de ésta. Los procedimientos para obtener evidencia pueden incluir los siguientes: inspección, observación, confirmación, cálculo y procedimientos analíticos.

Se tiene un aseguramiento razonable en un examen de estados financieros cuando el auditor ha reducido el riesgo de auditoría a una escala baja y aceptable, lo cual se da al obtener una suficiente y apropiada evidencia de auditoría. La suficiencia, es la cantidad de la evidencia de auditoría necesaria para reducir los riesgos de auditoría, por lo que, a mayor riesgo, es probable que se requiera más evidencia de auditoría.

La suficiencia de evidencia de auditoría debe considerar la relevancia y confiabilidad de la misma, para dar soporte o detectar representaciones erróneas en los estados financieros. Por ello, di-

señar y realizar los procedimientos de auditoría para obtener una evidencia de auditoría relevante y confiable, es responsabilidad del auditor.

Cuando la información que el auditor usará para propósitos de la auditoría sea producida por la entidad, éste evaluará si la información es suficientemente confiable, precisa y detallada para sus propósitos.

Al diseñar las pruebas de los controles y las de detalle, el auditor determinará cómo seleccionar las partidas a examinar, para cumplir con el propósito del procedimiento de la auditoría. El auditor puede seleccionar 100% de todas las partidas, o bien, elegir algunas o realizar un muestreo de auditoría.

Cuando la evidencia de auditoría obtenida de una fuente no es consistente con aquella conseguida de otra fuente, o si el auditor tiene dudas sobre la confiabilidad de la información que será utilizada como evidencia de auditoría, él mismo determinará cuáles modificaciones o procedimientos de auditoría son necesarios para resolver tal situación.

### Relevancia

La relevancia de la evidencia de auditoría va en función lógica y directa con el propósito del procedimiento de auditoría y con la aseveración a ser considerada. Por ejemplo, si el propósito de un procedimiento de auditoría, es probar la razonabilidad de una cuenta por cobrar, examinar la cuenta por cobrar podría ser lo apropiado. En cambio, si se quisiera probar la suficiencia de la estimación para cuentas de cobro dudoso, hacerlo no sería apropiado; sin embargo, probar información como reportes



C.P.C. Bernardo Soto Peñafiel  
Socio de BDO-Hernández Marrón y Cía., S.C.  
b.soto@bdo.com.mx

de antigüedad de saldos, rotación de la cartera y cobros posteriores de los clientes, podría ser lo apropiado.

Cualquier conjunto de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que es relevante a ciertas aseveraciones, pero no a otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el trabajo de cuentas por cobrar, después del cierre del ejercicio, puede proporcionar evidencia de auditoría, con respecto a la existencia y valuación, pero no necesariamente en cuanto a la totalidad.

Por otro lado, a menudo el auditor obtiene evidencia de auditoría de distintas fuentes o naturaleza, la cual es relevante para la misma aseveración.

### Confiabilidad

La confiabilidad de la evidencia de auditoría, normalmente, es influenciada por su fuente, naturaleza y circunstancias bajo las que se obtiene, incluyendo los controles sobre su preparación y el mantenimiento de dichos controles, cuando es relevante. Aun cuando la información que será utilizada como evidencia de auditoría se obtiene de fuentes fuera de la entidad, pueden existir circunstancias que podrían afectar su confiabilidad. Es decir, la información conseguida de una fuente externa independiente, podría no ser tan confiable si la fuente es desconocida.

A continuación, se mencionan algunas consideraciones que el auditor debe tomar en cuenta al determinar la confiabilidad sobre la evidencia de auditoría que obtendrá en una auditoría de estados financieros:

- La confiabilidad de la evidencia de auditoría se incrementa cuando ésta, es obtenida de fuentes independientes reconocidas fuera de la entidad.



La nueva NIA 500, Consideraciones de relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría, se enfoca en la responsabilidad que tiene el auditor para diseñar y realizar los procedimientos de auditoría



- La confiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente, aumenta cuando los controles relacionados, incluyendo los relativos a su preparación y mantenimiento, son efectivos.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de algún control), es más confiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la investigación sobre la aplicación de algún control).
- La evidencia de auditoría en forma documental, ya sea en papel, dispositivo electrónico u otro medio, es más confiable que la evidencia obtenida de forma verbal. Es decir, el informe por escrito de una reunión es más confiable que una representación verbal subsecuente de los asuntos discutidos.
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia de auditoría obtenida mediante fotocopias, facsímiles o documentos que han sido fotografiados, digitalizados o transformados en cualquier otro formato electrónico. La confiabilidad de éstos, podría depender de los controles sobre su preparación y mantenimiento.

En cuanto a las responsabilidades del auditor, relativas al fraude en la auditoría de los estados financieros, la evidencia de auditoría trata con circunstancias en las que el auditor cuenta con razones para creer que algún documento no es original o pudo haber sido modificado, sin que la modificación le haya sido revelada.

### Conclusión

Con la convergencia que se pretende alcanzar hacia las NIA, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del IMCP, se encuentra revisando el actual Boletín 3060, Evidencia comprobatoria, con el objeto de incorporar al nuevo boletín los conceptos antes descritos, así como algunos otros incluidos en la nueva NIA 500 y aplicables en el entorno mexicano.

Es importante recordar que una de las normas de auditoría de ejecución del trabajo, establecen que el auditor independiente que lleve a cabo una auditoría de estados financieros, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera juicio profesional para tener una base objetiva, la cual soporte su opinión en los estados financieros examinados.

El proyecto de boletín que está preparando la CONPA, se enriquecerá con los comentarios que se reciban de la profesión, con la finalidad de tener un boletín claro, preciso y acorde con nuestra normatividad. 

# REVISTA EN LA WEB

## CONVERGENCIA MUNDIAL DEL DERECHO CONTABLE

Mtro Alberto Rivera Jiménez

rcaconta1@prodigy.net.mx

El Presidente del Banco Mundial, James D. Wolfensohn, dijo en el XV Congreso Mundial de la Contaduría Pública, en París:

“En un mundo que se asemeja más a una gran aldea, no tiene sentido hablar distintos idiomas. Necesitamos urgentemente un lenguaje unificado para los negocios”.

Se está dando la convergencia mundial del derecho contable, y los Contadores Públicos de México deben prepararse para más cambios en las normas técnicas y jurídicas que regulan nuestra profesión, en todas sus áreas de conocimiento.

Para conocer mejor este tema, ingresa al portal del IMCP:

<http://imcp.org.mx>

Donde encontrarás el texto completo de este artículo. Además, como complemento de la revista impresa del mes de agosto, podrás consultar:

## LOS ANTICIPOS DE CLIENTES, LOS DEPÓSITOS EN GARANTÍA Y EL IETU

C.P.C. José Antonio González Castro  
Catedrático del Instituto Politécnico  
Nacional, ESCA Tepepan  
Socio Director del Despacho González  
Bustamante & Asoc. S.C.

## Comunicados de la Presidencia

Folio 89/2007-2008. Se informa que ya se encuentra disponible en la ruta electrónica: [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/servicios/terceros/cprs/default.asp](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/terceros/cprs/default.asp) la lista de verificación de datos en el sistema de registro de Contadores Públicos y despachos vía internet.

Folio 90/2007-2008. Se participa acerca de la puesta en marcha del Módulo Móvil de Servicios Tributarios (MMST).

Folio 91/2007-2008. Se advierte que en el portal electrónico de este Instituto, se encuentra publicada la relación de los socios del IMCP, quienes cuentan con la certificación profesional vigente a 2008.

Folio 92/2007-2008. Se recuerda que la III Cumbre de las Américas 2008, se llevará a cabo, del 7 al 10 de octubre del presente año, en Punta Cana, República Dominicana.

Folio 93/2007-2008. Se da a conocer el comunicado mediante el cual, el INFONAVIT señala la fecha en que podrán presentarse los avisos de dictamen por medio del SI-COP.

Folio 94/2007-2008. Se comunica que en la página electrónica del SAT: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) se dio a conocer que, derivado de un esfuerzo conjunto entre el SAT, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), han detectado evasión fiscal mediante esquemas de suministro de personal conocido como outsourcing.

Folio 95/2007-2008. Se notifica que fue enviado a los colegios federados, un material que servirá de guía para proceder ante un requerimiento para señalar perito contable por parte del poder judicial o autoridad administrativa competente.

Folio 96/2007-2008. Se informa acerca del estímulo fiscal que hace referencia al artículo 16 fracción X de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal del 2007.

Folio 97/2007-2008. Se anuncia que, el 30 y 31 de julio, así como el 1 de agosto del presente año, tendrá verificativo la XXII Convención Regional de la Zona Noreste, a celebrarse en la ciudad de Monterrey, Nuevo León.

Folio 98/2007-2008. Se da a conocer el comunicado mediante el cual, la autoridad fiscal informa sobre el contenido de la Oficina Virtual (eSAT) que se encuentra dentro del portal del SAT.

Folio 99/2007-2008. Se informa que el pasado 10 y 16 de junio, en el Diario Oficial de la Federación, fue publicada la cuarta y quinta modificación al acuerdo por el que la Secretaría de Economía, emite reglas y criterios de carácter general en materia de comercio exterior.

Folio 100/2007-2008. Se da a conocer la convocatoria a la Junta del Colegio Electoral 2008.

Folio 101/2007-2008. Se emite la convocatoria a la Segunda Junta de Gobierno 2007-2008, del IMCP.

Folio 102/2007-2008. El Colegio de Contadores Públicos de Baja California, A.C., informa que, del 23 al 25 de julio de 2008, la ciudad de Tijuana será sede de la XXXVII Convención Regional Zona Noroeste del IMCP.

Folio 103/2007-2008. Se da a conocer la fecha para la presentación de los dictámenes fiscales del ejercicio fiscal de 2007.

Folio 104/2007-2008. Se informa que el día 27 de junio de 2008, se dio a conocer en el Diario Oficial de la Federación, la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 y sus anexos 1, 1-A, 7, 10 y 11.

Folio 105/2007-2008. Se avisa sobre los plazos para la presentación del listado de conceptos del IETU.

Folio 106/2007-2008. Se comunica sobre los nuevos anexos a las formas fiscales 32 y 41 (devoluciones y compensaciones).

Folio 107/2007-2008. Se acompaña copia de la carta entregada el pasado 30 de junio de 2008, al Lic. Alberto Real Benítez, Administrador General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), donde el IMCP le agradece por dar validez legal y fiscal a los dictámenes fiscales correspondientes al ejercicio 2007, que sean presentados a más tardar el 11 de julio de 2008.

Folio 108/2007-2008. Se considera que, los socios integrantes de asociaciones o colegios diferentes a este Instituto, así como aquellos socios de los colegios federados que hayan sido certificados, por medio del EUC del IMCP, aplicado por alguna otra asociación, serán susceptibles de ser reconocidos como Contadores Públicos Certificados, aclarando que, cuando la certificación se otorgue mediante un proceso diferente al de la aplicación del EUC, no podrá ser reconocida.

Folio 109/2007-2008. Se da a conocer el procedimiento a seguir para verificar la correcta recepción de los dictámenes fiscales del ejercicio de 2007.

Folio 110/2007-2008. La Vicepresidencia de Relaciones y Difusión del IMCP, informa que, a partir del mes de julio de 2008, los colegios federados recibirán dentro de los primeros 10 días de cada mes, vía correo electrónico, el Boletín Fiscoactualidades, que emite la Comisión Fiscal del IMCP.

Folio 111/2007-2008. La Vicepresidencia de Relaciones y Difusión del IMCP, informa que, ya obra en poder del IMCP, el original del Acuerdo para la Renovación del Reconocimiento Profesional Mutuo entre Canadá, EE. UU. y México, el cual fue firmado el pasado 17 de abril del año en curso, en la ciudad de Alexandria, VA. USA.



# CONVERGENCIA

## Entre las normas de auditoría en México y las internacionales

C.P.C. José Luis Franco Murayama



Frecuentemente, se ha hecho la pregunta acerca de si las normas de auditoría en México son iguales a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA, ISA por sus siglas en inglés) y a las normas de los Estados Unidos de América (US GAAP, por sus siglas en inglés); ante esta interrogante muchos contestarán que sí, otros que se parecen, y algunos dirán que las normas de auditoría en México están en un proceso de convergencia.

Dada la diversidad de respuestas que pueden darse a la interrogante anterior y a muchas otras que se plantearon, además de la necesidad de definir cuál es el marco de referencia al que las normas de auditoría en México debiera ajustarse, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), efectuó un análisis para determinar cuál debería ser el futuro de las Normas de Auditoría en México, considerando el entorno actual de negocios, las tendencias de reporte financiero y los requerimientos que se han recibido por parte de la *International Federation of Accountants* (IFAC), de la que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., es integrante.

El resultado del análisis e investigación anterior arrojó información interesante, de la que se comentarán algunos puntos:

- En la actualidad, existe una tendencia muy importante para el uso de normas internacionales, tanto de reporte financiero como de auditoría.
- Aunque las US GAAP siguen siendo válidas en los EE. UU. (mercado de capitales muy importante), ya se han dado pasos importantes para la adopción de las normas internacionales. Actualmente, la *Securities and Exchange Commission* (SEC), permite que las empresas extranjeras con valores colocados en ese país, reporten con las *International Financial Reporting Standards* (IFRS), sin necesidad de conciliación de cifras con los US GAAP.
- Asimismo, muchas firmas de Contadores Públicos en los EE. UU., han sugerido la adopción de las IFRS para las empresas de ese país, lo cual está siendo considerado seriamente por las autoridades financieras.
- En la Unión Europea, las IFRS ya son aplicadas desde 2005, y la directiva de auditorías estatutarias en ese continente, establece la posible adopción de las NIA a sus países integrantes.
- Países como Canadá, varios de Latinoamérica y Asia, entre otros, distintos a la Unión Europea, ya han adoptado o están inmersos en un proceso se-

Actualmente, existe una tendencia muy importante para el uso de normas internacionales, tanto de reporte financiero como de auditoría

rio de convergencia y/o adopción, tanto de las IFRS como de las NIA.

- Por otra parte, el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) está alineando su agenda con la de la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), pues, como se recordará, este organismo depende de IFAC y se encarga de emitir las Normas Internacionales de Auditoría.
- Asimismo, la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), participa como observador en las juntas de la IAASB.
- También las firmas internacionales de Contadores Públicos han adoptado y/o están ajustando sus manuales y metodologías, para llevar a cabo sus auditorías conformes a las NIA.

Como se puede apreciar, actualmente, existe una clara tendencia en el mundo a la adopción y/o convergencia con las normas internacionales. Considerando lo anterior, la CONPA llegó a la conclusión de que el marco de referencia al que debieran ajustarse las normas de auditoría en México, es el internacional que está a cargo de IFAC por medio de la IAASB, ya que sus normas son reconocidas y tienen aceptación en muchos países.

De esta manera, la CONPA se dio a la tarea de comparar la estructura de las normas en México con las internacionales, y se encontraron diferencias importantes en cuanto a estructura y contenido de requerimientos en los boletines, ya que las normas internacionales tienen una estructura más integral que cubre los trabajos de: auditoría, asegura-

miento, control de calidad y servicios relacionados; mientras que las normas de auditoría en México cubren, fundamentalmente, los trabajos de auditoría y atestiguamiento.

A continuación, se muestra un cuadro con la estructura de las normas internacionales aplicables a:

- Todo tipo de trabajos de aseguramiento:
  - *International Standard on Quality Control (ISQC)*
  - *International Framework for Assurance Engagements (IFAE)*
- Auditorías:
  - *International Standard on Auditing (ISA)*
  - *International Auditing Practice Statements (IAPS)*
- Revisiones:
  - *International Standard on Review Engagements (ISRE)*
- Trabajos de aseguramiento distintos a auditorías y revisiones:
  - *International Standard on Assurance Engagements ( ISAE)*
  - *International Standard on Related Services (ISRS)*

Adicionalmente, la IAASB se encuentra inmersa en un proceso denominado de "claridad", para lo cual se tienen aproximadamente 35 boletines de auditoría sujetos a revisión, asimismo se tienen expectativas de mejoras a las NIA.

Como se puede observar, las normas que emite la IAASB son sólidas y se encuentran en un proceso de mejora constante, donde lo más importante es que tienen el reconocimiento y la aceptación internacional.



C.P.C. José Luis Franco Murayama  
Socio de PricewaterhouseCoopers, S.C. Oficina San Luis Potosí  
jose.luis.franco@mx.pwc.com



Pero ¿qué significaría para México una convergencia total con las NIA?, y ¿cuáles serían los beneficios que se tendrían en su utilización? A continuación, se mencionan algunos ejemplos de los beneficios:

- El trabajo efectuado por el Contador Público Independiente tendría una calidad y reconocimiento internacional, ya que el trabajo del mismo se sujetaría a los altos estándares internacionales.
- Se tendría una mayor comparabilidad con el ambiente internacional.
- Se tendrían menores costos de capital y se promovería la inversión extranjera, ya que al efectuarse el trabajo conforme a las normas internacionales, todos los trabajos se llevarían a cabo bajo un mismo nivel de requerimiento y calidad.

Sin embargo, no se puede dejar de considerar que los resultados obtenidos en algunos países donde se han apresurado a la adopción inmediata, tanto de las IFRS como de las NIA, no han sido del todo satisfactorios, debido a que no se adoptó un proceso de convergencia controlado y paulatino, el cual permitiera un adecuado conocimiento, divulgación y dominio de dichas normas, para evitar conflictos y aplicación inadecuada de las normas.

Por otra parte, la CONPA efectuó un análisis para alinear sus trabajos con los del IAASB y determinó que se tienen, aproximadamente, nueve boletines donde se identifican diferencias importantes, respecto de nuestras normas actuales.

Boletines con principales diferencias:

- ISA 210 (*Redrafted*) *Agreeing the Terms of Audit Engagements*. Acordando los términos de los trabajos de auditoría.
- ISA 220 (*Redrafted*) *Quality Control for Audit of Financial Statements*. Control de calidad en las auditorías de estados financieros.
- ISA 230 *Audit Documentation*. Documentación de la auditoría.
- ISA 300 (*Redrafted*) *Planning an Audit of Financial Statements*. Planeando una auditoría de estados financieros.
- ISA 315 (*Redrafted*) *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment*. Identificación y evaluación de riesgos de errores importantes por medio del entendimiento de la entidad y el ambiente que la rodea.
- ISA 320 (*Revised and Redrafted*) *Materiality in Planning and Performing an Audit*. Materialidad y planeación al efectuar una auditoría.
- ISA 330 (*Redrafted*) *The Auditor's Responses to Assessed Risks*. La respuesta del auditor a los riesgos evaluados.
- ISA 500 (*Redrafted*) *Considering the Relevance and Reliability of Audit Evidence*. Consideración de la relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría.
- ISA 600 *Using the Work of Another Auditor*. Usando el trabajo de otro auditor.

## Conclusión

Debido a que las NIA son sólidas, tienen un reconocimiento importante por los organismos reguladores, han sido adoptadas por muchos países en el mundo y tomando en cuenta que se tienen diferencias importantes, la CONPA ha decidido alinear su agenda de trabajo con el IAASB, para lograr una convergencia con dichas normas, y así lograr que el trabajo del Contador Público en México tenga un reconocimiento internacional. *P*

“

A diferencia de las normas internacionales, las normas de auditoría en México cubren los trabajos de auditoría y atestiguamiento

”

# CONTRASTES

Entre las NIA y las NAGA en México

C.P.C. Mauro González Jiménez



La reciente adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) por parte de varios países en el mundo, requiere evaluar la posible adopción de dicha normatividad en México, que permita atender a los inversionistas y organismos revisores tanto nacionales como internacionales que así lo requieren.

**P**ara adoptar o adaptar la normatividad internacional de auditoría, se requiere realizar un análisis general de las principales diferencias pero, no hay que perder de vista que tenemos dos factores críticos a considerar como el tiempo y la oportunidad.

Estado actual que guarda la normatividad internacional de auditoría

Hoy, las Normas Internacionales de Auditoría (ISA, por sus siglas en inglés) que emite el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), se encuentran en el denominado "Proyecto de Claridad" donde se ha reconocido que las ISA necesitan ser entendibles, claras y capaces de ser consistentes en su aplicación. El Proyecto de Claridad se considera que servirá para aumentar la calidad y uniformidad de la práctica de auditoría en el mundo.

En diciembre de 2006, el IAASB aprobó mejoras al "Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados". Este prefacio establece nuevas consideraciones que se utilizarán en las ISA y las obligaciones de los auditores que se apeguen a estas normas. La mejora del prefacio en su contexto general comprende lo siguiente:



Los asuntos tratados en las ISA, en sus diferentes secciones, se encuentran atendidas, en mayor o menor medida, por las diferentes series de las NAGA



- Identificar el objetivo total del auditor cuando realiza una auditoría de acuerdo con las ISA, adecuando los objetivos particulares en cada ISA y estableciendo en cada objetivo la obligación del auditor.
- Aclarar las obligaciones impuestas a los auditores por los requerimientos de las ISA y el lenguaje a ser usado en las comunicaciones a tales requerimientos.
- Eliminar cualquier ambigüedad acerca de los requerimientos que el auditor necesita cumplir.
- Mejorar la legibilidad y entendimiento de las ISA por medio de mejoras estructurales, incluyendo la presentación de los requisitos y su uso así como material explicativo en secciones separadas dentro de las ISA.

Al 31 de diciembre de 2007, el IAASB ha emitido 32 ISA para revisión y reemisión bajo este Proyecto de Claridad, de las cuales 11 de ellas serán sujetas a una revisión total y se reemitirán (bajo el formato de Claridad); nueve de ellas han sido revisadas en los últimos años y sólo se reemitirán, y las 12 restantes no han sido revisadas, pero se considera que son adecuadas y sólo se reemitirán.

El plan de trabajo del IAASB pretende completar el Proyecto de Claridad en diciembre de 2008. Las ISA revisadas y reemitidas serán aplicables para estados financieros que inicien en o después del 15 de diciembre de 2009.

Estado que guarda la normatividad mexicana de auditoría

Por otra parte, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México (NAGA) que emite el

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., por medio de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), se encuentra en un proceso de revisión de adopción de las ISA. Se pretende que el arranque de dicho proyecto sea para las auditorías de estados financieros posteriores al 31 de diciembre de 2011. El proyecto de adopción, incluye la traducción y unificación de términos entendibles y aplicables a la condiciones de México.

### Principales diferencias

Derivado de lo anterior, para hacer un análisis de las principales diferencias entre las ISA y las NAGA resulta necesario establecer cuál es el estado que guarda al 31 de diciembre de 2007 de cada una de las normatividades.

A esa fecha, la estructura de las ISA se encuentra separada por secciones, las cuales van de la 100 a la 999, cuyos apartados se refieren a asuntos introductorios (derogado), principios generales y responsabilidades, evaluación de riesgo y respuesta a los riesgos evaluados, evidencia de auditoría, uso del trabajo de otros auditores, conclusiones y dictamen de auditoría y áreas especializadas. La estructura de las NAGA se encuentra en seis grandes series: "1000, Disposiciones generales"; "2000, Normas personales"; "3000, Normas de ejecución"; "4000, Normas de información"; "5000, Procedimientos de auditoría", y "6000, Otras declaraciones de la Comisión".

En términos generales, los asuntos tratados en las ISA, en sus diferentes secciones, se encuentran atendidas, en mayor o menor medida, por las diferentes series de las NAGA. Sin embargo, la principal diferencia radica en que las ISA se han estado actualizando en



C.P.C. Mauro González Jiménez  
Socio de Salles, Sáinz-Grant Thornton, S.C.  
mgonzalez@ssgt.com.mx

los dos últimos años y se seguirán modificando con el Proyecto de Claridad a partir de diciembre de 2009; por lo tanto, las NAGA, en lo general, muestran fechas anteriores en su emisión y aplicación en relación con las ISA.

Algunas de las diferencias identificables a fin de homologar con las ISA, son las siguientes:

- La ISA 220, *Control de Calidad para la auditoría de información financiera histórica*, fue modificada al entrar en vigor el ISQC No. 1, vigente a partir del 1 de enero de 2005. Mientras que la ISA 220 está dirigida al equipo de trabajo para implementar los procedimientos de control de calidad que sean aplicables al trabajo en particular de auditoría, el ISQC está dirigido a la firma para establecer un control de calidad diseñado para proporcionar una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales y que los informes emitidos son apropiados a las circunstancias. De igual forma, el Código de Ética de IFAC sufrió modificaciones para dar lugar a los cambios en estas normas.

En México, el actual Boletín 3020, *Control de calidad*, incorpora los pronunciamientos normativos de control de calidad tanto para la firma como para cada uno de los trabajos de auditoría. La CONPA pretende emitir, en el tercer semestre de 2008, la normatividad específica que permita adecuar los aspectos de control de calidad similar a lo establecido en la normatividad internacional.

- La sección 300 a 499 de las ISA referente a la Evaluación del riesgo y respuestas a los riesgos evaluados incorpora tres ISA: 315, *Entendimiento de la entidad en su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa*; 320, *Importancia relativa de la auditoría*, y 330, *Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados*.



En diciembre de 2006, el IAASB aprobó mejoras al “Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados



En la normatividad mexicana se hace referencia formal a los conceptos de importancia relativa y riesgo de auditoría en los siguientes boletines: 3030, *Importancia relativa y riesgo de auditoría*; 1020, *Declaraciones normativas de carácter general sobre los objetivos y naturaleza de la auditoría de estados financieros*; 3060, *Evidencia comprobatoria*, y 5020, *El muestreo en la auditoría*, junto con el Boletín 3050, *Estudio y evaluación de control interno* y el Boletín 3140, *Efectos de la Tecnología de información en una auditoría de estados financieros*, hacen frente en forma global a las tres ISA, antes citadas.

En el Boletín 3030 se incluye la calificación del riesgo de auditoría (Riesgo de control, riesgo de detección y riesgo inherente) en: alto, medio y bajo, situación que las ISA no incorporan como tal.

- La ISA 260, *Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados de gobierno corporativo*, es un asunto aún no incorporado en las NAGA y que podría presentar limitaciones en diversas entidades en México, cuyas estructuras de gobierno corporativo aún no este bien definida o bien, que los encargados del mando no estén identificados.

Con el Proyecto de Claridad, las siguientes ISA serán sujetas a una revisión total: ISA 260, *Comunicaciones con los encargados de gobierno corporativo*; ISA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las estimaciones de valor razonable y las revelaciones relativas*; ISA 600, *Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de auditores que lo componen)*; ISA 580, *Representaciones escritas*; ISA 200, *Objetivos globales del auditor independiente, y la realización de una auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría*; ISA 320, *Materialidad en la planeación y desarrollo en la auditoría*; ISA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio*; ISA 450, *Evaluación de declaraciones erróneas identificadas durante la auditoría*; ISA 505, *Confirmaciones externas*; ISA 550, *Partes relacionadas*, e ISA 620, *Uso del trabajo de un experto*.

## Conclusión

La revisión y reemisión final de los proyectos antes citados, de acuerdo con el plan del IAASB, estarán contempladas antes de terminar 2008, lo cual implica evaluar la necesidad de seguir revisando cuáles son las diferencias que se tienen con las ISA, incluidos las incorporadas en el Proyecto de Claridad. Esta situación nos puede llevar mucho tiempo así como una posible confusión o, definitivamente, tomar la decisión de iniciar un proceso integral de adopción de dicha normatividad que incluya los cambios necesarios, como es el caso del Código de Ética y los planes de estudios en las diferentes universidades de Contaduría Pública. P

# CONTROL DE CALIDAD

Para los trabajos de auditoría

C.P.C. Adriana Fabiola Rubio Gutiérrez



En los últimos años, las firmas de Contadores Públicos se han enfrentado a una serie de retos y oportunidades, en los que prevalece una intensa observación hacia su desempeño y cumplimiento con la normatividad, así como con las regulaciones en su trabajo, principalmente en el campo de la auditoría de estados financieros.

El profesionalismo con el que siempre se han conducido las firmas de Contadores Públicos, considerando el creciente grado de exposición y visibilidad ante los accionistas, comités de auditoría, consejos de administración, acreedores, entidades reguladoras, etc., han hecho reflexionar a la profesión sobre el desempeño y **calidad** de los servicios de auditoría que ofrecen, asimismo sobre la responsabilidad y compromiso en el cumplimiento de las regulaciones emitidas y normas de auditoría, que les son aplicables.

## Antecedentes

Las regulaciones impuestas a las entidades de interés público y a las firmas de Contadores Públicos, en relación con la información financiera, han tenido un movimiento complejo, impactando a los mercados de capital y a la profesión contable. Los conocidos como "escándalos contables" (Enron, WorldCom, Adelphia, Parmalat, etc.), originaron la constitución de un nuevo órgano regulador en EE. UU., con reglas y responsabilidades inspiradas en la Ley Sarbanes-Oxley, cuya filosofía se ha extendido en todo el mundo.

Este organismo de vigilancia llamado *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) tiene, entre otras, la facultad de vigilar a las firmas de Contadores Públicos que lleven a cabo auditorías de compañías registradas en las bolsas de valores de EE. UU., en coordinación con la *Securities and Exchange Commission* (SEC).



## El reto para las firmas de Contadores Públicos y para los propios Contadores Públicos es la **calidad**



México, no es ajeno a este ambiente regulatorio, ya que recientemente se han emitido para las compañías que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) y para algunas instituciones pertenecientes al sector financiero, nuevas leyes o disposiciones regulatorias, las cuales establecen, entre otras cosas, formas de desempeño y responsabilidades para dichas entidades y sus órganos de vigilancia, como son el consejo de administración, el comité de auditoría, los auditores externos, abogados, etcétera.

### Objetivo común

Definitivamente, todo este ambiente normativo y regulatorio tiene un objetivo común: mejorar el contenido de la información financiera para que sea transparente y confiable, y permita a los interesados tomar decisiones de negocio correctas y oportunas.

Las nuevas regulaciones, tanto en México como en EE. UU., y la nueva normatividad internacional, ayudan a lograr ese objetivo con un mayor enfoque hacia los controles de la administración y hacia las responsabilidades de los diferentes actores como son: el auditor externo, el consejo de administración y el comité de auditoría.

Derivado de lo anterior, los reguladores tienen menos tolerancia al no cumplimiento de las reglas establecidas y mayor autoridad para obligar a los involucrados a cumplirlas. Consecuentemente, las firmas de Contadores Públicos y, por ende, los propios Contadores Públicos, se enfrentan al reto de lograr "cero excepciones" en el cumplimiento de las normas de auditoría y regulaciones aplicables.

Sin duda alguna, en la actualidad la calidad de los servicios de auditoría es uno de los objetivos básicos de las firmas de Contadores Públicos.

Para lograr dicho objetivo las firmas de auditoría se han autoimpuesto prácticas profesionales muy estrictas, exigibles a todos los profesionales que forman parte de ésta, por medio de la creación de una plataforma sólida sobre la que descansan los procesos metodológicos y técnicos propios de la firma.

### Normatividad aplicable

Inmerso en este entorno en el cual se desenvuelve la profesión y como parte del proceso de convergencia de la normatividad mexicana con la internacional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., está consciente y convencido de que uno de los principales puntos de convergencia entre ambas normatividades tiene que ver con la calidad. Ésta no sólo desde el punto de vista de la responsabilidad que tienen las firmas de Contadores Públicos que prestan servicios de auditoría, sino también en la responsabilidad que el personal de la firma debe asumir, respecto a las políticas y procedimientos de control de calidad implementados por la firma en la cual trabaja, conforme a los trabajos de auditoría.

Por tanto, en paralelo a la preparación de la nueva Norma de Control de Calidad (NCC), aplicable a firmas de Contadores Públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados, que converge con la *International Standard on Quality Control* (ISQC 1), dirigida a las firmas de Contadores Públicos; la Comisión de Normas y Procedimientos de



C.P.C. Adriana Fabiola Rubio Gutiérrez  
Socia de Metodología  
PricewaterhouseCoopers, S.C.  
adriana.rubio@mx.pwc.com

Auditoría, está trabajando en la preparación del nuevo Boletín 3020, *Normas de calidad para trabajos de auditoría*, el cual converge con la *International Standard on Auditing 220 (ISA 220), Quality Control for Audits of Historical Financial Information*.

Este nuevo boletín se refiere a la responsabilidad del personal de la firma, respecto a las políticas y procedimientos de control de calidad para trabajos de auditoría, el cual contiene material de referencia que incluye el detalle, en cuanto a la forma de aplicación de éste, asimismo proporciona un contexto básico y esencial para su adecuado entendimiento.

Desde el punto de vista de la NCC, las firmas de Contadores Públicos tienen la obligación de establecer un sistema de control de calidad diseñado para proporcionar una seguridad razonable de que:

- La firma y su personal cumplen con las normas, regulaciones profesionales y requerimientos legales.
- Los informes de auditoría emitidos por la firma o socios responsables del trabajo, son apropiados en las circunstancias.

A partir del nuevo Boletín 3020, se intentan establecer normas que permitan al auditor obtener una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas profesionales, regulatorias y requerimientos legales, a través de la implementación de procedimientos de control de calidad adecuados al tipo de trabajo de auditoría desarrollado. Estas normas están enfocadas a definir la responsabilidad del Contador Público (socio), responsable del trabajo de auditoría, respecto a lo siguiente:

- **Calidad de la auditoría.** Asumir la responsabilidad de la calidad total de cada trabajo de auditoría que le sea asignado.
- **Requerimientos de ética relevantes.** Evaluar si los miembros del equipo cumplen con los requerimientos de ética relevantes.
- **Aceptación y retención de clientes y trabajos de auditoría.** Estar satisfecho de que se siguieron los procedimientos apropiados, respecto a la aceptación y retención de clientes y del trabajo de auditoría; asimismo determinar si continúa con el trabajo solicitado. Inclusive, si después de haber aceptado al cliente, se obtiene información que habría sido causa de declinar el trabajo de auditoría y esta información hubiera estado disponible antes, establece la necesidad de comunicarlo a



Los reguladores tienen menos tolerancia al no cumplimiento de las reglas establecidas y mayor autoridad para obligar a los involucrados a cumplirlas



las instancias apropiadas de la firma, para emprender una acción apropiada.

- **Desempeño del trabajo.** Éste se basa en cinco aspectos principales:

- Dirección, supervisión y desempeño. Estableciendo que el socio debe asumir la responsabilidad de dirigir, supervisar y asegurar

el adecuado desempeño del trabajo de auditoría, en cumplimiento con las normas profesionales, requerimientos regulatorios y legales, por tanto, es responsable de que el informe de auditoría se emita en forma apropiada en las circunstancias.

- Revisión. Estableciendo que el socio debe asegurarse de que el trabajo desarrollado por los miembros del equipo con menos experiencia, se revise en forma oportuna por un miembro del equipo con mayor experiencia.

Asimismo, este nuevo boletín considera el hecho de que cuando un nuevo socio asume la responsabilidad de la auditoría durante el curso de la misma, debe revisar el trabajo desempeñado a la fecha del cambio, con objeto de determinar si el trabajo de auditoría ha sido planeado y desempeñado de acuerdo con las normas profesionales, los requerimientos regulatorios y legales, a su satisfacción.

- Consulta. Estableciendo que el socio debe asegurarse de que se realicen las consultas apropiadas sobre asuntos difíciles o de controversia, durante el curso de la auditoría, ya sea dentro del mismo equipo de trabajo, o bien, con otros profesionales de nivel apropiado, dentro de la firma o con personas externas con calificación adecuada. Asimismo, debe asegurarse de que la naturaleza, alcance y conclusiones resultantes de dichas consultas se han acatado.
- Revisión de calidad. Requerida para cierto tipo de empresas en donde, por su tipo de exposición al riesgo, se requiere asignar a un revisor de calidad para el trabajo de auditoría, quien discutirá aspectos de la auditoría que podrían mermar la calidad del trabajo.
- Cuando existan diferencias de opinión entre el equipo de trabajo y los consultados, o entre el socio responsable del trabajo y el revisor de calidad, el equipo de trabajo debe seguir las políticas y procedimientos establecidos por la firma para tratar y resolver dichas discrepancias.



“

En la construcción de una plataforma sólida de calidad existen tres objetivos básicos: mejorar la consistencia, positivismo y liderazgo

”

- **Monitoreo.** Considerar que la nueva NCC requiere que la firma establezca políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una seguridad razonable, de que las políticas y los procedimientos del sistema de control de calidad son: relevantes, adecuados, operan de manera efectiva y aplicados en la práctica. Este nuevo boletín establece que el socio a cargo del trabajo, debe considerar los resultados del último proceso de monitoreo circulado por la firma y determinar si las deficiencias identificadas en dicho proceso, pudieran afectar los trabajos de auditoría a su cargo, o bien, verificar si existe algún procedimiento adicional que requiera implementar en sus trabajos de auditoría.
- **Documentación.** Establecer que el socio a cargo del trabajo es responsable de asegurarse que han documentando los asuntos relativos al cumplimiento de los requisitos de ética y requerimientos de independencia, aplicables al trabajo de auditoría, así como cualquier discusión relevante, que soporte dichas conclusiones.

## Conclusión

En la construcción de una plataforma sólida de calidad hay tres objetivos que, tanto las firmas como los propios Contadores Públicos, deben tener en cuenta:

- **Mejorar la consistencia.** Clientes, firmas de Contadores Públicos y reguladores, buscan cubrir la necesidad de una mayor consistencia en el desarrollo del trabajo.
- **Positivismo.** Trabajar con los reguladores de manera constructiva y progresiva. Como parte de un grupo normativo se representa al público y se tiene un objetivo, el cual se alinea al de la profesión contable: recuperar la confianza.
- **Liderazgo.** Enfocar la atención a las áreas importantes donde siempre se ha mostrado liderazgo, como son: auditoría, impuestos, normas de información financiera, etcétera.

Lo anterior, significa que se tiene que cambiar la mentalidad y adoptar una cultura de riguroso *cumplimiento* y *cero tolerancia*, en el incumplimiento de las normas y regulaciones sobre las que está basada esta profesión.

Es necesario continuar con las iniciativas relacionadas con la calidad y fortalecer nuevamente el liderazgo de la profesión, logrando con esto, calidad en los trabajos de auditoría (siendo evidente para clientes, revisores y reguladores) y trabajar intensamente para cerrar la brecha entre la calidad actual lograda y la deseada.

Existe todavía un camino que recorrer para poner en línea los objetivos de las firmas de Contadores Públicos y de los Contadores Públicos en sí, conforme a los objetivos de calidad. Sin embargo, se está haciendo un esfuerzo importante por lograrlo en el corto plazo. 

# TÉRMINOS

de los trabajos de auditoría

C.P.C. Jaime de la Brena Arenas



## Normatividad en México

Con el propósito de confirmar los términos y el alcance de los servicios profesionales de auditoría de estados financieros que el Contador Público independiente (auditor) contrata con su cliente, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) ha emitido el Boletín 3110, *Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría de estados financieros*. La Carta Convenio (CC), como un elemento básico de las normas de ejecución del trabajo, reduce el riesgo de interpretaciones erróneas de cualquiera de las partes (del cliente o del propio auditor), ya que describe con todo detalle los términos, alcances, responsabilidades, plazos, honorarios y características de los trabajos a realizar.

Más que una propuesta de servicios (hace algunos años, así se le denominaba), la CC es una confirmación de lo acordado con el cliente en una primera entrevista o en el momento en que fueron solicitados los servicios, y se prepara como resultado de la investigación previa efectuada por el auditor, necesaria para el conocimiento y aceptación del cliente. En los casos de auditorías recurrentes, es conveniente establecer los términos de los servicios por medio de una nueva CC y no mediante un comunicado en el que se haga referencia a la CC del ejercicio anterior donde sólo se señalen las modificaciones que se consideren pertinentes, ya que esto último puede provocar malentendidos entre el cliente y el auditor.

La CC es una confirmación de lo acordado con el cliente en una primera entrevista o en el momento en que fueron solicitados los servicios, y se prepara para el conocimiento y aceptación del cliente

Para sustentar un buen entendimiento entre el cliente y el auditor, este último, al elaborar la CC, debe procurar aplicar todos los pronunciamientos normativos dispuestos en el boletín de la CONPA. A continuación se relacionan aquellos aspectos básicos que no deberán omitirse en toda CC que el auditor elabore:

- El objetivo y alcance de la auditoría, así como el periodo sujeto a revisión.
- La mención de que los trabajos se llevarán a cabo conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México (NAGA), y que dichas normas requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable, mas no absoluta, de que los estados financieros están libres de errores o fraudes, por lo que existe la posibilidad de que éstos no sean detectados.
- La aclaración de que el estudio y evaluación de la estructura de control interno se efectuará con el propósito de determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar y no para emitir una opinión sobre su eficacia.
- El acuerdo expreso de que, en caso de algún requerimiento de cualquier autoridad, respecto de información producto de la auditoría, el auditor, sin responsabilidad alguna para él, proporcionará a dicha autoridad la información que le sea solicitada.
- La mención de que el auditor tendrá libre acceso a toda la información y documentación relacionada con la auditoría.
- Las fechas acordadas para iniciar y concluir con los trabajos, junto con la entrega y presen-

tación de los informes, además de las fechas de entrega de información y documentación requerida para su revisión.

- Los informes que el auditor emitirá.
- El importe de los honorarios y la forma de pago.
- La indicación de que, en caso de cualquier impedimento para el desarrollo adecuado de los trabajos, el auditor de inmediato lo comunicará por escrito al cliente, con el objeto de que se tomen las decisiones pertinentes.

### Normatividad internacional

Los pronunciamientos normativos contenidos en el boletín de la CONPA, son similares a los señalados en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAASB, por sus siglas en inglés) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), específicamente en la NIA 210, *Términos de los trabajos de auditoría*; sin embargo, existen algunas diferencias. Éstas se deben a precisiones y énfasis dentro del boletín de la CONPA, para la elaboración y contenido de la CC en los siguientes aspectos, que la NIA 210 vigente no menciona en forma específica:

- El auditor la elaborará una vez que haya dado cumplimiento a las reglas de aceptación y conservación del cliente que se mencionan en el Boletín 3020, *Control de calidad*, de la CONPA.
- Podrá ser utilizada para establecer la prestación de otro tipo de servicios, siempre y cuando se le hagan las modificaciones pertinentes.



C.P.C. Jaime de la Brena Arenas  
Socio de Baker Tilly México, S.C.  
jdelabrena@bakertillymexico.com

- Si el prospecto de cliente se niega a firmarla, el auditor debe declinar la aceptación del trabajo. La NIA 210 lo deja a criterio del auditor.
- La CC debe incluir un señalamiento expreso en relación con la propiedad y disponibilidad de los papeles de trabajo que se elaboren con motivo de la auditoría.
- Debe señalar que la administración del cliente proporcionará al auditor, al finalizar la auditoría, una carta de declaraciones en los términos de lo dispuesto en el Boletín 3080, *Declaraciones de la administración*, de la CONPA.
- Debe incluir la indicación de que, en caso de que el cliente pretenda publicar o reproducir los informes del auditor, le será proporcionado a éste un borrador del documento para su aprobación.
- Debe hacer mención de que el cliente preparará información para el auditor y, de ser posible, adjuntar una lista de esa información. En el caso de que se requiera la emisión de un dictamen para efectos fiscales, debe establecerse que la preparación de los anexos que se enviarán a la autoridad, es responsabilidad del cliente.
- Debe contener la indicación de que en los casos de envío de información financiera por medio del correo electrónico, el auditor no asumirá ninguna responsabilidad si ésta llegara a perderse o perder su confidencialidad.
- En los casos de que existiera la posibilidad de cualquier reclamación, costos y gastos relativos a los servicios contratados, derivados de inexactitud, error u omisión en las declaraciones de la administración, debe incluir la mención de liberar al auditor de toda responsabilidad en ese sentido.
- El ejemplo de CC que se incluye como Apéndice en el boletín de la CONPA, menciona, además, que la administración del cliente es responsable de identificar las leyes, reglamentos y otras disposiciones normativas aplicables a sus actividades y asegurar su cumplimiento. También señala que la administración tiene la responsabilidad de notificar al auditor de comunicaciones o alegatos de informantes que involucren situaciones financieras impropias y permitirle el acceso a la documentación respectiva.

### Proyecto de modificación

En la actualidad (este artículo fue escrito con información al 23 de mayo de 2008), el IAASB se encuentra en la etapa de revisión de los comentarios que se recibieron durante el proceso de auscultación del nuevo proyecto de modificación a la NIA 210; proceso que finalizó el 15 de abril de 2008. Por esta razón, el IAASB aún no ha autorizado la emisión de la norma que sustituirá a la que se hace referencia en los párrafos anteriores de este artículo. Del proyecto que se sometió a auscultación, por ende pendiente de aprobación, se puede destacar lo siguiente:

- Se estructura considerando las modificaciones al nuevo proyecto de la NIA 700, *El dictamen del auditor independiente sobre estados financieros de propósito general*.
- Se incluye un apartado completo dedicado a la necesidad de que los términos de los trabajos de auditoría identifiquen el marco de referencia de información financiera aplicable, establecido por una organización autorizada o reconocida para promulgar normas para los estados financieros de propósito general. Esto, porque el auditor deberá aceptar llevar a cabo los trabajos, sólo cuando concluya que el marco de referencia adoptado por la administración del cliente es aceptable, o cuando dicho marco lo requieran la ley o las regulaciones locales.
- Se indica que la entrada en vigor de la norma, será para auditorías de estados financieros que inicien el 15 de diciembre de 2009 o después de esa fecha.
- Para efectos de la norma nacional, la CONPA ha comenzado la revisión del Boletín 3110, con el propósito de proceder a su actualización en función de las modificaciones de la norma internacional, las cuales probablemente sean aprobadas a la brevedad. *P*

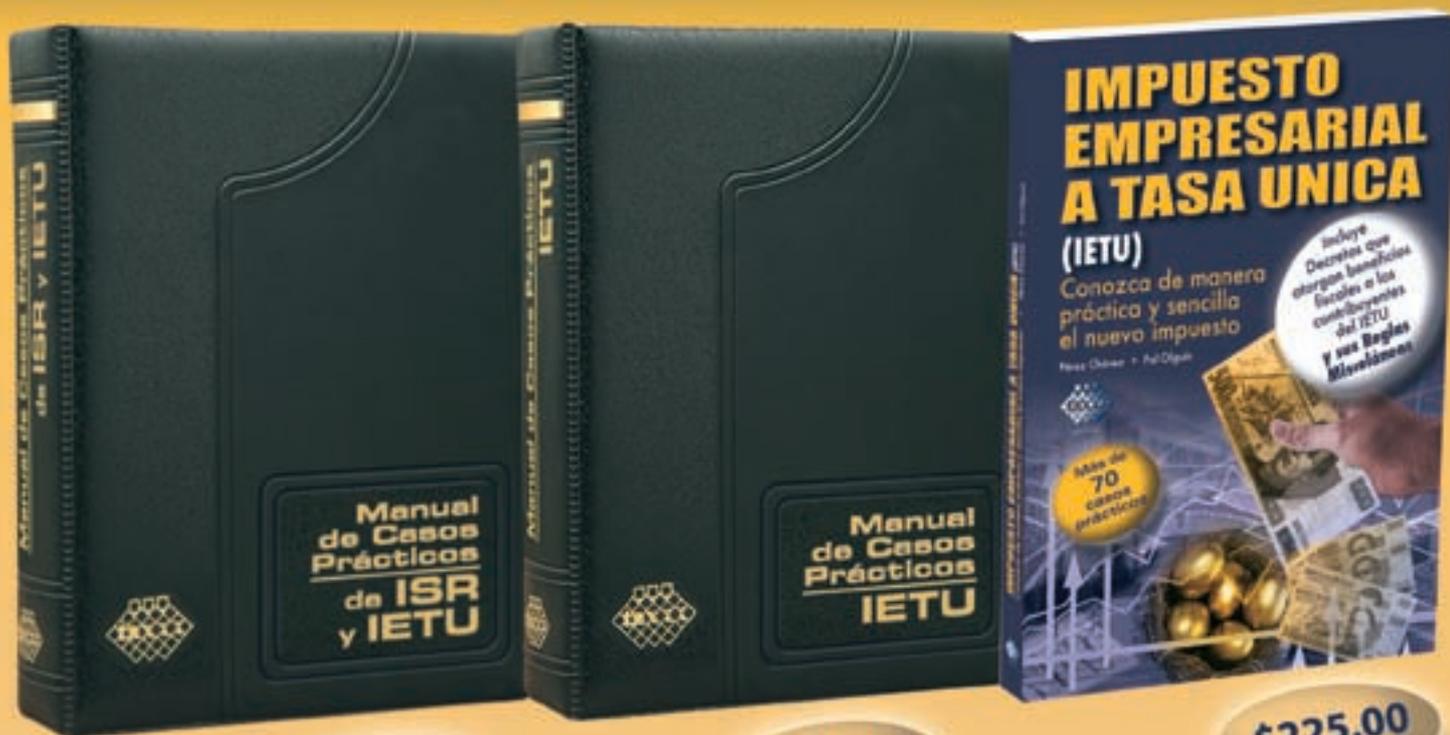


Para sustentar un buen entendimiento entre cliente y auditor, este último, al elaborar la CC, debe aplicar los pronunciamientos normativos dispuestos en el Boletín 3110 de la CONPA



# AL ADQUIRIR ESTAS OBRAS RESOLVERA CADA UNA DE LAS INTERROGANTES QUE TENGA ACERCA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA

# IETU



\$799.00

\$499.00

\$225.00

Precios sujetos a cambio sin previo aviso.



Pedidos en el DF y área metropolitana:  
8000.9550, con 70 líneas.  
Interior de la república, sin costo:  
01800.062.3050.

De venta en

Librerías de  
**Cristal**

 **LIBRERÍA  
PORRÚA**

# Otras opiniones del auditor diferentes a la de los ESTADOS FINANCIEROS

C.P.C. Roberto Gerardo Córdoba Vital



Un Contador Público independiente "auditor externo" puede aceptar un encargo de expresar una opinión sobre cuentas, componentes o partidas específicas de los estados financieros, ya sea que éstos hayan sido dictaminados o no por Contador Público independiente u opinar sobre el cumplimiento de la administración de una entidad con obligaciones contractuales, con disposiciones legales y con disposiciones reglamentarias. Algunos ejemplos de cuentas, componentes o partidas específicas de los estados financieros y de cumplimiento de la administración de una entidad con obligaciones contractuales, según disposiciones legales y reglamentarias, incluye lo siguiente:

- Cuentas por cobrar.
- Inversiones.
- Rentas.
- Regalías.
- Provisión de impuesto sobre la renta, de impuesto empresarial a tasa única, de participación de utilidades al personal.
- Cumplimiento con cláusulas establecidas en contratos de crédito.

Cumplimiento con leyes o reglamentos relativos a aspectos presupuestales, etcétera.

Actualmente, el Boletín 4040, *Otras opiniones del auditor*, emitido hace algunos años (1994) por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) es el que rige la emisión de este tipo de opiniones. A raíz de la promulgación de las Normas de Atestiguamiento emitidas por la CONPA se hizo necesario revisar este boletín, con el propósito de adecuar su normatividad conforme a las nuevas circunstancias y necesidades de los usuarios de los informes que emite el auditor.

Por tal razón, este boletín entró en un proceso de análisis y revisión por parte de los miembros de la CONPA. Al momento de estarse escribiendo este artículo, dicho Boletín está en proceso de auscultación o terminando este proceso, por parte de la profesión organizada de Contadores Públicos de México. En íntima relación con el Boletín 4040 está el 7050, *Otros informes sobre exámenes y revisiones de atestiguamiento*, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2008



A partir de la fecha en que entre en vigor la nueva versión del Boletín 4040, el auditor deberá decidir bajo qué normas profesionales realizará su trabajo y emitirá su informe



y norma los trabajos y la emisión de informes que emite el Contador Público independiente diferentes a los regulados por los boletines 4010 y 4020, los cuales eran reglamentados por el Boletín 4040. Actualmente, se encuentra en proceso de auscultación el Boletín 7040, *Exámenes y revisiones sobre cumplimiento de disposiciones específicas*, que está relacionado con el Boletín 4040 y que atenderá lo relativo a opiniones que emite el auditor cuando hace un examen o una revisión sobre el cumplimiento con disposiciones específicas.

El Boletín, cuya vigencia inició en noviembre de 1994, norma las opiniones que emite el Contador Público independiente (auditor), diferentes a aquella que expresa sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto, cuyos informes están regulados por los boletines 4010, *Dictamen del auditor* y 4020, *Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a las normas de información financiera mexicanas*; esto es, regula la opinión que se expresa sobre cuentas, componentes o partidas específicas de los estados financieros, ya sea que éstos hayan sido, o no, dictaminados por Contador Público independiente. También norma la opinión que se emite respecto al cumplimiento de la administración de una entidad con obligaciones contractuales; con disposiciones legales y con disposiciones reglamentarias.

La versión revisada del Boletín 4040, que se espera entre en vigor a finales de 2008, establece ahora, como requisito indispensable para ser utilizado, el que el examen de cuentas, componentes o partidas específicas de los esta-

dos financieros, ya sea que éstos hayan sido o no, dictaminados por Contador Público independiente y la revisión de cumplimiento de la administración de una entidad con obligaciones contractuales; con disposiciones legales y con disposiciones reglamentarias sea realizado dando cumplimiento cabal a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA), haciendo énfasis especial que, en mi opinión es la diferencia de fondo con respecto a la versión anterior, como parte de la revisión o examen que realiza el auditor, éste haga un estudio y evaluación del control interno conforme a las reglas establecidas en el Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno*, emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

La nueva versión del Boletín 4040 establece como regla básica que, cuando el auditor externo no haya realizado un examen de los estados financieros con los que está vinculada la información sobre la cual se le ha solicitado emitir una opinión o no haya aplicado las normas de auditoría generalmente aceptadas integralmente en la revisión que le es solicitada, debe observar las reglas contenidas en el Boletín 7050, *Otros informes sobre exámenes y revisiones de atestiguamiento*, correspondiente a las Normas para Atestiguar emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Las opiniones emitidas en relación con los siguientes temas no son objeto del Boletín 4040:

- Estados financieros preparados conforme a Normas de Información Financiera (Boletín 4010 NAGA) o conforme a bases específicas diferentes a las Normas de Información Financiera (Boletín 4020 NAGA).



C.P.C. Roberto Gerardo Córdoba Vital  
Socio C.A.R.L. de Auditoría  
Socio a cargo de Administración de Riesgos  
Mazars Freyssinier  
Miembro de Mazars & Guérard, Francia  
cordoba@dfmmex.com  
roberto.cordoba@freyssinier.com.mx

- Revisión limitada de estados financieros intermedios (Boletín 4050 NAGA).
- Información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos examinados (Boletín 4060 NAGA).
- Incorporación de eventos subsecuentes en estados financieros pro-forma (Boletín 4070 NAGA).
- Desempeño del Contador Público como comisario de una entidad (Boletín 4090 NAGA).
- Aplicación de procedimientos de revisión convenidos (Boletín 7070 Normas de atestiguamiento).
- Información financiera proyectada (Boletín 7020 Normas de Atestiguamiento).
- Información para agentes de valores (Boletín 4160 NAGA).

La opinión que emite el auditor conforme a las reglas del Boletín 4040 debe contener lo siguiente:

- Indicación de que es una "opinión de Contador Público independiente".
- Destinatario (s).
- Referencia a la fecha de la opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto y tipo de opinión expresada (sin salvedades, con salvedades, opinión negativa, abstención de opinión). En caso de haber expresado una opinión con salvedades, opinión negativa o de haberse abstenido de expresar una opinión, se deben indicar las causas que las originaron. Se debe indicar también si la información objeto del examen se encuentra o no directamente relacionada con las causas que generaron excepciones en el dictamen sobre los estados financieros tomados en su conjunto.
- Identificación y propósito de la información específica examinada.
- Indicación de que la información examinada relativa a cuentas, componentes o partidas específicas de los estados financieros o el cumplimiento de la administración de una entidad con obligaciones contractuales; con disposiciones legales y con disposiciones reglamentarias, es responsabilidad de la administración de la entidad y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre la misma con base en su auditoría.
- Bases de preparación de la información examinada o referencia a las cláusulas contractuales o leyes y reglamentos sujetos a revisión.
- Descripción general del alcance de la revisión mediante las declaraciones siguientes: 1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos;

2. Que dichas normas requieren que la auditoría sea planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que el componente, cuenta o partida específica o asunto sujeto a examen, está libre de errores importantes; 3. Que los procedimientos aplicados para obtener la evidencia de auditoría relacionada con el componente, cuenta o partida específica o con el cumplimiento con disposiciones legales y con disposiciones reglamentarias, dependen del juicio profesional del auditor y que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas; 4. Que la auditoría incluyó la evaluación de las normas de información financiera aplicables utilizadas y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la entidad en la determinación del componente, cuenta o partida específica, así como una evaluación general de la presentación del componente, o cuenta o partida específica, y 6. Que la evidencia de auditoría obtenida fue suficiente y apropiada y proporcionó bases razonables para expresar su opinión.

- De ser necesario, el auditor puede describir los procedimientos de auditoría aplicados y el alcance de las pruebas de auditoría realizadas.
- Opinión en el sentido de que el componente, cuenta o partida examinada se encuentra presentada razonablemente, en todos los aspectos importantes, conforme a las bases que sirvieron para su preparación o que la administración de la entidad cumplió, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones contractuales o legales o reglamentarias que fueron examinadas. En su caso, señalar las desviaciones observadas y/o las limitaciones que tuvo el auditor y emitir su opinión considerando estas situaciones. Cuando la opinión que expresa el auditor externo sobre los estados financieros a los cuales está vinculada la información, o el asunto sobre el cual emite su opinión conforme a este boletín, debe indicar en este informe cualquier salvedad o excepción señalada en el "dictamen de auditoría sobre los estados financieros".
- Fecha del informe.
- Firma del auditor.

### Ejemplo de opinión conforme al Boletín 4040

*(La información se refiere a, o procede de, estados financieros dictaminados y el auditor externo emitió una opinión sin salvedades sobre dichos estados)*

*Referencia a los estados financieros básicos dictaminados*

Hemos examinado los balances generales de Compañía Ejemplo, S. A. de C. V., al 31 de diciembre de 2XXX y 2XXX y los correlativos estados de resultados, de inversión de los accionistas y de cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas.

Nuestra opinión correspondiente la emitimos, sin salvedades, con fecha XX de XXXXXXX de 2XXX.

#### *Referencia a la información examinada y relacionada con los estados financieros básicos*

En relación con el examen antes indicado, también revisamos el documento anexo que analiza las ventas del artículo Z efectuadas por la entidad durante el año que terminó el 31 de diciembre de 20XXX. Dicho documento fue preparado por y es responsabilidad de la administración de Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre las ventas del artículo Z incluidas en el documento indicado, con base en nuestra auditoría.

#### *Párrafo de alcance de la revisión*

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que la información contenida en el documento anexo, que muestra las ventas del artículo Z, no contiene errores importantes. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de las cifras y las revelaciones contenidas en el documento anexo; asimismo, incluye la evaluación de las bases contables o normas de información financiera mexicanas utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la entidad y una evaluación general de la presentación del documento anexo. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para sustentar nuestra opinión.

#### *Información opcional*

Como parte de nuestro examen aplicamos, entre otros, los siguientes procedimientos de auditoría.

#### *Opinión*

En nuestra opinión, el total de las ventas que se muestra en el documento anexo presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, el total de las ventas del artículo Z efectuadas por Compañía Ejemplo, S. A. de C. V., durante el año que terminó el 31 de diciembre de 2XXX de acuerdo con los criterios establecidos en el contrato xx, celebrado con yyyy el 01 de xxxx de 200x.

Firma del Contador Público Independiente

Fecha del Informe

#### **Ejemplo de opinión conforme a Normas de Atestiguamiento**

(Boletín 7050)

#### *Párrafo introductorio*

Hemos examinado el documento anexo que analiza las ventas del producto Z realizadas por Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. durante el año terminado el 31 de diciembre de 2XXX. La información contenida en el documento anexo fue preparada por y es responsabilidad de la administración de la Compañía Ejemplo S.A. de C.V. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre la misma con base en nuestro examen.

#### *Párrafo de alcance de la revisión*

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de atestiguamiento establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y, por lo tanto, incluyó la revisión, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta la información contenida en el documento anexo, así como la aplicación de los procedimientos de revisión que juzgamos necesarios en las circunstancias. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para sustentar nuestra opinión.

#### *Párrafo de opinión*

En nuestra opinión, el documento referido en el primer párrafo presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, las ventas del producto Z realizadas por Compañía Ejemplo, S.A. de C.V., durante el año terminado el 31 de diciembre de 2XXX de acuerdo con los criterios establecidos en el contrato xx, celebrado con yyyy el 01 de xxxx de 200x.

Este informe se emite con el único propósito de que sea utilizado por la administración de Compañía X, S.A. de C.V. (en su caso, identificar otras partes interesadas) y no puede ni debe ser utilizado por otra persona adicional a las partes especificadas.

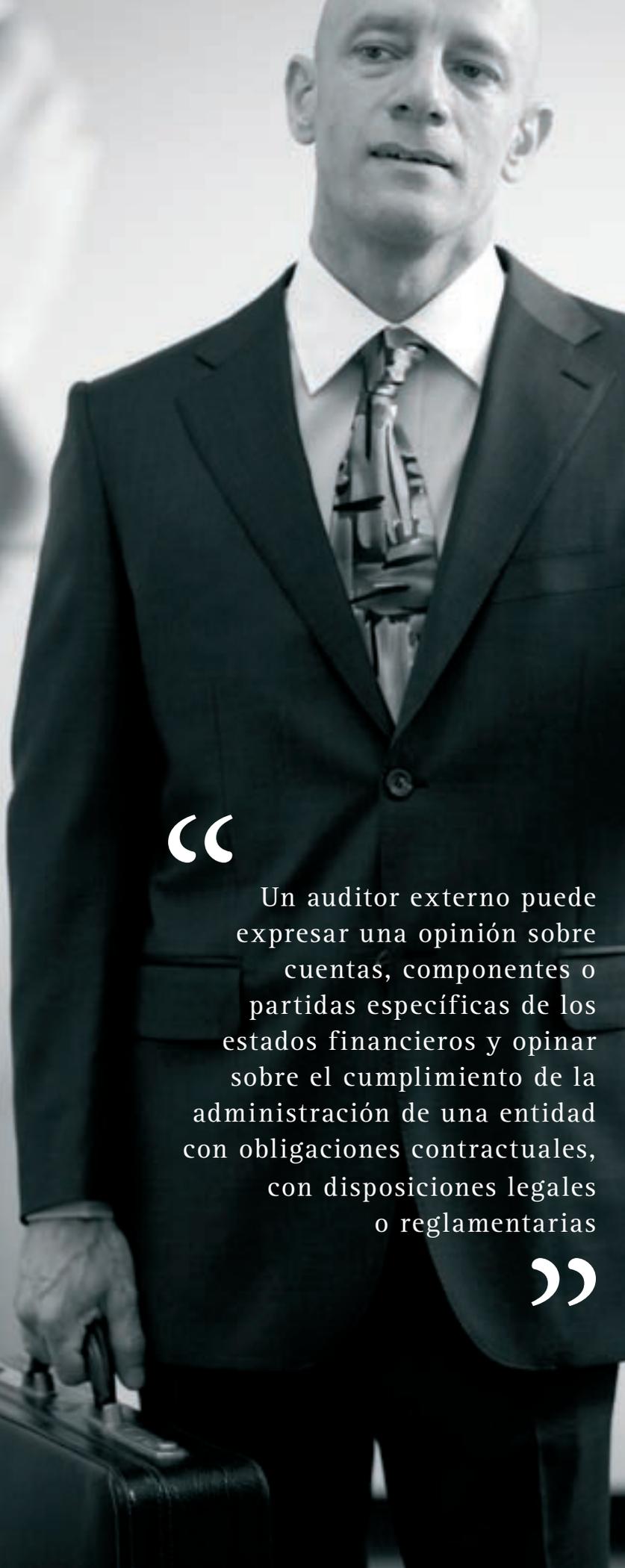
Firma del Contador Público independiente

Fecha del Informe



Está en proceso de auscultación el Boletín 7040, relacionado con el Boletín 4040 y que atenderá lo relativo a opiniones que emite el auditor cuando hace un examen o una revisión sobre el cumplimiento con disposiciones específicas





“

Un auditor externo puede expresar una opinión sobre cuentas, componentes o partidas específicas de los estados financieros y opinar sobre el cumplimiento de la administración de una entidad con obligaciones contractuales, con disposiciones legales o reglamentarias

”

## Conclusión

A partir de la fecha en que entre en vigor la nueva versión del Boletín 4040, *Otras opiniones del auditor*, el cual está vinculado íntimamente con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, y que de manera paralela cobre vigencia el Boletín 7040, *Exámenes y revisiones sobre cumplimiento de disposiciones específicas*, y considerando ya la entrada en vigor del Boletín 7050, *Otros informes sobre exámenes y revisiones de atestiguamiento*, emitidos por la CONPA, pero bajo las Normas de Atestiguar, el Contador Público independiente deberá, antes de aceptar un trabajo, decidir bajo qué normas profesionales realizará su trabajo y emitirá su informe.

Uno de los puntos fundamentales a considerar por el auditor externo en su proceso de decisión, respecto a trabajos específicos que le sean solicitados, diferentes a una auditoría de estados financieros, es el relativo al alcance del trabajo que tendrá que realizar para efectos de cumplir con las NAGA y, específicamente, en lo relativo al Estudio y evaluación del control interno, conforme al Boletín 3050 emitido por la CONPA y aplicable, principalmente a una auditoría de estados financieros tomados en conjunto. La no aplicación del Boletín 3050 no representa para el auditor que dictamina sobre reglas de atestiguamiento el que no identifique y pruebe la efectividad de los procedimientos de control establecidos sobre las cuentas, componentes o partidas específicas de los estados financieros o sobre el cumplimiento con obligaciones contractuales, con disposiciones legales y reglamentarias sujetas a examen o a remisión.

Con la entrada en vigor de los boletines 4040 y 7040 a partir de finales de 2008 y el Boletín 7050 a partir de 2008, se cuenta con reglas específicas de atestiguamiento para atender trabajos y emitir informes que antes estaban reglamentados por el Boletín 4040, dejando a este último la normatividad de informes especiales cuando se hayan aplicado integralmente las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Con objeto de adecuarlos a la nueva normatividad, será necesario revisar y modificar, entre otros, los informes que son utilizados actualmente para efectos de:

- Declaratorias de impuesto al valor agregado.
- Opinión sobre cumplimiento con las obligaciones fiscales establecidas en el Código Financiero del Distrito Federal.
- Informe relativo al examen practicado al estado de ingresos y egresos presupuestales sobre la base de flujo de efectivo.
- Dictamen para el Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Dictamen para el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. *P*



# Contaduría Pública

## XX Premio Nacional de la

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), convoca a todos aquellos interesados en el estudio e investigación de temas relacionados con la contaduría pública, a participar en el "XX Premio Nacional de la Contaduría Pública", el cual, está sujeto a las siguientes bases:

### 1. Participantes:

Personas físicas de nacionalidad mexicana, o extranjera residentes en México, ya sea en forma individual o como coautores. Por personas físicas extranjeras residentes en México, debe entenderse a aquéllas que cuenten con la forma migratoria FM2 o FM3, vigente.

### 2. Temas:

Los trabajos que se presenten deben referirse a temas relacionados con la contaduría pública; algunos ejemplos son:

- Contabilidad
- Costos
- Auditoría
- Fiscal
- Finanzas
- Derecho tributario
- Ética

Estos temas podrán referirse a los sectores independiente, empresarial, gubernamental y docente.

### 3. Características de los trabajos:

- a. Ser originales, inéditos, de actualidad e interés para la profesión contable, o sea:
  - Que corresponda a un trabajo de investigación y desarrollo del autor, por lo que no deben ser copias, traducciones o imitaciones de otros trabajos nacionales o extranjeros.
  - El trabajo no deberá de haber sido previamente publicado.
  - Que el tema que se desarrolle sea vigente.
  - Que constituya una aportación a la contaduría pública.
- b. No se considerarán inéditas las tesis o cualesquiera otros trabajos que hayan tenido difusión escrita.
- c. No podrán participar trabajos de personas dedicadas profesionalmente a la investigación, que los hayan desarrollado como parte de su labor habitual.
- d. Los trabajos presentados al Premio, no deberán presentarse a otros concursos sino hasta que concluya el proceso de este Premio y el IMCP haya decidido no publicarlo.

### 4. Requisitos de presentación:

- a. Deben estar redactados en idioma español, escritos por algún medio electrónico, en hojas tamaño carta por una cara, con márgenes reducidos y a doble espacio, con extensión mínima de setenta y cinco cuartillas, sin considerar el índice, cuadros resumen, y bibliografía.
- b. Deben presentarse diez ejemplares impresos, y grabado en un disquete o en un disco compacto en formato PDF.
- c. En la portada de cada uno de los 10 ejemplares del trabajo, debe aparecer el título del trabajo y el lema o seudónimo del autor.

Adicionalmente, se debe acompañar un sobre cerrado en el que sólo debe aparecer el mismo lema o seudónimo del autor.

El sobre cerrado debe contener información sobre el nombre del autor, su currículum vitae, domicilio, teléfono, dirección de correo electrónico, nombre del trabajo y el lema o seudónimo utilizado. Si fuesen varios autores, se requiere que la información solicitada que se presente sea la de todos, e indicar a quien se dirigirán las comunicaciones que se emitan.

### 5. Fechas límite:

- Entregar los trabajos en la Gerencia de Comunicación, Servicio y Apoyo a Federadas, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en la calle Tabachines 44, Bosques de las Lomas, D.F., a más tardar a las 14:00 horas del 30 de junio de 2009.
- El resultado se comunicará a los participantes a más tardar el 30 de septiembre de 2009.

### 6. Jurado:

El jurado calificador estará integrado por miembros destacados de la profesión, nombrados por el Vicepresidente de Relaciones y Difusión del IMCP, a propuesta de la Comisión del Premio Nacional de la Contaduría Pública. El nombramiento será personal y, por lo tanto, indelegable. No podrá fungir como jurado quien esté participando en el certamen. Las calificaciones del jurado y el fallo del IMCP son inapelables.

### 7. Premios:

\$250,000.00 pesos (moneda nacional) distribuidos como sigue:

- Primer lugar: \$ 120,000.00
- Segundo lugar: \$ 80,000.00
- Tercer lugar: \$ 50,000.00

De acuerdo a la Norma de Educación Profesional Continua, se otorgarán 20 puntos a los participantes y 40 puntos a los ganadores de los tres primeros lugares.

### 8. Publicación de la obra:

El IMCP tendrá preferencia y exclusividad para la publicación de los trabajos recibidos, previo acuerdo con el interesado, del pago de regalías correspondientes a los derechos de autor.

### 9. Reglamento del Premio:

Al presentar un trabajo al Premio, implica que el autor está de acuerdo en aceptar y acepta todas sus bases, así como las disposiciones que se establecen en el Reglamento del Premio, entre las cuales se encuentran los criterios de evaluación de los trabajos. Dicho reglamento se puede consultar en la página electrónica del IMCP, en la siguiente dirección: [www.imcp.org.mx](http://www.imcp.org.mx). Además, se proporcionará información directamente en las oficinas del IMCP, en la Gerencia de Comunicación, Servicio y Apoyo a Federadas, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., en Tabachines 44, Bosques de las Lomas, C. P. 11700, México, D. F., o bien, al teléfono 01 (55) 52 67 64 11.

C.P.C. Jaime Sánchez-Mejorada Fernández  
Presidente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos



Principales diferencias entre

# NIA 700 y BOLETÍN 4010

de las Normas y Procedimientos de Auditoría  
aplicables en México

C.P.C. Omar Josué Ramírez Torres



Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), referentes a la conclusión y dictamen de auditoría, establecen por medio de la NIA 700, El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general, los lineamientos con los cuales deberá ser elaborado el dictamen del auditor independiente, emitido como resultado de una auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable. También da guías sobre los asuntos que el auditor considera para formarse una opinión sobre esos estados financieros.

Esta norma esta vigente para dictámenes de auditoría fechados en o después del 31 de diciembre de 2006. La norma que estuvo vigente antes de esta fecha se denominaba, El dictamen del auditor sobre los estados financieros. La norma fue modificada con la intención de abundar con mayor claridad en las consideraciones que deberán hacerse en cuanto a la responsabilidad de la administración por los estados financieros, así como a la responsabilidad del auditor y, por lo tanto, la forma en que deberán manifestarse en el dictamen. Asimismo, el cambio de nombre de la norma representó una especificación más clara del objetivo de la misma.

Las adecuaciones a la normatividad internacional son diferentes a la forma en que el dictamen del auditor es emitido según el Boletín 4010, *Dictamen del auditor*, de las normas y procedimientos de auditoría aplicables en México

Las adecuaciones realizadas en la normatividad internacional representan hoy día una diferencia en la forma en que el dictamen del auditor es emitido de acuerdo al Boletín 4010, *Dictamen del auditor*, de las normas y procedimientos de auditoría aplicables en México.

Los elementos del dictamen y los requisitos que éstos deben cumplir de acuerdo con la NIA 700 y el Boletín 4010, se describen a continuación, donde se podrán observar las diferencias entre uno y otro. (Ver tabla comparativa)

### Conclusión

Como podemos observar en este cuadro comparativo existen algunas diferencias en los elementos del dictamen sobre aspectos de forma como el título, dirección del auditor, la posibilidad de que el dictamen pueda firmarse a nombre de la firma del auditor, así como la inclusión en el párrafo de introducción que se auditan, adicional a los estados financieros, el resumen de políticas contable y otras notas aclaratorias. Sin embargo, las manifestaciones referentes a la responsabilidad de la administración por los estados financieros y la responsabilidad del auditor corresponden a las diferencias más importantes y significativas entre la normatividad internacional y la norma mexicana.

Sabemos que la administración tiene la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de la información financiera aplicable. Sin embargo, no basta sólo decir esto en el dictamen, es importante manifestar en el propio dictamen que, para cumplir con esta responsabilidad, la administración diseña e implementa el control interno para dicha preparación y presentación.

Esto, con el fin de prevenir, detectar o corregir representaciones erróneas, debidas a fraude o a error, y asegurar la confiabilidad de la información financiera; asimismo, manifestar que la selección y aplicación de políticas contables son apropiadas y que las estimaciones contables son razonables de acuerdo con las circunstancias.

Por lo que respecta a la responsabilidad del auditor, de acuerdo con la norma internacional, habrá que manifestar en el dictamen que la auditoría se condujo según las normas internacionales de auditoría, señalando que las normas requieren que el auditor cumpla los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea y que, por lo tanto, se evaluaron los riesgos, tomando en cuenta el control interno establecido, sin que esto tenga la finalidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno.

Actualmente, la redacción del dictamen, de acuerdo con el Boletín 4010, en lo que respecta a la responsabilidad de la administración y del auditor, es muy general y no contempla manifestaciones tan específicas como las requeridas por la normatividad internacional, la cual, sin duda alguna, refleja una mayor claridad de dichas responsabilidades.

Las diferencias aquí comentadas tendrán que ser eliminadas. Sin embargo, antes de adoptar el modelo de la NIA, y con la finalidad de una correlación congruente de la normatividad, es necesario adecuar normas generales y de ejecución de trabajo; de igual forma, serán necesarias algunas ade-



C.P.C. Omar Josué Ramírez Torres  
Socio de Salles, Sáinz-Grant Thornton, S.C.  
oramirez@ssgt.com.mx

cuciones al código de ética, así como la implementación de normas de calidad. Estamos ante un proceso en el que la profesión contable en México va en direc-

ción de la normatividad internacional, por lo que estas adecuaciones se estarán dando en el corto y mediano plazo. *P*

## Tabla comparativa

NIA 700	Boletín 4010
<p>1. Título</p> <p>El dictamen del auditor deberá tener un título que claramente indique que es el dictamen de un auditor independiente.</p> <p>Esto afirma que el auditor ha cumplido con todos los requisitos éticos relevantes respecto a la independencia.</p>	<p>1. No se contempla como un elemento básico el título.</p>
<p>2. Destinatario</p> <p>El dictamen del auditor deberá dirigirse según lo requieran las circunstancias del trabajo. Ordinariamente, se dirige a aquéllos para quienes se prepara el dictamen, con frecuencia, a los accionistas o a los encargados del gobierno corporativo de la entidad, cuyos estados financieros son auditados.</p>	<p>2. Destinatario</p> <p>Generalmente, el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.</p>
<p>3. Párrafo de introducción</p> <p>El párrafo de introducción del dictamen del auditor deberá identificar la entidad cuyos estados financieros se han auditado y declarar que se han auditado los estados financieros. El párrafo también deberá:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar el título de cada uno de los estados financieros que comprendan el juego completo de estados financieros.</li> <li>• Referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.</li> <li>• Especificar la fecha y periodo cubierto por los estados financieros.</li> </ul>	<p>3. Identificación de la situación de los estados financieros</p> <p>El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujo de efectivo.</p> <p>Normalmente, se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros por él examinados.</p>
<p>4. Responsabilidad de la administración por los estados financieros</p> <p>El dictamen del auditor deberá declarar que la administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y que esta responsabilidad incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros para que estén libres de errores importantes, ya sea por fraude o error;</li> <li>• Seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas; y</li> <li>• Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.</li> </ul>	<p>4. Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía</p> <p>Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.</p>



La NIA 700, incluye los lineamientos para elaborar el dictamen del auditor independiente emitido como resultado de la auditoría de un juego de estados financieros de propósito general preparado de acuerdo con el marco de referencia de información financiera



<p>5. Responsabilidad del auditor</p> <p>El dictamen del auditor deberá declarar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.</p> <p>El dictamen del auditor deberá declarar que la auditoría se condujo de acuerdo con normas internacionales de auditoría. El dictamen del auditor deberá también explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores importantes.</p> <p>El dictamen del auditor deberá describir una auditoría declarando que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros;</li> <li>• Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de posibles errores importantes sobre los estados financieros, ya sea por fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable por la entidad de los estados financieros, para diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En circunstancias en las cuales el auditor también tenga una responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros deberá omitir la frase de que la consideración del auditor del control interno no tiene el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del mismo.</li> <li>• Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables que se usan, lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros.</li> </ul> <p>El dictamen deberá declarar que el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresar su opinión.</p>	<p>5. Responsabilidad del auditor y descripción general del alcance de la auditoría</p> <p>La responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos. En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México.</li> <li>• Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con las normas de información financiera aplicables en México.</li> <li>• Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.</li> <li>• Que la auditoría incluyó la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.</li> <li>• Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.</li> </ul>
<p>6. Opinión del auditor</p> <p>Deberá expresarse una opinión no calificada cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.</p> <p>Cuando se expresa una opinión no calificada, el párrafo de opinión del dictamen deberá declarar la opinión del auditor de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable (a menos que se requiera al auditor, por ley o regulación, que use diferente redacción para la opinión en cuyo caso deberá usarse la redacción que se prescriba).</p> <p>Cuando no se usan como marco de referencia de información financiera las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la mención al marco de referencia de información financiera en la redacción de la opinión deberá identificar la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de información financiera.</p>	<p>6. Opinión del auditor</p> <p>El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, de acuerdo con las normas de información financiera aplicables en México.</p>
<p>7. Otras responsabilidades de informar</p> <p>Las normas, leyes o la práctica generalmente aceptadas en una jurisdicción puede requerir o permitir al auditor informar, en el propio dictamen, sobre otros asuntos o responsabilidades que proporcione explicación adicional de las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros. Estos asuntos o responsabilidades pueden tratarse en un párrafo separado después de la opinión del auditor.</p>	<p>7. En los elementos del dictamen de acuerdo con el Boletín 4010, no se considera esta situación como un elemento del dictamen. Sin embargo, en el Boletín 4040 se contempla la posibilidad de que en algunos trabajos adicionales a la auditoría de estados financieros que realice el propio auditor, se pueda incluir un párrafo por dicho trabajo, concretamente en trabajos de revisión sobre el cumplimiento de obligaciones contractuales.</p>

<p>8. La firma del auditor</p> <p>El dictamen del auditor deberá firmarse.</p> <p>La firma del auditor es a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor, o ambos, según lo apropiado para la particular jurisdicción. Además de la firma del auditor, en ciertas jurisdicciones, puede requerirse al auditor que declare su designación profesional contable o el hecho de que el auditor o firma, según sea apropiado, ha sido reconocido(a) por la autoridad apropiada que emite licencias en dicha jurisdicción.</p>	<p>8. Redacción y firma del auditor</p> <p>Siempre deberá aparecer el nombre y firma del Contador Público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: hemos examinado; en nuestra opinión, etc.), cuando el Contador Público sea socio de una firma de Contadores Públicos, cuyo nombre se menciona en dicho documento.</p>
<p>9. Fecha del dictamen del auditor</p> <p>El auditor deberá fechar el dictamen sobre los estados financieros no antes de la fecha en que el auditor haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en la cual basar la opinión sobre los estados financieros. La suficiente evidencia apropiada de auditoría deberá incluir evidencia de que se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad y que aquéllos con la reconocida autoridad, han afirmado que han asumido la responsabilidad de ellos.</p>	<p>9. Fecha del dictamen</p> <p>Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que está dictaminando.</p>
<p>10. Dirección del auditor</p> <p>El dictamen deberá dar el nombre del lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce su práctica.</p>	<p>10. No se contempla este elemento.</p>

“ Lo referente a la responsabilidad de la administración por los estados financieros y la responsabilidad del auditor son las diferencias más importantes entre la normatividad internacional y la norma mexicana ”



De acuerdo con los elementos y sus requisitos señalados en la NIA 700, el texto del dictamen sería:

(Ejemplo de una opinión sin salvedad)

### Dictamen de los estados financieros

#### *Destinatario apropiado*

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo por el año que terminó entonces, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

#### *(Responsabilidad de la administración por los estados financieros)*

La administración es responsable de la preparación y presentación de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de información financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros para que estén libres de errores importantes, ya sea por fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas, y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

#### *(Responsabilidad del auditor)*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos, así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores importantes.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de que los estados financieros contengan errores importantes, ya sea por fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

#### *(Opinión)*

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de (o "presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,") la posición financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con normas internacionales de información financiera.

#### *(Informe sobre otros requisitos legales y reguladores)*

(La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variará, dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.)

Firma del auditor  
Fecha del dictamen del auditor  
Dirección del auditor

# CONTRATACIÓN DE AUDITORES EXTERNOS

Una perspectiva desde el comité de auditoría

C.P. Guillermo Sánchez Arrieta



El papel que desempeña el comité de auditoría de las compañías que cotizan en bolsa, ha tomado un nivel de importancia como nunca antes; a tal grado, que ahora se considera como una mejor práctica que este órgano, auxiliar del consejo de administración, sea el que se encargue de elegir a la firma de Contadores Públicos que dictaminará los estados financieros de la sociedad y prestará otros servicios, tanto de carácter obligatorio por disposición de ley, como optativos, por así convenir a los intereses de la entidad.

La intervención del comité puede resultar en una recomendación al consejo de administración o en la contratación directa, situación que depende de los atributos específicos de cada comité.

Al considerar que esta actividad será vista con mayor frecuencia, veo conveniente dar algunas ideas para apoyar a los integrantes de dichos comités en el cumplimiento de esta obligación.

El comité de auditoría, para cumplir con este cometido, debe elaborar un plan completo, que tome en consideración todos los elementos que intervienen, desde la oportunidad en el tiempo, los servicios y hasta los elementos de juicio que pondrá en juego, así como las bases para la negociación de los precios.

En todos los casos es recomendable hacer un proceso de licitación o concurso ordenado y profesional que contenga y contemple una base uniforme, que permita comparar objetivamente las propuestas, que explique claramente las necesidades/servicios que se pretenden y que detalle el proceso que seguirán internamente para determinar al ganador del concurso.



Interés especial merece la información acerca de los clientes de la entidad y que pudieran ser competidores



Considero como un factor fundamental para el éxito del concurso, contar con el tiempo suficiente para que puedan desahogarse todos los temas inherentes. Cuando se cuenta con el tiempo necesario, el proceso puede planearse, organizarse y ejecutarse adecuadamente y éste es el ideal, pero no siempre es así; me referiré al primer escenario, en donde hay tiempo suficiente para todos los actores.

Entre las cuatro grandes firmas de auditoría hay una gran calidad y amplia gama de servicios, pero también existen otras que, por su tamaño, ubicación geográfica o rango de precios, pueden considerarse como idóneas dentro de este proceso. El primer paso a dar, después de haber inventariado todos los servicios que se van a poner a concursar, es determinar a quiénes se va a invitar a concursar.

Una vez hechas las invitaciones a las firmas que el comité de auditoría haya decidido poner a concursar, y una vez salvado el importantísimo tema de los convenios de confidencialidad, deberá entregar, preferentemente por escrito, las bases del evento, además de entrevistarse con los representantes de esas firmas a efectos de clarificar los aspectos generales de los servicios requeridos y la forma en la que se desarrollará el concurso.

Las bases del concurso pueden contar con un índice como el que a continuación sugiero:

- Introducción.
- Propósito del documento.
- Definición y descripción de la sociedad.
- Relación de los servicios requeridos.

- Características de los servicios requeridos.
- Visita a instalaciones, plantas y entrevistas con ejecutivos clave.
- Contactos al interior.
- Información de la(s) firma(s) de Contadores Públicos.
- Características de la propuesta técnica y de la cotización.
- Calendario del concurso.
- Metodología del concurso.

### Introducción

En este capítulo pueden señalarse cuáles son los motivos que lleven al comité de auditoría a iniciar el proceso de licitación de los servicios, por lo que a las firmas invitadas les deberá quedar claramente definida la situación ante la que están presentes, como:

- Una entidad nueva que nunca antes ha tenido operaciones y requiere contar con estos servicios profesionales.
- Una entidad que, por diversas circunstancias, desea cambiar de firma por las siguientes razones:
  - Requiere cambiar. Es el cambio por el cambio mismo; existen adeptos pero también detractores a esta situación. Es necesario analizar ventajas y desventajas de cambiar o permanecer.
  - Existe una cláusula en los estatutos sociales que obligue hacer el cambio de firma, no de socio, cada determinado periodo.
  - Porque tiene obligación de concursar los contratos de un cierto importe en adelante.



C.P. Guillermo Sánchez Arrieta  
 Director Corporativo de Auditoría Interna  
 Bimbo  
 gsancarr@grupobimbo.com

- Porque requiere de más servicios que los que en ese momento le presta la persona moral correspondiente y desea hacer un paquete completo.
- Porque desea reducir el costo del servicio actual, como parte de una estrategia de reducción de los gastos de la entidad, etcétera.

### Propósito del documento

Puede hacerse una breve descripción de la intención del documento o bases del concurso, para indicar, entre otras cosas, que se trata de la emisión clara y uniforme de las reglas que rigen el concurso; que serán comunes y obligatorias para todos los que decidan participar; que señala el alcance de la convocatoria, es decir, el o los periodos o ejercicios sociales por los que será válido el contrato y cualquier otro dato necesario para una identificación inicial.

### Definición y descripción de la sociedad

Esta parte de la labor es de especial importancia y debe hacerse de manera completa y auténtica, para dar a conocer a los interesados y la sociedad que emite la invitación al concurso, lo que les permitirá que obtengan tanta información como sea posible acerca del giro o giros de la compañía, el formato societario bajo el cual funciona (S.A.B., S.A., S.A. de C.V., S. de R. L., etc.), la denominación o razón social y ubicación de las sociedades, la estructura jerárquica, tanto en posiciones como en nombres de las personas que las ocupan y, si es posible, un breve currículo y hasta fotografía de los principales directivos y ejecutivos, las divisiones que la integran, indicando si se trata de una compañía con alcance local, regional o internacional y, en su caso, las ciudades, estados, regiones o países que comprende. También es prudente describir lo que pudiera entenderse como el "mapa accionario", en donde se hable de la forma en la que se integra el capital social de las compañías, de las tenedoras y de las sub-tenedoras, si las hubiera. Pueden incluirse copias de las principales actas de asambleas, como la constitutiva y subsecuentes, además de las de las sesiones del consejo de administración.

Es determinante incorporar a este documento los estados financieros de dos o tres ejercicios anteriores, si fuera el caso, así como la descripción de las principales políticas contables que han aplicado, si es que las notas a los estados financieros aludidos fueran omisas o parcas en este tema.

También es conveniente describir, ampliamente, el tema relativo a los sistemas de información. Por lo tanto, sería necesario indicar cuál es la plataforma tecnológica que utilizan; si el conjunto de programas con los que soporta la operación son de carácter comercial o han sido desarrollados ex profeso; el número de versión y su año de emisión; si los administran directamente o utilizan los servicios de un tercero; si están integrados entre sí o son independientes, y cómo logran la "comunicación" entre ellos.

Para redondear la imagen de la compañía, hay que añadir la información relativa al número de personas que la integran, los sindicatos a los que están afiliados sus colaboradores y hasta las tasas de crecimiento y permanencia.

Sobra decir que, antes de entregar este paquete de información, es recomendable firmar un contrato o convenio de confidencialidad entre las partes, debidamente validado por los abogados.

### Relación de los servicios requeridos

Puede ser práctico hacer una relación de los servicios requeridos, que sirva como un índice para la siguiente etapa, que es la descripción detallada de tales servicios.

Esta relación de servicios puede ser tan larga o tan corta como las necesidades propias de cada entidad en lo particular; sin embargo, es conveniente tener en cuenta, desde el principio, que los servicios a requerir no generen ningún conflicto de interés o independencia al otorgarlos a una misma firma en lo particular, pues de detectar tales inconsistencias, será indispensable hacer las separaciones pertinentes desde el inicio para hacer dos o más licitaciones. Esta relación contiene todos aquellos servicios especiales que, por la naturaleza de la sociedad, pudieran requerir el comité de auditoría, el consejo de administración, la propia administración o un tercero interesado y cuya necesidad sea indispensable cumplir.



Es determinante incorporar a este documento los estados financieros de dos o tres ejercicios anteriores y la descripción de las principales políticas contables que han aplicado



### Características de los servicios requeridos

Aunque esta explicación puede estar incluida en el apartado antes descrito, al tratarse por separado no se duplica, sino que en una parte encontrarán los servicios como una lista y en la siguiente, la descripción exacta y concisa de cada uno de ellos, en donde puede hacerse mención del nombre técnico y/o coloquial del servicio, su contenido, alcance y cualesquiera otra características que requiera alguna de las partes interesadas. Por ejemplo, si requieren el dictamen de los estados financieros consolidados y los individuales o

sólo uno de ellos; si deberán ser traducidos a uno o más idiomas; si deberá haber algún tipo de conversión o consideración especial; si deberán cumplir con los requerimientos de algún banco o sindicato de ellos; si habrá necesidad de estudios de precios de transferencia y entre qué países; si requerirán el dictamen para las cuotas de seguridad social, de consumo de agua, etc., y toda aquella información que el auditor pudiera llegar a necesitar para hacer su mejor estimación de tiempos y costos.

### Visita a las instalaciones, plantas y entrevistas con ejecutivos clave

Puede resultar evidente que al estar tratando con el comité de auditoría que está integrado por consejeros independientes y no tienen relación directa con la operación del día con día, será necesario designar a los ejecutivos clave a los que podrán entrevistar las firmas participantes, a fin de ganar un mayor conocimiento del ente a servir. En la misma dirección apunta la visita a las instalaciones físicas de la compañía, que les permitirá conocer los principales procesos, tanto operativos como de administración.

### Contactos al interior

Junto con la información de ejecutivos clave, proporcionar información del o de los contactos al interior del comité de auditoría para aclaraciones e información adicional.



“ Interés especial merece la información acerca de los clientes de la entidad y que pudieran ser competidores ”

## Información de la(s) firma(s) de Contadores Públicos

Una vez que se ha descrito a la sociedad y los servicios requeridos, es el turno de solicitar información sobre aspectos puntuales de las firmas en concurso, a fin de que el comité se allegue de los elementos de juicio en los que se apoyará para tomar la decisión de otorgar el contrato. La información puede ser de distinta naturaleza, pero es necesario conocer la estructura organizacional de la firma; si se trata de una entidad nacional o es parte de una internacional; si cuenta con el apoyo del staff para soportar la función principal (auditoría externa): la investigación fiscal y contable, la auditoría a los sistemas de información, la capacidad y uso de la tecnología de información como parte de su proceso y de su soporte; bases de conocimiento, etc. Asimismo, si posee la descripción de las características y métodos de trabajo; enfoque de riesgos; método para determinar la materialidad de las partidas a cuestionar; forma de capacitar, retener y promover al personal clave; procesos de confidencialidad de la información entre equipos de trabajo, y forma de coordinación de la firma a nivel nacional o internacional, si fuera el caso.

También hay que hacer la pregunta que corresponde a los elementos que utilizará la firma para garantizar, razonablemente, la permanencia del equipo asignado, a fin de que la curva de aprendizaje se lleve a cabo una sola vez y no cada año.

Interés especial merece la información sobre los clientes que atienden en la actualidad y que pudieran ser competidores. Esta es una situación delicada por existir la duda de que pudiera haber intercambio de información. Este tema debe resolverse a satisfacción del cliente, quien podrá rechazar alguna firma en función de considerar incompatible su cartera de clientes.

Un elemento que debe considerarse en este proceso, es que es facultad del cliente, entre otras, seleccionar al equipo de personas que le atenderían, por lo que de considerarlo así, podría solicitarle a las firmas que le presenten una terna de socios y gerentes, con nombres y currículos, para que escojan el equipo que les atendería en caso de ser seleccionados.

### Características de la propuesta técnica y de la cotización

En este apartado resulta interesante establecer si habrá necesidad de que las firmas presenten por escrito su propuesta técnica y económica y si habrá o no, oportunidad de hacer una presentación oral ante el comité de auditoría.

En la propuesta técnica las firmas incluyen todos los temas descritos en el apartado 8 con una orientación técnica específica, por lo que deben describir su metodología y el proceso que siguen para obtener los productos/servicios, motivo de la cotización.



“

La información puede ser de distinta naturaleza, pero es necesario conocer la estructura organizacional de la firma

”

Puede ser necesario que la propuesta técnica se presente por separado de la económica o conjuntamente, dependiendo del motivo por el cuál se solicita la cotización de los servicios. Cuando de lo que se trata es de escoger un auditor por los atributos de la calidad de su servicio, su metodología, su proceso, su prestigio, es recomendable solicitar los documentos por separado, a fin de que quienes toman la decisión, no se vean influidos por el precio desde un principio. Tratándose del caso de intentar reducir el costo de los servicios, la situación es distinta y los costos pueden ir en el mismo documento.

En el caso de la propuesta económica, pueden considerarse los siguientes temas: definir la moneda en la que deberán expresarse la cifras, pudiendo ser local o en un referente internacional como dólares o euros; si el contrato se extendiera por más de un ejercicio, definir el método que utilizarán para actualizar sus precios en los periodos subsecuentes; definir si requieren la cotización de manera analítica o global; definir a cargo de quién corre el costo de la curva de aprendizaje, y definir cuotas por hora, así como la forma en la que se incurrirán los gastos de viaje, si fuera el caso. En general, se trata de contemplar todos los casos y posibilidades, para no tener costos ocultos y que las cotizaciones puedan ser totalmente comparables.

#### Calendario del concurso

La definición de las fechas de los eventos debe ser muy clara. Podría incluir la fecha para recibir debidamente firmados y aceptados, los convenios de confidencialidad, las fechas para las visitas a las instalaciones y entrevistas con ejecutivos clave, la fecha de entrega de la propuesta técnica-económica, de la presentación oral, incluido el tiempo disponible para cada firma y, finalmente, la fecha de comunicación de resultados, sea que la haga directamente el comité de auditoría o el propio consejo de administración.

#### Metodología del concurso

El comité de auditoría puede señalar cómo se llevará a cabo el concurso y cuáles serán los criterios que determinarán al ganador del mismo. Las firmas deben conocer la importancia de cada uno de los factores técnico-profesionales y del precio, para poder enfocarse en ellos satisfactoriamente. También conviene establecer, tanto el valor de la propuesta escrita como el de la presentación oral. Las reglas claras producirán una competencia sana entre las firmas invitadas.

El trabajo al interior del comité es arduo y difícil, pero si se fijan anticipada y adecuadamente las métricas bajo las cuales pasarán las propuestas, seguramente que se facilitará un tanto la selección de la firma ganadora.

Este tema podría ser el más extenso de todos, pero estaría basado en supuestos, por lo que cada caso debe tratarse con las particularidades de la empresa de que se trate. *P*

## Comentarios a la luz del ISR y del IETU con respecto a las concesiones para la explotación de carreteras



Resulta de vital importancia conocer el tratamiento fiscal de las concesiones carreteras que son otorgadas y financiadas por el Gobierno Federal, con la finalidad de cumplir con las obligaciones que señalan las disposiciones fiscales vigentes; sin embargo, antes de entrar en materia, resulta necesario conocer el objetivo y funcionalidad de los diferentes esquemas bajo los cuales son financiados los proyectos de inversión en infraestructura carretera.

### Antecedentes

Desde hace muchos años, nuestro país arrastra importantes carencias en materia de infraestructura carretera, que inhiben nuestro crecimiento a escala nacional y limitan el aprovechamiento de oportunidades productivas en el exterior, sin considerar que agravan la falta de generación de empleos y una mejor calidad de vida de la población.

Ante tales circunstancias, fue indispensable fomentar la inversión privada para coadyuvar en el desarrollo de infraestructura básica, suficiente, diversificada y moderna que cumpliera con las necesidades de la población por medio de proyectos de inversión en infraestructura.

En el caso de los proyectos de inversión en infraestructura carretera, son una condición necesaria para el desarrollo económico del país, toda vez que la existencia de un sistema de infraestructura carretera amplia y suficiente dará como resultado, entre otros, la reducción de costos, mejores condiciones de vida de la población, incremento de la competitividad y mayor integración regional y sectorial.

En este sentido, el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, S.N.C. (Banobras), contribuye con el desarrollo de esquemas de financiamiento con fuente de pago propia para proyectos carreteros de cuota de carácter federal o estatal; sin embargo, Banobras está apoyando el "Nuevo Esquema de Concesiones de Autopistas de Cuota", con el cual el Gobierno Federal, por medio de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT), otorga concesiones al sector privado para la construcción de autopistas que no son autofinanciables. Con este esquema, Banobras actúa como fiduciario del Gobierno Federal, canalizando recursos mediante el Fondo de Inversión en Infraestructura (FINFRA), el cual está dirigido a apoyar obras susceptibles de ser financiadas con capital privado, pero que requieren de alguna forma el apoyo del sector público para realizar sus proyectos.

El FINFRA puede manejarse en dos modalidades: capital de riesgo y capital subordinado. En el capital de riesgo, el FINFRA participa con inversionistas privados como socio minoritario del proyecto, mediante aportaciones de hasta 35% del capital ordinario, esperando una rentabilidad financiera sobre su inversión, al menos en los mismos términos que los inversionistas privados. En el caso del capital subordinado, las aportaciones son entregadas con la expectativa de que los mismos no son recuperables, es decir, van a un fondo perdido, recibiendo el tratamiento de subsidio.

En este orden de ideas, resultará más fácil identificar el tratamiento fiscal de las concesiones carreteras que son otorgadas por el Gobierno Federal, cuyos proyectos son financiados por medio del FINFRA, así como aquéllos que son efectuados con recursos propios (autofinanciables) para dar cumplimiento con las obligaciones que señalan las disposiciones fiscales vigentes.

## Efectos fiscales

### Proyectos de inversión carretera con recursos provenientes del FINFRA

De conformidad con lo que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), debe acumularse la totalidad de los ingresos que se reciban en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, en el ejercicio fiscal de que se trate.

Los contribuyentes que reciban recursos por medio del FINFRA, deben acumular dichos recursos para la determinación del Impuesto Sobre la Renta (ISR), con base en lo que establecen los preceptos fiscales.

No obstante, a partir de la publicación de las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) vigente para 2008, se establece una opción para no acumular en la determinación del ISR, los recursos provenientes de aportaciones gubernamentales, siempre que las mismas no se reserven el derecho a participar en los resultados de la concesión, o bien, su participación en dichos resultados sea hasta que se termine la concesión de que se trate y se hayan cumplido con todas las obligaciones de pago establecidas en el contrato de concesión y cumplan con lo siguiente:

Deducirán sus inversiones, considerando para ello como Monto Original de la Inversión (MOI), el valor que resulte de la siguiente operación:

**Valor de la construcción objeto de la concesión**

**(menos)**

**Importe de las aportaciones provenientes del FINFRA**

**(igual a)**

**Monto original de la inversión**

En el caso de que se inicie parcialmente la explotación de la obra objeto de la concesión, se podrá deducir el MOI que corresponda a la parte de la obra que se encuentre en operación.

No deducirán en el cálculo del ISR del ejercicio, el ajuste anual por inflación que les resulte de no haber considerado como deuda las aportaciones provenientes del Fondo de Inversión en Infraestructura.

Considerarán como erogación deducible para el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en la proporción que el MOI represente sobre el valor de la inversión; es decir, únicamente se podrá acreditar el IVA que haya pagado el contribuyente con recursos que no provengan del Fondo de Inversión en Infraestructura.

Ahora bien, en caso de incumplimiento de alguno de los requisitos antes señalados, se estará ante el supuesto de no sujetarse a la opción, por lo que en este caso deberán acumularse los recursos que provengan del Fondo de Inversión en Infraestructura.

Por otro lado, para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), las inversiones serán deducibles en la misma proporción que lo sean para el ISR, bajo el esquema de flujos de efectivo.

### Proyectos de inversión carretera con recursos propios (autofinanciables)

Los contribuyentes que obtengan concesiones para la construcción, operación y mantenimiento de obras en infraestructura carretera, podrán administrar, o bien operar carreteras, con recursos propios, que al término del mismo se reviertan a favor del Gobierno Federal, entidades federativas o municipios que hubieran otorgado la concesión.

En este caso, podrán optar por deducir las inversiones en activo fijo que adquieran para la explotación de las obras, conforme a lo siguiente:

- Esquema tradicional. Porcentajes establecidos en los artículos 40 o 41 de la LISR, o bien, los contenidos en el Anexo 2, tabla 1 de la RMF vigente.
- Duración de la concesión. Porcentajes que correspondan, de acuerdo con el número de años por los que se otorgue la concesión, o bien, los contenidos en el Anexo 2, tabla 2 de la RMF vigente.
- Dedución inmediata. Porcentajes, artículo 220 de la LISR, o bien, los contenidos en el Anexo 2, tabla 3 de la RMF vigente.

Los contribuyentes que hubieran aplicado porcentajes menores a los señalados en el esquema tradicional, podrán deducir en cada ejercicio un porcentaje equivalente al que resulte de dividir el MOI entre el número de años que falten para el término de la concesión.

Aquellos contribuyentes que opten por aplicar la deducción inmediata podrán determinar los Pagos Provisionales (PP) del ISR del ejercicio en el que se efectúe la deducción, restando de la utilidad fiscal del periodo, el importe de la deducción inmediata.

Por otro lado, estos contribuyentes podrán disminuir la pérdida fiscal generada en un ejercicio por la explotación de una concesión de la utilidad fiscal que se obtenga en los ejercicios siguientes hasta agotarla, o bien, cuando se esté en los siguientes supuestos, lo que ocurra primero:

#### Cuando se termine la concesión

#### Cuando se liquide la empresa concesionaria

En el caso de aquellos contribuyentes que hubiesen aplicado deducción inmediata, de conformidad con lo que señalaba la regla 3.7.17 vigente hasta la publicación de la RMF vigente en 1999 y concluya en forma anticipada, el

plazo por el cual se haya otorgado la concesión, podrán aplicar la deducción adicional por la baja de los bienes en activo fijo, de conformidad con lo que señala el artículo 51-A, fracción III de la LISR vigente al 31 de diciembre de 1998, con opción de utilizar los porcentajes contenidos en la tabla 2 y 3 del Anexo 9 vigente en el momento en el que se ejerció la opción de aplicar deducción inmediata.

Por otro lado, en materia de IVA, los contribuyentes que realicen erogaciones por concepto de adquisición de bienes, servicios o por uso o goce temporal de bienes con recursos propios, podrán acreditar 100% del IVA que les trasladen con motivo del pago de dichas erogaciones, siempre que cumplan con los requisitos que señalen las disposiciones fiscales, en cada caso.

Por lo que respecta al tratamiento fiscal en materia del IETU, los intereses que los contribuyentes paguen por la obtención de financiamientos de terceros, no serán deducibles. Asimismo, tampoco serán acumulables los intereses que dichos contribuyentes lleguen a cobrar con motivo de financiamientos otorgados.

### Conclusión

Si bien es cierto que antes de la entrada en vigor de la RMF para 2008, ya existían reglas que de alguna manera regulaban este tipo de operaciones, resulta importante señalar, que antes no se daba certidumbre fiscal a los contribuyentes que eran beneficiados con recursos provenientes del FINFRA, ya que no se contemplaba el tratamiento fiscal aplicable para dichos recursos, dando lugar a su acumulación, en términos generales de Ley.

Asimismo, aun cuando no cambió el procedimiento para determinar la deducibilidad de las inversiones, no se precisaba cuál era el tratamiento que el contribuyente debía seguir para determinar el IVA sujeto de acreditamiento.

No obstante lo anterior, cabe señalar que, aun cuando las autoridades fiscales han trabajado para dar una mejor certidumbre jurídica a los contribuyentes que tienen como actividad principal el desarrollo de proyectos de inversión en carreteras, su tratamiento fiscal, no deja de ser especial. 

C.P.C. Juan Manuel Franco Gallardo  
Vicepresidente de la Comisión Fiscal del IMCP  
Socio del Área de Impuestos, Castillo Miranda y Cia., S.C.  
Horwath International  
jfranco@horwath.com.mx

C.P. Mirella Plácido Hernández  
Gerente del Área de Impuestos, Castillo Miranda y Cia., S.C.  
Horwath International

## ¿Por qué Banco de México aumentó las tasas de interés?



Las presiones inflacionarias en México han sido intensas desde 2007. Lo anterior no es exclusivo de nuestro país, pues, en prácticamente todo el mundo, los alimentos y los energéticos se han encarecido. De hecho, México ha sido, entre las economías emergentes, una de las menos golpeadas en términos de inflación porque las gasolineras están subsidiadas, en buena parte, y porque la extensa red de acuerdos comerciales de México ha permitido abrir cupos de importación para paliar los altos precios de los alimentos. Además, las presiones de la demanda eran limitadas (en un escenario de desaceleración económica) a la par que las expectativas inflacionarias lucían ancladas y las revisiones salariales se encontraban en niveles tolerables.

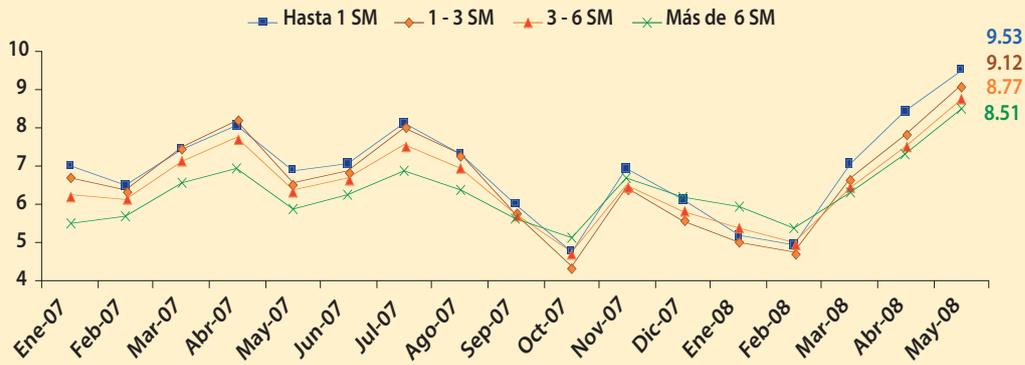
Es necesaria una mención en el tema de la inflación en los alimentos en México. Si bien los efectos han sido menores que en otros países, no debemos olvidar que la gente de menores recursos es la que más resiente esta situación. En efecto, a mayor proporción del ingreso que se destine a la compra de un producto, mayor será la sensibilidad de una escalada de precios. De aquí que el gobierno haya optado por algunas medidas, que, en estricto sentido, van contra el libre mercado, pero que deberían ser focalizadas para ayudar a los más pobres. El riesgo de estas medidas es que se vuelvan permanentes y, por tanto, distorsionen a los mercados y acumulen mayores presiones.

Con el escenario anterior, era razonable esperar que Banco de México decidiera mantener su tasa de fondeo en 7.50%. Sin embargo, el viernes 20 de junio, el banco central decidió elevar dicha tasa a 7.75%. Vale la pena analizar las razones de esta medida.

Las variables analizadas anteriormente fueron validadas por el mismo Banco de México, y el diagnóstico no variaba mucho. Sin embargo, el determinante fue que la inflación futura lucía peor a lo estimado por el mismo banco central (y los analistas). De hecho, Banco de México había condicionado su política a que el promedio trimestral de inflación anual no superaría 5%. Días después, el 24 de junio, se publicó la inflación a la primera quincena de junio y la lectura anual fue de 5.28%. Esto último, pues, fue lo que verdaderamente detonó la decisión de Banco de México. La inflación anual seguirá presionada durante todo el verano, excediendo 5% y, por tanto, el banco central, elevó la tasa para aminorar presiones y asegurarse que las expectativas de mediano plazo no se descompongan.

La tasa que controla Banco de México es la de corto plazo. En este sentido, los créditos referenciados a tasas de corto plazo, aumentarán su costo. Sin embargo, la incertidumbre continúa y las tasas de mayor plazo también podrían seguir al alza. Por otra parte, ya desde antes que

Gráfica 1. Inflación de alimentos al consumidor por niveles de ingreso (Var. % anual)\*



Gráfica 2. Tasa de interés interbancaria a un día (%)\*



\*Fuente. Elaboración propia con base en información de Banco de México.

Banco de México aumentara las tasas, México era de las pocas economías emergentes que ofrecía tasas reales altas. Ahora, las tasas reales son mayores y esto hace que los inversionistas internacionales vean en nuestro país, un destino atractivo. En consecuencia, en el muy corto plazo, es de esperarse que el peso extienda su fortaleza. Esperamos, incluso, que se toquen niveles de entre 10.20 a 10.22 durante el verano.

Hacia delante, el panorama sigue siendo incierto y nuestra economía sigue expuesta al difícil entorno global. Por su parte, la FED podría empezar a subir tasas para cuidar la inflación en Estados Unidos. Esto devolvería valor al dólar y afectaría al peso mexicano hacia finales de año. No habrá una depreciación abrupta porque los equilibrios macroeconómicos en México se mantienen. No obstante, en México, la posibilidad de que Banco de México vuelva a aumentar las tasas de interés, es amplia y éste será el principal elemento que evitará que el tipo de cambio se dispare a niveles altos.

Finalmente, las perspectivas de crecimiento económico son mejores. La demanda sigue avanzando y la variable a monitorear será el crédito, el cual podría moderarse, pero sólo de forma leve. Además, el gobierno impulsa la infraestructura y la vivienda, como políticas para alentar el crecimiento. Y en Estados Unidos, tal como habíamos

previsto, no hubo recesión y, por el contrario, a la fecha se da por descontado que se avecina una recuperación que ayudará a la economía mexicana. Así, es claro que las preocupaciones por un bajo crecimiento han quedado atrás y de ahora en adelante, el tema de los mercados financieros internacionales, de la gente, de los gobiernos, es la inflación. P

Lic. Manuel Guzmán M.  
 Director General de Inversiones  
 IXE Grupo Financiero  
 mguzman@ixe.com.mx

Luis Flores S.  
 Economista Senior  
 IXE, Grupo Financiero  
 lfloressa@ixe.com.mx

## ¿El destino de las utilidades?



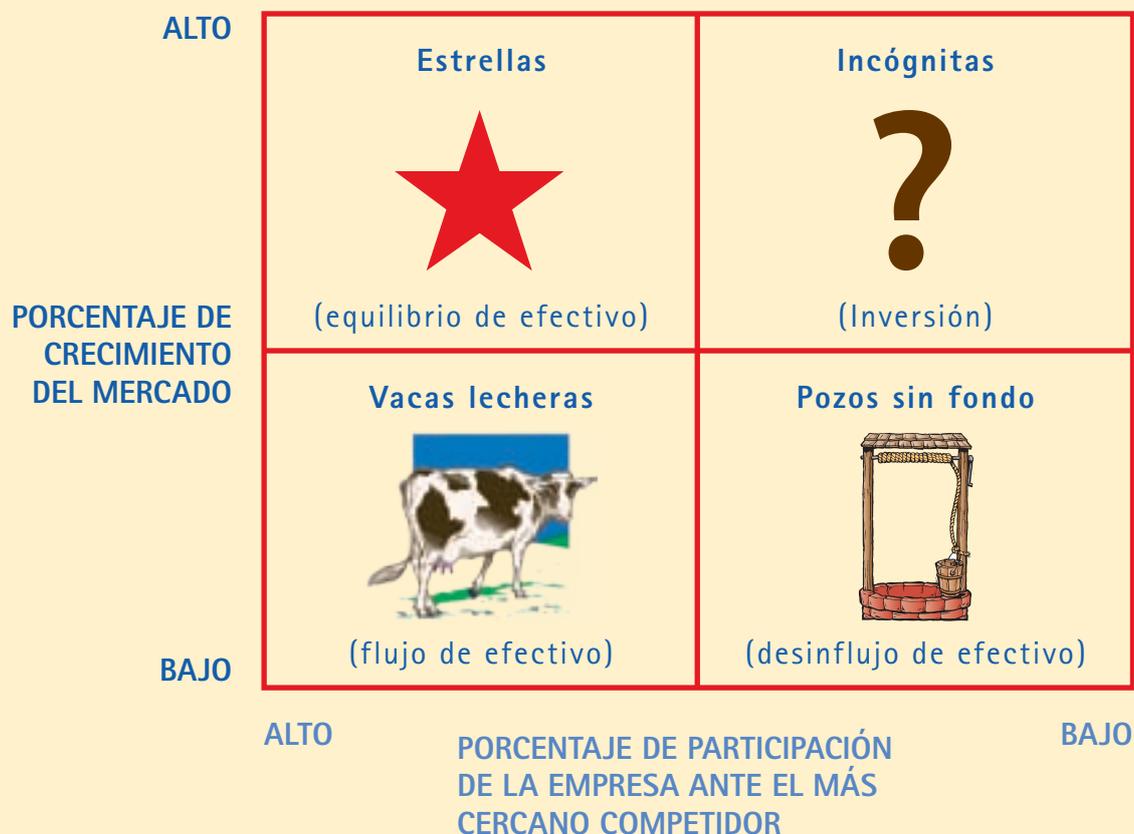
En estos tiempos en que la competitividad desempeña un papel importante para el crecimiento de las organizaciones, ante la entrada de nuevos competidores que desean participar con una posición entre los primeros lugares en el mercado al que sirven, es de suma y vital importancia que los recursos se utilicen de manera razonada y con un sentido; es decir, que apalanquen el objetivo por el cual fueron erogados y que de ninguna manera se conviertan en ociosos o, en otras palabras, que no alcancen sus metas. Recordemos que uno de los elementos que da competitividad es el liderazgo en costos, pues permite manejar con estrategia los precios (en la actualidad, lo fija el mercado).

Por lo anterior, se asume que el papel de la administración de las empresas debe ser con amplia visión; es decir, a nivel estratégico en el destino de los recursos, para lo cual debe plantear las expectativas de crecimiento en un horizonte razonable de tiempo, con un proyecto de las inversiones que al cotejarlo con el comportamiento del sector en el cual opera le permita que los recursos mencionados sean eficientes y también eficaces.

En la experiencia adquirida, por medio de las consultorías a diversas organizaciones, muchos se enfrentan a la pregunta inevitable que los dueños en junta de negocios se hacen: "me dicen que, de acuerdo con los estados financieros hemos ganado; es decir, que las utilidades son, por ejemplo, de \$1, 500,000.00 ¿qué hacemos con ellas?, ¿las dejamos en el negocio o las repartimos?"

Figura 1

BOSTON CONSULTING GROUP



La respuesta a lo anterior se puede contestar con lo siguiente:

- Un análisis del comportamiento de la industria en la cual se mueve la empresa, examinando con un modelo como el de la BCG (Boston Consulting Group), que muestra (ver figura 1)
  - Si el crecimiento es bueno y somos competitivos vale la pena dejar las utilidades (invertir los recursos obtenidos de las utilidades).
- Hacer proyecciones del porcentaje de crecimiento que podremos obtener mediante un proyecto de inversión.
- Decidir ¿cuánto dejar de las utilidades?, con la siguiente razón de decisión:

$$\text{Dejar} = \frac{\text{Porcentaje de crecimiento del mercado}}{\text{Porcentaje de retorno de la inversión}}$$

- Supongamos que el mercado está creciendo 5% y el retorno de la inversión es de 25%, indica que se debe:

$$\text{Dejar} = \frac{5\%}{25\%} = 0.20 = 20\%$$

- Si las utilidades obtenidas son de:

$$\begin{aligned} & \text{Ç} \\ & \$1,500,000.00 \\ & 20\% \text{ sería de } \$300,000.00 \end{aligned}$$

- Es decir, se deben dejar por su potencial de crecimiento los \$300,000.00 y sacar de la empresa \$1,200,000.00.\*
  - $\$1,500,000.00 - \$300,000.00 = \$1,200,000.00$ \*
- El \$1,200,000.00 se debe invertir en otro negocio o inversión que permita ser rentable y no dejarlo sin ninguna razón de ser, a menos que, previo análisis costo / beneficio y mediante el estudio del costo de capital (k) pueda recomponer la estructura de sus fuentes de financiamiento. 

C.P. y M.A. Carlos E. Pacheco Coello.  
 Profesor titular de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Yucatán y Consultor Independiente  
 pcoello@uady.mx

## Competencias internacionales del auditor profesional



La *International Federation of Accountants* (IFAC) emisora de las Normas Internacionales de Educación (IES, por sus siglas en inglés) por medio de su consejo denominado *International Accounting Education Standard Board* (IAESB), promulgó la norma IES 8, con entrada en vigor a partir del 1 de julio de 2008. Esta norma es la primera que hace referencia a una especialidad dentro de la profesión contable: la auditoría.

La globalización de los negocios ha aumentado la necesidad de generar información financiera consistente y de alta calidad en todo el mundo. Por ello, el interés de tener puntos de referencia internacionales (buenas prácticas) que establezcan las competencias deseadas con las que deberán contar los auditores profesionales, pues, esto ayudará a promover la aceptación y aplicación de las normas internacionales de contabilidad y auditoría.

Esta norma establece que la auditoría es un proceso estructurado que implica la aplicación de conocimientos especializados y habilidades analíticas, gerenciales, juicio y escepticismo profesional, por parte del equipo de profesionales que la realiza. Al ser parte integral de los sistemas de rendición de cuentas y responsabilidades dentro de las organizaciones, tiene que adaptarse a los ambientes complejos y cambiantes de las diversas estructuras de los sectores públicos, privados y no lucrativos.

La norma IES 8 es necesaria no solamente por el conocimiento especializado que se requiere para ejercer la auditoría, sino también por la confianza que el público le

otorga a este servicio profesional. Ningún Contador profesional puede dominar todas las áreas de la contabilidad, la especialización es indispensable para asegurar que los servicios proporcionados se realicen con los conocimientos, habilidades y actitudes necesarias para lograr resultados de alta calidad.

Para adquirir las competencias necesarias para ser un auditor profesional, los individuos requieren educación y desarrollo, adicionales a los requisitos solicitados para titularse de Contador Público, los cuales pueden incluir:

- Educación profesional avanzada impartida por instituciones académicas u organismos profesionales.
- Programas de formación profesional.
- Experiencia profesional.
- Cursos y actividades de educación profesional continua.

El conocimiento y habilidades adquiridas, deberán ser evaluados para demostrar las competencias necesarias y así, asumir la responsabilidad de emitir juicios significativos en relación con la situación financiera de una entidad económica. También, debe existir un compromiso con la educación continua, con el fin de mantener actualizados los conocimientos y competencias indispensables para brindar un servicio de alta calidad.

El conocimiento de un profesional en el área de auditoría debe incluir:

- **Auditoría avanzada.** Mejores prácticas y desarrollos de actualidad relevantes, incluyendo las normas y procedimientos internacionales de auditoría, y cualesquiera otras normas y leyes aplicables.
- **Contabilidad avanzada.** Procesos y prácticas de contabilidad, incluyendo desarrollos de actualidad relevantes, normas internacionales de información financiera y cualesquiera otras normas y leyes aplicables.
- **Tecnologías de Información (TI).** Sistemas de TI para contabilidad e información financiera, así como sus marcos para análisis de controles y evaluación de riesgos apropiados para la auditoría de estados financieros.

Las habilidades profesionales requeridas para ser considerado un auditor profesional deben incluir:

- Identificar y resolver problemas.
- Realizar investigación técnica apropiada.
- Trabajar en equipo de forma eficaz.
- Recabar y evaluar evidencia.
- Presentar, discutir y defender puntos de vista, eficazmente, mediante comunicación formal, informal, escrita y hablada.

Las habilidades a un nivel avanzado en un ambiente de auditoría deben incluir:

- Aplicar normas y guías relevantes de auditoría.
- Evaluar aplicaciones relevantes de Normas de Información Financiera (NIF).
- Capacidad para indagar, pensamiento lógico y abstracto, así como análisis crítico.
- Escepticismo y juicio profesional.
- Confrontar y solucionar conflictos.

Adicionalmente a los conocimientos y habilidades anteriores los profesionales de auditoría, deben aplicar los valores, ética y actitudes descritas en el código de ética, requiriendo una profunda comprensión de las implicaciones éticas potenciales de las decisiones profesionales y gerenciales que se tomen. Los principios fundamentales que deben observarse son:

- Integridad.
- Objetividad.
- Competencia y diligencia profesional.
- Confidencialidad.
- Conducta profesional.

Un componente fundamental que contribuye a la competencia de un profesional de auditoría es la experiencia práctica, la cual debe ser relevante al tipo y tamaño de asignaciones, donde los profesionales de la auditoría estén involucrados o, probablemente, vayan a estarlo. Este periodo de experiencia práctica será lo bastante largo e intensivo (mínimo 3 años) para permitirles aplicar, en un ambiente supervisado, los conocimientos y habilidades, desarrollando y demostrando las competencias requeridas.

Se requiere que la experiencia de auditoría, se obtenga en una organización que la proporcione, teniendo la orientación y supervisión de un socio que funja como tutor o guía.

Es importante destacar que para ser considerado como auditor profesional, de acuerdo con la IE 8, deberá cumplirse con los mismos requisitos que se solicitan para la certificación de Contador Público (las tres E):

- Estudios
- Experiencia práctica
- Examen

Sin embargo, estos tres factores se refieren a estudios especializados, experiencia práctica documentada y con la existencia de un tutor responsable, así como a un examen enfocado a la demostración de las competencias descritas (conocimientos, habilidades y actitudes).

Como se mencionó al inicio de este artículo, la entrada en vigor de esta norma internacional de educación, es a partir del 1 de julio de 2008, por ello, es indispensable que la profesión organizada y las instituciones de educación superior, incorporen cuanto antes los conocimientos mencionados, así como los mecanismos para desarrollar las competencias requeridas internacionalmente. 

## Bibliografía

International Education Standards  
 IES 8  
 International Federation of Accountants

C.P.C. Sylvia Meljem Enríquez de Rivera  
 Directora del Departamento Académico de Contabilidad  
 ITAM  
 smeljem@itam.mx

## La ingenuidad y el abuso Riesgos críticos



Sin duda, tanto la ingenuidad como el abuso en el mundo de los negocios, con frecuencia son riesgosos. Lo que ha quedado comprobado con las recientes noticias de los créditos subprime en EE.UU., y el problema de coberturas reales y ficticias, manejadas, combinadamente, por un *trader* de la Société Générale en Francia.

El primer caso, ha tenido un impacto inicial en EE.UU., pero su secuela ha sido global con la afectación de bolsas e inversionistas en todo el mundo. Pues, su origen es la nueva ingeniería financiera, donde se combinan acreditados de alto riesgo dispuestos a pagar altas tasas de interés e inversionistas deseosos de arriesgar, a cambio de obtener mejores tasas. Hecho que, combinado con una información engañosa sobre la evolución de fondos en los que estaban involucrados dichos créditos, llevó a Bear Stearns a la quiebra de dos de sus fondos y a la crisis que desembocó en su venta a JPMorgan. Esta modalidad de préstamo, puede darse en cualquier tipo de crédito, incluido el de tarjetas de crédito, que se otorga a personal con un historial crediticio problemático y/o situación crediticia arriesgada, quien en condiciones normales no sería sujeto de crédito.

Sin embargo, en estos casos se les brinda la oportunidad a cambio del pago de una tasa superior a la de un crédito normal, comisiones especiales, términos y condiciones, muchas veces confusos, así como trámites costosos que originan una carga adicional para el acreditado, quien tiene que hacer pagos superiores a lo normal a costa de su presupuesto familiar, ya recortado. Dicha situación, combinada con el ambiente general de crisis por restricciones salariales y desempleo, ofrece un panorama explosivo amplio que, medios europeos y americanos, han considerado producto natural del "abuso" de prácticas crediticias degradantes y de engaño público paralelo, sobre la evolución de los correspondientes fondos de riesgo a inversionistas.

En el caso del banco Société Générale nos encontramos con un *trader* treintañero, con más de seis años de experiencia, entre otros en el *middle y back office*, donde se ubican los servicios de control del banco (sic). Como *trader* desde hacía

un par de años, nunca había tenido problemas especiales, excepto que sus resultados eran espectaculares y significaban más de 50% del resultado global de su grupo de trabajo.

Lo anterior, con el agravante de que su jefe nunca había sido *trader* y basaba su trabajo en la confianza, desde cuya perspectiva encontraba claras las explicaciones del *trader* estrella, respecto a operaciones raras reportadas por su control interno y por Eurex, sobre las que exigía explicaciones. Enfoque contrario al que señala el *trader* en el juicio, al especificar que estas operaciones, las realizaba desde antes y que siempre fue evasivo y confuso al responder a su jefe. Situación que origina la pregunta ¿ingenuidad o falta de compromiso?

Lo antes mencionado, es un "curioso juego de descuidos y mentiras", entre gente con tantas competencias profesionales e importantes niveles de responsabilidad, que han provocado pérdidas de miles de millones de dólares y euros, no sólo a instituciones que han requerido del apoyo de bancos centrales de sus países, sino a inversionistas quienes han sufrido pérdidas en sus patrimonios, así como en las economías de países desarrollados.

Por ello, se crea la interrogante de ¿cómo enfocar este tipo de riesgos para fortalecer los ambientes de control con actitudes más diligentes, posicionamientos más comprometidos de ejecutivos, reportes y seguimiento experto, mejor dirigidos de órganos de seguimiento interno y externo, en ámbitos públicos y privados?

Lo anterior, sin que sustituya el sentido común que parece haber estado lejos del camino de gestación de tales problemas. 

C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García  
Integrante de la Comisión de Revista del IMCP  
bcastelan1148@prodigy.net.mx